

# Gewinn- und Verlustrechnung

## GuV

### Definition

Die Aufgabe der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) wird in § 242 HGB definiert: „Er hat für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen“. Entsteht ein Gewinn, so erhöht sich das Eigenkapital, entsteht ein Verlust, so wird das Eigenkapital gemindert. Die erfolgswirksamen Konten sind Unterkonten des Eigenkapitalkontos.

### Wesentliche Aspekte

#### Zielsetzung und rechtliche Grundlage

Zielsetzung der Gewinn und Verlustrechnung (GuV) ist es, den **Erfolg** des jeweiligen Geschäftsjahres zu ermitteln und durch Aufwands- und Ertragspositionen darzustellen. **Zwischen der Bilanz und der GuV besteht ein rechentechnischer Zusammenhang:**

- Die Bilanz stellt als zeitpunktbezogene Darstellung von Vermögen und Schulden den Erfolg des Geschäftsjahres als eine Veränderung des Eigenkapitals unter Berücksichtigung von Einlagen und Entnahmen zwischen zwei Bilanzstichtagen dar.
- Die GuV stellt als zeitraumbezogene Darstellung von Aufwendungen und Erträgen den Erfolg des Geschäftsjahres als erfolgswirksame Veränderung von Vermögen und Schulden durch Aufwendungen und Erträge dar.

Der Erfolg ist deshalb in beiden Rechnungen notwendigerweise identisch.

Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ist nach § 242 Abs. 2 HGB zwingender Bestandteil des Jahresabschlusses. Sie ist zwingend von allen bilanzierungspflichtigen Unternehmen aufzustellen.

#### Formelle Rechnungslegungsvorschriften

Auch für die GuV haben die **formellen Rechnungslegungsvorschriften** Gültigkeit. Die GuV muss

- § 243 Abs. 1 HGB den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen,
- § 243 Abs. 2 HGB klar und übersichtlich gegliedert sein,
- § 246 Abs. 1 HGB die Aufwendungen und Erträge vollständig darstellen.
- § 246 Abs. 2 HGB die Aufwendungen und Erträge unsaldiert ausweisen und
- § 246 Abs. 3 HGB die Aufwendungen und Erträge, die dem Geschäftsjahr zuzuordnen sind, vollständig erfassen,

### Staffel- oder Kontoform

Kapitalgesellschaften haben die GuV in der Staffelform aufzustellen. Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften können zwischen der Staffelform und der Kontoform wählen. In der Praxis wird aber auch bei Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften die Staffelform bevorzugt, weil sie mit der Darstellung von Zwischenergebnissen informativer ist.

In der Kontoform wird ein Überschuss der Erträge über die Aufwendungen auf der Sollseite ausgewiesen. Entsprechend steht ein Überschuss der Aufwendungen über die Erträge auf der Habenseite der GuV.

### Erfolgsspaltung

Die GuV ist nach einem besonderen Gliederungsschema aufzustellen. Der dieser Gliederung zugrundeliegende Gedanke ist es, das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von dem außerordentlichen Ergebnis abzugrenzen (**Erfolgsspaltung**). Schematisch ergibt sich folgende Übersicht:

<b>Betriebsergebnis<sup>***</sup></b>
<b>+ / - Finanzergebnis<sup>***</sup></b>
<b>= Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit</b>
<b>+ / - Außerordentliches Ergebnis</b>
<b>= Unternehmensergebnis<sup>***</sup></b>
<b>+ / - Steuern</b>
<b>= Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag</b>

<sup>\*\*\*</sup> muss nicht ausgewiesen werden

Innerhalb des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit kann ein **Betriebsergebnis** und ein **Finanzergebnis** separat ausgewiesen werden.

Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das Außerordentliche Ergebnis zusammen bilden das **Unternehmensergebnis**, das jedoch nicht ausdrücklich als Ergebnis ausgewiesen werden muss.

Zu beachten ist, dass das Betriebsergebnis in den sonstigen betrieblichen Erträgen und Aufwendungen auch alle aperiodischen Aufwendungen und Erträge (z.B. aus Anlageabgängen und aus der Auflösung von Rückstellungen) enthält. Nach § 277 Abs. 4 S. 2 und 3 HGB sind diese jedoch, wenn sie von nicht untergeordneter Bedeutung sind, im Anhang anzugeben.

### Verfahren für die GuV

Nur in den seltensten Fällen werden in einem Unternehmen in einem bestimmten Geschäftsjahr die Aufwendungen erfasst, die den realisierten Erträgen entsprechen.

Dies liegt an folgenden Vorgängen:

- Z.B. durch verstärkte betriebliche Aktivitäten kann sich ein Lageraufbau durch in der Abrechnungsperiode erstellte Fertigerzeugnisse (bzw. unfertige Erzeugnisse) ergeben. Dann sind die Aufwendungen der Periode höher als die entsprechenden Erträge.
- Z.B. durch eine verstärkte Vertriebstätigkeit kann sich ein Lagerabbau von in früheren Perioden gefertigten Produkten ergeben. Dann sind die Erträge der Periode höher als die entsprechenden Erträge.
- Gegebenenfalls werden Maschinen in dem Unternehmen hergestellt, die nach der Fertigstellung selber genutzt werden. Diese Maschinen sind zu aktivieren. Da hier keine Erträge aus Lieferungen und Leistungen zu verbuchen sind, enthält die GuV nur die Aufwendungen für die Herstellung der Maschine.

In § 275 Abs. 1 S. 1 HGB akzeptiert der Gesetzgeber zwei Lösungsmöglichkeiten für die genannten Probleme, nämlich das Gesamtkostenverfahren und das Umsatzkostenverfahren. Die beiden Verfahren werden im Folgenden behandelt.

Der wesentliche Unterschied zwischen beiden Verfahren besteht in der Ausrichtung:

- Das **Gesamtkostenverfahren** bezieht sich auf die Gesamtmenge der hergestellten Erzeugnisse und Leistungen. Sämtliche Aufwendungen des Geschäftsjahres werden der Gesamtleistung gegenübergestellt. Aus diesem Grunde ist es notwendig, neben den Umsatzerlösen für die verkauften Erzeugnisse auch die Bestandsveränderungen anfertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen.
- Im **Umsatzkostenverfahren** werden die Aufwendungen und Erträge auf die im Umsatzprozess realisierten Erlöse der hergestellten Erzeugnisse und Leistungen ausgerichtet.

### **Gesamtkostenverfahren**

Das Gesamtkostenverfahren (Produktionsrechnung) ist ein produktions- oder leistungsbezogenes Verfahren.

Gemäß § 275 Abs. 2 Nr. 1-4 HGB wird die Gesamtleistung in die Positionen unterteilt:

- Umsatzerlöse
- Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
- Andere aktivierte Eigenleistungen
- Sonstige betriebliche Erträge

Den gesamten Leistungen werden die gesamten Aufwendungen des Geschäftsjahres gegenübergestellt:

- Materialaufwand
- Personalaufwand
- Abschreibungen

Ein übliches Gliederungsschema für das Gesamtkostenverfahren ist:

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands anfertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand
  - a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
  - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand
  - a) Löhne und Gehälter
  - b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen
  - a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
  - b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
8. sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen

10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
- 14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**
15. außerordentliche Erträge
16. außerordentliche Aufwendungen
- 17. außerordentliches Ergebnis**
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
19. sonstige Steuern
- 20. Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag**

### **Umsatzkostenverfahren**

Bei dem Umsatzkostenverfahren (Umsatzrechnung) werden von den Umsatzerlösen der in einem Geschäftsjahr verkauften Produkte die Herstellungskosten abgesetzt, die zur Erzielung der Umsatzerlöse angefallen sind.

Die Bestandsmehrungen bei den unfertigen und bei den Fertigerzeugnissen und die anderen aktivierten Eigenleistungen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren genauso wenig ausgewiesen wie die für sie entstandenen Aufwendungen.

Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens sind nach § 275 Abs. 3 HGB auszuweisen:

1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. Vertriebskosten
5. allgemeine Verwaltungskosten
6. sonstige betriebliche Erträge
7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
- 13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**
14. außerordentliche Erträge

15. außerordentliche Aufwendungen

**16. außerordentliches Ergebnis**

17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

18. sonstige Steuern

**19. Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag**

**Außerordentliches Ergebnis**

Aufwendungen und Erträge sind nur dann als außerordentlich anzusehen, wenn sie

- betriebsfremd und
- selten

sind.

Beispielsweise Anlagenverkäufe über Buchwert, also mit Veräußerungsgewinnen, sind zwar betriebsfremd aber nicht selten. Sie sind als ‚sonstige betriebliche Erträge‘ dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzurechnen.

Außerordentliche Aufwendungen und Erträge liegen beispielsweise vor

- bei der Aufgabe eines ganzen Geschäftszweiges,
- bei Enteignungen,
- bei großen Schadensfällen, die nicht durch Versicherungen gedeckt sind.

In vielen Jahresabschlüssen ist ein Außerordentliches Ergebnis nicht mehr vorzufinden.

**Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren?**

Für Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren besteht ein Wahlrecht. Beide Verfahren sind geeignet, ein entsprechend § 264 Abs. 2 HGB den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Ertragslage des Unternehmens zu geben.

Das Gesamtkostenverfahren zeigt, woher der Aufwand stammt (Aufwandsarten = Materialaufwand, Personalaufwand, Abschreibungen, sonstiger Aufwand).

Das Umsatzkostenverfahren zeigt, für welche Funktionsbereiche (z.B. Produktion, Vertrieb etc.) Aufwendungen entstanden sind.

Die GuV nach dem Gesamtkostenverfahren ist problemlos aus der Finanzbuchhaltung zu entwickeln. Eine GuV nach dem Umsatzkostenverfahren ist nur möglich, wenn eine

Kostenstellen-/ Kostenträgerrechnung vorhanden ist. Da hier die betrieblichen Aufwendungen nach den Funktionsbereichen gegliedert werden.

Das Umsatzkostenverfahren erfüllt die Anforderungen an eine kurzfristige Erfolgsrechnung besonders gut.

Bei der Wahl des Verfahrens ist zu beachten, daß nach § 265 Abs. 1 S. 1 HGB Gliederungsstetigkeit besteht und ein Verfahrenswechsel nur möglich ist, wenn besondere Umstände vorliegen. Als besondere Umstände werden beispielsweise akzeptiert:

- Die Anpassung an internationale Gepflogenheiten oder an in der Branche üblichen Gepflogenheiten.
- Eine Änderung der Unternehmensstruktur.
- Eine Eingliederung in einen Konzern.

In Deutschland dominiert die Aufstellung nach dem Gesamtkostenverfahren, international ist die Aufstellung nach dem Umsatzkostenverfahren üblicher.

### **Überleitung**

Die Überleitung von Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag zum Bilanzgewinn / Bilanzverlust ist für Aktiengesellschaften in § 158 Abs. 1 AktG geregelt. Beispielsweise für das Gliederungsschema nach dem Gesamtkostenverfahren ergibt sich folgende weitere Gliederung:

20. Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag
21. Gewinnvortrag (+) / Verlustvortrag (-) aus dem Vorjahr
22. Entnahmen aus der Kapitalrücklage (+)
23. Entnahmen aus Gewinnrücklagen (+)
  - a) aus der gesetzlichen Rücklage
  - b) aus der Rücklage für eigene Aktien
  - c) aus satzungsmäßigen Rücklagen
  - d) aus anderen Gewinnrücklagen
24. Einstellung in Gewinnrücklagen
  - a) In die gesetzliche Rücklage
  - b) In die Rücklage für eigene Aktien
  - c) In satzungsmäßige Rücklagen
  - d) In andere Gewinnrücklagen
25. Bilanzgewinn / Bilanzverlust

(Die Gliederung für das Umsatzkostenverfahren beginnt entsprechend bei 20.).  
GmbHs und die GmbH & Co. KG übernehmen zumeist diese Regelung.

### **Bedeutung der Erfolgsspaltung**

Der Jahresabschluss hat u.a. das Ziel, „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der ... Ertragslage ... zu vermitteln. „Für den Jahresabschlussleser ist es dabei wesentlich zu erfahren, welcher Gewinn zukünftig nachhaltig erzielt werden kann.

Das nachhaltig erzielbare Betriebsergebnis kann aus den Posten 1-8 der GuV nur ermittelt werden, wenn folgende Aufwendungen und Erträge eliminiert werden:

- außerordentliche Aufwendungen und Erträge, die also nicht betrieblich verursacht sind,
- aperiodische Aufwendungen und Erträge, die nicht regelmäßig, also nicht nachhaltig anfallen und
- betriebsfremde Aufwendungen und Erträge, die also nicht mit dem eigentlichen Betriebszweck zusammenhängen.

In der Praxis wird häufig auch von dem neutralen Erfolg berichtet, der sich aus

- Finanzerfolg
- Periodenfremden Erfolg und
- Außergewöhnlichen Erfolg zusammensetzt.