



Universität Hamburg

DER FORSCHUNG | DER LEHRE | DER BILDUNG

Grundlagen des Rechnungswesens 12. Veranstaltung (S. 304-332)

Präsentation zum Vorlesungsskript

Dr. Andreas Mammen

Grundlage für die Klausur ist ausschließlich das Vorlesungsskript



Agenda

III. Überblick über die Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten des Jahresabschlusses und des Lageberichts (*Fortsetzung*)

- A. Allgemeines
- B. Varianten der Bilanzgliederung
- C. Gliederungsalternativen der Gewinn- und Verlustrechnung
- D. Anhang und Lagebericht

Dritter Teil:

Besonderheiten der Rechnungslegung von Industrieunternehmen
(*Teil 1*)



III. Überblick über die Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten des Jahresabschlusses und des Lageberichts

- das **deutsche Handelsrecht** knüpft die **Pflichten zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung** von Jahresabschluss sowie Lagebericht an **bestimmte Merkmale der Unternehmensgröße** (Bilanzsumme, Umsatz, Arbeitnehmer), die in § 267 HGB und § 1 PublG verankert wurden.
- Die **Größenklassifizierung des § 267 HGB** bezieht sich auf die **drei Gruppen kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften**.
- Unternehmen in der Rechtsform
 1. einer **Personenhandelsgesellschaft**, für die kein Abschluss nach § 264 a oder § 264 b des HGB (Einbeziehung in den Konzernabschluss) aufgestellt wird, oder des Einzelkaufmanns,
 3. des Vereins, dessen Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist,
 4. der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts, wenn sie ein Gewerbe betreibt,
 5. eine Körperschaft, Stiftung oder Anstalt des öffentlichen Rechts, die Kaufmann nach § 1 HGB sind oder als Kaufmann im Handelsregister eingetragen sind unter den Begriff der sog. **Großunternehmen (publizitätspflichtige Unternehmen)**, wenn sie **mindestens zwei der drei** in § 1 Abs. 1 PublG genannten Merkmale an drei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen übersteigen, zu erfassen.
- **Kapitalmarktorientierte KapG** i.S.v. § 264d HGB **sind unabhängig** von den Kriterien „Bilanzsumme, Umsatz und Arbeitnehmerzahl zur Gruppe der **großen KapG** zuzurechnen.

III. Überblick über die Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten des Jahresabschlusses und des Lageberichts

Kriterien Typen	Bilanz- summe Mio. €	Umsatz Mio. €	Arbeit- nehmer zahl Ø
Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB)	≤ 4,840	≤ 9,680	≤ 50
Mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 2 HGB)	> 4,840 und ≤ 19,250	> 9,680 und ≤ 38,50	> 50 ≤ 250
Große Kapitalgesell- schaften* (§ 267 Abs. 3 Satz 1 HGB)	> 19,250	> 38,50	> 250
Großunternehmen gemäß § 1, § 3 PubLG	> 65	> 130	> 5.000

Abb. 76: Unternehmenstypen nach den Größenmerkmalen des HGB und des PubLG

* Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften fallen stets unter die Kategorie „Große Kapitalgesellschaften“ (§ 267 Abs. 3 Satz 2 HGB).

III. Überblick über die Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten des Jahresabschlusses und des Lageberichts

Kleine Kapitalgesellschaften	die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen die unteren Grenzwerte von mindestens zwei der drei Merkmale nicht überschreiten
Mittelgroße Kapitalgesellschaften	die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen die unteren Grenzwerte von mindestens zwei der drei Merkmale überschreiten und die oberen Grenzwerte von mindestens zwei der drei Merkmale nicht überschreiten
Große Kapitalgesellschaften	die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen die oberen Grenzwerte von mindestens zwei der drei Merkmale überschreiten
Großunternehmen gemäß PubLG	die mindestens zwei der drei Merkmale an drei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen überschreiten.

Abb. 77: Anwendung der Kriterien des HGB und des PubLG

III. Überblick über die Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten des Jahresabschlusses und des Lageberichts

Aufstellung, Prüfung, Offenlegung		nicht publizitätspflichtig	publizitätspflichtig
Aufstellung	Bilanzschema	nach GoB, klar und übersichtlich (§ 243, § 247 HGB)	volles Schema nach § 266 HGB
	Schema der Gewinn- und Verlustrechnung	nach GoB, klar und übersichtlich (§ 243 HGB)	volles Schema nach § 275 HGB
	Frist	innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit (§ 243 Abs. 3 HGB) (d.h. binnen der nachfolgenden 12 Monate)	drei Monate (§ 5 Abs. 1 Satz 1 PublG)
Prüfungspflicht		nein	ja (§ 6 PublG)
Offenlegung	Bilanzschema	keine Offenlegungspflicht	volles Schema nach § 266 HGB, aber Eigenkapitalausweis in einem Posten möglich (§ 9 Abs. 3 PublG)
	Schema der Gewinn und Verlustrechnung		bis auf einige Details in der Anlage zur Bilanz (§ 5 Abs. 5 Satz 3 PublG) nicht offenzulegen (§ 9 Abs. 2 PublG)
	elektronischer Bundesanzeiger (§ 325 Abs. 2 HGB)		Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung oder Anlage gemäß § 5 Abs. 5 Satz 3 PublG, Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht des Überwachungsorgans sowie ggf. Vorschlag (und Beschluss) über die Ergebnisverwendung sind beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einzureichen (§ 9 Abs. 1 und Abs. 2 PublG)
	Frist	keine	12 Monate (§ 9 Abs. 1 Satz 1 PublG; § 325 Abs. 1 Satz 2 HGB); bei Börsennotierung 4 Monate (§ 9 Abs. 1 Satz 1 PublG; § 325 Abs. 4 HGB)

sofern **Personenhandelsgesellschaften** und Einzelunternehmen die **Schwellenwerte** von § 1 Abs. 1 PublG übersteigen, zählen sie zu den **publizitätspflichtigen (Groß-) Unternehmen** und müssen sich mit einigen Ausnahmen wie **große KapG** behandeln lassen.

*Bilanzsumme (> 65 Millionen Euro),
Umsatzerlöse (> 130 Millionen Euro),
Durchschnittlich mehr als 5.000 Arbeitnehmer*

III. Überblick über die Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten des Jahresabschlusses und des Lageberichts

Aufstellung, Prüfung, Offenlegung		klein	mittelgroß	groß
Aufstellung	Bilanzschema	verkürzt (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB); kein Anlagegüter und kein gesonderter Ausweis eines Disagios (§ 274 a Nr. 1 und Nr. 4 HGB)	volles Schema nach § 266 HGB	
	Schema der Gewinn- und Verlustrechnung	Posten 1. bis 5. bzw. 1. bis 3. und 6. dürfen zum Posten Rohergebnis zusammengefasst werden (§ 276 HGB)	volles Schema nach § 275 HGB	
	Frist	ordnungsmäßiger Geschäftsgang; maximal 6 Monate (§ 264 Abs. 1 Satz 3 2. HS HGB)	3 Monate (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB)	
Prüfungspflicht		nein	ja (§ 316 Abs. 1 Satz 1 HGB)	
Offenlegung	Bilanzschema	verkürzt nach § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB (§ 326 Satz 1 HGB)	nur teilweise verkürzt (§ 327 Nr. 1 HGB), wobei die Zusatzpositionen auch im Anhang angegeben werden können	volles Schema nach § 266 HGB
	Schema der Gewinn und Verlustrechnung	keine Offenlegungspflicht (§ 326 Satz 1 HGB)	Offenlegungspflicht, wobei Zusammenfassung der ersten Posten zum Rohergebnis gemäß § 276 HGB zulässig ist	volles Schema nach § 275 HGB
	elektronischer Bundesanzeiger (§ 325 Abs. 2 HGB)	Bilanz und Anhang (§ 326 Satz 1 HGB), wobei der Anhang verkürzt nach § 288 Satz 1 und § 326 Satz 2 HGB publiziert werden kann	Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang, Lagebericht, Vorschlag und Beschluss zur Ergebnisverwendung, Bestätigungsvermerk, Bericht des Aufsichtsrats und Erklärung nach § 161 AktG (§ 325 Abs. 1 Satz 3, § 327 Nr. 1 HGB), wobei mittelgroße Kapitalgesellschaften den Anhang verkürzt nach § 327 Nr. 2 HGB publizieren dürfen. Angabe über die Ergebnisverwendung können bei der GmbH beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen unterbleiben (§ 325 Abs. 1 Satz 4 HGB)	
	Frist	12 Monate (§ 325 Abs. 1 Satz 2 HGB); für börsennotierte Kapitalgesellschaften 4 Monate (§ 325 Abs. 4 HGB)		



III. Überblick über die Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten des Jahresabschlusses und des Lageberichts

- die Vorschriften für **Kapitalgesellschaften** (§§ 264 bis 330 HGB) gelten auch für **Personenhandelsgesellschaften in der Gestaltungsform Kapitalgesellschaften & Co.**, d.h. vor allem für die **GmbH & Co. KG**.

- Für **Kapitalgesellschaften** und **ihnen gleichgestellte Unternehmen** existieren detaillierte Gliederungsvorschriften (s. § 266, § 275 HGB).
- Für **nicht publizitätspflichtige Einzelunternehmen** und **Personenhandelsgesellschaften** sind **diese lediglich** ansatzweise in § 247 HGB kodifiziert worden.
- **Publizitätspflichtige Einzelunternehmen** und **Personenhandelsgesellschaften** haben hingegen **die für Kapitalgesellschaften** maßgebenden Gliederungsvorschriften zu befolgen.
- Die **kodifizierten Gliederungsvorschriften** stellen nach h.M. **Mindestanforderungen** dar, **die auf jeden Fall** von den zur Aufstellung des JA verpflichteten Unternehmen zu **befolgen sind**.

B. Varianten der Bilanzgliederung

- **die Gliederungsvorschriften von § 266 Abs. 2 HGB** folgen dem Muster eines Industrieunternehmens in der Rechtsform einer **Kapitalgesellschaft**.
- **Wirtschaftszweig- und/oder rechtsformspezifische Modifikationen** (z.B. für Banken und Versicherungsunternehmen bzw. Personengesellschaften) **sind deshalb möglich** (z.B. § 330 HGB; § 5 Abs. 3 PubLG).
- **Große und mittelgroße Kapitalgesellschaften** sowie **publizitätspflichtige Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften** haben zudem in der Bilanz (oder im Anhang) **ein sog. Anlagegitter** (§ 268 Abs. 2 Satz 1 HGB) zu erstellen, das den Adressaten des Jahresabschlusses u.a. **wichtige Informationen über die Investitionspolitik** des Unternehmens liefert.
- **Kleine Kapitalgesellschaften** brauchen **kein Anlagegitter** zu erstellen (§ 274a Nr.1 HGB).

B. Varianten der Bilanzgliederung

Aktiva	Passiva
<p>A. Anlagevermögen:</p> <ul style="list-style-type: none"> I. Immaterielle Vermögensgegenstände II. Sachanlagen III. Finanzanlagen <p>B. Umlaufvermögen:</p> <ul style="list-style-type: none"> I. Vorräte II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände III. Wertpapiere IV. Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiroguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten <p>C. Rechnungsabgrenzungsposten</p> <p>D. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</p>	<p>A. Eigenkapital</p> <p>B. Schulden:</p> <ul style="list-style-type: none"> I. Rückstellungen II. Verbindlichkeiten <p>C. Rechnungsabgrenzungsposten</p>

Abb. 80: Mindestgliederungsschema der Bilanz für nicht publizitätspflichtige Personenhandels Gesellschaften und Einzelunternehmen nach § 247 Abs. 1 HGB

B. Varianten der Bilanzgliederung

Aktiva	Bilanz	Passiva
A. Anlagevermögen:		A. Eigenkapital:
I. Immaterielle Vermögensgegenstände		I. Gezeichnetes Kapital
II. Sachanlagen		II. Kapitalrücklage
III. Finanzanlagen		III. Gewinnrücklagen
		IV. Gewinnvortrag/ Verlustvortrag
B. Umlaufvermögen:		V. Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag
I. Vorräte		B. Rückstellungen
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände (davon mit einer Restlaufzeit von über einem Jahr)		C. Verbindlichkeiten (davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr)
III. Wertpapiere		D. Rechnungsabgrenzungsposten
IV. Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiro Guthaben, Guthaben bei Kreditinstituten		E. Passive latente Steuern
C. Rechnungsabgrenzungsposten		
D. Aktive latente Steuern		
E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung		
F. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag		

Abb. 81: Bilanz der kleinen Kapitalgesellschaft nach § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB

„Brauchen **nur eine verkürzte Bilanz** erstellen, in die nur die in den Absätzen 2 und 3 mit **Buchstaben und römischen Zahlen** bezeichneten Posten aufgenommen werden.“

B. Varianten der Bilanzgliederung

Aktiva	Bilanz	Passiva
A. Anlagevermögen:		A. Eigenkapital:
I. Immaterielle Vermögensgegenstände:		I. Gezeichnetes Kapital
1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte		II. Kapitalrücklage
2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten		III. Gewinnrücklagen:
3. Geschäfts- oder Firmenwert		1. gesetzliche Rücklage
4. geleistete Anzahlungen		2. Rücklage für eigene Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen
II. Sachanlagen:		IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten auf fremden Grundstücken		V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
2. technische Anlagen und Maschinen		B. Rückstellungen:
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung		1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau		2. Steuerrückstellungen
III. Finanzanlagen:		3. sonstige Rückstellungen
1. Anteile an verbundene Unternehmen		C. Verbindlichkeiten:**
2. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht		1. Anleihen, davon konvertibel
B. Umlaufvermögen:		2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
I. Vorräte:		3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe		4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen		5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
3. fertige Erzeugnisse und Waren		6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundene Unternehmen
4. geleistete Anzahlungen		7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:*		8. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		D. Rechnungsabgrenzungsposten
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen		E. Passive latente Steuern
3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht		* Vermerk der Forderungen mit einer Restlaufzeit von über einem Jahr bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten.
4. sonstige Vermögensgegenstände		** Vermerk der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten.
III. Wertpapiere:		
1. Anteile an verbundene Unternehmen		
2. sonstige Wertpapiere		
IV. Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgirokonten, Guthaben bei Kreditinstituten		
C. Rechnungsabgrenzungsposten		
D. Aktive latente Steuern		
E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung		
F. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag		

Abb. 82: Die Bilanz der großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaft nach § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB

B. Varianten der Bilanzgliederung

Anlagegitter für große und mittelgroße KapG:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
Anschaffungs-/ Herstellungskosten	Zugänge	Abgänge	Umbuchungen	Zuschreibungen	gesamte Abschreibungen	31.12. Gj.	31.12. Vj.	Abschreibungen Geschäftsjahr
(Aufgliederung nach den einzelnen Posten des Anlagevermögens und den Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs)								

Abb. 83: Struktur des Anlagegitters nach § 268 Abs. 2 HGB



C. Gliederungsalternativen der Gewinn- und Verlustrechnung

- für **KapG** sowie **denen unter das PubLG fallenden Unternehmen** ist das **Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren** zur Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung zugelassen (§ 275 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 2 PubLG).
- Die **Mehrzahl der publizitätspflichtigen UN** bevorzugt das **Gesamtkostenverfahren**.
- **International üblich** ist jedoch das **Umsatzkostenverfahren**.
- Für **nicht publizitätspflichtige Einzelunternehmen** und **Personenhandelsgesellschaften** existiert **kein gesetzlich vorgeschriebenes** Gliederungsschema (§ 242 Abs. 2 HGB).

C. Gliederungsalternativen der Gewinn- und Verlustrechnung

Gewinn- und Verlustrechnung	
nach Gesamtkostenverfahren	nach Umsatzkostenverfahren
Umsatzerlöse Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen andere aktivierte Eigenleistungen sonstige betriebliche Erträge Materialaufwand: a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren b) Aufwendungen für bezogene Leistungen	Umsatzerlöse Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen = Bruttoergebnis vom Umsatz sonstige betriebliche Erträge
1. Rohergebnis 2. Personalaufwand: a) Löhne und Gehälter b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung 3. Abschreibungen: a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangestaltung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten 4. sonstige betriebliche Aufwendungen 5. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen 6. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen 7. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen 8. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens 9. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundenen Unternehmen 10. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 11. außerordentliche Erträge 12. außerordentliche Aufwendungen 13. außerordentliches Ergebnis 14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag 15. sonstige Steuern 16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	1. Rohergebnis 2. Vertriebskosten 3. allgemeine Verwaltungskosten 4. sonstige betriebliche Aufwendungen 5. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen 6. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen 7. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen 8. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens 9. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundenen Unternehmen 10. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 11. außerordentliche Erträge 12. außerordentliche Aufwendungen 13. außerordentliches Ergebnis 14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag 15. sonstige Steuern 16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Darstellungs-
vereinfachungen

Darstellungs-
vereinfachungen

Abb. 85: Gewinn- und Verlustrechnung der kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaft nach § 275 Abs. 2 und Abs. 3 i.V.m. § 276 HGB

C. Gliederungsalternativen der Gewinn- und Verlustrechnung

Gewinn- und Verlustrechnung	
nach Gesamtkostenverfahren	nach Umsatzkostenverfahren
1. Umsatzerlöse	1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. andere aktivierte Eigenleistungen	
4. sonstige betriebliche Erträge	3. Bruttoergebnis vom Umsatz
5. Materialaufwand:	
a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren	4. Vertriebskosten
b) Aufwendungen für bezogene Leistungen	5. allgemeine Verwaltungskosten
6. Personalaufwand:	6. sonstige betriebliche Erträge
a) Löhne und Gehälter	
b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung	7. sonstige betriebliche Aufwendungen
7. Abschreibung:	8. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangestaltung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs	9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese in die Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten	10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
8. sonstige betriebliche Aufwendungen	11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen	12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen	13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen	14. außerordentliche Erträge
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens	15. außerordentliche Aufwendungen
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen	16. außerordentliches Ergebnis
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
15. außerordentliche Erträge	18. sonstige Steuern
16. außerordentliche Aufwendungen	19. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
17. außerordentliches Ergebnis	
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	
19. sonstige Steuern	
20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	

Abb. 84: Gewinn- und Verlustrechnung der großen Kapitalgesellschaft nach § 275 Abs. 2 und Abs. 3 HGB

C. Gliederungsalternativen der Gewinn- und Verlustrechnung

Gesamtkostenverfahren (GKV, Darstellungsalternative)

- **Kleine und mittelgroße KapG** sowie **ihnen gleichgestellte UN** i.S.v. § 267 Abs. 1, 2 HGB haben im Hinblick auf das GKV **laut § 276 HGB** die Möglichkeit, die Posten **Umsatzerlöse** (Nr. 1), **Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen** (Nr. 2), **andere aktivierte Eigenleistungen** (Nr. 3), **sonstige betriebliche Erträge** (Nr. 4) und **Materialaufwand** (Nr. 4) zu einem Posten unter der Bezeichnung **„Rohergebnis“** zusammenzufassen.

Umsatzkostenverfahren (UKV, Darstellungsalternative)

- **Kleine und mittelgroße KapG** sowie **ihnen gleichgestellte UN** i.S.v. § 267 Abs. 1, 2 HGB im Hinblick auf das UKV **laut § 276 HGB** die Möglichkeit, die Posten **Umsatzerlöse** (Nr. 1), die **Herstellungskosten** der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen (Nr. 2), das **Bruttoergebnis vom Umsatz** (Nr. 3) sowie **sonstige betriebliche Erträge** (Nr. 6) **zu einem Posten unter der Bezeichnung „Rohergebnis“** zusammenzufassen.
- Wahlrecht gilt für unter das **PublG** fallende UN **nicht**.
- **Ein beliebiger Wechsel** zwischen dem GKV und UKV ist **nicht möglich** (Grundsatz der **Darstellungstetigkeit**, § 265 Abs. 1 Satz 1 HGB).
- **Wechsel nur in Ausnahmefällen** wegen besonderer Umstände **möglich** (z.B. Änderung des Kostenrechnungssystems oder Aufnahme in einen Konzernverbund).
- **Gemäß § 265 Abs. 2 HGB** sind zum **Zwecke der Vergleichbarkeit** sowohl für jeden **Posten der Bilanz** als auch der Gewinn- und Verlustrechnung **die entsprechenden Vorjahresbeträge** anzugeben.

C. Gliederungsalternativen der Gewinn- und Verlustrechnung

- unter den Posten „**außerordentliche Erträge**“ und „**außerordentliche Aufwendungen**“ sind laut § 277 Abs. 4 Satz 1 HGB nur solche **Erträge bzw. Aufwendungen** auszuweisen, „... **die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft anfallen**“ (z.B. Gewinne bzw. Verluste aus der Veräußerung ganzer Betriebe oder Beteiligungen, außerplanmäßige Abschreibungen aus Anlass außergewöhnlicher Ereignisse, einmalige Zuschüsse der öffentlichen Hand, Erträge aus dem Forderungsverzicht von Gläubigern).
- Betriebsergebnis nach dem GVK:
Gesamtleistung (Posten 1, 2, 3, 5, 6 und 7)
+ sonstige betriebliche Erträge (Posten 4)
- sonstige betriebliche Aufwendungen (Posten 8).
- Betriebsergebnis nach dem UKV:
Umsatzergebnis (Posten 3)
- Vertriebskosten (Posten 4)
- Allgemeine Verwaltungskosten (Posten 5)
- Sonstige betriebliche Aufwendungen (Posten 7)
+ Sonstige betriebliche Erträge (Posten 6).



C. Gliederungsalternativen der Gewinn- und Verlustrechnung

- Bei Verwendung **identischer Prämissen** hinsichtlich der Aufwands- und Ertragserfassung führen GKV und UKV **zumindest zum gleichen Jahresüberschuss/-fehlbetrag**.
- Sofern **mittelgroße oder kleine KapG** bzw. ihnen **gesetzlich gleichgestellte Unternehmen** in die **verkürzte Darstellungsmethode der GuV** wählen, ist zu beachten, dass das **ausgewiesene Rohergebnis** nach den beiden Verfahren **voneinander abweicht** und daher **nicht vergleichbar** ist.
- In diesem Fall stimmen GKV und UKV **erst im Posten „Jahresüberschuss/-fehlbetrag“** überein.

C. Gliederungsalternativen der Gewinn- und Verlustrechnung

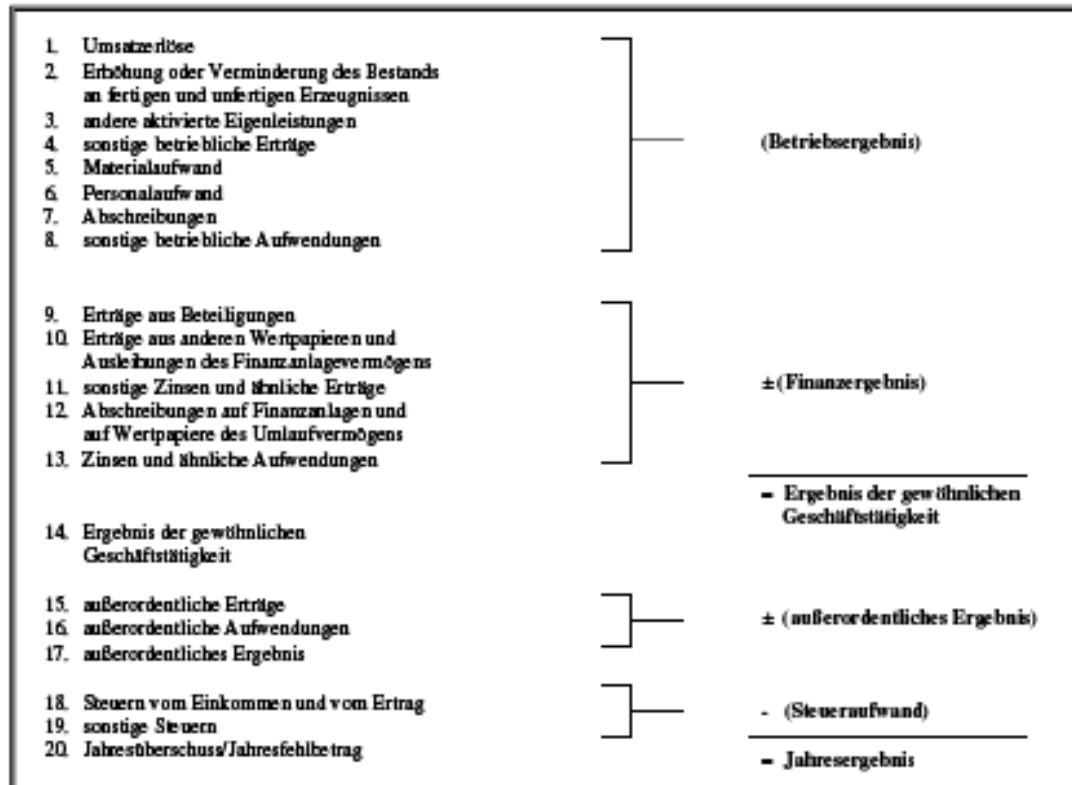


Abb. 86: Die Erfolgsspalte der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 Abs. 2 HGB (GKV)

C. Gliederungsalternativen der Gewinn- und Verlustrechnung



Abb. 87: Die Erfolgsspaltung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 Abs. 3 HGB (UKV)



Wer ist verpflichtet?

- **Kapitalgesellschaften** und ihnen **gesetzlich gleichgestellte UN** sind **verpflichtet**, neben der Bilanz sowie der Gewinn-und Verlustrechnung einen **Anhang zu erstellen**, der mit dem JA eine Einheit bildet.

Grundsätzliche Aufgabe?

- Dem **Anhang** kommt im **Zusammenwirken mit der Bilanz sowie der GuV** die in § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB verankerte Jahresabschlussaufgabe zu, unter Beachtung der **GOB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** der Kapitalgesellschaft zu vermitteln.

Vermögens-, Finanz- und Ertragslage?

Vermögenslage	Die Vermögenslage soll Auskunft über das Verhältnis zwischen dem Vermögen und den Schulden eines Unternehmens geben. Das zentrale Instrument zur Darstellung der Vermögenslage ist die Bilanz , die zu einem Stichtag gefertigt wird. Darüber hinaus besitzen bestimmte Anhanginformationen Bedeutung, die Angaben zur Bewertung in der Bilanz enthalten.
Finanzlage	Die Finanzlage soll über Mittelherkunft und -verwendung sowie deren Fristigkeit informieren. Ferner kommt ihr die Aufgabe zu, Auskunft über die Liquidität des Unternehmens und seine Möglichkeiten zu geben, ob bzw. in welchem Umfang eingegangene Verpflichtungen zukünftig voraussichtlich erfüllt werden können. Das wichtigste Instrument zur Darstellung der Finanzlage ist die Bilanz mit den ergänzenden Angaben im Anhang . Aber auch aus der Gewinn- und Verlustrechnung können wichtige Informationen zur Einschätzung der Finanzlage entnommen werden, da durch sie in aller Regel Rückschlüsse auf die künftigen Veränderungen bestimmter Bilanzposten möglich sind.
Ertragslage	Die Ertragslage soll darüber informieren, in welchem Umfang und aus welchen Gründen das Unternehmensvermögen innerhalb eines Zeitabschnitts Veränderungen unterworfen wurde. Das zentrale Instrument zur Darstellung der Ertragslage ist die Gewinn- und Verlustrechnung . Daneben besitzen zahlreiche Anhangangaben zur Beurteilung der Ertragslage einen hohen Stellenwert.

Abb. 89: Abgrenzung der Termini Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach § 264 Abs. 2 HGB

Funktionen?

- dient ganz **allgemein** der **Erläuterung und Ergänzung** von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (**Erläuterungs- und Ergänzungsfunktion**),
- Für rechnungslegende Kapitalgesellschaften besteht die Möglichkeit Informationen aus der Bilanz und Erfolgsrechnung in den Anhang zu verlagern, insofern kommt dem Anhang eine Verlagerungsfunktion zu (**Verlagerungsfunktion**),
- Im Fall **elementarer Vorgänge** (z.B. bei Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden) sind Begründungen anzugeben (**Begründungsfunktion**).
- Die speziellen Vorschriften über den Anhang in den § 284 bis § 288 HGB stellen **keine abschließende Auflistung** der erforderlichen Angaben **dar** (-> in weiteren Einzelvorschriften werden zusätzliche Angaben und Erläuterungen verlangt!).

Inhalt?

Folgende Arten von Angaben im Anhang lassen sich unterscheiden:

Arten von Angaben im Anhang	
Pflichtangaben	(Erläuterungen, Angaben, Darstellungen, Aufgliederungen [Verbindlichkeitspiegel], Ausweise und Begründungen zur Bilanz und GuV, zu einzelnen ihrer Posten, zur ihrem Inhalt, zu den angewandten Bewertungs- und Abschreibungsmethoden sowie zu den Durchbrechungen der Ausweis und Bewertungsstetigkeit)
Fakultative Angaben	(Angabewahlrecht im Anhang oder in der Bilanz bzw. in der GuV-Rechnung)
Zusätzliche Angaben	(zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB)
Freiwillige Angaben	(zur Gewährung zusätzlicher Informationen; z.B. Finanz- und Kapitalflussrechnungen, Substanzerhaltungsrechnungen, etc.)

D. Anhang und Lagebericht

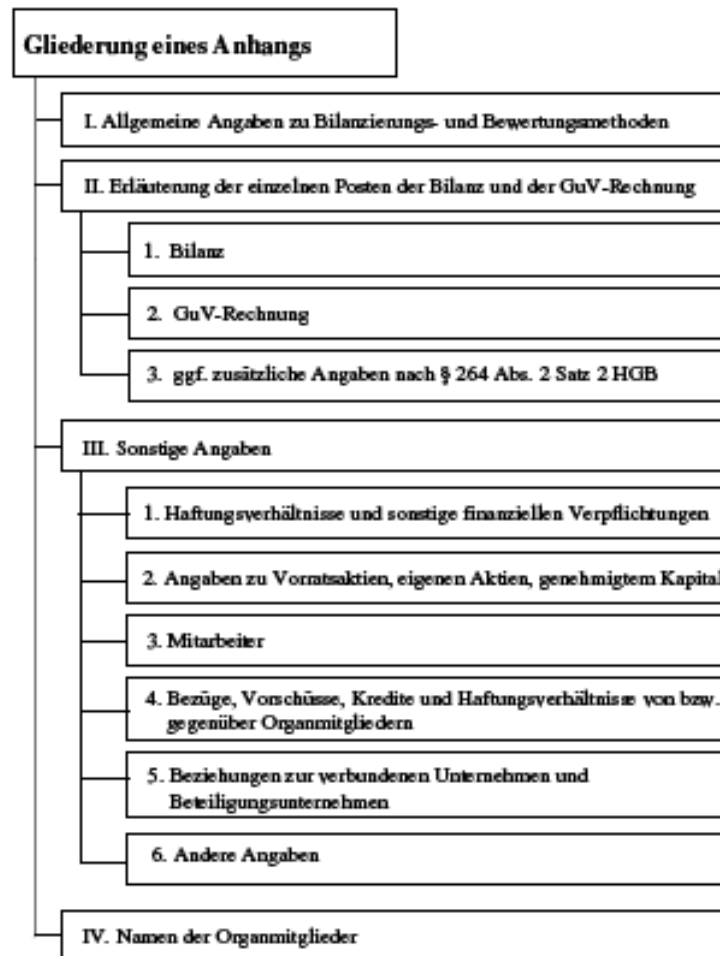


Abb. 90: Mögliche Gliederung eines Anhangs

D. Anhang und Lagebericht

Beispiel für eine (Sonstige-)Pflichtangabe

(alle Werte in €)		Restlaufzeiten				Sicherungen	
		bis 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	über 5 Jahre	insgesamt	gesicherter Betrag	Art der Sicherung
1. Anleihen - davon konvertibel	10.000	-	210.000	290.000	500.000	-	Grundschuld/ Zession
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten		100.000	2.695.000	1.300.000	4.095.000	1.300.000	
3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		500.000	500.000	600.000	1.600.000	1.200.000	
4. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel		280.000	20.000	-	300.000	-	
5. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen		240.000	40.000	40.000	320.000	-	Sicherungs- übereignung
6. sonstige Verbindlichkeiten - davon aus Steuern - davon im Rahmen der sozialen Sicherheit	22.000 21.000	130.000	2.840.000	50.000	3.020.000	1.500.000	
Insgesamt		1.250.000	6.305.000	2.280.000	9.835.000	4.000.000	

Abb. 91: Beispiel für einen Verbindlichkeitsspiegel nach § 285 Nr. 1 und 2 HGB

D. Anhang und Lagebericht

- **Kapitalgesellschaften und ihnen gesetzlich gleichgestellte UN** haben den Betrag der Verbindlichkeiten **mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr** bei jedem **gesondert ausgewiesenen Posten** in der Bilanz auszuweisen.
- Ähnliches gilt für Forderungen **mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr**.
- durch die **Angabepflichten im Anhang** ist es für **externe Jahresabschlussadressaten im Rahmen der Liquiditätsanalyse** möglich, die Verbindlichkeiten in drei **Fristigkeitsgruppen** einzuteilen:
 - Kurzfristige Verbindlichkeiten (Restlaufzeit **bis zu einem Jahr**),
 - Mittelfristige Verbindlichkeiten (Restlaufzeit **zwischen einem und fünf Jahren**),
 - Langfristige Verbindlichkeiten (Restlaufzeit **über fünf Jahre**).

D. Anhang und Lagebericht

Eventualverbindlichkeiten

- gemäß § 251 HGB hat ein Kaufmann [zudem] die **bestehenden Haftungsverhältnisse** (Eventualverbindlichkeiten) in einem Betrag unter (d.h.) außerhalb der Bilanz zu vermerken.

*Eventualverbindlichkeiten sind Verpflichtungen, **für die vorrangig ein anderer** in Anspruch genommen werden kann und bei denen unbekannt ist, **ob und wann sie tatsächlich zu Verbindlichkeiten** werden (-> werden erst dann zu Verbindlichkeiten, wenn die Inanspruchnahme erfolgt!)*

=> Typische Eventualverbindlichkeiten sind **Bürgschaften**, Garantien, **Mietavale** etc.

- **KapG und ihnen gesetzlich gleichgestellte UN** haben die Beträge der verschiedenen Eventualverbindlichkeiten **gesondert unter Angabe** der mit ihnen in Verbindung **stehenden gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten** auszuweisen.
- Ausweismöglichkeiten:
 - > unter der Bilanz oder
 - > Anhang

D. Anhang und Lagebericht

- **Eventualverbindlichkeiten** sind selbst dann **auszuweisen**, wenn ihnen eine **entsprechende Rückgriffsforderung** an Dritte gegenübersteht.
- In Abhängigkeit von dem Risiko, dass die Eventualforderung tatsächlich in Anspruch genommen wird, ist es notwendig, eine **Rückstellung in Höhe der voraussichtlichen Inanspruchnahme** zu bilden (*Abgrenzung zur Rückstellung*)

Sonstige finanzieller Verpflichtungen

- **Mittelgroße und große KapG** sowie **ihnen gleichgestellte UN** haben **sämtliche finanzielle Verpflichtungen**, die zur Beurteilung der **Finanzlage** von Bedeutung sind und **die aus der Bilanz nicht hervorgehen**, gemäß § 285 Nr. 3 HGB im **Anhang** anzugeben.
- **im Gegensatz zur Angabe der bedingten Verpflichtungen** (Eventualverbindlichkeiten) aus den Haftungsverhältnissen ist bei den hier geforderten Angaben von einer **sicheren oder doch zumindest sehr wahrscheinlichen liquiditätsmäßigen Inanspruchnahme** auszugehen.

D. Anhang und Lagebericht

- **von Bedeutung für die Finanzlage und deshalb angabepflichtig** (sofern sie nicht als Rückstellungen auszuweisen oder als Eventualverbindlichkeiten sind) sind etwa:
 - Mehrjährige Verpflichtungen aus **Miet- und Leasingverträgen**,
 - Abnahmeverträge für Anlagegegenstände,
 - Langfristige Lieferungs- und Abnahmeverträge.



D. Anhang und Lagebericht

Lagebericht:

- abweichend von publizitätspflichtigen Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften **sind mittelgroße und große KapG sowie ihnen gesetzlich gleichgestellte Unternehmen gem. § 264 Abs. 1 HGB** ferner verpflichtet, einen **Lagebericht** zu erstellen.
- dieser ist **kein Bestandteil des Jahresabschlusses**, zielt aber ebenso wie der Anhang darauf ab, **zusätzliche Informationen** über das Unternehmen **zu vermitteln**.

D. Anhang und Lagebericht

- **§ 289 Abs. 1 und Abs. 3 HGB** enthalten **sog. Pflichtangaben**, die den **Geschäftsverlauf** und **die Lage der KapG** sowie **die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken betreffen** (z.B. Informationen über die Auftrags-, Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, die wirtschaftlichen Verhältnisse und die Branchenentwicklung sowie bestandsgefährdenden Risiken).
- **§ 289 Abs. 2 HGB** enthält **sog. Sollangaben**, die sich auf Vorgänge **von besonderer Bedeutung** nach Schluss des Geschäftsjahres, spezifische Risikoinformationen (z.B. **Ziele und Methoden des Risikomanagements**, Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken), den Forschungs- und Entwicklungsbereich, bestehende Zweigniederlassungen und das Vergütungssystem der Gesellschaft beziehen.
- Nach h.M. **darf** die **Soll-Vorschrift des § 289 Abs. 2 HGB** nicht als **Wahlrecht** interpretiert werden.

D. Anhang und Lagebericht

Berichtsteile des Lageberichts:

Wirtschaftsbericht (§ 289 Abs. 1 Satz 1 bis 3 und Abs. 3 HGB)	Darstellung und Analyse des Geschäftsverlaufs
	Darstellung des Geschäftsergebnisse
	Darstellung und Analyse der Lage
	Berücksichtigung bedeutsamer finanzieller Leistungsindikatoren (z.B. Produkte und Märkte)
	Berücksichtigung bedeutsamer nicht finanzieller Leistungsindikatoren (z.B. immaterielle Werte, Umwelt- und Arbeitnehmerbelange)*
Nachtragsbericht (§ 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB)	Eingehen auf Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Schluss des Geschäftsjahrs
Prognosebericht (§ 289 Abs. 1 Satz 4, Abs. 2 Nr. 2 HGB)	(Quantitative) Entwicklungsprognose mit einem Zeithorizont von zwei Jahren
	Sensitivitätsanalyse der Entwicklungsprognose durch Angabe von Chancen und Risiken (Unsicherheiten)
	Aktives Chancen- und Risikomanagement insbesondere durch den Einsatz von Finanzinstrumenten unter Bezugnahme auf die entsprechenden Anhangangaben
Forschungs- und Entwicklungsbericht (§ 289 Abs. 2 Nr. 3 HGB)	Darstellung bedeutsamer Forschungs- und Entwicklungsprojekte oder -vorhaben
Zweigniederlassungsbericht (§ 289 Abs. 2 Nr. 4 HGB)	Informationen über bestehende Zweigniederlassungen
Vergütungsbericht (§ 289 Abs. 2 Nr. 5 HGB)	Darstellung des Vergütungssystems für Geschäftsführungs- und Überwachungsorgane
Übernahmebericht (§ 289 Abs. 4 HGB)	Insbesondere Zusammensetzung des gezeichneten Kapitals, Beschränkungen von Stimmrechten und Aktienübertragungen, direkte und indirekte Kapitalbeteiligungen, Aktieninhaber mit Sonderrechten, Stimmrechtskontrolle
Risikomanagementbericht** (§ 289 Abs. 5 HGB)	Beschreibung der wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess
Erklärung zur Unternehmensführung*** (§ 289 a HGB)	Entsprechenserklärung nach § 161 AktG; Unternehmensführungspraktiken über die gesetzlichen Anforderungen hinaus; Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie der Zusammensetzung und Arbeitsweisen von deren Ausschüssen (wahlweise auch auf der Internetseite möglich)

neu durch
das BilMoG!

* Lediglich für Kapitalgesellschaften i.S.v. § 267 Abs. 3 HGB erforderlich. ** Lediglich für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften i.S.v. § 264 d HGB erforderlich. *** Lediglich für kapitalmarktorientierte Aktiengesellschaften erforderlich.

Besonderheiten der Rechnungslegung von Industrieunternehmen

- **Industrielle Leistungserstellungsprozesse** sind dadurch charakterisiert, dass Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe unter Einsatz menschlicher Arbeitskraft und von Betriebsmitteln in **unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse und/oder aktivierte Eigenleistungen** umgeformt werden.
- Sofern die **selbsterstellten Güter am Bilanzstichtag (noch) nicht** veräußert worden sind, müssen die Aufwendungen für die Herstellung (Herstellungskosten) in der Jahresbilanz **aktiviert werden**.
- Der **Umfang** dieser Aktivierung **wirkt sich gleichzeitig** auf die **Vermögens- und Ertragslage** der Industrieunternehmung aus, da **jeder Ansatz in der Bilanz** zu einem **höheren Bilanzausweis** und mithin **zu einer Entlastung** des **Periodenergebnisses** von Aufwendungen führt.
- Gleichzeitig wirken sich die Bestandsveränderungen **ergebniswirksam** aus.
 - > Bestandserhöhung (Endbestand > Anfangsbestand) = Ergebniserhöhung
 - > Bestandsminderung (Endbestand < Anfangsbestand) = Ergebnisminderung



Besonderheiten der Rechnungslegung von Industrieunternehmen

- Aufgrund der aufgeführten Kriterien **unterscheidet** sich die Finanzbuchhaltung in Industrieunternehmen **elementar** von dem Buchführungssystem der Handelsbetriebe.
- Es bedarf **spezifischer Bestandskonten** für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und fertige Erzeugnisse.
- Gemäß des für KapG und ihnen gesetzlich gleichgestellten Unternehmen vorgeschriebenen **Mindestgliederungsschematas** der Jahresbilanz werden die o.g. Posten dem Terminus „**Vorräte**“ im Umlaufvermögen subsumiert.



Universität Hamburg

DER FORSCHUNG | DER LEHRE | DER BILDUNG

Vielen Dank für ihre Aufmerksamkeit