

## Literaturhinweise

Die im vorangegangenen Teil behandelten handelsrechtlichen Jahresabschlussvorschriften werden umfassend u. a. auch in den Lehrbüchern von *Baetge/Kirsch/ Thiele* (2002), *Bieg/Kußmaul* (2003), *Coenenberg* (2003), *Federmann* (2000), *Meyer* (2003) und *Schildbach* (2000) dargestellt. Eine grundlegende und ausführliche Abhandlung der Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung befindet sich bei *Moxter* (2003).

Zur Vertiefung handelsbilanzieller Detailfragen, insbesondere zu den Bereichen der Bilanzierung und der Bewertung, empfiehlt sich die Heranziehung eines Handbuches bzw. eines Kommentars zum HGB, wie z. B. *ADS* (1995 ff.), *Beck'scher Bilanzkommentar* (2003), *Bonner Handbuch der Rechnungslegung* (2003), *Handbuch der Rechnungslegung* (2003), *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung* (2003), *Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen* (2003), *WP-Handbuch Bd. I* (2000) sowie das *WP-Handbuch Bd. II* (2002). Ferner sei zu diesem Themenkreis auf *Brönner/Bareis* (1991) sowie zur Bilanzierung dem Grunde nach auf die prägnanten Ausführungen bei *Moxter* (1990a) verwiesen.

Einen eingängigen Überblick über die Kernprobleme der GuV geben *Coenenberg* (2003) und *Otto* (1988). Zur GuV bei Einzelpersonen und Personengesellschaften wird u. a. auf die Beiträge von *Förschle/Kropp* (1989), *Kanitz* (2003) und auf die Stellungnahme *IDW RS HFA 7* (2002) verwiesen. Die beiden letztgenannten Veröffentlichungen enthalten auch weitere Ausführungen zu Fragen der Rechnungslegung bei Personengesellschaften. Spezielle Probleme des Umsatzkostenverfahrens behandeln z. B. *Glade* (1987), *Freidank* (1988) und *Otto* (1988a).

Eine umfassende Behandlung des Anhangs erfolgt z. B. bei *Armeloh* (1998), *Russ* (1986) und *Selchert* (1987). Ferner sei auf *Selchert/Karsten* (1985), *Schulte* (1986) und *Schülen* (1987) verwiesen.

Ausführliche Darstellungen zum Lagebericht befinden sich in den Kommentaren bzw. Handbüchern zur Rechnungslegung z. B. bei *Ellrott* (2010) und *Förschle/ Kropp* (2003), in: *Beck'scher Bilanzkommentar*, § 289 HGB, *Reittinger* (1994), in: HdJ, Abt. IV/3, in der Stellungnahme *IDW RS HFA 1* (1998) sowie in den Beiträgen von *Emmerich/Künnemann* (1986) und *Stobbe* (1988). Hinsichtlich vertiefender Fragen zur Prüfung sei auf *Forster* (1998), *IDW PS 200* (2000), *IDW EPS 450 n. F.* (2002) und die Kommentare sowie Handbücher verwiesen.

### 3.3 Bewertung

#### 3.3.1 Überblick

Steht fest, dass ein Bilanzierungsgegenstand *dem Grunde nach* angesetzt werden muss oder soll, ist seine Bewertung vorzunehmen, d. h. die Entscheidung zu treffen, welcher Betrag dem Bilanzierungsobjekt zuzuordnen ist. Der konkrete Bilanzansatz *der Höhe nach* ist in den meisten Fällen nicht direkt aus einer gesetzlichen Vorschrift entnehmbar, er muss vielmehr von dem Bilanzierenden selbst ermittelt werden.

Für den Bewertungsvorgang stellt das Gesetz dem Kaufmann als Hilfsmittel zur Verfügung:

- mehrere *Wertkategorien* (Wertarten),
- verschiedene *Bewertungsmethoden* sowie
- allgemeine und spezielle *Bewertungsregeln*.

Mit Hilfe dieses Instrumentariums ist der konkrete Bilanzansatz der Höhe nach in einem Entscheidungsprozess, der sich in verschiedene Teilentscheidungen differenzieren lässt, festzulegen. Hierbei stellen die *generellen Bewertungsregeln* den umfassenden Rahmen dar, innerhalb dessen sich die Wertermittlung vollzieht. Die allgemeinen Bewertungsgrundsätze werden deshalb in dem nächsten Gliederungspunkt zuerst behandelt.

**generelle  
Bewertungsregeln**

Zur Wertermittlung hat der Bilanzierende zwischen verschiedenen *Wertkategorien* auszuwählen. Der Sinn und Zweck mehrerer Wertarten (z. B. Anschaffungskosten, Marktpreis, Rückzahlungsbetrag usw.) ist in erster Linie darin begründet, dass sich für alle aktiven und passiven Bilanzierungsgegenstände eine einheitliche gemeinsame Wertkategorie, die die jeweiligen Besonderheiten und Unterschiede berücksichtigen könnte, nicht finden lässt. So sind z. B. Vermögensgegenstände anders als Schulden und Verbindlichkeiten anders als Rückstellungen zu bewerten. Da es einen absolut richtigen oder wahren Wert a priori nicht gibt, soll den Kaufleuten ferner durch die Wahl zwischen den Wertarten ermöglicht werden, einen im Hinblick auf die jeweiligen (unterschiedlichen) Rechnungslegungsziele unter Berücksichtigung der jeweils am Abschlussstichtag gegebenen bzw. zu erwartenden wirtschaftlichen Verhältnisse *zweckentsprechenden* Wert anzusetzen zu können.

**Wertkategorien**

**Basis- und Vergleichswerte**

Neben der Einräumung von Bewertungswahlrechten und Beurteilungsspielräumen einerseits, verlangt das Gesetz andererseits in bestimmten Fällen, durch eine vorsichtige Bewertung bereits entstandene oder drohende Verluste zu berücksichtigen. Dies geschieht z. B. beim Umlaufvermögen in der Form, dass zwei verschiedene Wertkategorien miteinander zu vergleichen sind und der niedrigere von beiden angesetzt werden muss. Bei der Beschreibung der infragekommenden handelsrechtlichen Wertkategorien im Gliederungspunkt 3.3.3 wird daher zur Verdeutlichung dieser Bewertungsprozedur zwischen den *Basiswerten*<sup>1</sup> und den ihnen gegenüberzustellenden *Vergleichswerten* („sekundäre Werte“) differenziert.

**Bewertungsmethoden**

Zur Ermittlung jeder einzelnen Wertart hat der Kaufmann eine bestimmte Bewertungsmethode anzuwenden (*Grundsatz der Methodenbestimmtheit*), wobei ihm jedoch in vielen Fällen mehrere Bewertungsmethoden zur Auswahl stehen (*Grundsatz der Methodenfreiheit*). Unter **Bewertungsmethoden** sind „bestimmte, in ihrem Ablauf definierte Verfahren der Wertfindung zu verstehen, die den GoB entsprechen“<sup>2</sup>. Methodenwahlrechte sind bspw. zur Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten in Form sog. *Bewertungsvereinfachungsverfahren* vorgesehen. Diese werden im Gliederungspunkt 3.3.4 dargestellt.

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit einer zeitlich begrenzten Nutzungsdauer (aber auch andere Bilanzierungsgegenstände, wie z. B. das Damnum) sind planmäßig abzuschreiben. Für die Ermittlung der *planmäßigen Abschreibungen* existieren ebenfalls verschiedene Bewertungsmethoden. Daneben bestehen Möglichkeiten, außerplanmäßige Abschreibungen nicht nur beim Anlage-, sondern auch beim Umlaufvermögen vorzunehmen. Fallen die Gründe, die für derartige Wertminderungen ausschlaggebend sind, in einem späteren Wirtschaftsjahr fort, entsteht die Frage, ob die verminderten Wertansätze beibehalten werden dürfen (*Beibehaltungswahlrecht*) oder müssen bzw. ob eine *Zuschreibungspflicht* (*Wertaufholungsgebot*) besteht. Die im Zusammenhang mit den Abschreibungen und den Zuschreibungen stehenden Fragen werden daher insgesamt in einem gesonderten Gliederungspunkt 3.3.5 erörtert.

---

<sup>1</sup> Schildbach (2000), S. 233 ff. u. S. 245 ff. verwendet in diesem Zusammenhang die Begriffe „primäre Werte“ und „sekundäre Werte“; vgl. zu der Rangordnung innerhalb der verschiedenen Wertansätze auch Weber (1993), S. 169 ff. u. S. 189 ff.

<sup>2</sup> WP-Hdb. Bd. I (2000), E Tz. 222.

Es wurde eingangs erwähnt, dass bestimmte Wertarten nur für bestimmte Vermögensgegenstände bzw. Schulden usw. in Frage kommen. Gleiches gilt für einzelne Bewertungsmethodenwahlrechte. Die Bewertung ist insofern teilweise von der Zuordnung der Gegenstände in bestimmte Bilanzposten, d. h. von dem formellen Bilanzausweis, abhängig. Mit welchen Wertansätzen die Vermögensgegenstände, Schulden usw. letztlich konkret in den Jahresabschluss aufgenommen werden (Bewertungsgebote und -wahlrechte), ist in den *speziellen Bewertungsnormen* der §§ 253 bis 256a HGB geregelt. Im Gliederungspunkt 3.3.6 werden deshalb die spezifischen Bewertungsregeln und Besonderheiten getrennt für die einzelnen Bilanzposten der Aktiv- und Passivseite dargestellt.

### spezielle Bewertungsregeln

## 3.3.2 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

### 3.3.2.1 Vorbemerkung

Erstmals sind durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz umfangreiche allgemeine *Bewertungsgrundsätze* in das HGB aufgenommen worden (vgl. Abb. 3.17). Entsprechend ihrer Stellung im Gesetz gelten sie für alle Kaufleute. Von den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen darf gemäß § 252 Abs. 2 HGB nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden.

Grundsatz	Rechtsnorm
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vorsicht mit den Ausprägungen des               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Realisationsprinzips</li> <li>- Imparitätsprinzips und</li> <li>- Wertaufhellungsprinzips</li> </ul> </li> </ul>	(§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
- Bilanzidentität	(§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB)
- Unternehmensfortführung	(§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)
- Stichtagsbezogenheit	(§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)
- Einzelbewertung	(§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)
- Periodenabgrenzung	(§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB)
- Bewertungsstetigkeit	(§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)

**Abb. 3.17: Allgemeine Bewertungsgrundsätze**

Die gesetzliche Aufzählung in § 252 HGB ist nicht abschließend; dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des ersten Absatzes „gilt insbesondere“. Sofern weitere Bewertungsregeln den GoB entsprechen, sind sie gemäß § 243 Abs. 1 HGB ebenfalls anzuwenden. Zu den nicht ausdrücklich genannten Prinzipien gehören z. B. die Grundsätze der *Methodenbestimmtheit*, des *Willkürverbots* (willkürfreie Bewertung) und der *Wesentlichkeit*<sup>3</sup>. Da zur Bestimmung der zeitlichen Erfassung von Erträgen und Aufwendungen nach dem Realisations- bzw. Imparitätsprinzip eine enge Verbindung mit dem Grundsatz der Periodenabgrenzung nach § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB besteht, wird letztgenannter nicht gesondert, sondern im Zusammenhang mit diesen Prinzipien erläutert.

### 3.3.2.2 Grundsatz der Vorsicht und Periodenabgrenzung

Die zentrale Aussage des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, die auch zugleich den Vorsichtsgrundsatz treffend charakterisiert, steht im ersten Satzteil: „Es ist vorsichtig zu bewerten“. Aus dem weiteren Wortlaut der Vorschrift ist erkennbar, dass der Vorsichtsgrundsatz als *Oberbegriff* verstanden werden soll, dessen inhaltliche Ausfüllung insbesondere durch das Realisations- und das Imparitätsprinzip geprägt wird.

#### Realisationsprinzip

Das **Realisationsprinzip** betrifft einen wesentlichen Aspekt der Erfolgsermittlung und wird im letzten Halbsatz des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB wie folgt beschrieben: „Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.“ Durch das **Realisationsprinzip** wird die Frage geregelt, ab wann durch die Herstellung und Verwertung betrieblicher Erzeugnisse und Leistungen ein Erfolg als entstanden gilt. Gleichzeitig wird damit aber auch der Zeitpunkt festgelegt, bis zu dem die Unternehmensleistungen erfolgsneutral zu behandeln sind, d. h. die hergestellten Produkte zu den Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen und nicht zu den - einen Gewinnaufschlag und kalkulatorische Kosten enthaltenden - Verkaufspreisen anzusetzen sind. Das *Anschaffungskosten-/Herstellungskostenprinzip* ist somit implizit im Realisationsprinzip enthalten.

Für die **Gewinnrealisation** wird ein Umsatzgeschäft, d. h. eine Außenbeziehung des Unternehmens, als notwendige Voraussetzung gefordert. Es muss gegenüber einem Dritten eine Leistung erbracht sein (z. B.

3 Vgl. im einzelnen zu diesen Grundsätzen z. B. Hense/Geißler (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 252 HGB, Anm. 67 ff. m.w.N.

Lieferung der Produkte, Erfüllung einer Dienstleistung), so dass der Anspruch auf die Gegenleistung entstanden ist<sup>4</sup>. Der Zweck des Realisationsprinzips liegt somit darin, die mit Beschaffungs- und Herstellungsvorgängen zusammenhängenden Aufwendungen zunächst erfolgsmäßig zu neutralisieren und Gewinne erst dann auszuweisen und für Ausschüttungszwecke frei zu geben, wenn sie durch Umsatzerlöse realisiert sind.

Neben dieser traditionellen, klassischen Interpretation des Realisationsprinzips wird der Grundsatz - ausgehend von Moxters Überlegungen<sup>5</sup> - in der Literatur nicht nur zur Bestimmung, wann Erträge, sondern auch zu welchem Zeitpunkt Aufwendungen zu erfassen sind (*Aufwandsrealisation*), herangezogen<sup>6</sup>. Da der Gewinn als Saldo von Erträgen *und* Aufwendungen ermittelt wird, genüge es nicht, lediglich die Ertragsseite zu betrachten, sondern es sei auch die Aufwandsseite zu berücksichtigen. Hiernach sollen Aufwendungen stets dann zu erfassen sein, wenn sie bereits realisierten Erträgen zugerechnet werden müssen und dürfen *nicht* erfasst werden, wenn sie erst künftige Erträge ermöglichen bzw. „alimentieren“ (**Alimentationsprinzip**). Ferner sind Aufwendungen dann zu passivieren, wenn sie weder einen Bezug zu realisierten noch zu künftigen Erträgen aufweisen, jedoch aus faktischen oder rechtlichen Verpflichtungsgründen (höchstwahrscheinlich) unabwendbar anfallen werden (z. B. Schadensersatzverpflichtungen ohne Bezug zur betrieblichen Leistungserstellung bzw. zu Umsatzerlösen).

#### Alimentationsprinzip

Eine besondere Bedeutung kommt dieser Interpretation bei der Passivierung von ungewissen Verbindlichkeits- und Aufwandsrückstellungen zu<sup>7</sup>. Obwohl der Bundesfinanzhof (BFH) in einigen Urteilen<sup>8</sup> (z. B. bei Entscheidungen über die Bildung von Rückstellungen für Umweltschutzmaßnahmen) auch die Alimentationsformel bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Verursachung von dem Grunde nach ungewissen Verbindlichkeiten ergänzend herangezogen hat, ist daraus auf keine generelle Anerkennung des

4 Vgl. im einzelnen zu den Zeitpunkten der Gewinnrealisation die weitergehenden Erläuterungen in Gliederungspunkt 3.2.7.4.

5 Vgl. Moxter (1983), S. 304 ff.

6 Als Befürworter dieser Auffassung stellvertretend für viele andere: Herzig (1994), S. 76; für die Gegenmeinung stellvertretend für viele andere z. B. Siegel (1992), S. 595; weitere Literaturhinweise für beide Meinungen bei Clemm/Erle (1999), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 249, Anm. 36 ff. sowie bei Kessler (2001), S. 1903 ff.

7 Vgl. hierzu Gliederungspunkt 3.2.3.3.

8 Vgl. BFH-Urteil vom 19.8.1998, XI R 8/96, BStBl II 1999, S. 19; vgl. auch BFH-Urteil vom 25.8.1989, III R 95/87, BStBl II 1989, S. 895.

Alimentationsprinzips zu schließen<sup>9</sup>. Ganz im Gegenteil hat der BFH inzwischen in der grundlegenden Entscheidung vom 27.6.2001 mit ausführlicher Begründung eine Erweiterung des Realisationsprinzips zu einem umfassenden Abgrenzungsprinzip unmissverständlich abgelehnt, indem er ausführt, dass der „im Gesetz zum Ausdruck gekommenen Zielrichtung des Realisationsprinzips (...) eine zusätzliche Abgrenzungsfunktion für Aufwendungen nicht zu entnehmen“ ist und „mit Gewinnen offensichtlich Erträge im Sinne von Erlösen, nicht hingegen um Aufwendungen verminderte Nettoerlöse gemeint“<sup>10</sup> sind<sup>11</sup>. Unter Berücksichtigung der besonderen Bedeutung, die den höchstrichterlichen Entscheidungen für die Auslegung der GoB zukommt, sind die weitreichenden Konsequenzen der BFH-Ausführungen offensichtlich, selbst wenn „gegen diese Verbannung der Alimentationsformel in das Reich betriebswirtschaftlicher Bilanzforschung (...) ihre Anhänger gewiss Sturm laufen (werden)“<sup>12</sup>. Auch wenn die Ablehnung des erweiterten Realisationsprinzips lediglich im Zusammenhang mit der Frage des Ansatzes von Verbindlichkeitsrückstellungen erfolgt, ist nicht ersichtlich, warum für die Bewertung etwas anderes gelten soll.

**sachliche  
Abgrenzung  
zeitliche  
Abgrenzung**

Der in § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB kodifizierte **Grundsatz der Periodenabgrenzung** dient dem Zweck der periodengerechten Erfolgsermittlung und beinhaltet eine *zeitliche und sachliche Abgrenzungskomponente*. Nach dem Periodisierungsprinzip sind die Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres, losgelöst von tatsächlichen Zahlungsvorgängen, verursachungsgerecht in dem Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen, zu dem sie gehören. Den betrieblichen Leistungen, die in einer bestimmten Periode als Umsatzerlöse erfolgserhöhend erfasst werden, sollen in sachlicher Hinsicht diejenigen Aufwendungen zugeordnet werden, die zur Erstellung der Leistungen beigetragen haben. Der **Grundsatz der sachlichen Abgrenzung** betrifft demnach die periodengleiche Erfassung der realisierten Unternehmensleistungen und der ihnen zugrundeliegenden Aufwendungen unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt die Aufwendungen und Erträge zu Zahlungen geführt haben. Er ergänzt insofern das Realisationsprinzip. Maßgebendes Kriterium für die Zuordnung der Aufwendungen ist die wirtschaftliche Verursachung (Verursachungsprinzip). Der **Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung** regelt die periodische Erfassung

<sup>9</sup> Vgl. Christiansen (2002), S. 169.

<sup>10</sup> BFH-Urteil vom 27.6.2001, I R 45/97, BStBl II 2002, S. 123.

<sup>11</sup> Vgl. hierzu auch Koths (2001), S. 1849; Siegel (2002), S. 707 ff.; Weber-Grellet (2002), S. 2180 ff.

<sup>12</sup> Kessler (2001), S. 1907.



von *zeitraumbezogenen Ausgaben* als Aufwendungen und *zeitraumbezogenen Einnahmen* als Erträge<sup>13</sup>. Hiernach sind zeitraumbezogene Ausgaben und Einnahmen zeitanteilig, d. h. verhältnismäßig als Aufwendungen bzw. Erträge auf die jeweiligen Geschäftsjahre aufzuteilen, zu denen sie wirtschaftlich gehören. *Weder zeitraumbezogene noch sachlich einer bestimmten Leistung zuzuordnende Ausgaben und Einnahmen* (z. B. Spenden, Schenkungen, Katastrophenschäden) sollen in der Periode erfasst werden, in der sie tatsächlich anfallen.

Bei einer strikten Anwendung der Abgrenzungsgrundsätze und des Realisationsprinzips auf alle Geschäftsvorfälle wird nicht nur die zeitliche Erfassung der Gewinne, sondern auch der etwaigen negativen Erfolge, d. h. der Verluste, festgelegt. Hiernach dürften Gewinne *und* Verluste nur ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind. Während einerseits Wertsteigerungen bei Vermögensgegenständen, die in früheren Perioden angeschafft oder hergestellt worden sind, unberücksichtigt bleiben, sollen - ausgehend von Vorsichtsüberlegungen - Verluste jedoch möglichst frühzeitig erfasst werden. Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB wird deshalb verlangt, dass alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden, d. h. wirtschaftlich bereits verursacht sind, antizipiert werden. Diese ungleiche (imparitätische) Behandlung nicht realisierter Gewinne und Verluste im Jahresabschluss wird als **Imparitätsprinzip** bezeichnet.

Für die vorweg zu berücksichtigenden Risiken und Verluste hebt das Imparitätsprinzip somit das Realisationsprinzip auf<sup>14</sup>. In den Jahresabschlussvorschriften kommt das Imparitätsprinzip insbesondere zum Ausdruck

#### Imparitätsprinzip

- bei dem Ansatz von *Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften*<sup>15</sup> sowie
- bei der *Bewertung* von Vermögensgegenständen *nach dem Niederstwertprinzip*<sup>16</sup>.

In der Zeit zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Bilanzaufstellung kann der Kaufmann neue und bessere Informationen über seine

#### Wertaufhellung, Wertbeeinflussung

<sup>13</sup> Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2002), S. 109 f.

<sup>14</sup> So Coenenberg (2003), S. 65: "Für Verluste gilt somit das Realisationsprinzip nicht."; vgl. auch Kupsch (1998), in: BoHR, Einf. B, Rz. 122.

<sup>15</sup> Vgl. Gliederungspunkt 3.2.3.3.3.

<sup>16</sup> Vgl. hierzu Gliederungspunkt 3.3.6.1.



Vermögensverhältnisse am Abschlussstichtag erhalten. Es stellt sich dann die Frage, ob und inwieweit er die neuen Erkenntnisse berücksichtigen muss bzw. darf. Zu unterscheiden ist zwischen sog. **wertaufhellenden** Tatsachen und Ereignissen, die bereits im abgelaufenen Wirtschaftsjahr verursacht bzw. entstanden sind und sog. **wertbeeinflussenden** Vorgängen, die tatsächlich erst nach dem Bilanzstichtag eintreten. Nach dem *Wertaufhellungsprinzip* hat der Bilanzierende die ihm zunächst unbekannten aber objektiv am Bilanzstichtag entstandenen Verluste und Risiken im Jahresabschluss zu berücksichtigen, die späteren wertbeeinflussenden Tatsachen dagegen grundsätzlich nicht.

### Beispiele

Das Unternehmen U stellt seinen Jahresabschluss per 31.12.02 am 31.05.03 auf. Bei den Abschlussarbeiten wird bekannt:

- a) Die im abgelaufenen Wirtschaftsjahr an X ausgelieferten Produkte sind mit erheblichen Mängeln behaftet und X verlangt Nachbesserung,
- b) der Schuldner S hat bereits im Dezember 02 wegen Zahlungsunfähigkeit die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beantragt und die Forderung wird uneinbringlich sein,
- c) im Februar 03 brennt eine Lagerhalle ab. Zwar ist die Halle versichert, nicht jedoch die vernichteten Fertigerzeugnisse im Wert von 400.000 €,
- d) der am 31.12.02 zahlungsunfähige Kunde K ist aufgrund einer Erbschaft im März 03 wieder zu Geld gekommen und hat seine Schulden in Höhe von 150.000 € im selben Monat beglichen.

### Lösung

In den Fällen a) und b) müssen die im Aufstellungszeitraum erlangten Kenntnisse berücksichtigt werden. In Höhe des voraussichtlichen Nachbesserungsaufwands ist per 31.12.02 eine Rückstellung zu bilden. Die uneinbringliche Forderung gegen S ist abzuschreiben.

In den Fällen c) und d) ergeben sich durch die erst nach dem Bilanzstichtag eingetretenen Ereignisse keine Änderungen des Jahresabschlusses. Die Lagerhalle und die am 31.12.02 vorhandenen Fertigerzeugnisse sind zu bilanzieren, obwohl sie am Bilanzaufstellungstag zerstört sind. Die Forderung an den zahlungsunfähigen K ist abzuschreiben, obwohl sie bereits im März 03 beglichen wurde.

### 3.3.2.3 Grundsatz der Bilanzidentität

**Bilanzidentität** ist mit dem teilweise in der Literatur noch verwendeten Begriff der „formellen Bilanzkontinuität“ identisch. Bilanzidentität besagt, dass die Wertansätze der Eröffnungsbilanz des neuen mit denjenigen der Schlussbilanz des vorhergehenden Wirtschaftsjahres übereinstimmen. Der Übergang vom alten auf das neue Geschäftsjahr darf keine Wertabweichungen aufweisen, da diese sonst erfolgsmäßig nicht berücksichtigt würden. Der Grundsatz dient somit auch dem Zweck, Abweichungen zwischen dem Totalgewinn der Unternehmung einerseits und der Summe der einzelnen Periodenerfolge andererseits zu verhindern<sup>17</sup>.

**Bilanzidentität**

### 3.3.2.4 Grundsatz der Unternehmensfortführung

Bei der Bewertung ist gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB davon auszugehen, dass die Unternehmenstätigkeit fortgeführt wird, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Dieser Grundsatz wird in der Literatur auch als „**going-concern-Prinzip**“ bezeichnet. Dem Grundsatz liegt die Vorstellung zugrunde, dass den einzelnen Bilanzierungsgegenständen im Fortführungsfall i. d. R. andere Werte als bei einer Einstellung des Geschäftsbetriebs zuzuordnen sind.

**Unternehmens-  
fortführung**

Bestehen am Bilanzstichtag keine Erkenntnisse oder Anhaltspunkte, die gegen eine Fortsetzung des Betriebs sprechen, sind die speziellen Bewertungsregeln der §§ 253 bis 256a anzuwenden. Ist jedoch sicher oder voraussichtlich damit zu rechnen, dass eine Geschäftsaufgabe bzw. Liquidation stattfindet, bilden die voraussichtlich erzielbaren Liquidationserlöse die Bewertungsmaßstäbe.

### 3.3.2.5 Grundsatz der Stichtagsbezogenheit und Einzelbewertung

Der Grundsatz, die Vermögensgegenstände und Schulden nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag zu bewerten, ist bereits im Gliederungspunkt 3.1.5 angesprochen worden. Inwieweit Bilanzierende Erkenntnisse über bewertungsrelevante Ereignisse, die sie zwischen dem Abschlusstichtag und der tatsächlichen Aufstellung erlangt haben, berücksichtigen müssen, ist bei dem Wertaufhellungsprinzip erörtert worden<sup>18</sup>.

Der **Grundsatz der Einzelbewertung** verlangt die gesonderte Wertermittlung für jeden einzelnen Vermögensgegenstand und jeden

**Einzelbewertung**

<sup>17</sup> Vgl. die Ausführungen zur dynamischen Bilanztheorie, Kurseinheit 1.

<sup>18</sup> Vgl. Gliederungspunkt 3.3.2.2.

einzelnen Schuldposten. Die Risiken und Chancen sind prinzipiell getrennt für die jeweiligen Bilanzierungsgegenstände zu ermitteln und zu beurteilen. Eine Zusammenfassung und Wertkompensierung z. B. innerhalb der Forderungen oder der Verbindlichkeiten ist grundsätzlich nicht zulässig.

**Schwierigkeiten bei der Einzelbewertung**

Eine Einzelbewertung setzt die Einzelerfassung der Bilanzierungsgegenstände voraus. Diese ist in manchen Fällen unmöglich und in anderen Fällen mit erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten verbunden. Wenn beispielsweise ein Unternehmen den Vorratsbestand an Hilfs- und Betriebsstoffen (z. B. Heizöl) zum Abschlussstichtag bewerten will, im Laufe des Jahres mehrmals Zukäufe zu unterschiedlichen Preisen bei zwischenzeitlichem betrieblichen Verbrauch getätigt hat und keine separate Lagerung der zugekauften Vorräte erfolgt, ist unmittelbar einsichtig, dass eine Einzelbewertung gar nicht stattfinden kann. Derartige Identifikationsprobleme treten insbesondere bei schwer trennbaren, gleichartigen Gegenständen des Umlaufvermögens auf. Aber auch im Anlagevermögen sind Abgrenzungs- und Aufteilungsschwierigkeiten bei komplexen Sachgesamtheiten, wie z. B. Fertigungsanlagen, nicht selten, so dass die Frage auftritt, ob die Zusammenfassung mehrerer Einzelteile zu einer *Bewertungseinheit* noch eine Einzel- oder nicht bereits eine Sammelbewertung darstellt.

**Ausnahmen von der Einzelbewertung**

Von dem Grundsatz der Einzelbewertung sind deshalb in zweifacher Hinsicht *Ausnahmen* erlaubt. Offensichtlich unmögliche Einzelwertermittlungen oder solche mit unververtretbarem wirtschaftlichen oder technischem Aufwand können gemäß § 252 Abs. 2 HGB (begründete Ausnahmefälle) durch eine *Sammelbewertung* (z. B. gewogene Durchschnittsmethode<sup>19</sup>) ersetzt werden. Zusätzlich sind gem. § 246 Abs. 2 S. 2 HGB Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus der Altersversorgungsverpflichtung oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen mit diesen Schulden zu verrechnen. Ebenso ist auch mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen zu verfahren. Darüber hinaus sind im Gesetz weitere Bewertungsvereinfachungsverfahren (z. B. nach bestimmten *Verbrauchsfolgen* bei gleichartigem Vorratsvermögen, § 256 HGB) und *Sammelbewertungsverfahren* (Gruppenbewertung, Festbewertung, § 240 HGB) als Wahlrechte eingeräumt.<sup>20</sup> Des Weiteren ist durch § 254 HGB die bilanzielle Abbildung von Bewertungseinheiten verankert. Hiernach

---

<sup>19</sup> Vgl. Gliederungspunkt 3.3.4.3.1.

<sup>20</sup> Vgl. Gliederungspunkt 3.3.4.3.2.

können Grund- und Sicherungsgeschäfte bei Erfüllung bestimmter Kriterien bilanziell zusammengefasst werden.<sup>21</sup>

### 3.3.2.6 Grundsatz der Bewertungsstetigkeit

Nach dem Gesetzeswortlaut bedeutet **Bewertungsstetigkeit**, dass die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten *Bewertungsmethoden* beizubehalten sind. Der mit dieser Forderung bezweckte Grundgedanke liegt in der besseren Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse im Zeitablauf.

**Beibehaltung der  
Bewertungs-  
methoden**

Der Stetigkeitsgrundsatz ist von *allen* Kaufleuten zu beachten, wobei Kapitalgesellschaften zusätzliche Angaben und Begründungen im Anhang anzugeben haben. Der Stetigkeitsgrundsatz betrifft sowohl die *Bewertung* (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) als auch den Bereich der *Bilanzierung* (§ 246 Abs. 3 S. 1 HGB). Zu den in einem folgenden Jahresabschluss beizubehaltenden Bewertungsmethoden gehören neben den gesetzlich vorgesehenen Werten (Anschaffungs-/ Herstellungskosten, beizulegender Zeitwert usw.) auch die gesetzlichen Wertansatzwahlrechte (z. B. bei der Ermittlung der Herstellungskosten) sowie die (unechten) Wertansatzwahlrechte, bei denen es auf die Ausübung von Ermessensspielräumen und Schätzungen des Bilanzierenden ankommt, soweit hier von einem bestimmten Verfahren ausgegangen wird (z. B. Ermittlung von Gemeinkostenzuschlägen). Neben den Methodenwahlrechten zur Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten werden auch die Abschreibungsmethoden vom Stetigkeitsgrundsatz erfasst.

**Geltungsbereich**

Unter den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit fallen sowohl die Vermögensgegenstände und Schulden (nicht jedoch Rechnungsabgrenzungsposten) des vorhergehenden Geschäftsjahres als auch die im laufenden Jahr neu hinzugekommenen, wenn sie Art- und Funktionsgleichheit aufweisen<sup>22</sup>.

Trotz des (grundsätzlichen) Gebotes, den Stetigkeitsgrundsatz zu befolgen, ergeben sich durch den z. T. extrem weit ausgedehnten Katalog<sup>23</sup> der im Schrifttum genannten Ausnahmefälle des Absatzes 2 des § 252 HGB zahlreiche Durchbrechungsmöglichkeiten des Stetigkeitsgrundsatzes. Zwar

**Durchbrechung**

<sup>21</sup> Vgl. hierzu z. B. Coenenberg/Haller/Schultze (2009), S. 289 ff.

<sup>22</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 1, (1995), § 252 HGB, Tz. 113.

<sup>23</sup> Vgl. hierzu WP-Hdb. Bd. I (2000), E Tz. 228 f.

hat das IDW in einer Stellungnahme den Katalog eingeschränkt, dennoch werden sachlich begründete Ausnahmen weiterhin dann angenommen,

1. „wenn die Abweichung durch eine Änderung der rechtlichen Gegebenheiten (insbesondere Änderung von Gesetz und Satzung, Änderung der Rechtsprechung) veranlasst wurde,
2. wenn die Abweichung unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ein besseres Bild der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage vermitteln soll,
3. wenn die Abweichung dazu dient, Bewertungsvereinfachungsverfahren in Anspruch zu nehmen,
4. wenn die Abweichung im Jahresabschluss zur Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungsrichtlinien erfolgt,
5. wenn mit der Abweichung der Konzernabschluss an international anerkannte Grundsätze angepasst wird“<sup>24</sup>.

### 3.3.3 Wertkategorien

#### 3.3.3.1 Überblick

Die im Handelsrecht gebräuchlichsten Wertbegriffe sind in der folgenden Übersicht - getrennt nach ihrem Anwendungsbereich in der Bilanz - aufgeführt.

Aktivseite	Passivseite
Anschaffungskosten	Nennwert
Herstellungskosten	Erfüllungsbetrag
Unterschiedsbetrag	Barwert
Börsen- oder Marktpreis	Vernünftiger kaufmännischer Wert
Beizulegender Zeitwert	
Vernünftiger kaufmännischer Wert	

**Abb. 3.18: Handelsrechtliche Wertbegriffe**

#### Basis- und Vergleichswerte

Sämtliche auf der Passivseite sowie die ersten drei genannten Wertbegriffe auf der Aktivseite bilden als „Basiswerte“ den Ausgangspunkt für den Bewertungsvorgang. Die weiteren Wertkategorien dienen allein dem Zweck,

<sup>24</sup> IDW HFA 3/1997 (1997), Tz. 3.

als „Vergleichswerte“ zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einen niedrigeren Wertansatz bei dem Anlage- und Umlaufvermögen zu ermöglichen.

Neben diesen Wertbegriffen werden weitere verwendet, die jedoch nicht in gesonderten Gliederungspunkten beschrieben werden. Der nach Abzug von planmäßigen, außerplanmäßigen oder sonstigen Abschreibungen verminderte (ggf. auch um Zuschreibungen erhöhte) Wert von Vermögensgegenständen am Schluss des Jahres wird als *Buchwert* oder *fortgeführter Anschaffungs-/Herstellungswert* bezeichnet. Ist der Vermögensgegenstand in voller Höhe abgeschrieben, wird auch von dem *Erinnerungswert* oder Merkposten gesprochen.

**weitere  
Wertkategorien**

### 3.3.3.2 Anschaffungskosten

Die Anschaffungskosten sind die Grundlage für die Bewertung sämtlicher durch das Unternehmen aufgrund eines Erwerbsvorgangs von einem Dritten fremdbezogenen Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens. Mit der Aktivierung der Gegenstände zu den Anschaffungskosten wird der Zweck verfolgt, die durch den Anschaffungsvorgang ausgelösten Ausgaben (zunächst) als erfolgsneutrale Vermögensumschichtung behandeln zu können. Die Anschaffungskosten stellen neben dem Ausgangspunkt der Bewertung zugleich für die späteren Bewertungszeitpunkte die *Obergrenze* der Bewertung dar (**Anschaffungswertprinzip**).

**Obergrenze der  
Bewertung**

Nach der in § 255 Abs. 1 HGB enthaltenen Legaldefinition handelt es sich bei den **Anschaffungskosten** um

- Aufwendungen, die geleistet werden,
- um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und
- ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen,
- soweit sie dem Gegenstand einzeln zugeordnet werden können.

**Definition**

Der Anschaffungsvorgang und Umfang der relevanten Aufwendungen sowie der Anschaffungszeitraum lassen sich gemäß der gesetzlichen Definition in zwei Bestandteile aufteilen. In die Anschaffungskosten einzubeziehen sind hiernach alle Aufwendungen, die

- für den *Erwerb* und darüber hinaus
- bis zur *Betriebsbereitschaft*

**Erwerb und  
Betriebsbereitschaft**

des Vermögensgegenstandes anfallen. Damit ist klargestellt, dass zu den Anschaffungskosten nicht nur die Ausgaben an einen Dritten durch Zahlung oder Versprechung zur Zahlung des Kaufpreises gehören, sondern auch die sonstigen Leistungen, die das Unternehmen für die Inbetriebnahme bzw. Weiterverwendung des Gegenstandes erbringt. Zu erfassen sind allerdings nur die Einzelkosten und nicht die Gemeinkosten. Im Unterschied zu den einem Vermögensgegenstand nur indirekt zurechenbaren Gemeinkosten (z. B. allgemeine Betriebs- und Verwaltungskosten, allgemeine Kosten der Einkaufsabteilung) sind die Einzelkosten *unmittelbar* dem Vermögensgegenstand einzeln *zurechenbar*<sup>25</sup>.

Zu den *direkt zurechenbaren Einzelkosten* zählt zunächst der Anschaffungspreis selbst. Daneben umfassen die Anschaffungskosten aber auch die Anschaffungsnebenkosten sowie sog. nachträgliche Anschaffungskosten abzüglich etwaiger Anschaffungspreisminderungen:

	Anschaffungspreis
+	Anschaffungsnebenkosten, sofern einzeln zurechenbar
+	nachträgliche Anschaffungskosten
./.	Anschaffungspreisminderungen
=	Anschaffungskosten

**Preis ohne  
Umsatzsteuer  
Nebenkosten**

Der **Anschaffungspreis** ist der mit dem Verkäufer vereinbarte und in Rechnung gestellte Betrag vor Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer zählt nicht zum Anschaffungspreis, weil sie im Regelfall von dem Erwerber als Vorsteuer geltend gemacht werden kann, ihm also vom Finanzamt erstattet wird.

**Anschaffungsnebenkosten** sind alle mit dem Erwerb anfallenden Kosten, die für die Beschaffung und Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes zusätzlich notwendig werden. Hierzu gehören alle direkt zurechenbaren Kosten wie die Eingangsfrachten, Einfuhrzölle, Provisionen, Speditionskosten, Transportversicherungen, Ausfuhr-, Ablade-, Montage- und Fundamentierungskosten, bei Grundstücken die Grunderwerbsteuer, Notariats- und Gerichtskosten, Maklergebühren usw.

**Finanzierungskosten  
grds. keine AK**

Nicht zu den Anschaffungsnebenkosten gehören die im Zusammenhang mit dem Erwerb entstehenden **Finanzierungskosten**, wie z. B. die Schuldzinsen für einen hypothekarisch abgesicherten Kredit, die zur Kreditbeschaffung gezahlten Vermittlungsprovisionen.

<sup>25</sup> Vgl. zu den Begriffen Einzel- und Gemeinkosten die Ausführungen im folgenden Gliederungspunkt 3.3.3.3.



**Nachträgliche Anschaffungskosten** auf früher beschaffte **nachträgliche AK** Vermögensgegenstände sind werterhöhend zu berücksichtigen. Hierzu zählen sowohl die nach dem Erwerbszeitpunkt geleisteten nachträglichen Aufwendungen (z. B. Straßenanliegerbeiträge, Kanalanschlussgebühren, berichtigte Grunderwerbsteuer) als auch spätere Anschaffungspreiserhöhungen (z. B. aufgrund eines Prozesses oder einer Preisgleitklausel) sowie Erweiterungen der Vermögensgegenstände durch zusätzliche Elemente (z. B. der spätere Einbau eines Radios in einen PKW).

**Anschaffungspreisminderungen** sind alle Preisnachlässe und Minderungen des Anschaffungs- oder Kaufpreises, die der Erwerber letztlich nicht zu zahlen hat. Zu ihnen zählen z. B. Rabatte, Boni, Skonti, zurückgezahlte Entgelte aufgrund von Mängelrügen usw. Bei Zuschüssen aus öffentlichen und privaten Mitteln zum Zweck der Anschaffung eines Gegenstandes ist zu untersuchen, ob die Anschaffungskosten zu mindern oder die Mittel sofort erfolgswirksam als Einnahmen zu behandeln sind<sup>26</sup>. **Preisminderungen**

#### Beispiel

Kaufpreis einer Maschine (ohne Umsatzsteuer)		400.000 €
./. Anschaffungspreisminderung (20% Rabatt auf den Kaufpreis)		80.000 €
Zwischensumme		320.000 €
+ Anschaffungsnebenkosten		
Eingangsfracht	4.000 €	
Fundamentkosten	25.000 €	
Montagekosten	6.000 €	
Transportversicherung	2.000 €	37.000 €
= Anschaffungskosten		357.000 €

Wird für mehrere selbständige Vermögensgegenstände ein Gesamtentgelt in Rechnung gestellt und bezahlt, ist eine *Aufteilung* des Kaufpreises und ggf. der Anschaffungsnebenkosten *erforderlich*. Dies ist z. B. regelmäßig bei bebauten Grundstücken der Fall, wobei die Aufteilung grundsätzlich nach dem Zeitwert bzw. dem Verkehrswert des Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu erfolgen hat.

#### Aufteilung des Gesamtentgelts

<sup>26</sup> Vgl. Ellrott/Brendt (2010), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 255 HGB, Anm. 113 ff.

**Fremdwährung**

Ist vereinbart, dass die Bezahlung des Kaufpreises (oder der Nebenkosten) in einer Auslandswährung erfolgen soll, so sind als Anschaffungskosten im Fall einer Barzahlung die tatsächlich gezahlten (in € umgerechneten) Beträge und bei einem Zielkauf die bei Rechnungseingang als Verbindlichkeit gebuchten Beträge (umgerechnet in €) zu dem dann geltenden Devisenkassamittelkurs anzusetzen (§ 256a S. 1 HGB). Spätere Währungskursänderungen nach dem Buchungstag (z. B. am Jahresende oder bei Begleichung der Schuld) verändern die Anschaffungskosten *nicht*.

**unentgeltliche Anschaffungen**

Die Anschaffungskosten *unentgeltlich erworbener materieller Gegenstände* bestimmen sich nach dem vorsichtig zu schätzenden Zeitwert.

**Tauschgeschäfte**

Bei *Tauschgeschäften* hat der Unternehmer grundsätzlich die Wahl zwischen drei verschiedenen Wertansätzen. Er kann den eingetauschten Gegenstand:

1. mit dem Buchwert des hingegebenen Gutes ansetzen und insoweit eine Gewinnrealisierung vermeiden,
2. mit dem Zeitwert des hingegebenen Vermögensgegenstandes, höchstens jedoch mit dem geschätzten Zeitwert des erhaltenen Gutes ansetzen und insoweit eine (teilweise) Gewinnrealisierung auslösen oder
3. mit dem Buchwert des hingegebenen Gegenstandes zuzüglich der voraussichtlichen Ertragsteuerbelastung ansetzen, die dadurch verursacht wird, dass steuerlich bei Tauschgeschäften eine Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen dem Zeitwert und dem niedrigeren Buchwert eintritt.

Sofern der Tausch jedoch bilanzpolitisch motiviert ist, ist eine Auflösung stiller Reserven nicht zulässig.<sup>27</sup>

**3.3.3.3 Herstellungskosten**

Der Wertmaßstab Herstellungskosten wird für die Bewertung von Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens verwendet, die durch die Unternehmung *selbst errichtet* oder *selbst hergestellt* und im Jahresabschluss zu aktivieren sind. Der mit der Aktivierung verfolgte Zweck besteht darin, die in der abgelaufenen Rechnungsperiode entstandenen Aufwendungen teilweise zunächst erfolgsneutral zu behandeln und erst später - in Form von Abschreibungen oder Materialaufwand - den bei der Leistungsverwertung erzielten Veräußerungserlösen erfolgsmindernd

---

<sup>27</sup> Vgl. ADS, § 255 Tz. 91.

gegenüberzustellen. Das besondere Problem liegt in der Festlegung, welche Teile der Aufwendungen zwingend in die Herstellungskosten einzubeziehen sind und für welche ein Einbeziehungswahlrecht bzw. ein -verbot besteht.

Der Begriff Herstellungskosten ist in § 255 Abs. 2 HGB rechtsformunabhängig in weitgehender Anlehnung an die inhaltliche Umschreibung der steuerlichen Herstellungskosten in R 33 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) beschrieben. Obwohl für die Auslegung und umfangmäßige Bestimmung der handelsrechtlichen Herstellungskosten auf Termini der Kostenrechnung zurückgegriffen wird, ist der bilanzielle Begriff nicht mit den kostenrechnerischen Herstellkosten identisch. Da die Bilanz eine pagatorische (d. h. grundsätzlich auf Zahlungsvorgängen beruhende) Rechnung darstellt, handelt es sich bei den Herstellungskosten um tatsächlich angefallene Aufwendungen bzw. Ausgaben. In Betracht kommen nur die in der Finanzbuchhaltung verbuchten Aufwendungen, nicht jedoch kalkulatorische Kosten (z. B. kalkulatorische Abschreibungen auf eine bilanziell bereits voll abgeschriebene Maschine). Nach dem Gesetzeswortlaut sind

#### **Herstellungskosten:**

- *Aufwendungen*, die entstanden sind durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für den Zweck der
- Herstellung,
- Erweiterung und/oder
- über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden *wesentlichen Verbesserung*
- eines neuen bzw. bereits vorhandenen *Vermögensgegenstandes*.

Bei der *Herstellung* eines neuen Vermögensgegenstandes handelt es sich um die erstmalige im Unternehmen selbst erfolgende Erzeugung, Erarbeitung bzw. Entstehung von fertigen und unfertigen Erzeugnissen, zum Absatz bestimmter Waren und Dienstleistungen, um Gegenstände des Anlagevermögens, die für den eigenen betrieblichen Gebrauch vorgesehen sind sowie um selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

Die Bewertung von *Erweiterungsmaßnahmen* betrifft nur aktivierungsfähige Vorgänge an bereits vorhandenen Vermögensgegenständen. Eine **Erweiterung** liegt vor, wenn ein Gegenstand (z. B. eine Maschine oder ein Gebäude) in seiner Substanz vermehrt wird (z. B. durch einen Anbau oder durch Aufstockung eines Gebäudes), so dass zusätzliche Einsatz- und

#### **Herstellungskosten**

#### **Herstellung**

#### **Erweiterung und wesentliche Verbesserung**

Nutzungsmöglichkeiten geschaffen werden. Eine klare Trennungslinie zu dem Merkmal der *wesentlichen Verbesserung* ist häufig nicht zu ziehen. Eine solche wird angenommen, wenn durch die Maßnahmen der vorhandene Gegenstand so verändert wird, dass im Vergleich zum ursprünglichen Zustand neuartige, verbesserte und weiterreichende Verwendungsmöglichkeiten eintreten (z. B. Umbau eines Großraumbüros in mehrere kleinere Büroräume, einer normalen Stanzanlage zur Präzisionsstanzmaschine, eines LKW als Tankfahrzeug).

**Abgrenzungs-  
problem zum  
Erhaltungsaufwand**

Sowohl bei Erweiterungen als auch wesentlichen Verbesserungen ergibt sich oft das Abgrenzungsproblem, ob die Maßnahmen nicht als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen zu qualifizieren sind. Um solche handelt es sich bei laufend oder einmalig anfallenden Instandhaltungen und Reparaturen, um die Anlagen wieder in den üblichen bzw. ursprünglichen Betriebsverwendungszweck zu versetzen. Sofern nur die Wiederherstellung der Funktionsfähigkeit erfolgt, also z. B. keine wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer einer Anlage gegeben ist, sind auch solche Maßnahmen als Erhaltungsaufwand einzustufen, bei denen entsprechend dem technischen Fortschritt Modernisierungen vorliegen.

Die in die Herstellungskosten einbeziehbaren Aufwendungen (Güterverbrauch und in Anspruch genommene Dienste) sind in den Absätzen 2, 2a und 3 des § 255 HGB näher erläutert. Danach wird der **Umfang** der Herstellungskosten durch Bestandteile bestimmt, für die

**Gebote,  
Wahlrechte,  
Verbote**

- *Einbeziehungsgebote,*
- *Einziehungswahlrechte und*
- *Einziehungsverbote*

bestehen. Die einziehungspflichtigen Aufwendungen bilden die *Wertuntergrenze* der Herstellungskosten. Werden darüber hinaus sämtliche Einziehungswahlrechte ausgeübt, erhält man die *Wertobergrenze*.

**Einziehungspflich-  
tige Bestandteile**

**Einziehungspflichtige Bestandteile** sind die *Materialkosten, Fertigungskosten und Sonderkosten der Fertigung*, sowie angemessene Teile der *Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten* und des *Werteverzehr des Anlagevermögens*, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. Als **Einzelkosten** werden in der betriebswirtschaftlichen Literatur und insbesondere in der Kosten- und Leistungsrechnung diejenigen Kosten (Aufwendungen) definiert, die einem Bezugsobjekt unmittelbar (direkt)

zugerechnet werden. Im Unterschied dazu stellen **Gemeinkosten** nur mittelbar (aufgrund von Verteilungsschlüsseln) zurechenbare Kosten dar, wobei noch zwischen „echten“ und „unechten“ Gemeinkosten unterschieden wird und letztere dadurch gekennzeichnet sind, dass sie zwar als Einzelkosten verrechnet werden könnten, aber aus verrechnungstechnischen (wirtschaftlichen) Gründen vom Unternehmen wie Gemeinkosten behandelt werden.

Die Wertuntergrenze der Herstellungskosten ergibt sich damit gemäß § 255 Abs. 2 HGB wie folgt: **Wertuntergrenze**

	Materialeinzelkosten
+	Fertigungseinzelkosten
+	Sondereinzelkosten der Fertigung
+	notwendige Materialgemeinkosten
+	notwendige Fertigungsgemeinkosten
+	Werteverzehr des Anlagevermögens <sup>28</sup>
=	<b>Wertuntergrenze der Herstellungskosten</b>

Zu den **Materialeinzelkosten** gehören als Hauptbestandteile die Rohstoffe, die fremdbezogenen und selbsterstellten Waren bzw. Teilerzeugnisse (z. B. Zulieferteile, Halbfertigfabrikate) sowie die Hilfsstoffe, soweit sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Als **Fertigungseinzelkosten** sind in erster Linie die im Rahmen der Produktion anfallenden Fertigungslöhne sowie die hierbei vom Unternehmen zu tragenden Lohnnebenkosten (z. B. Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung) zu nennen. Dazu rechnen nicht nur die reinen Akkord-, sondern auch die Zeitlöhne sowie z. B. Nachtarbeits-, Feiertags- und sonstige Lohnzuschläge. *Sondereinzelkosten der Fertigung* sind insbesondere die stückbezogenen oder auftragsbezogenen Kosten für Spezialwerkzeuge, Modelle, Entwürfe, Schablonen, stückbezogene Lizenzen usw.

**Materialeinzel- und  
Fertigungseinzel-  
kosten**

<sup>28</sup> Dieser Wertverzehr muss durch die Fertigung veranlasst sein.

**Material-,  
Fertigungs- und  
allgemeine  
Verwaltungs-  
gemeinkosten**

Zu den **Materialgemeinkosten** rechnen üblicherweise die Kosten der Einkaufsabteilung, der Materialannahme und -überprüfung, der Materialverwaltung und Lagerhaltung sowie die innerbetrieblichen Warentransportkosten. Die **Fertigungsgemeinkosten** umfassen alle im Produktionsbereich anfallenden Kosten, soweit sie nicht bereits in den Material- oder Verwaltungsgemeinkosten erfasst sind. Zu nennen sind z. B. Energiekosten, Raumkosten, Sachversicherungen, Kosten der Abteilungen Arbeitsvorbereitung, Lohnbüro, Fertigungskontrolle und Instandhaltung. Zu den **allgemeinen Verwaltungskosten** rechnen insbesondere die Personalkosten der Verwaltungsabteilungen, wie z. B. der Unternehmensleitung, der Buchhaltung, der Rechtsabteilung und anderer kaufmännischer Abteilungen sowie in diesen Bereichen anfallende Sachkosten (Versicherungen, Telefon, Büromaterial usw.).

Neben den Einbeziehungspflichten existieren einige Einbeziehungswahlrechte zur Ermittlung der Herstellungskosten. Um welche Wahlrechte es sich dabei handelt, ist aus dem folgenden Schema ersichtlich, das zugleich die Wertobergrenze der Herstellungskosten zeigt.

Materialeinzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung + notwendige Materialgemeinkosten + notwendige Fertigungsgemeinkosten + Wertverzehr des Anlagevermögens	<b>Einbeziehungsgebote</b>
<b>Wertuntergrenze der Herstellungskosten</b>	
+ allgemeine Verwaltungskosten + Aufwendungen für soziale Betriebseinrichtungen + freiwillige <i>soziale</i> Leistungen + Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung + bestimmte Fremdkapitalzinsen	<b>Einbeziehungswahlrechte</b>
<b>Wertobergrenze der Herstellungskosten</b>	

**Abb. 3.19: Bestandteile der Herstellungskosten**

In dem Schema sind die Vertriebsgemeinkosten und Forschungskosten nicht enthalten, da für beide Kostenarten ein handelsrechtliches Einbeziehungsverbot besteht (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB). Nachfolgend werden die bislang nicht beschriebenen Bestandteile der Gemeinkosten kurz erläutert.

Unter Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen zu verstehen (§ 255 Abs. 2a S. 2 HGB). Forschung wird vom Gesetzgeber als eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftlichen Erfolgsaussichten keine Aussagen gemacht werden können, definiert (§ 255 Abs. 2a S. 3 HGB). Können die Forschungs- und Entwicklungskosten verlässlich voneinander unterschieden werden, so können die

**Forschungs- und  
Entwicklungskosten**



Entwicklungskosten für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gem. § 255 Abs. 2a HGB i. V. m. § 248 Abs. 2 HGB aktiviert werden.

#### **Zinsen für Fremdkapital**

**Zinsen für Fremdkapital** stellen gemäß § 255 Abs. 3 S. 1 HGB keine Herstellungskosten dar. Von diesem Grundsatz rückt der Gesetzgeber in Satz 2 dieser Vorschrift jedoch wieder ab, indem er bestimmte Fremdkapitalzinsen als Herstellungskosten *gelten* lässt. Aufgrund dieser Fiktion *dürfen* Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten einbezogen werden, wenn folgende zwei Voraussetzungen erfüllt sind:

#### **Voraussetzungen**

- a) Das Fremdkapital muss zur Finanzierung des herzustellenden Vermögensgegenstandes verwendet werden und
- b) die Zinsen müssen auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Mit der ersten Voraussetzung wird ein *tatsächlicher Zusammenhang* zwischen der Beschaffung und Verwendung des Fremdkapitals für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes gefordert. Dieser wird angenommen, wenn in dem *Kreditvertrag* auf den Verwendungszweck hingewiesen wird (ohne dass es einer rechtlich verpflichtenden Zweckerklärung bedarf) oder nachweisbar die aus bestehenden/verlängerten Kreditlinien stammenden Mittel tatsächlich für die Herstellung des Gegenstandes ausgenutzt werden<sup>29</sup>.

Darüber hinaus wird im Schrifttum auch die Ansicht vertreten, aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen sei es zulässig, die gesamten Fremdkapitalzinsen anteilig - entsprechend der Kapitalstruktur von Fremd- und Eigenkapital - in die Herstellungskosten einzubeziehen<sup>30</sup>.

Mit der zweiten Voraussetzung wird eine *zeitliche Begrenzung* für die Einbeziehung der Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten gesetzt. Der Herstellungszeitraum umfasst nicht nur den eigentlichen technischen Produktionsprozess, sondern bereits die hiermit im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Vorbereitungsmaßnahmen. Er endet bei hergestellten Anlagegegenständen, wenn sie sich für die vorgesehene bestimmungsgemäße Nutzung in einem einsatzbereiten Zustand befinden und beim Umlaufvermögen, wenn dieses verkaufs-/versandfähig ist<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 1, (1995), § 255 HGB, Tz. 203; Ellrott/Brendt (2010), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 255 HGB, Anm. 504 ff.

<sup>30</sup> Vgl. hierzu mit weiteren Literaturverweisen z. B. ADS, Teilbd. 1, (1995), § 255 HGB, Tz. 204.

<sup>31</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 1, (1995), § 255 HGB, Tz. 205 i.V.m. 164 ff.

Bei den einbeziehbaren Gemeinkosten lautet der Gesetzestext „sind“. Von allen Gemeinkosten ist die Voraussetzung zu erfüllen, dass die Aufwendungen auf den *Zeitraum der Herstellung* entfallen. Zusätzlich wird bei den Material- und Fertigungsgemeinkosten gefordert, dass sie *angemessen* und *notwendig* sind; bei dem Wertverzehr des Anlagevermögens wird verlangt, dass er angemessen und *durch die Fertigung veranlasst* ist.

**Angemessenheit,  
durch Fertigung  
veranlasst**

**Angemessen** bedeutet, dass eine gewisse Berechtigung für die dem Gegenstand der Höhe nach zugeordneten Gemeinkosten erkennbar ist. Außergewöhnlich hohe, willkürlich zugerechnete oder außergewöhnlich anfallende Kosten sollen nicht einbeziehbar (in der Literatur = aktivierbar) sein. Abschreibungen, die über die „normalen“ i. S. von planmäßigen Abschreibungen hinausgehen, sind nach h. M. nicht durch die Fertigung veranlasst. Soweit die Abschreibungen überhöht oder außerplanmäßig sind oder nur aus rein steuerrechtlichen Gründen oder auf nicht der Produktion im weitesten Sinne dienendes Betriebsvermögen vorgenommen werden, dürfen sie nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

#### 3.3.3.4 Unterschiedsbetrag

Im Verhältnis zu den bisher beschriebenen Wertmaßstäben stellt der Unterschiedsbetrag eine Wertkategorie besonderer Art dar. Er wird auf der Aktivseite der Bilanz in zwei Anwendungsfällen benötigt:

- zur Ermittlung des *derivativen Geschäfts- oder Firmenwertwertes* und
- zur Ermittlung des *Damnums*.

**Geschäfts- oder  
Firmenwert und  
Damnum**

In beiden Fällen ist der erstmalig anzusetzende Wert als Differenz zwischen zwei anderen Wertgrößen zu ermitteln. In späteren Wirtschaftsjahren zeigt sich durch die Vornahme planmäßiger und außerplanmäßiger Abschreibungen, dass für die Wertermittlung ein Bewertungsvorgang im eigentlichen Sinne notwendig ist.

#### 3.3.3.5 Nennwert

Der Nennwert (Nominalwert) ist der auf Wertpapieren, Banknoten, Münzen, Schecks, Wechseln, Briefmarken usw. angegebene Geldbetrag.

**Nennwert**

Kapitalgesellschaften haben gemäß § 272 HGB ihr gezeichnetes Kapital mit dem Nennbetrag und nicht mit dem jeweiligen Börsen- oder Marktpreis anzusetzen. Bei Aktiengesellschaften ist dies das Grundkapital, bei

Gesellschaften mbH das Stammkapital. Zu dem Nennbetrag sind weiterhin die inländischen Geldmittel (Kasse, Bank-, Postscheckguthaben usw.) zu bewerten.

### 3.3.3.6 Erfüllungsbetrag

Gemäß § 253 Abs. 1 HGB sind Verbindlichkeiten mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen.

#### Erfüllungsbetrag

Der **Erfüllungsbetrag** ist der von dem Schuldner an den Gläubiger zur Tilgung einer Verbindlichkeit zu erbringende Wert einer Leistung.<sup>32</sup> Eine Erfüllung setzt nicht voraus, dass zuvor dem Schuldner etwas zugeflossen sein muss (z. B. Schadensersatzleistungen). Entscheidend sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag. Ist die Höhe des Erfüllungsbetrag nicht bekannt, hat der Kaufmann sie vorsichtig zu schätzen und i. d. R. als Rückstellung auszuweisen.

### 3.3.3.7 Vernünftiger kaufmännischer Wert

#### Vermögensgegenstände und Rückstellungen

Ein „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ zu ermittelnder Wert kommt auf der Passivseite bei den Rückstellungen gemäß § 253 Abs. 1 HGB in Frage. Es handelt sich um (Ein-)Schätzungen von subjektiven und objektiven Eintrittswahrscheinlichkeiten bestimmter Situationen, wobei das subjektive Moment i. d. R. eine bedeutendere Rolle spielt.

#### „vernünftiger kaufmännischer“ Wert

Der „*vernünftige kaufmännische*“ Wert bei Rückstellungen richtet sich nach der jeweiligen Rückstellungsart, wobei in der Literatur die Meinung vorherrscht, dass grundsätzlich nicht von dem günstigsten anzunehmenden, sondern von dem Betrag mit der höchsten Wahrscheinlichkeit auszugehen ist<sup>33</sup>, wobei tendenziell aus Vorsichtsgründen der Beurteilungsspielraum eher pessimistisch als optimistisch auszulegen ist. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind hiernach mit dem „wahrscheinlichen Rückzahlungsbetrag“, Rückstellungen für drohende Verluste in Höhe des voraussichtlich bis zum Verlusteintritt erwarteten Betrages und Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen mit dem voraussichtlich erforderlichen Aufwand zu bewerten.

---

<sup>32</sup> In der Regel handelt es sich hierbei um einen Geldbetrag.

<sup>33</sup> Vgl. Kozikowski/Schubert (2010), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 253 HGB, Anm. 155.

### 3.3.3.8 Börsen- oder Marktpreis

Der Börsen- oder Marktpreis wird gemäß § 253 Abs. 4 HGB als Vergleichswert zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gegenstände des Umlaufvermögens benutzt. Als Börsenpreis wird der an einer Börse festgestellte Preis für dort gehandelte Wertpapiere und Waren bezeichnet. Der Marktpreis ist der für bestimmte Waren von durchschnittlicher Art und Güte an einem bestimmten Handelsplatz zu einem bestimmten Zeitpunkt durchschnittlich zu zahlende Betrag; eine „amtliche“ Feststellung ist nicht erforderlich<sup>34</sup>.

**Börsenpreis,  
Marktpreis**

Der sich aus dem Börsen- oder Marktpreis „ergebende“ Wert ist in Abhängigkeit von den zu bewertenden Gegenständen entweder nach den Verhältnissen des Beschaffungs- oder des Absatzmarktes zu bestimmen. Dies bedeutet, dass für beschaffungsmarktorientierte Güter werterhöhend zusätzliche Anschaffungsnebenkosten und für absatzmarktorientierte Güter wertmindernd u. U. noch anfallende Erlösschmälerungen und sonstige bis zur Veräußerung entstehende Kosten (z. B. Verkaufsprovisionen, Verpackungs- und Vertriebskosten) zu berücksichtigen sind.

**Absatz- und  
Beschaffungsmarkt**

Eine gesetzliche Vorschrift, in welchen Fällen der Absatz- oder der Beschaffungsmarkt für die Bewertung maßgebend ist, existiert nicht. Die folgende Übersicht entspricht der in der Literatur überwiegend vertretenen Auffassung<sup>35</sup>:

<sup>34</sup> Vgl. ausführlich ADS, Teilbd. 1, (1995), § 253 HGB, Tz. 504 ff.

<sup>35</sup> Vgl. z. B. ADS, Teilbd. 1, (1995), § 253 HGB, Tz. 488 ff. und Döring/Buchholz (2003), in: HdR, § 253 HGB, Rn. 179.

<b>Absatzmarkt</b> maßgebend für	<b>Beschaffungsmarkt</b> maßgebend für	<b>Absatz- und Beschaffungsmarkt</b> maßgebend für
<ul style="list-style-type: none"> <li>- unfertige und fertige Erzeugnisse</li> <li>- unfertige Leistungen</li> <li>- Überbestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen</li> <li>- Wertpapiere des Umlaufvermögens</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe</li> <li>- fremdbeziehbare unfertige und fertige Erzeugnisse</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Handelswaren</li> <li>- Überbestände an unfertigen und fertigen Erzeugnissen</li> </ul>

**Abb. 3.20: Bewertung nach Absatz- bzw. Beschaffungsmarktverhältnissen**

Die Wiederbeschaffungswerte (*Preise des Beschaffungsmarktes*) sind maßgeblich für die notwendigen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für auch fremdbeziehbare unfertige und fertige Erzeugnisse. Die *Preise des Absatzmarktes* sind anzusetzen bei nicht fremdbeziehbaren unfertigen und fertigen Erzeugnissen und nicht erforderlichen und deshalb zum Verkauf bestimmten (Überbeständen an) Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen. Für Handelswaren und Überbestände an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sind sowohl die Beschaffungs- als auch die Absatzmarktverhältnisse zu beachten, wobei der jeweils niedrigere Preis ausschlaggebend ist.

#### **Beispiel**

Ein Unternehmen hat zu Beginn des Jahres 01 einen Posten Handelsware (80 Personal-Computer à 3.800 €) eingekauft. Am Bilanzstichtag befinden sich noch 40 Stück auf Lager. Der Einkaufspreis ist auf 3.600 € gesunken. Der voraussichtlich zu erzielende Veräußerungspreis beträgt 3.900 € und die bis zum Verkauf noch anfallenden Aufwendungen (Frachten, Verpackung, Versicherung usw.) werden pro Gerät auf 400 € geschätzt.

**Lösung**

1. Anschaffungskosten	40 Stück à 3.800 €	= 152.000 €
2. Beschaffungsmarktpreis	40 Stück à 3.600 €	= 144.000 €
3. voraussichtlicher Verkaufspreis	3.900 €	
<u>./. noch anfallende Kosten</u>	<u>400 €</u>	
= Absatzmarktpreis	3.500 €	
	40 Stück à 3.500 €	= 140.000 €

Die Handelswaren sind in der Bilanz zu dem niedrigeren Absatzmarktpreis von 140.000 € anzusetzen.

**3.3.3.9 Beizulegender Zeitwert**

Der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegende Wert ist ebenfalls ein Vergleichswert zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlage- und Umlaufvermögens (§ 253 Abs. 3 und 4 HGB). Er wird gem. § 255 Abs. 4 HGB als Marktpreis auf einem aktiven Markt bezeichnet. Besteht kein aktiver Markt, anhand dessen der Marktpreis ermittelt werden kann, so ist er nach allgemein anerkannten Bewertungsmethoden zu bestimmen. Lässt sich der beizulegende Zeitwert auch nach den bekannten und anerkannten Bewertungsmethoden nicht ermitteln, so sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten gem. § 253 Abs. 4 HGB fortzuführen. Wurde bereits ein beizulegender Zeitwert bei früheren Bewertungen festgestellt, so gilt dieser als Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Da das *Anlagevermögen* definitionsgemäß zur dauernden Nutzung bestimmt ist, kommen in erster Linie die *Wiederbeschaffungs- und Herstellungskosten* abzüglich der fiktiven zeitanteiligen Abschreibungen bis zum Bilanzstichtag in Betracht. Dies gilt grundsätzlich auch für zwar nicht genutzte, aber als Reservekapazitäten gehaltene Anlagen usw. Nicht benötigte Überkapazitäten oder zum alsbaldigen Verkauf vorgesehenes Anlagevermögen sind dagegen ausnahmsweise aus der Veräußerungssichtweise mit den voraussichtlich geschätzten Erlösen abzüglich der Erlösminderungen zu bewerten<sup>36</sup>. Der beizulegende niedrigere Zeitwert hat für das Umlaufvermögen eine dem

**Beizulegender  
Zeitwert**

**Anlagevermögen:  
Wiederbeschaffungs-  
-AK bzw. -HK  
Umlaufvermögen**

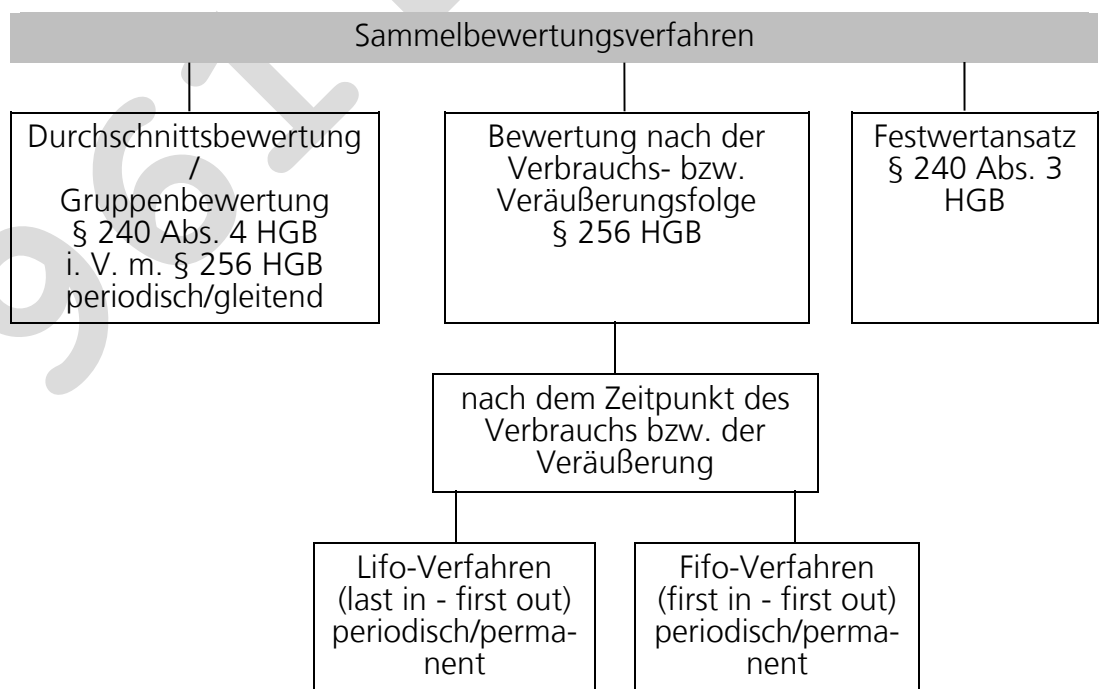
<sup>36</sup> Vgl. z. B. ADS, Teilbd. 1, (1995), § 253 HGB, Tz. 461 f.

Börsen- oder Marktpreis untergeordnete Bedeutung. Nur wenn letzterer nicht festgestellt werden kann, ist ein beizulegender Zeitwert zu ermitteln. Ob für die jeweiligen Umlaufgegenstände die Beschaffungs- oder Absatzmärkte maßgeblich sind, wird nach denselben Grundsätzen wie zuvor bei dem Börsen- oder Marktpreis entschieden, auf die daher verwiesen wird.

### 3.3.4 Bewertungsmethoden

#### 3.3.4.1 Einführung

Zur Ermittlung der zuvor beschriebenen Wertkategorien stehen den Unternehmen verschiedene Bewertungsverfahren zur Auswahl, deren Anwendung grundsätzlich unter Beachtung der Bewertungsstetigkeit zu erfolgen hat. Im Regelfall sind die Vermögensgegenstände und Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten usw. *einzel*n zu bewerten. Dies ist jedoch nicht immer möglich und z. T. unverhältnismäßig schwierig und unwirtschaftlich. Für die Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten werden deshalb in bestimmten Fällen Sammelbewertungsverfahren gesetzlich oder nach den GoB zugelassen. In der folgenden Übersicht sind diese Bewertungsvereinfachungsverfahren zusammengestellt.



**Abb. 3.21: Sammelbewertungsverfahren**



### 3.3.4.2 Einzelbewertung

Die Einzelbewertung wird als generelles Verfahren überwiegend für Vermögensgegenstände und Schulden angewandt, deren Bestände und Bewegungen (Zu- und Abgänge) ohne besondere Schwierigkeiten festgestellt werden können. Die individuelle Wertermittlung ist vor allem dann angebracht und möglich, wenn es sich um Bilanzierungsobjekte mit erheblichem Einzelwert und/oder um unbewegliches Vermögen handelt. Durch das Einzelbewertungsverfahren wird insbesondere auch verhindert, dass sich Wertsteigerungen bei Vermögensgegenständen mit Wertminderungen bei anderen Vermögensgegenständen kompensieren.

#### Beispiel

Ein Unternehmen erwirbt Ende 01 zwei Grundstücke A und B zu Anschaffungskosten von je 500.000 €. Der Wert des Grundstücks A sinkt in den auf die Anschaffung folgenden Jahren ständig, während das Grundstück B wertmäßig ansteigt. Die Wertentwicklung der Grundstücke in €:

Jahr	01	02	03	04
Grundstück A	500.000	450.000	400.000	300.000
Grundstück B	500.000	550.000	590.000	700.000

Es sollen alternativ die Bilanzansätze und die Gewinn-/Verlustauswirkungen aufgezeigt werden, wenn

- die Grundstücke einzeln bewertet und
- zu einer Bewertungseinheit zusammengefasst bewertet werden.

#### Lösung

Zu beachten ist, dass in beiden Fällen die Anschaffungskosten nicht überschritten werden dürfen, also die Bewertungshöchstgrenze bilden. Wertminderungen unter die Anschaffungskosten führen zu einer Abwertung und werden als Abschreibungsaufwand erfasst; Wertsteigerungen bis zur Höhe der Anschaffungskosten stellen sonstige betriebliche Erträge dar (alle Zahlen in €).

Jahr	Einzelbewertung der Grundstücke				Zusammenfassung A + B und Gesamtbewertung	
	A	B€	Bilanzansatz	Gewinn/Verlust	Bilanzansatz	Gewinn/Verlust
01	500.000	500.000	1.000.000	-	1.000.000	-
02	450.000	500.000	950.000	./ 50.000	1.000.000	-
03	400.000	500.000	900.000	./ 50.000	990.000	./ 10.000
04	300.000	500.000	800.000	./ 100.000	1.000.000	+ 10.000
				./ 200.000		0

Bei der Einzelbewertung führen die Wertminderungen des Grundstücks A zu Abwertungen bei dem Bilanzansatz; die Wertsteigerungen des Grundstücks B bleiben unberücksichtigt. Die Verluste in den Jahren 02 bis 04 werden ausschließlich durch A verursacht und es erfolgt keine Kompensation durch Grundstück B. Bei der Zusammenfassung beider Grundstücke gleichen sich die Wertminderungen und Wertsteigerungen gegenseitig aus. Im Jahr 02 wird der „Verlust“ von 50.000 € mit dem „Gewinn“ des Grundstücks B verrechnet. Eine volle Verlustkompensation ist im Jahr 03 nicht möglich, da die Wertminderung bei A größer als die Wertsteigerung bei B ist. Der Ausgleich findet jedoch bereits in der folgenden Periode 04 statt, da Grundstück B wertmäßig mehr ansteigt als das Grundstück A an Wert verliert.

Ist jedoch eine individuelle Ermittlung, d. h. eine getrennte Erfassung der Gegenstände nach unterschiedlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten aus faktischen und/oder aus ökonomischen Gründen nicht vertretbar, ist zu überprüfen, welches Sammelbewertungsverfahren angewendet werden soll.

### 3.3.4.3 Sammelbewertung

#### 3.3.4.3.1 Gruppenbewertung und Durchschnittsbewertung

Das im Rahmen der Inventur aus Vereinfachungsgründen zugelassene Gruppenbewertungsverfahren (§ 240 Abs. 4 HGB) ist folgerichtig gemäß § 256 HGB auch auf den Jahresabschluss anwendbar. Die Gruppenbewertung ist zulässig für

- *gleichartige* Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens,
- andere *gleichartige* oder

- andere *annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden*.

**Gleichartigkeit** ist nicht identisch mit Gleichheit, sondern bedeutet, dass die Güter entweder zu der gleichen Warengattung gehören oder der gleichen Verwendung dienen (funktionsgleich). Zu der gleichen Warengattung gehören z. B. Stühle und Tische bestimmter Formen und Größen oder Bleche in verschiedenen Abmessungen. Funktionsgleichheit liegt z. B. vor bei Nägeln und Schrauben, Behältern aus Plastik oder Holz usw. Die annähernde Preisgleichheit wird verlangt, damit insbesondere bei unterschiedlich wertvollen Materialien keine allzu großen Differenzen gegenüber den realen Werten bei der Einzelbewertung auftreten können (allgemein wird eine Preisabweichung von 20 % bis 25 % als noch akzeptabel angesehen). Das Merkmal der annähernden **Gleichwertigkeit** ist erfüllt, wenn die Einzelpreise der - im übrigen nicht völlig verschiedenartigen - beweglichen Vermögensgegenstände nicht mehr als bis zu 20 % voneinander abweichen. Die Gruppenbewertung für Schulden nach § 240 Abs. 4 HGB ist in erster Linie für versicherungstechnische Rückstellungen vorgesehen. Sie kommt aber auch allgemein in Betracht für die Bewertung anderer Rückstellungen, z. B. von Gewährleistungsrückstellungen.

**Gleichartigkeit,  
Funktionsgleichheit  
Gleichwertigkeit**

In der Literatur wird das Gruppenbewertungsverfahren überwiegend gesondert von den Methoden der Durchschnittsbewertung behandelt<sup>37</sup>. Da die zu Gruppen zusammengefassten Vermögensgegenstände mit dem gewogenen Durchschnittswert zu bewerten sind, könnten sich Unterschiede allenfalls hinsichtlich der jeweiligen Voraussetzungen der begünstigten Bewertungsobjekte ergeben<sup>38</sup>, die jedoch nicht ersichtlich sind. Für eine getrennte Darstellung liegt deshalb kein ausreichender Grund vor.

Die **Durchschnittsbewertung** ist die in der Praxis am weitesten verbreitete Methode zur Bestandsbewertung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren oder auch Wertpapieren. Das Grundprinzip besteht darin, einen Durchschnittspreis festzulegen, mit dem der mengenmäßige Endbestand multipliziert wird, um die Anschaffungskosten der Vermögensgegenstände zu ermitteln. Die Durchschnittsmethode lässt sich in drei Ausprägungen unterscheiden.

**Drei Verfahren  
Durchschnittsbewertung**

<sup>37</sup> Anders z. B. Schildbach (2000), S. 256 ff.

<sup>38</sup> So auch Coenenberg (2003), S. 217.

**einfache Ø-  
Verfahren  
handelsrechtlich  
nicht zulässig**

Bei dem „**einfachen Durchschnitt**“ wird der Durchschnittspreis als arithmetisches Mittel aus den Preisen des Anfangsbestandes und der Zugänge (ohne mengenmäßige Gewichtung) errechnet und mit der Endbestandsmenge multipliziert. In dem Beispiel (s. u.) ergibt sich ein Durchschnittspreis von  $(23 + 22 + 19 + 25) : 4 = 22,25 \text{ €/kg}$ . Multipliziert mit dem Endbestand von 180 kg ergibt sich ein Wert von 4005 €. Die einfache Durchschnittsmethode ist handelsrechtlich **nicht zulässig**, da sie bei unterschiedlich großen Zukaufsmengen zu realitätsfremden Wertansätzen führen kann (§ 240 Abs. 4 HGB).

**gewogenes Ø-  
Verfahren**

Handelsrechtlich erlaubt sind dagegen die gewogene periodische und gleitende Durchschnittsmethode. Bei der **gewogenen periodischen Durchschnittsbewertung** erfolgt eine Gewichtung der Preise mit den jeweils dazugehörigen Mengeneinheiten. Das folgende Beispiel verdeutlicht die Vorgehensweise:

**Beispiel**

Anfangsbestand 01.01.01	150 kg zu 23 €	=	3.450 €
+ Zugang 10.04.01	200 kg zu 22 €	=	4.400 €
+ Zugang 08.08.01	150 kg zu 19 €	=	2.850 €
+ Zugang 10.11.01	100 kg zu 25 €	=	2.500 €
	<u>600 kg</u>		<u>13.200 €</u>

Der Durchschnittspreis beträgt  $(13.200 \text{ €} : 600 \text{ kg}) = 22 \text{ € je kg}$ . Mit diesem Preis werden sowohl die Abgänge als auch der Endbestand bewertet.

./. Abgang 15.06.01	<u>420 kg zu 22 €</u>	=	<u>9.240 €</u>
Endbestand 31.12.01	180 kg zu 22 €	=	3.960 €

**gleitendes Ø-  
Verfahren**

Die Berechnung des Durchschnittswertes erstreckt sich hier auf die gesamte Geschäftsperiode. Bei sich schnell umschlagenden Gegenständen können exaktere Werte durch die Festlegung von Teilperioden erreicht werden. Dies führt prinzipiell zu der Methode der **gleitenden Durchschnitte**. Bei dieser verfeinerten Rechnung werden die Bestände während des Wirtschaftsjahres laufend zu gewogenen Durchschnittspreisen bewertet, indem nach jedem Zugang ein neuer Durchschnittspreis ermittelt und jeder Abgang mit diesem neuen Preis erfasst wird.

**Beispiel**

Anfangsbestand 1.1.01	150 kg	zu	23,-- €	=	3.450,-- €
./. Abgang 15.3.01	100 kg	zu	23,-- €	=	2.300,-- €
	50 kg	zu	23,-- €	=	1.150,-- €
+ Zugang 10.4.01	200 kg	zu	22,-- €	=	4.400,-- €
	250 kg	zu	22,20 €	=	5.550,-- €
./. Abgang 15.6.01	220 kg	zu	22,20 €	=	4.884,-- €
	30 kg	zu	22,20 €	=	666,-- €
+ Zugang 8.8.01	150 kg	zu	19,-- €	=	2.850,-- €
	180 kg	zu	19,53 €	=	3.516,-- €
./. Abgang 12.9.01	100 kg	zu	19,53 €	=	1.953,-- €
	80 kg	zu	19,53 €	=	1.563,-- €
+ Zugang 10.11.01	100 kg	zu	25,-- €	=	2.500,-- €
Endbestand 31.12.01	180 kg	zu	22,57 €	=	4.063,-- €

Um es noch einmal klarzustellen: Durch die Anwendung des Durchschnittswertverfahrens ist in beiden Beispielsfällen noch keine Entscheidung über den tatsächlichen Bilanzansatz getroffen. Es geht nur um die Ermittlung, wie hoch die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines bestimmten Endbestandes an Vermögensgegenständen sind. Der konkrete Bilanzansatz ergibt sich erst unter Beachtung der speziellen Bewertungsregeln (hier z. B. derjenigen des Umlaufvermögens).<sup>39</sup>

### 3.3.4.3.2 Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgeverfahren

Bei diesen Bewertungsmethoden handelt es sich um Verfahren, die ein bestimmtes Verbrauchs- oder Veräußerungsverhalten der Unternehmung unterstellen. Die Verfahren sind gemäß § 256 HGB für **gleichartige** (vgl. die vorherigen Ausführungen) Vermögensgegenstände des **Vorratsvermögens** zulässig, soweit die fiktiven Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgen nicht im krassen Widerspruch zur Realität, also dem tatsächlichen Verhalten stehen. Folgende Verfahren lassen sich unterscheiden:

1. Das **Lifo-Verfahren** (last in-first out) geht von der Annahme aus, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst verbraucht oder veräußert werden. Entsprechend dieser Unterstellung

**Lifo**

<sup>39</sup> Vgl. Gliederungspunkt 3.3.6.3.

befinden sich in dem Vorratsbestand am Bilanzstichtag wertmäßig nur die bereits am Jahresanfang (evtl. nur teilweise) vorhandenen und die aus den jeweiligen Erstzugängen des Jahres auf Lager genommenen Gegenstände.

### Beispiel

Anfangsbestand 01.01.01	150 kg zu 23,-- €
+ Zugang 10.04.01	200 kg zu 22,-- €
+ Zugang 08.08.01	150 kg zu 19,-- €
+ Zugang 10.11.01	<u>100 kg zu 25,-- €</u>
	600 kg
./. Abgänge	<u>420 kg</u>
Endbestand 31.12.01	180 kg

Der Endbestand von 180 kg setzt sich wie folgt zusammen:

150 kg	aus dem Anfangsbestand	zu 23,-- €	=	3.450,-- €
<u>30 kg</u>	aus dem ersten Zugang	zu 22,-- €	=	<u>660,-- €</u>
180 kg				4.110,-- €

### Fifo

2. Das **Fifo-Verfahren** (first in-first out) geht von der umgekehrten Annahme aus: Die zuerst angeschafften oder hergestellten Gegenstände gelten als zuerst verbraucht oder veräußert. Am Bilanzstichtag sind dieser Fiktion entsprechend wertmäßig nur noch die Bestände der zuletzt eingegangenen Lieferungen (bzw. der letzten Produktionsvorgänge) auf Lager.

### Beispiel

Sachverhalt wie im Beispiel unter 1.

Der Endbestand von 180 kg setzt sich wie folgt zusammen:

100 kg	aus dem letzten Zugang	zu 25,-- €	=	2.500,-- €
<u>80 kg</u>	aus dem vorletzten Zugang	zu 19,-- €	=	<u>1.520,-- €</u>
180 kg				4.020,-- €

In der folgenden Übersicht sind die Ergebnisse bei Anwendung der verschiedenen Bewertungsmethoden (bewerteter Endbestand und Materialeinsatz) zusammengefasst:

Bewertungsverfahren	Endbestand in €	Materialeinsatz in €
gewogener Durchschnitt	3.960	9.240
einfacher Durchschnitt	4.005	9.195
Fifo-Methode	4.020	9.180
Lifo-Methode	4.110	9.090

**Abb. 3.22: Ergebniszusammenfassung der Bewertungsmethoden**

Es ist offensichtlich, dass die Verfahren in Abhängigkeit von den Preisentwicklungen der Vorratsgüter als Instrumente der Erfolgsbeeinflussung einsetzbar sind. Sämtliche Beispiele basieren auf periodischen (hier Ganzjahres-)Berechnungen. Sie können auch als permanente (gleitende) Rechnungen ausgestaltet werden, indem die Abgänge und Zugänge fortlaufend mengen- und wertmäßig während des Jahres erfasst und entsprechend der jeweils ausgewählten Methode als verbraucht/veräußert behandelt werden.

#### 3.3.4.3.3 Festwertansatz

Gegenstände des *Sachanlagevermögens* sowie *Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe* dürfen mit einem Festwert angesetzt werden (§§ 240 Abs. 3, 256 HGB). Bei dem **Festwert** handelt es sich um einen in den Bilanzen mehrerer Jahre gleichbleibenden Wertansatz, der aus dem Produkt von Festmenge und Festpreis gebildet wird, wobei sowohl die Menge als auch der Preis grundsätzlich für mehrere Jahre konstant gehalten werden. Dem Festwertansatz liegt die Annahme zugrunde, dass bestimmte Vermögensgegenstände ständig in etwa *gleichbleibender Menge* und *gleichbleibendem Wert* für den Betriebsprozess benötigt werden und im Falle des Verbrauchs, Verlustes oder einer Beschädigung durch neue Gegenstände ersetzt werden. Während somit ein erstmalig gebildeter Festwert in den folgenden Jahren grundsätzlich unverändert in der Bilanz anzusetzen ist, werden die *Ersatzbeschaffungen* unmittelbar als *Betriebsaufwand* erfolgswirksam erfasst. Sowohl bei den neu angeschafften Gegenständen des Umlauf- als auch des Anlagevermögens wird unterstellt, dass sie sofort als verbraucht gelten, d. h. es erfolgt auch bei dem Sachanlagevermögen keine Aktivierung und Aufwandsverteilung durch die Vornahme planmäßiger Abschreibungen. Das Festwertverfahren dient hiernach dem Zweck, die Inventur und die Bewertungsvorgänge zu vereinfachen.



Die *erstmalige Bildung* eines Festwertes setzt voraus, dass eine jährlich ungefähr gleichbleibende Menge im Unternehmen vorhanden ist. Bei der Ermittlung des Bilanzansatzes für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe wird der Festpreis durch die Anschaffungskosten (bzw. dem am Bilanzstichtag niedrigeren Marktpreis oder beizulegenden Zeitwert) bestimmt. Beträgt z. B. in einem Unternehmen der jährliche Bestand an Schmierstoffen erfahrungsgemäß 2.000 kg und die Anschaffungskosten 8 €/kg, ist in der Bilanz ein Festwert von 16.000 € anzusetzen.

Bei der Festwertbildung für das *Sachanlagevermögen* wird der Festpreis nicht durch die gesamten (ursprünglichen) Anschaffungskosten, sondern durch die um planmäßige Abschreibungen geminderten Anschaffungskosten bestimmt. Die Höhe der zu berücksichtigenden Abschreibungen richtet sich prinzipiell nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände und wird in der Praxis pauschal mit 50 bis 60 % angenommen, so dass als Festpreis lediglich ein Pauschalsatz von 40 bis 50 % der Anschaffungskosten anzusetzen ist<sup>40</sup>. Der Grund hierfür ergibt sich aus folgenden Überlegungen:

**pauschaler Ansatz  
von Abschreibungen**

Die Festwertbildung geht davon aus, dass der Aufwand, der sich durch die unmittelbare Erfassung der Ersatzgegenstände als Verbrauchsaufwand in der GuV auswirkt, in etwa dem Aufwand entspricht, der sich ergeben würde, wenn die Gegenstände aktiviert und planmäßig abgeschrieben würden. Da in dem Festwert nur solche Anlagegegenstände enthalten sein können, die ständig benutzt, verbraucht (also abgeschrieben) und laufend durch neue Güter ersetzt werden, muss es sich um einen altersmäßig unterschiedlichen Bestand an Vermögensgegenständen handeln, der auch wertmäßig nicht (mehr) den vollen Anschaffungskosten entspricht. Durch den (um die planmäßigen Abschreibungen verminderten) Festpreis soll letztlich also der Festwert ermittelt werden, der dem buchmäßigen Bilanzwert der Vermögensgegenstände entspricht, der sich (ohne Anwendung des Verfahrens) bei Aktivierung und planmäßiger Abschreibung ergeben würde.

---

<sup>40</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 6, (1998), § 240 HGB, Tz. 101.

**Beispiel**

In einem Unternehmen werden für die Fertigungskontrolle Prüfwerkzeuge mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 5 Jahren und Anschaffungskosten von 1.000 €/ Stück eingesetzt. Erfahrungsgemäß stellt sich heraus, dass ständig 10 Prüfgeräte benötigt und die nicht mehr verwendungsfähigen Werkzeuge jeweils (durchschnittlich pro Jahr 2 Geräte) nach Ablauf der Nutzungsdauer ersetzt werden.

Am Ende des Jahres 07 setzt sich der vorhandene Bestand von 10 Geräten wie folgt zusammen:

Anschaffungs-jahr	Anzahl	Anschaffungs-kosten	Abschreibun-gen kumuliert	Buchwert 31.12.07
03	2	2.000	2.000	0
04	2	2.000	1.600	400
05	2	2.000	1.200	800
06	2	2.000	800	1.200
07	2	2.000	400	1.600
Summe	10	10.000	6.000	4.000

Nach dem Festwertverfahren wird für die Prüfgeräte folgender Wert ermittelt:

Festmenge · Festpreis,

wobei als Festpreis die um 60 % lineare Abschreibung verminderten Anschaffungskosten, (d. h. 40 % der Anschaffungskosten) anzusetzen sind.

$$10 \cdot (0,4 \cdot 1.000) = 4.000 \text{ €}$$

Der in der Bilanz anzusetzende Festwert entspricht folglich dem Buchwert der Geräte, der anzusetzen wäre, wenn jedes einzelne Prüfwerkzeug gesondert aktiviert und planmäßig abgeschrieben worden wäre.

Wird das Beispiel dahingehend abgewandelt, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 10 Jahre betragen soll und bei einem ebenfalls gleichmäßigen Altersaufbau ( $10 \cdot 2 =$ ) 20 Prüfgeräte als Festmenge im Bestand enthalten sind, müsste als Festpreis ein Pauschalsatz von 45 % berücksichtigt werden, d. h. es ergibt sich ein Festwert von

$$20 \cdot (0,45 \cdot 1.000) = 9.000 \text{ €}$$

Unter den vereinfachten Prämissen (gleichmäßiger Altersaufbau und gleiche Anzahl der angeschafften/zu ersetzenden Vermögensgegenstände) lässt sich der auf die Anschaffungskosten anzuwendende Pauschalsatz in Abhängigkeit von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wie folgt berechnen:

$$\frac{\text{Summe der Restbuchwerte aller Jahre}}{\text{Anzahl der Nutzungsjahre,}}$$

wobei der Restbuchwert als prozentualer Anteil der AK ausgedrückt wird.

Im Ausgangsbeispiel betragen die Restbuchwerte der Geräte aus dem

ersten Jahr	0,0 der AK,
zweiten Jahr	0,2 der AK,
dritten Jahr	0,4 der AK,
vierten Jahr	0,6 der AK,
fünften Jahr	<u>0,8 der AK,</u>
insgesamt	2,0 der AK.

*wird fortgesetzt...*

Im Durchschnitt der fünf Nutzungsjahre ergibt sich also ein Wert von  $2,0:5 \text{ Jahre} = 0,4$ , d. h. ein durchschnittlicher Restbuchwert von 40 % der Anschaffungskosten.

Bei einer 10-jährigen Nutzungsdauer ( $n=10$ ) ergibt sich ein Pauschalsatz von

$$\frac{\text{Summe der Restbuchwerte aller Jahre}}{\text{Anzahl der Nutzungsjahre}}$$

	<u>4,5</u>
d. h.	10

also 45 % der Anschaffungskosten.

Das Festwertverfahren eignet sich z. B. für Werkzeuge, Schreib- und Rechenmaschinen, Mess- und Prüfgeräte, Gerüst- und Schalungsteile in Industrie- und Bauunternehmen, Bettwäsche und Geschirr in Hotelbetrieben sowie Flaschen und Kästen im Brauereigewerbe.

Die Voraussetzungen für dieses Verfahren sind:

#### Voraussetzungen

- *regelmäßiger Ersatz,*
- *Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung* für das Unternehmen,
- *geringe Veränderungen* des normalen Bestandes *in Größe, Wert und Zusammensetzung* und
- *körperliche Bestandsaufnahme i. d. R. alle drei Jahre.*

Stellt sich aufgrund einer prinzipiell nur alle drei Jahre durchzuführenden Inventur heraus, dass Wertveränderungen (Menge, Preis) eingetreten sind,

- muss bei einer Erhöhung von mehr als 10% des bisherigen Festwertes eine Aufstockung erfolgen,
- besteht bei einer Erhöhung von bis zu 10% ein Beibehaltungswahlrecht und
- muss bei Mindermengen der Festwert sofort herabgesetzt werden.

#### Änderung des Festwertes

Ein Festwertansatz kommt *nicht* in Frage bei *besonders wertvollen* Vorräten oder solchen mit erfahrungsgemäß *erheblichen Wertschwankungen* (z. B. Kupfer, Blei). Auch bei den Rohstoffen kommt das Verfahren meist nicht zur Anwendung, weil deren Gesamtwert i. d. R. nicht von nachrangiger Bedeutung für das Unternehmen ist.

#### 3.3.4.4 Pauschalbewertung

Pauschalbewertungen bedeuten ebenfalls eine Durchbrechung der Einzelbewertung und sind deshalb nur dann zulässig, wenn sie nicht willkürlich vorgenommen werden. Aus Erfahrungswerten geschätzte Pauschalsätze kommen insbesondere für die Bewertung von Garantierückstellungen und die Ermittlung des Wertberichtigungs- bzw. Abschreibungsbetrags auf Forderungen in Frage.

#### Garantierückstellungen und Forderungen

Neben den konkret am Abschlussstichtag bekannten Garantieverpflichtungen oder aus Kulanzgründen zu erbringenden Gewährleistungen, die einzeln zu erfassen sind, bestehen i. d. R. zusätzliche allgemeine Risiken, aus fehlerhaften Produktlieferungen/-leistungen in Anspruch genommen zu

werden. Ein allgemeines Ausfallrisiko besteht prinzipiell auch hinsichtlich des Forderungsbestandes. Die Bewertung derartiger Risiken mit pauschalierten Erfahrungssätzen wird handelsrechtlich anerkannt.

### 3.3.4.5 Retrograde Bewertung

Üblicherweise werden Waren und Fertigerzeugnisse in Industrieunternehmen mit einer „fortschreitenden“ Kalkulationstechnik bewertet, bei der die in zeitlicher Reihenfolge entstandenen Aufwendungen additiv zusammengerechnet werden, um den Endwert zu erhalten. Ebenso ist es jedoch möglich und in bestimmten Fällen sogar notwendig, die Anschaffungs- bzw. Herstellkosten „rückschreitend“ (retrograd) zu ermitteln, d. h. ausgehend von den (voraussichtlichen) Verkaufspreisen Abschläge vorzunehmen, um die Einstandspreise (Anschaffungskosten) oder den am Stichtag beizulegenden Wert zu bestimmen.

#### Einzelhandel

Diese Verfahrenstechnik ist z. B. im *Einzelhandel* erforderlich, wenn eine Auszeichnung der Waren mit den Verkaufspreisen bereits beim Einkauf erfolgt und die Anschaffungskosten später nicht mehr oder unverhältnismäßig schwierig nachzuvollziehen sind.

#### Beispiel

Warenendbestand	zu	10.000 €
Verkaufspreisen		
<u>./. Rohgewinnspanne 100%</u>		<u>5.000 €</u>
= Anschaffungskosten		5.000 €

Bei dieser Berechnung ist zusätzlich zu überprüfen, ob die bis zum tatsächlichen Verkauf noch entstehenden Kosten durch die Rohgewinnspanne abgedeckt sind<sup>41</sup>.

#### Industrie

Eine derartige Rückrechnung kommt nach dem *Grundsatz der verlustfreien Bewertung* auch in Industriebetrieben zur Verlustantizipation bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen zur Anwendung. Liegen Anhaltspunkte vor, dass Herstellungskosten von Fertigfabrikaten höher sind als die voraussichtlichen Verkaufserlöse der Fertigfabrikate abzüglich der bis zur Veräußerung noch anfallenden Aufwendungen, ist anhand der retrograden Methode der niedrigere beizulegende Zeitwert zu ermitteln.

<sup>41</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 1, (1995), § 255 HGB, Tz. 114.

**Beispiel**

Verkaufspreis Fertigerzeugnis		100,--€
./. noch anfallende Erlösschmälerungen	20,-- €	
./. Verpackungskosten	10,-- €	
./. Ausgangsfrachten	6,-- €	
./. Allgemeine Vertriebskosten	4,-- €	
./. Allgemeine Verwaltungskosten	5,-- €	45,--€
= beizulegender Wert		55,--€

Das Ziel der retrograden Bewertung liegt darin, bereits am Abschlussstichtag erkennbare Verluste zu berücksichtigen, die durch die spätere Veräußerung der Fertigfabrikate drohen. Zur Einschätzung der voraussichtlichen Verkaufserlöse sind die künftigen Preisentwicklungen einzubeziehen. Es ist grundsätzlich von einem normalen Geschäftsablauf auszugehen und vorsichtig zu schätzen. Nach herrschender handelsrechtlicher Meinung dürfen die Verkaufserlöse nicht um einen kalkulatorischen Gewinn vermindert werden.

### 3.3.5 Abschreibungen, Zuschreibungen, Beibehaltungswahlrechte

#### 3.3.5.1 Einführung

Vermögensgegenstände sind höchstens mit den (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen (§ 253 HGB). Die handelsrechtlichen Abschreibungen stellen buchungstechnische Wertminderungen dar, die aus bestandsorientierter Sichtweise die Funktion haben, die Vermögenslage bzw. die Vermögensstruktur am Bilanzstichtag wiederzugeben und gleichzeitig aus erfolgsorientierter Sicht der periodengerechten Aufwandserfassung dienen. Ob eine zutreffende Aufwandserfassung erreicht wird, ist vielfach schwierig zu beurteilen. Die Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten basiert auf Konventionen, die dem Kaufmann weite Ermessensspielräume gewähren, z. B. bei der Auswahl der anzuwendenden Abschreibungsmethode und hinsichtlich der Schätzung der voraussichtlichen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer einer Anlage.

Die Abschreibungen können

**direkte und  
indirekte  
Abschreibung**

- *direkt* ausgewiesen werden, d. h. durch Abzug des Betrages von dem Gegenstand und Nettoausweis in der Bilanz oder
- *indirekt*, d. h. Bruttoausweis des bewerteten Gegenstandes auf der Aktivseite und Erfassung der Abschreibungen in dem Passivposten „Wertberichtigungen“.

Kapitalgesellschaften dürfen nur direkt abschreiben (genauer: keinen Wertberichtigungsposten passivisch ausweisen, vgl. § 266 Abs. 3 HGB). Überwiegend werden beide Abschreibungsformen bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften für zulässig angesehen.

**planmäßige und  
außerplanmäßige  
Abschreibungen**

Die Wertminderungen lassen sich in planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen unterscheiden. Planmäßige Abschreibungen kommen nur für Anlagegüter, für den Geschäfts- oder Firmenwert und für ein Damnum, außerplanmäßige für Anlage- und Umlaufgegenstände in Betracht.

**Werterhöhungen**

Im Anschluss an die Ausführungen über die Abschreibungen werden die Werterhöhungen behandelt. Zuschreibungen ergeben sich prinzipiell nur durch die Rückgängigmachung früherer nicht planmäßiger Abschreibungen, wobei die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten die Zuschreibungsobergrenze bilden. Ob eine Zuschreibungspflicht oder ein Beibehaltungswahlrecht besteht und die hierfür geltenden rechtsformabhängigen Regeln, werden zum Schluss dieses Abschnitts behandelt.

### **3.3.5.2 Planmäßige Abschreibungen**

#### **3.3.5.2.1 Grundlagen**

**Abschreibungsplan  
erforderlich**

Der Kreis der planmäßig abzuschreibenden Objekte umfasst (als Hauptanwendungsfall) die immateriellen und materiellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dieser abnutzbaren Gegenstände sind planmäßig auf die Geschäftsjahre, in denen sie voraussichtlich genutzt werden können, zu verteilen. Planmäßigkeit erfordert das Aufstellen eines *Abschreibungsplanes*, nach dem die Verteilung zu erfolgen hat. In diesem Plan - der nicht zwingend schriftlich dokumentiert sein muss, sofern seine Existenz sich aus tatsächlichen Handlungen oder Anweisungen erkennen lässt - sind die Berechnungsgrundlagen der Abschreibungen zu Beginn des

Abschreibungszeitraumes festzulegen. Für den Plan sind folgende Bestimmungsfaktoren entscheidend; die nachfolgend untersucht werden:

Faktoren für die Bestimmung der Abschreibungen		
<b>Bemessungs- grundlage</b> (Abschreibungs- volumen)	<b>Abschreibungs- zeitraum</b> (Nutzungsdauer)	<b>Abschreibungs- methode</b> (Verfahren)

**Abb. 3.23: Grundlagen des Abschreibungsplanes**

### 3.3.5.2.2 Bemessungsgrundlage

Der auf die Nutzungsdauer zu verteilende Gesamtbetrag ist die **Bemessungsgrundlage**, auf die der jeweilige Abschreibungs(prozent)satz anzuwenden ist. Den Ausgangswert bilden generell die *Anschaffungs- oder Herstellungskosten* der Anlagegüter; in bestimmten Fällen (z. B. Tausch, Schenkung, Einlagen) wird das Abschreibungsvolumen durch andere Wertkategorien bestimmt. Als Bemessungsgrundlage kommt ferner der Rest(buch)wert in Frage, z. B. der Wert nach Abzug von Zuschüssen, Sonderabschreibungen und steuerfreien Rücklagen von den Anschaffungskosten.

**AK/HK bzw.  
Restbuchwert**

Aus dem Gesetzeswortlaut liegt die Annahme nahe, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stets auf Null Euro abzuschreiben sind. Da jedoch grundsätzlich nur der tatsächliche Abschreibungsaufwand erfasst werden soll, kann ein eventuell zu erzielender Veräußerungserlös als Restwert bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Der Veräußerungswert ist der voraussichtliche Veräußerungserlös (Verkaufspreis, Schrottwert) abzüglich der voraussichtlich mit dem Ausscheiden des Vermögensgegenstandes noch anfallenden Aufwendungen (z. B. Abbruch- und Ausbaurkosten). Die Bemessungsgrundlage ist demnach die Differenz zwischen den Anschaffungs- und Herstellungskosten und dem Veräußerungswert. In den meisten Fällen ist jedoch nicht mit hinreichender Sicherheit zu sagen, wann die Gegenstände veräußert werden sollen und wie hoch die dann erzielbaren Erlöse sein werden; oft sind auch die dabei entstehenden Kosten höher als der Veräußerungserlös. Es ist deshalb in der Praxis allgemeine Übung, auf die Berücksichtigung eines Restwertes zu verzichten und das Abschreibungsvolumen in voller Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen.

**Veräußerungserlös**



### 3.3.5.2.3 Abschreibungszeitraum

#### Mindestzeitraum ein Jahr

Der **Abschreibungszeitraum** umfasst die Geschäftsjahre, in denen der Gegenstand voraussichtlich genutzt wird. Er beträgt mindestens ein Jahr und beginnt mit dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Fertigstellung der Objekte. Einzubeziehen sind auch die Zeiten, in denen eine Anlage z. B. stillgelegt oder aus Gründen der Unterbeschäftigung bzw. als Kapazitätsreserve nicht betrieben wird. Das Ende der voraussichtlichen Nutzungsdauer wird durch eine Reihe verschiedener Ursachen beeinflusst, von denen als wichtigste diejenigen technischer, wirtschaftlicher und rechtlicher Art zu nennen sind. Sie werden in der folgenden Übersicht schematisiert. Dabei ist zu beachten, dass die Beendigung des Abschreibungszeitraumes nicht ohne weiteres mit dem Ende der tatsächlichen Nutzungsdauer identisch sein muss. Eine Anlage, die buchmäßig abgeschrieben ist, kann durchaus noch betrieblich genutzt werden.

Abschreibungsursachen				
technische Gründe		wirtschaftliche Gründe	rechtliche Gründe	
gewöhnlicher Verschleiß Gebrauchverschleiß Ruheverschleiß Substanzabbau	außergewöhnlicher Verschleiß überhohe Belastung Katastrophen (Feuer, Unfall, Explosion)	Marktveränderungen (Modewandel, neue Wettbewerber, Preisverfall) neue verbesserte Anlagen (technischer Fortschritt) Produktionsumstellung	zeitlicher Ablauf von Schutzrechten und Verträgen Patente Lizenzen Konzessionen Musterschutz Miet-, Pacht-, Leasingverträge	gesetzliche Maßnahmen und Auflagen Umweltschutz Nachtarbeitsverbot drohende Enteignung

**Abb. 3.24: Faktoren für die Bestimmung der Nutzungsdauer**

Anhand der aufgezählten Abschreibungsursachen ist die Nutzungsdauer des Gegenstandes mit Hilfe von Erfahrungswerten zu prognostizieren.

#### voraussichtliche Nutzungsdauer

Die Vielzahl der möglichen Abschreibungsgründe verdeutlicht die Schwierigkeiten bei der Prognose über die *voraussichtliche* Nutzungsdauer. Sicherlich sind nicht sämtliche Ursachen bereits bei der Aufstellung des

Abschreibungsplans vorhersehbar (z. B. Katastrophenverschleiß, wirtschaftliche Ursachen), aber u. U. aus Erfahrungswerten mit einer gewissen Eintrittswahrscheinlichkeit verbunden. Damit wird aber gleichzeitig erkennbar, wie groß u. U. bei entsprechender Argumentation der Ermessensspielraum sein kann, denn handelsrechtlich sind die von der Finanzverwaltung entwickelten Abschreibungs- bzw. AfA-Tabellen<sup>42</sup> zwar anwendbar, aber nicht anwendungspflichtig.

Die Zeitpunkte des Zu- und Abgangs eines Vermögensgegenstandes sind insofern bedeutsam, als die Abschreibungen grundsätzlich *zeitanteilig* (pro rata temporis) auf die Nutzungsdauer zu verteilen sind. Wird die Maschine am 10.8. eines Jahres angeschafft, dürfen hiernach nur Abschreibungen ab diesem Tag verrechnet werden. Aus Vereinfachungsgründen können auch volle Monatsbeträge angesetzt werden. Darüber hinaus darf handelsrechtlich eine aus dem Steuerrecht stammende, dort aber mittlerweile verbotene, **Vereinfachungsregel** für abnutzbare bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens angewendet werden, da sie den GoB nicht widerspricht. Danach darf bei einer Anschaffung (Herstellung) in der ersten Hälfte des Geschäftsjahres der volle Jahresbetrag und bei einer Anschaffung (Herstellung) in der zweiten Hälfte des Geschäftsjahres der halbe Jahresbetrag der Abschreibungen angesetzt werden<sup>43</sup>. Im Abgangsjahr darf allerdings nur zeitanteilig abgeschrieben werden. **Soweit nicht explizit erwähnt, soll im Folgenden davon ausgegangen werden, dass zeitanteilig und zwar monatsgenau, abgeschrieben werden soll.**

**zeitanteilige  
Abschreibung  
Vereinfachungsregel**

#### 3.3.5.2.4 Abschreibungsmethoden

Als **Abschreibungsmethode** wird das Verfahren bezeichnet, nach dem das Abschreibungsvolumen unter Berücksichtigung der individuellen betrieblichen Gegebenheiten auf die Nutzungsdauer der Gegenstände zu verteilen ist. Das Gesetz schreibt keine bestimmte Methode vor. In der Praxis werden überwiegend die lineare Abschreibung (gleichmäßige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer) und die degressive Abschreibung (jährlich abnehmende Abschreibungsbeträge) angewendet. Zu beachten ist, dass willkürliche - von der tatsächlichen Inanspruchnahme und dem wirtschaftlichen Entwertungsverlauf der

**willkürliche  
Verfahren  
unzulässig**

<sup>42</sup> AfA = steuerliche Absetzung für Abnutzung; vgl. zu den steuerlichen Absetzungen u. a. Bitz/ Schneeloch/Wittstock (2003), Teil III, Gliederungspunkt 3.6.1.2.

<sup>43</sup> Vgl.: Kozikowski/Roscher/Schramm (2010), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 253 HGB, Anm. 276.

Vermögensgegenstände völlig losgelöste - Verfahren unzulässig sind. Insbesondere wird eine regelmäßige (Mindest-)Abschreibung verlangt, die allerdings in den einzelnen Perioden nicht gleichmäßig hoch zu sein braucht. Die folgende Übersicht zeigt die möglichen Abschreibungsmethoden.

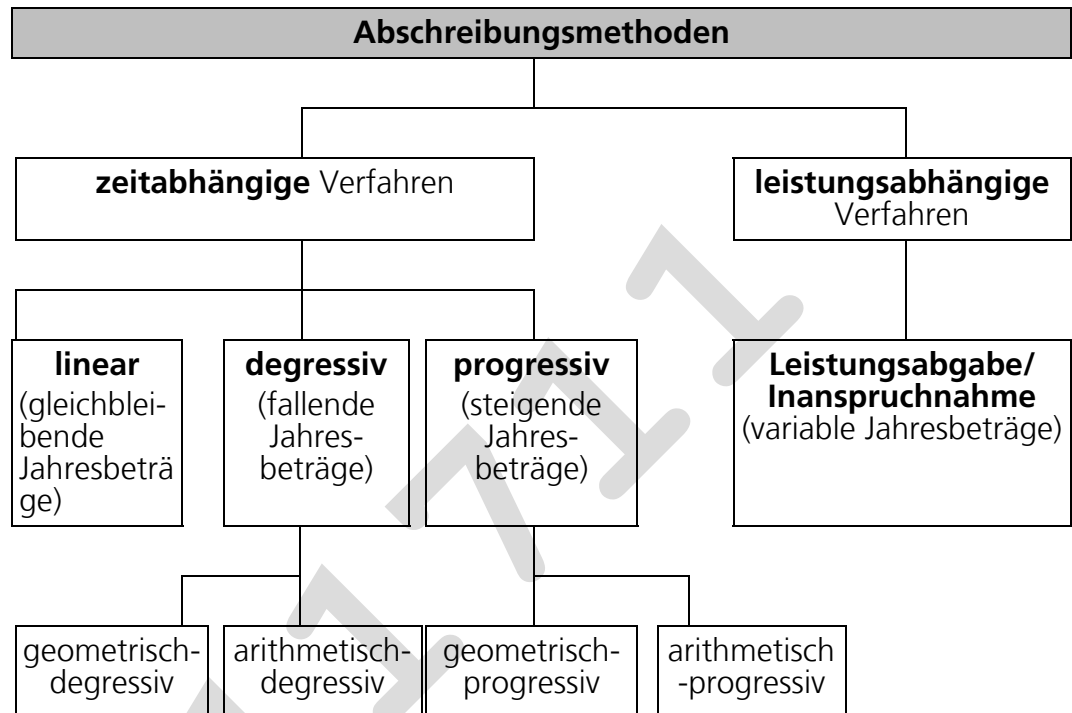


Abb. 3.25: Abschreibungsmethoden

## 1. Lineare Abschreibung

### linear

Bei der linearen Abschreibung wird das Abschreibungsvolumen in *gleichbleibenden Jahresbeträgen* auf die Nutzungsdauer (ND) verteilt. Der jährliche Abschreibungsbetrag  $A_t$  ( $t = 1 \dots n$  Jahre) ergibt sich durch die Division der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit der Nutzungsdauer bzw. als Produkt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit einem gleichbleibenden Abschreibungssatz ( $p = 1/n$ ).

### Beispiel

Die Anschaffungskosten einer Maschine mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren belaufen sich auf 10.000 €. Die lineare Abschreibung beträgt pro Jahr  $(10.000 \text{ €} : 10) = 1.000 \text{ €}$  und der Abschreibungssatz 10 %.

## 2. Degressive Abschreibung

Die degressive Abschreibung ist durch *jährlich fallende Abschreibungsbeträge* gekennzeichnet, wobei in den ersten Nutzungsjahren i. d. R. die Abschreibungen höher und in den letzten Jahren niedriger als bei der linearen Methode sind. Bei dem **geometrisch-degressiven** Verfahren wird ein fester (gleichbleibender) Abschreibungsprozentsatz, der sich am geschätzten Entwertungsverlauf orientiert, im *Anschaffungsjahr* auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AK/HK) angewendet. Im Erstjahr beträgt die degressive Abschreibung also

**geometrisch-degressiv**

$$A_1 = AK/HK \cdot p$$

In den *Folgejahren* (ab dem Jahr  $t = 2$ ) wird *derselbe* Abschreibungsprozentsatz auf den jeweiligen Buchwert (BW) zum Ende der Vorperiode (= um die kumulierten Abschreibungen verminderte Anschaffungskosten) angewendet. Das Verfahren wird daher auch als *Buchwertabschreibung* bezeichnet. Die Abschreibungen der Folgeperioden lassen sich formal wie folgt ermitteln:

$$A_t = BW_{t-1} \cdot p \text{ mit } BW_{t-1} = AK/HK \cdot \sum_{t=1}^{t-1} A_t \text{ (vgl. hierzu das Zahlenbeispiel unten).}$$

Die **arithmetisch-degressive Abschreibung** ist ebenfalls durch im Zeitablauf geringer werdende Abschreibungsbeträge gekennzeichnet. Als Sonderformen lassen sich u. a. die „*digitale*“ und die „*stufen-degressive*“ Abschreibung unterscheiden. Bei der **digitalen Abschreibung** wird ein konstanter *Degressionsbetrag* (DB) nach der Gleichung

**arithmetisch-degressiv**

$$DB = (AK \text{ oder } HK) : \left( \sum_{t=1}^n t \right)$$

berechnet. Die Abschreibung des ersten Jahres beträgt das  $n$ -fache des Degressionsbetrages ( $A_1 = n \cdot DB$ ). In jedem folgenden Jahr verringert sich der Abschreibungsbetrag in Höhe des Degressionsbetrages, also z. B. im zweiten Jahre  $A_2 = (n-1) \cdot DB$  und allgemein

**digital**

$$A_t = (n+1-t) \cdot DB.$$

**Beispiel**

Eine Maschine mit Anschaffungskosten von 9.000 € hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren ( $n=5$ ).

Die aufsummierten Jahreszahlen der Nutzungsdauer betragen:

$$\sum_{t=1}^5 t = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

$$DB = (AK \text{ oder } HK) : \left( \sum_{t=1}^n t \right) = 9.000 : 15 = 600$$

Die Abschreibung des ersten Nutzungsjahres ( $A_1$ ) beträgt  $n \cdot DB = 5 \cdot 600 = 3.000$  €, die des zweiten Jahres  $A_2 = (n - 1) \cdot DB = (5 - 1) \cdot 600 = 2.400$  € usw.

**stufen-degressiv**

Bei der „**stufen-degressiven**“ Abschreibung wird die Nutzungsdauer in bestimmte Zeiträume (Teilabschnitte) unterteilt und jedem Zeitraum ein bestimmter Abschreibungsprozentsatz zugeordnet, und zwar in abnehmender Höhe. Für jedes Nutzungsjahr innerhalb der Zeiträume wird die Abschreibung mit dem jeweiligen (gleichen) Prozentsatz der Anschaffungs- oder Herstellungskosten verrechnet. Ein Beispiel hierfür ist die Abschreibung nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG:

Abschreibung während der ersten 4 Jahre	=	je	10,0 %,
Abschreibung während der weiteren 3 Jahre	=	je	5,0 %,
Abschreibung während der weiteren 18 Jahre	=	je	2,5 %.

**3. Progressive Abschreibung****progressiv**

Bei der progressiven Abschreibung erfolgt eine Verrechnung *jährlich ansteigender* Abschreibungsbeträge. Hierbei kann zwischen dem geometrisch- und dem arithmetisch-progressiven Verfahren differenziert werden. Die Verfahren haben in der Praxis nur eine geringe Bedeutung und sollen daher an dieser Stelle nicht weiter betrachtet werden.

**4. Leistungsabhängige Abschreibung****leistungsabhängig**

Bei der leistungsabhängigen Abschreibungsmethode werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch das gesamte Nutzungspotential

des Gegenstandes (festgelegt in Stückzahl, Maschinenstunden usw.) geteilt. Das Ergebnis ist der für die Inanspruchnahme einer Leistungseinheit zu verrechnende Abschreibungsbetrag. Die Höhe der Periodenabschreibung ergibt sich - in Abhängigkeit von der jeweiligen tatsächlichen Inanspruchnahme - durch das Produkt: Abschreibungsbetrag pro Leistungseinheit · Periodenleistungseinheiten.

## 5. Kombination verschiedener Abschreibungsverfahren

Sofern es wirtschaftlich sinnvoll und begründbar ist, dürfen die Abschreibungsmethoden handelsrechtlich miteinander kombiniert werden. So kann z. B. von der degressiven auf die lineare Abschreibung gewechselt werden, wobei der Wechsel generell bei der Aufstellung des Abschreibungsplanes berücksichtigt werden sollte, um nicht gegen die Bewertungsstetigkeit zu verstoßen.

**Wechsel der  
Abschreibungs-  
methoden**

Bei der geometrisch-degressiven Abschreibung darf - insbesondere bei Vermögensgegenständen mit geringer Nutzungsdauer - der Abschreibungsprozentsatz i. d. R. nicht so hoch angesetzt werden, dass eine Abschreibung auf einen Restwert von 1 Euro erreicht wird. Im letzten Nutzungsjahr muss daher ein höherer Abschreibungsbetrag als in den Vorjahren angesetzt werden. Um dieses Problem zu lösen, kann durch einen rechtzeitigen *Übergang von der degressiven zur linearen Abschreibungsmethode* der Restabschreibungsbetrag gleichmäßig auf die letzten Jahre verteilt werden. Ein zweckmäßiger Zeitpunkt für den Wechsel, insbes. unter der Zielsetzung einer Erfolgsminimierung<sup>44</sup>, ist dann gegeben, wenn die linearen Beträge erstmals höher als die degressiven sind. In dem folgenden Beispiel werden die Abschreibungsmethoden (und auch der Methodenwechsel) anhand eines einfachen Falls dargestellt.

---

<sup>44</sup> Vgl. Kurseinheit 4.

**Beispiel**

Die Anschaffungs-/Herstellungskosten (AK/HK) einer Anlage betragen 100.000 €, die Nutzungsdauer 10 Jahre, der geometrisch-degressive Abschreibungssatz (beispielhaft) 30 %, die Gesamtkapazität 10.000 Leistungseinheiten und die tatsächliche Inanspruchnahme in den Nutzungsjahren 1 bis 10 (= 700, 800, 1.100, 1.300, 2.000, 1.500, 1.200, 800, 400, 200 Leistungseinheiten). Der Degressionsbetrag (DB) = 1.818 € wird wie folgt berechnet: Die Summe der einzelnen Nutzungsjahre beträgt  $(1 + 2 + \dots + 10) = 55$ . Anschaffungskosten  $100.000 \text{ €} : 55 = 1.818 \text{ €}$ .

Verfahren AK / HK <sub>t</sub> BW <sub>t</sub>	linear p = 10 %	geometrisch- degressiv p = 30 %	geometrisch- degressiv mit Übergang zur linearen Rest- wertabschrei- bung	arithmetisch- degressiv (digital)	leistungs- abhängig
AK / HK	100.000	100.000		100.000	100.000
A <sub>1</sub>	10.000	30.000		18.182	7.000
BW <sub>1</sub>	90.000	70.000		81.818	93.000
A <sub>2</sub>	10.000	21.000		16.364	8.000
BW <sub>2</sub>	80.000	49.000		65.454	85.000
A <sub>3</sub>	10.000	14.700		14.545	11.000
BW <sub>3</sub>	70.000	34.300		50.909	74.000
A <sub>4</sub>	10.000	10.290		12.727	13.000
BW <sub>4</sub>	60.000	24.010		38.182	61.000
A <sub>5</sub>	10.000	7.203		10.909	20.000
BW <sub>5</sub>	50.000	16.807		27.273	41.000
A <sub>6</sub>	10.000	5.042		9.091	15.000
BW <sub>6</sub>	40.000	11.765		18.182	26.000
A <sub>7</sub>	10.000	3.530		7.272	12.000
BW <sub>7</sub>	30.000	8.235	8.235	10.910	14.000
A <sub>8</sub>	10.000	2.471	2.745	5.455	8.000
BW <sub>8</sub>	20.000	5.764	5.490	5.455	6.000
A <sub>9</sub>	10.000	1.729	2.745	3.636	4.000
BW <sub>9</sub>	10.000	4.035	2.745	1.819	2.000
A <sub>10</sub>	10.000	1.211	2.745	1.819	2.000
BW <sub>10</sub>	0	2.824	0	0	0

Nach sieben Nutzungsjahren beträgt der Restbuchwert bei der geometrisch-degressiven Abschreibung 8.235 €. Bei einer gleichmäßigen Verteilung des (Rest)buchwertes auf die verbleibenden Abschreibungsjahre der Maschine (Restbuchwert : Restnutzungsjahre) können - im Vergleich zur Fortführung der geometrisch-degressiven Methode - in jedem folgenden Jahr höhere Abschreibungsbeträge als Aufwand verrechnet werden. Der Übergang zur linearen Restwertabschreibung ist daher - unter der Prämisse der Aufwandsvorverlagerung - im achten Nutzungsjahr, d. h. drei Jahre vor dem Ende der Nutzungsdauer zweckmäßig (vgl. zu den allgemeingültigen Überlegungen für das Übergangsjahr auch Bitz/Schneeloch/Wittstock (2003), Teil II, Gliederungspunkt 3.5.2.4).



### **3.3.5.3 Außerplanmäßige Abschreibungen**

Über die planmäßigen Abschreibungen hinaus kommen beim abnutzbaren und nichtabnutzbaren Anlagevermögen sowie beim Umlaufvermögen auch außerplanmäßige Abschreibungen in Betracht, um die bereits beschriebenen „beizulegenden Zeitwerte“ und „Börsen- oder Marktpreiswerte“ zu ermitteln. Ob die außer-planmäßigen Abschreibungen zwingend oder wahlweise anzusetzen sind, hängt von mehreren Faktoren ab, die in Gliederungspunkt 3.3.6 besprochen werden.

### **3.3.5.4 Sonstige Abschreibungen**

Zu den sonstigen Abschreibungen gehört die nicht planmäßige Abschreibung auf das Damnum.

Mit der Abschreibung wird bezweckt, den Unternehmen durch die Bildung von stillen Rücklagen eine Möglichkeit zur Vorsorge gegen das allgemeine Unternehmensrisiko einzuräumen<sup>45</sup>. Dabei soll die Grenze des Ermessensspielraumes durch das Gebot der Willkürfreiheit gezogen werden, indem die Abschreibung sachlich begründet, zweckorientiert und von Dritten nachvollziehbar sein müssen<sup>46</sup>.

Als mögliche Gründe für die Legung stiller Rücklagen werden in der Literatur z. B. genannt:

- Ansammlung von Mitteln, um den Fortbestand des Unternehmens zu sichern (Abfindungszahlungen an Gesellschafter, Erbschaftsteuer),
- Durchführung von größeren Investitionen,
- Schaffung von Risikokapital,
- Ausgleich von Konjunkturschwankungen.

Die Abschreibungen auf das Damnum werden im Gliederungspunkt 3.3.6.4 näher erläutert.

### **3.3.5.5 Zuschreibung und Beibehaltungsgebot**

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass Vermögensgegenstände entweder durch planmäßige und/oder außerplanmäßige Abschreibungen mit einem Wert unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden dürfen (müssen). Fallen die für eine Abschreibung

---

45 Vgl. WP-Hdb. Bd. I (2000), E Tz. 337.

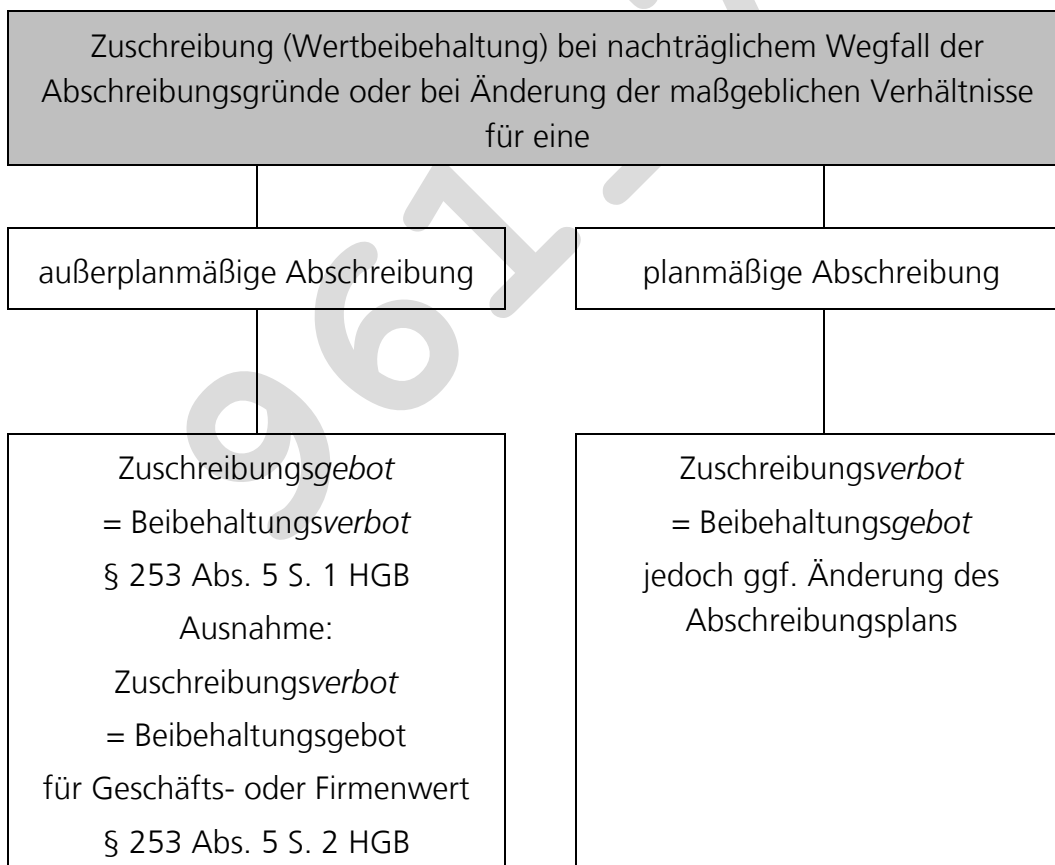
46 Vgl. ADS, Teilbd. 1, (1995), § 253 HGB, Tz. 578.

ausschlaggebenden Gründe in einem späteren Wirtschaftsjahr - ganz oder teilweise - fort oder haben sich die ursprünglich maßgeblichen Verhältnisse nachträglich geändert, ergeben sich die Fragen, ob der insoweit zu niedrige Wertansatz

- beibehalten werden muss, d. h., ob ein *Zuschreibungsverbot* = *Beibehaltungsgebot* besteht oder
- nicht beibehalten werden darf, d. h., ob ein *Zuschreibungsgebot* = *Beibehaltungsverbot* eingreift.

Zuschreibungen kommen nur für Vermögensgegenstände in Frage; ob es sich dabei um Anlage- oder Umlaufvermögen handelt, ist handelsrechtlich prinzipiell ohne Bedeutung. Buchwerterhöhungen bei anderen Bilanzierungsgegenständen als den Vermögensgegenständen (Rechnungsbgrenzungsposten, Schulden) werden von dem Begriff der Zuschreibungen nicht umfasst<sup>47</sup>.

**Zuschreibungen nur bei Vermögensgegenständen**



**Abb. 3.26: Wertaufholung und Wertbeibehaltung**

<sup>47</sup> Vgl. Federmann (2000), S. 381.

**Zuschreibungen sind  
erfolgserhöhend**

Zuschreibungen (Wertaufholungen) erhöhen den Periodenerfolg. In der GuV sind sie erfolgswirksam bei den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ (insbesondere die Werterhöhungen für das Anlagevermögen, Forderungen des Umlaufvermögens) oder in den Posten „Bestandsveränderungen“ (Erzeugnisse), „aktivierte Eigenleistungen“ sowie im „Materialaufwand“ (Verrechnung der Zuschreibungen bei dem Vorratsvermögen) zu berücksichtigen. Die aus den Wertaufholungen resultierende Erhöhung des Jahresüberschusses darf von Aktiengesellschaften (§ 58 Abs. 2a AktG) und von Gesellschaften mbH (§ 29 Abs. 4 GmbHG) mit einer Ausschüttungssperre versehen werden. Dies geschieht dadurch, dass der bei den Wertaufholungen entstehende Eigenkapitalanteil (Betrag der Wertaufholung abzüglich darauf entfallender Ertragsteueranteil) in die Gewinnrücklagen eingestellt wird und damit nicht mehr zur Ausschüttung an die Gesellschafter zur Verfügung steht. Es handelt sich hierbei nicht um Gewinnermittlungs-, sondern um Gewinnverwendungsvorschriften, da der Jahresüberschuss nicht berührt wird. Die Zuschreibung wird im folgenden Geschäftsjahr mit den kumulierten Abschreibungen saldiert.

**a) Außerplanmäßige Abschreibungen****Wertaufholungs-  
gebot bei Fortfall  
der Abschreibungs-  
gründe**

Bei den *außerplanmäßigen* Abschreibungen besteht nach § 253 Abs. 5 S. 1 HGB ein Wertaufholungsgebot sowohl für das Anlage- als auch für das Umlaufvermögen. D. h., dass bei Wegfall der Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung eine erfolgswirksame Zuschreibung vorgenommen werden muss, um danach wieder planmäßig abzuschreiben. Als Höchstgrenze für die Zuschreibung gelten die Anschaffungs- und Herstellungskosten (absolute Wertobergrenze) abzüglich der planmäßigen Abschreibungen, die bis zu dem Zeitpunkt der Zuschreibung vorzunehmen gewesen wären.

**Beibehaltungsgebot  
bei Fortfall der  
Abschreibungs-  
gründe**

Gem. § 253 Abs. 5 S. 2 HGB gibt es eine Ausnahme von dem Wertaufholungsgebot. Für den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert gibt es ein Beibehaltungsgebot. Hiernach muss der niedrigere Wertansatz, auch wenn die Gründe für die Abschreibung aufgehoben oder weggefallen sind, beibehalten werden.

Das Wertaufholungsgebot gilt generell bei Fortfall der Gründe für Abschreibungen auf den niedrigeren

- beizulegenden Zeitwert beim Anlage- und Umlaufvermögen,
- Börsen- oder Marktpreis beim Umlaufvermögen,

**Beispiel 1**

Im Umlaufvermögen eines Unternehmens befindliche Aktien sind in 01 zum Kurs von 500 € erworben worden. Zum Bilanzstichtag 31.12.01 werden die Wertpapiere auf den beizulegenden Wert von 460 € außerplanmäßig abgeschrieben. Der Börsenkurs am 31.12.02 beträgt 480 € und am 31.12.03 470 €.

**Lösung**

Am 31.12.02 hat eine Zuschreibung zum Zeitwert von 480 € zu erfolgen. Per 31.12.03 ist auf den Zeitwert von 470 € abzuschreiben.

**Beispiel 2**

Eine Maschine mit Anschaffungskosten von 100.000 € und einer Nutzungsdauer von 10 Jahren wird linear abgeschrieben. Im zweiten Nutzungsjahr wird eine außerplanmäßige Abschreibung gemäß § 253 Abs. 3 HGB in Höhe von 20.000 € vorgenommen. Am Anfang des vierten Jahres stellt sich heraus, dass der Grund für die Abschreibung nicht mehr besteht. Zum Vergleich wird der Abschreibungsverlauf bei nur planmäßiger Abschreibung gegenübergestellt.

	Abschreibungsverlauf	
	planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung mit Zuschreibung (1)	nur planmäßige Abschreibung (2)
Anschaffungskosten	100.000,-	100.000,-
./ planmäßige Abschreibung 01	10.000,-	10.000,-
Buchwert 31.12.01	90.000,-	90.000,-
./ planmäßige Abschreibung 02	10.000,-	10.000,-
./ außerplanmäßige Abschreibung 02	20.000,-	-
Buchwert 31.12.02	60.000,-	80.000,-
./ planmäßige Abschreibung 03	7.500,-	10.000,-
Buchwert 31.12.03	52.500,-	70.000,-
+ Zuschreibung 04	17.500,-	-
= Buchwert nach Zuschreibung	70.000,-	-
./ planmäßige Abschreibung 04	10.000,-	10.000,-
Buchwert 31.12.04	60.000,-	60.000,-
./ planmäßige Abschreibung 05	10.000,-	10.000,-
./ planmäßige Abschreibung 06	10.000,-	10.000,-
./ planmäßige Abschreibung 07	10.000,-	10.000,-
./ planmäßige Abschreibung 08	10.000,-	10.000,-
./ planmäßige Abschreibung 09	10.000,-	10.000,-
./ planmäßige Abschreibung 10	10.000,-	10.000,-
Buchwert 31.12.10	0,-	0,-

Im vierten Jahr wird die außerplanmäßige Abschreibung rückgängig gemacht (Spalte 1). Es darf höchstens bis zu dem Betrag zugeschrieben werden, der sich nach dem ursprünglichen Abschreibungsplan bei nur planmäßiger Abschreibung ergeben hätte (Spalte 2). Der Buchwert „nach Zuschreibung“ muss mit dem Buchwert bei „nur planmäßiger“ Abschreibung übereinstimmen. Da im dritten Jahr lediglich 7.500 € (Spalte 1) gegenüber 10.000 € (Spalte 2) planmäßig abgeschrieben wurden, beträgt die Zuschreibung nicht 20.000 €, sondern nur 17.500 €. Die Zuschreibung wird also um den zu geringen Abschreibungsbetrag des dritten Jahres (= 2.500 €) gekürzt.

Bei dieser Vorgehensweise wird unterstellt, dass im Jahr 04 zunächst die Zuschreibung und erst danach die planmäßige Abschreibung erfolgt. Dies ist handelsrechtlich zulässig und auch sinnvoll, da bereits im Jahr 04 somit die wirtschaftlich zutreffenden planmäßigen Abschreibungen (wie ursprünglich) sowohl in der GuV als auch im Anlagenspiegel ausgewiesen werden<sup>48</sup>.

Ebenfalls zulässig ist es jedoch auch, die planmäßige Abschreibung des Jahres 04 nach dem im Jahr 03 geänderten Abschreibungsplan (also in Höhe von 7.500 €) vorzunehmen und danach erst zuzuschreiben. Da in diesem Fall der Buchwert am Ende des Jahres 04 auch 60.000 € betragen muss, beträgt die Zuschreibung lediglich 15.000 €. Beide Methoden führen also zum selben Ergebnis, allerdings mit unterschiedlich hohen Abschreibungen und Zuschreibungen<sup>49</sup>.

Wirtschaftlich vertretbar wäre es auch, die Zuschreibung für den Zeitpunkt vorzunehmen, an dem der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung tatsächlich fortgefallen ist (also irgendwann im Laufe des Jahres 04) und die planmäßige Abschreibung dementsprechend vorzunehmen.

## b) Planmäßige Abschreibungen

Für alle Unternehmen gilt generell ein *Zuschreibungsverbot* im Zusammenhang mit *planmäßigen Abschreibungen*. So dürfen Werterhöhungen aufgrund steigender Wiederbeschaffungspreise nicht zur Rückgängigmachung planmäßiger Abschreibung führen, selbst wenn der tatsächliche Zeitwert höher als der Buchwert sein sollte. Falls der Abschreibungsplan zu korrigieren ist, weil der Vermögensgegenstand z. B. eine wesentlich längere als die ursprünglich geschätzte Nutzungsdauer hat,

### Zuschreibungsverbot

<sup>48</sup> Vgl. Hense/Taetzner (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 280 HGB, Anm. 17.

<sup>49</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 5, (1997), § 280, Tz. 33.

darf keine Zuschreibung erfolgen. Zur Berichtigung der bisher überhöhten Abschreibungen kommen nur Änderungen der *zukünftigen* Abschreibungen in Frage, wobei auf die Restnutzungsdauer abzustellen ist.

### Beispiel

Bei einer Maschine mit Anschaffungskosten von 160.000 €, die linear abgeschrieben wird, stellt sich am Ende des fünften Nutzungsjahres heraus, dass die voraussichtliche Nutzungsdauer 12 Jahre und nicht - wie ursprünglich unterstellt - 8 Jahre beträgt.

### Lösung

Anschaffungskosten	160.000 €
planmäßige Abschreibungen	
1. bis 4. Jahr ( $4 \cdot 20.000 \text{ €}$ )	<u>./. 80.000 €</u>
Wertansatz 31.12.04	80.000 €
planmäßige Abschreibung 5. Jahr	
$80.000 \text{ €} : 8 \text{ Jahre}$	<u>./. 10.000 €</u>
(Restnutzungsdauer) =	
Wertansatz 31.12.05	70.000 €

## 3.3.6 Bewertung einzelner Bilanzposten

### 3.3.6.1 Einführung und Bewertungsschema

Nachdem in den vorhergehenden Ausführungen die verschiedenen Wertmaßstäbe und die allgemeinen Bewertungsregeln beschrieben worden sind, werden nunmehr die *speziellen* Bewertungsregeln zur Ermittlung konkreter Wertansätze für die Vermögensgegenstände und Schulden behandelt.

#### Anschaffungswert- prinzip

#### Niederstwertprinzip

Für die Bewertung der Vermögensgegenstände haben das Anschaffungswert- und das Niederstwertprinzip eine herausragende Bedeutung. Nach dem **Anschaffungswertprinzip** bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Ausgangswert und zugleich die Wertobergrenze, die niemals überschritten werden darf. Das **Niederstwertprinzip** besagt in seiner allgemeinsten Form, dass von mehreren grundsätzlich möglichen Bilanzwerten am Abschlussstichtag der jeweils niedrigste Wert maßgeblich für den konkreten Bilanzansatz ist.

Für diese Entscheidung muss zunächst geklärt werden, welche Werte gemäß dem Niederstwertprinzip miteinander zu vergleichen sind. Hierzu erfolgt - zum besseren Verständnis - die Unterscheidung zwischen *Basis-* und *Vergleichswerten*. Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der zu bewertenden Gegenstände stellen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten immer den Basiswert dar (bei abnutzbaren Vermögensgegenständen abzüglich der planmäßigen Abschreibungen bis zum Bilanzstichtag). In den Folgejahren sind es die um planmäßige *und* außerplanmäßige Abschreibungen und ggf. um Zuschreibungen veränderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, d. h. die Buchwerte des Vorjahres (= fortgeführte AK/HK). Dem Basiswert ist ein gesetzlich vorgeschriebener Vergleichswert gegenüberzustellen. Aus der bereits beschriebenen Vielzahl von Vergleichswerten kann also nicht ein beliebiger Wert ausgewählt werden. Welcher Vergleichswert jeweils in Frage kommt, richtet sich vielmehr nach dem zu bewertenden Vermögensgegenstand.

**Basis-/Vergleichswerte**

Ob dann der Vergleichswert oder der Basiswert für die weiteren Bewertungsentscheidungen ausschlaggebend ist, hängt davon ab, ob Gegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens zu bewerten sind. Dabei ist zwischen dem sogenannten *strengen* und dem *gemilderten Niederstwertprinzip* zu unterscheiden.

Nach dem **strengen Niederstwertprinzip** muss der Vergleichswert stets angesetzt werden, wenn er niedriger als der Basiswert ist. Das strenge Niederstwertprinzip gilt ausnahmslos für das *Umlaufvermögen* (§ 253 Abs. 4 HGB).

**Umlaufvermögen:  
strenges  
Niederstwertprinzip**

Das **gemilderte Niederstwertprinzip** ist dadurch gekennzeichnet, dass der niedrigere Vergleichswert nur bei einer *voraussichtlich dauernden* Wertminderung angesetzt werden *muss*. Bei einer *dauerhaften* Wertminderung *muss* somit das *gesamte* Anlagevermögen mit dem niedrigeren Wert angesetzt werden (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB). Bei einer *voraussichtlich vorübergehenden Wertminderung* besteht dagegen nur bei *Finanzanlagen des Anlagevermögens* ein Wahlrecht zwischen dem höheren und dem niedrigeren Wert (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB).

**Anlagevermögen:  
gemildertes  
Niederstwertprinzip**

Da der Vergleichswert in den Folgejahren nach der Anschaffung oder Herstellung der Vermögensgegenstände nicht nur niedriger, sondern auch höher als der Basiswert bzw. der vorhergehende Bilanzansatz sein kann, muss schließlich geklärt werden, ob dieser höhere Wert angesetzt werden darf

**Wertaufholung**



bzw. muss. Hierbei handelt es sich um die Anwendung des bereits im Gliederungspunkt 3.3.5.5 behandelten Wertbeibehaltungsgebot bzw. der Wertaufholung.

In den nachfolgenden Gliederungspunkten sind mehrere Schemata zu den Bewertungsregeln für das Anlage- und Umlaufvermögen dargestellt.

#### Höchstwertprinzip für Schulden

Im Unterschied zu der Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens sind für die Bewertung der Schulden im Gesetz *keine* „Vergleichswerte“ vorgesehen. In der für die Schulden zuständigen Bewertungsvorschrift des § 253 HGB ist auch keine dem Niederstwertprinzip entsprechende Regelung vorgesehen. Aus dem allgemeinen *Grundsatz der Vorsicht* wird jedoch nach allgemeiner Ansicht das „Höchstwertprinzip“ für die Bewertung von Schulden abgeleitet<sup>50</sup>, das im Ergebnis eine Umkehrung des Niederstwertprinzips darstellt. Verbindlichkeiten sind hiernach grundsätzlich mit dem im Entstehungszeitpunkt der Schuld gegebenen Erfüllungsbetrag anzusetzen. Ist der Erfüllungsbetrag am Bilanzstichtag höher, muss dieser passiviert werden.

### 3.3.6.2 Anlagevermögen

Nach der Bilanzgliederung des § 266 Abs. 2 A HGB setzt sich das Anlagevermögen aus den drei Hauptgruppen „Immaterielle Vermögensgegenstände“, „Sachanlagen“ und „Finanzanlagen“ zusammen. Trotz der großen Unterschiede zwischen den Vermögensgruppen hat diese Unterteilung für die Bewertung nur eine untergeordnete Bedeutung. Weitaus wichtiger ist die Differenzierung nach dem Kriterium der zeitlichen Nutzungsbegrenzung in nicht abnutzbare und abnutzbare Vermögensgegenstände.

#### 3.3.6.2.1 Nicht abnutzbares Anlagevermögen

Zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen gehören insbesondere die Grundstücke (ohne Gebäude) und die Finanzanlagen. Gemäß dem Anschaffungswertprinzip und dem für das Anlagevermögen geltenden gemilderten Niederstwertprinzip muss an jedem Bilanzstichtag dem Basiswert der Vergleichswert gegenübergestellt werden.

#### Basiswert: AK/HK bzw. Buchwert des Vorjahres

Als Vergleichswert ist stets der *beizulegende Zeitwert* zu nehmen (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB). Den **Basiswert** stellen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung die *Anschaffungs- oder Herstellungskosten* (AK/HK) dar. In den

<sup>50</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 1, (1995), § 253, Tz. 62.

Folgejahren bilden die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch weiterhin die Wertobergrenze, als Basiswert ist jedoch der Wert zu nehmen, mit dem der Vermögensgegenstand in der letzten Bilanz angesetzt war (= Buchwert des Vorjahres). Dieser kann *identisch* mit den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten *oder* - aufgrund von später vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen oder Zuschreibungen - *niedriger* sein. Zum besseren Verständnis des Bewertungsvorgangs werden deshalb die Bewertungsregeln im Anschaffungsjahr von denjenigen der Folgejahre getrennt untersucht.

Ist der beizulegende Zeitwert im *Anschaffungsjahr* (Erstjahr) *höher* als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, muss das nicht abnutzbare Anlagevermögen zwingend mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Ein höherer Wertansatz kommt nicht in Betracht (*Anschaffungswertprinzip*).

**Bewertung im  
Erstjahr**

Liegt im *Erstjahr* der beizulegende Zeitwert *unter* den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, tritt gemäß dem **gemilderten Niederstwertprinzip** folgende Regelung ein:

- Liegt eine *voraussichtlich dauernde* Wertminderung vor, **muss** der niedrigere Zeitwert angesetzt werden (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB).
- Bei einer *voraussichtlich nicht dauernden* Wertminderung hat der Kaufmann nur bei Finanzanlagen das Wahlrecht, den niedrigeren Zeitwert anzusetzen (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB).

Fraglich ist, wann eine voraussichtlich dauernde und wann eine nur vorübergehende Wertminderung vorliegt. Eine **Dauerhaftigkeit** ist bei zufälligen Marktpreis- oder Kursschwankungen ausgeschlossen. Es müssen Anhaltspunkte vorhanden sein, aus denen erkennbar ist, dass die Wertminderung für eine längere Zeit, also nachhaltig eintritt. Entscheidend ist, ob auf längere Zeit der Wert des Vermögensgegenstandes ständig unter dem sonst anzusetzenden Buchwert liegen, d. h. den planmäßig abgeschriebenen Wert während eines erheblichen Teils der restlichen Nutzungsdauer nicht erreichen würde.

**dauernde  
Wertminderung**

**Abwertungswahl-  
recht grds. nur für  
Finanzanlage-  
vermögen**

**Beispiel**

Ein Unternehmen erwirbt am 01.03.01 als langfristige Kapitalanlage Aktien der Z-AG zum Kurs von 200 €. Der Börsenkurs am 31.12.01 beträgt 160 €.

**Lösung**

Da die Aktien zum Anlagevermögen gehören, sind folgende Lösungsalternativen möglich: Handelt es sich bei der Kursverschlechterung voraussichtlich nur um eine vorübergehende Wertschwankung, wird also damit gerechnet, dass der Aktienkurs sich wieder erholt, darf das Unternehmen die Aktien zu dem Anschaffungskurs von 200 € ansetzen *oder* eine außerplanmäßige Abschreibung vornehmen und die Aktien zum Tageskurs von 160 € oder einem beliebigen Zwischenwert bilanzieren. Liegen dagegen Anhaltspunkte vor, nach denen mit einem dauerhaften Kursrückgang zu rechnen ist, besteht der Zwang, die Aktien zum niedrigeren Bilanzstichtagswert von 160 € zu bewerten.

**Bewertung in Folgejahren**

Bei Gegenständen des Anlagevermögens, die bereits in einem vorhergehenden Geschäftsjahr aktiviert worden sind, ist der letztjährige Bilanzansatz (Buchwert des Vorjahres) mit dem beizulegenden Zeitwert zu vergleichen.

**Wertaufholungsgebot**

Falls in einem Folgejahr der Stichtagswert *über* dem letztjährigen Bilanzansatz liegt, müssen alle Unternehmen - nach Fortfall der ursprünglichen Abschreibungsgründe - aufgrund des Wertaufholungsgebots gemäß § 253 Abs. 5 S. 1 HGB bis zur Höhe des Zeitwertes zuschreiben, aber maximal nur bis zu den ehemaligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

### Beispiel

Die WW-GmbH hat in 01 ein unbebautes Grundstück zu 180.000 € in der Absicht angeschafft, hierauf demnächst ein Bürogebäude zu errichten. Aufgrund einer Änderung des Gemeindebebauungsplanes in 02 wird die Baugenehmigung nicht erteilt. Der Verkehrswert sinkt auf 80.000 € und die GmbH nimmt eine außerplanmäßige Abschreibung von 100.000 € vor. Nach der nächsten Kommunalwahl wird der Bebauungsplan im Jahr 05 erneut geändert; eine Baugenehmigung kann erreicht werden. Ein Kaufinteressent möchte das Grundstück zum Taxwert eines unabhängigen Gutachters von 250.000 € erwerben.

### Lösung

In der Bilanz am 31.12.04 ist das Grundstück mit 80.000 € ausgewiesen. Aufgrund der Änderung des Bebauungsplans im Jahr 05 muss die GmbH eine Wertaufholung vornehmen, da der Grund für die ursprüngliche außerplanmäßige Abschreibung fortgefallen ist. In der Bilanz zum 31.12.05 muss das Grundstück mit 180.000 € angesetzt werden. Eine höhere Zuschreibung darf nicht erfolgen, da die Anschaffungskosten die Wertobergrenze darstellen. Würde der Verkehrswert Ende des Jahres 05 nur 170.000 € betragen, müssten 90.000 € zugeschrieben werden.

### 3.3.6.2.2 Abnutzbares Anlagevermögen

Zum abnutzbaren Anlagevermögen gehören, mit Ausnahme der unbebauten Grundstücke, alle „Sachanlagen“ sowie die zeitlich begrenzt nutzungsfähigen „immateriellen Vermögensgegenstände“. Gegenüber dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen sind hauptsächlich folgende Bewertungsunterschiede festzustellen:

1. Es besteht der Zwang, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände auf die Zeit der voraussichtlichen Nutzungsdauer zu verteilen. *Planmäßige Abschreibungen* sind bereits im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr vorzunehmen.
2. Bei der Entscheidung, ob durch einen niedrigeren Zeitwert eine voraussichtlich dauernde Wertminderung anzunehmen ist, kann der planmäßige Abschreibungsverlauf als Beurteilungskriterium herangezogen werden. Liegt z. B. eine Wertminderung vor, die aufgrund der planmäßigen Abschreibung schon in kurzer Zeit wieder aufgefangen wird, besteht für eine außerplanmäßige Abschreibung keine Veranlassung.

**planmäßige  
Abschreibungen**

**außerplanmäßige  
Abschreibungen**

**Wertaufholungs-  
obergrenze**

3. Im Zusammenhang mit dem aus § 253 Abs. 5 HGB abgeleiteten Wertaufholungsgebot besteht eine zusätzlich zu beachtende *Wertaufholungsobergrenze*. Die Zuschreibungen dürfen zwar grundsätzlich bis zur Höhe des über dem letztjährigen Buchwert liegenden Zeitwertes, jedoch maximal nur bis zu dem Wert vorgenommen werden, der sich bei planmäßiger Abschreibung ergeben hätte (vgl. hierzu das zweite Beispiel in Gliederungspunkt 3.3.5.5).

Als Vergleichswert bei der Anwendung dient ebenso wie bei dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen der beizulegende Zeitwert. Die Bewertungsregeln im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr entsprechen im übrigen denjenigen des nicht abnutzbaren Anlagevermögens. Berücksichtigt man die eingangs aufgezeigten Unterschiede, gilt dies auch in den Folgejahren.

**Beispiel**

Eine Präzisionsstanzmaschine wird für Spezialaufträge eingesetzt, bei denen es auf die Einhaltung extrem geringer Toleranzgrenzen ankommt. Aufgrund eines Bedienungsfehlers wird sie derart beschädigt, dass sie nur noch für Stanzarbeiten mit normalen Toleranzwerten zu benutzen ist, bei denen sonst wesentlich billigere Stanzautomaten eingesetzt werden.

**Lösung**

Handelt es sich um einen irreparablen Schaden, liegt eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor, und es muss auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert abgeschrieben werden. Besteht dagegen die Möglichkeit und Absicht, die Maschine nach dem Abschlussstichtag durch Reparaturmaßnahmen in den ursprünglichen Verwendungszustand zu versetzen, liegt nur eine vorübergehende Wertminderung vor. In diesem Fall darf keine Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert vorgenommen werden.

**Wertaufholungs-  
gebot**

Das handelsrechtliche **Wertaufholungsgebot** des § 253 Abs. 5 S. 1 HGB greift ein, wenn die *Gründe für* eine in den vorherigen Geschäftsjahren vorgenommene handelsrechtliche *außerplanmäßige Abschreibung* nach § 253 Abs. 3 S. 3 HGB *nicht mehr bestehen*. Es muss dann eine Zuschreibung im Umfang der nunmehr eingetretenen Werterhöhung bis maximal zu den ursprünglichen Anschaffungskosten vorgenommen werden.

Beim abnutzbaren Anlagevermögen sind die (fiktiv zwischenzeitlich angefallenen) planmäßigen Abschreibungen zu berücksichtigen. Da die Wertaufholung ansonsten *nicht* erfolgen muss, hat die Beantwortung der Frage, wann ein **Wegfall der Gründe** anzunehmen ist, eine besondere Bedeutung erhalten. Im handelsrechtlichen Schrifttum werden hierzu unterschiedliche Standpunkte vertreten:

**Wegfall der Abschreibungsgründe**

Nach einer Meinung kommt es nicht darauf an, ob die *ursprünglich* für die Vornahme der Abschreibung *maßgeblichen Gründe* tatsächlich fortgefallen sind, sondern es ist nur darauf abzustellen, ob nach den **Verhältnissen am Bilanzstichtag** noch eine niedrigere Bewertung zulässig oder geboten ist. Eine Wertaufholung kommt hiernach auch dann in Betracht, wenn unabhängig von einem Fortfall der ursprünglichen Gründe reale Wertsteigerungen, letztlich selbst allgemeine inflatorische Preissteigerungen, die ursprüngliche Abschreibung kompensieren<sup>51</sup>.

**Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich?**

Nach einer anderen - auch hier vertretenen - Auffassung kommt es darauf an, ob die für die Abschreibung in der Vergangenheit ausschlaggebenden *Abwertungsursachen* noch fortbestehen oder weggefallen sind, da vom Gesetzeswortlaut eine kausale Verknüpfung zwischen den vorgenommenen Abschreibungen, den dafür nicht mehr bestehenden Gründen und dem notwendigen Umfang der Werterhöhung verlangt wird<sup>52</sup>. Eine Wertaufholung ist hiernach nur geboten, wenn und soweit die *ursprünglichen* Abschreibungsgründe fortgefallen sind.

**Maßgeblichkeit der ursprünglichen Abschreibungsursachen**

Dies verlangt zwar eine nachvollziehbare **Dokumentation** der Abschreibungsgründe, dürfte jedoch kaum auf unüberwindbare Schwierigkeiten stoßen. Sind mehrere Gründe für die Abschreibung maßgeblich gewesen, ist danach zu unterscheiden, ob aufgrund des Fortfalls von nur einem Grund oder mehrerer oder aller der ursprünglichen Gründe „der Betrag dieser Abschreibung“ nur teilweise oder insgesamt (werterhöhend) zuzuschreiben ist. Soweit durch einen fortbestehenden Grund die Abschreibung auch weiterhin gerechtfertigt ist, verbleibt es bei dem niedrigeren Wertansatz. Im Anlagevermögen ist es dadurch zumindest möglich, Wertzuschreibungen zu verhindern, die nur auf einer Geldentwertung - ohne jeglichen Bezug zu den in § 253 Abs. 3 u. 4 HGB ausdrücklich genannten Abschreibungen - basieren. Im Umlaufvermögen wird

<sup>51</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 5, (1997), § 280, Tz. 13 ff.; Hense/Taetzner (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 280 HGB, Anm. 7 ff.

<sup>52</sup> Vgl. Küting/Zündorf (1995), in: HdR, § 280, Rn. 10 ff. mit weiteren Literaturhinweisen.

es allerdings problematisch sein, bei Börsen-/Marktpreissteigerungen keinen Fortfall der Gründe für eine vorherige Abschreibung zu belegen. Dies liegt aber nicht zuletzt in der Bewertungskonzeption des § 253 HGB begründet, die durch eine zwingende Anwendung des Niederstwertprinzips beispielsweise nur auf das *Vorhandensein* des niedrigeren Börsen- oder Marktpreises abstellt und nicht verlangt, die Gründe für den niedrigeren Wert zu untersuchen oder zu begründen.

Festzuhalten ist somit:

**Wertaufholung bei  
Fortfall der Gründe**

- Sind die **Gründe** für eine vorherige Abschreibung **fortgefallen**, besteht ein **Wertaufholungsgebot** auf den höheren Wert bis maximal zu den (planmäßig abgeschriebenen) AK/HK.

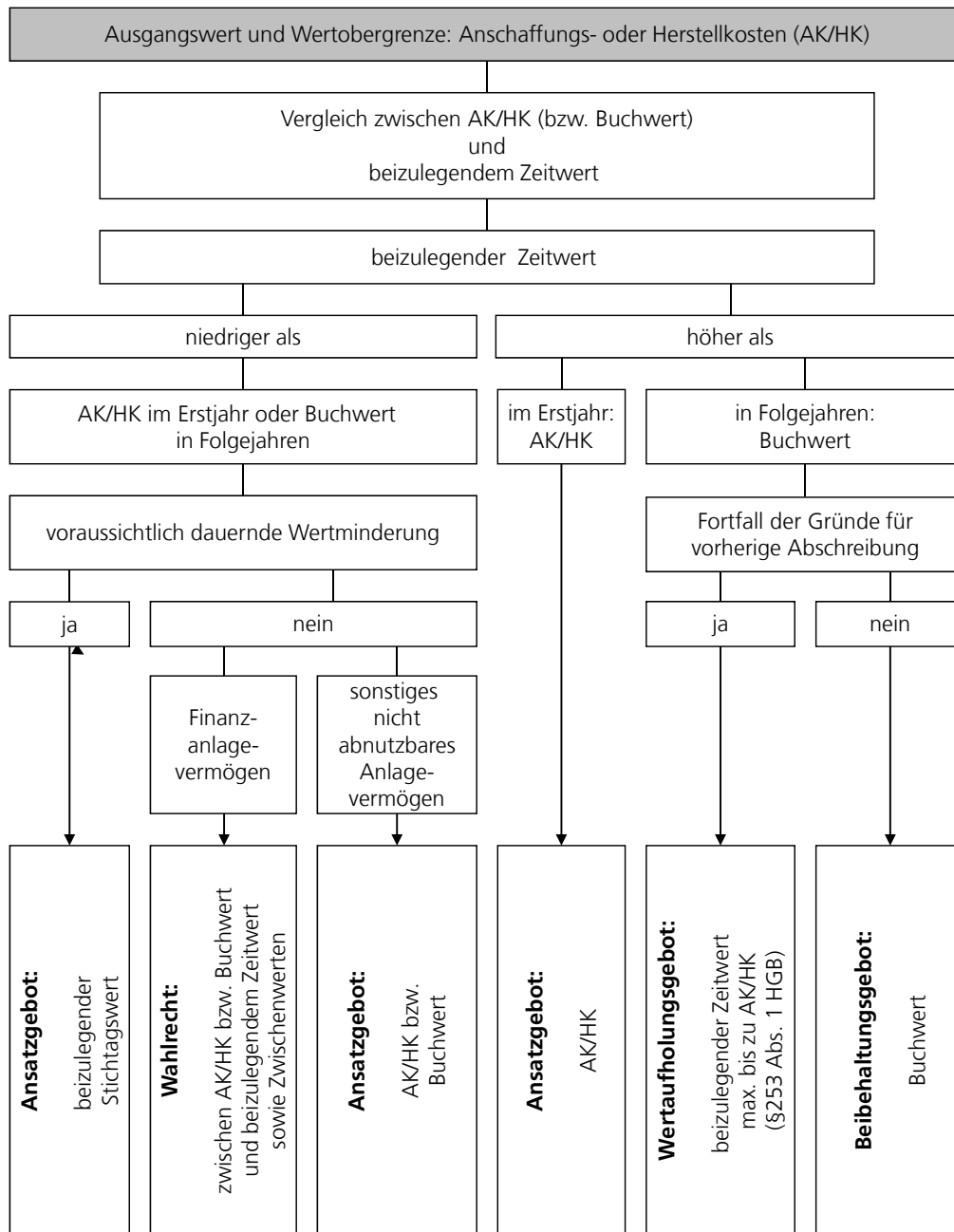
**Beibehaltungsgebot  
bei Fortbestehen der  
Gründe**

- **Bestehen** die **Gründe** für die Abschreibung **fort**, besteht ein **Beibehaltungsgebot** für den Wertansatz. Auch bei freiwilligen, fakultativ vorgenommenen handelsrechtlichen Abschreibungen (z. B. bei nicht dauernder Wertminderung des Finanzanlagevermögens) wird eine Zuschreibung bei einem Fortbestehen der Gründe abgelehnt.

Unter Berücksichtigung aller Besonderheiten zeigt das Schaubild 3.27 die Bewertungsregeln für das nicht abnutzbare Anlagevermögen. In Schaubild 3.28 sind die Bewertungsregeln für das abnutzbare Anlagevermögen zusammengefasst.

Der Vergleich der beiden Abbildungen verdeutlicht die weitgehenden Bewertungsgemeinsamkeiten. Die wesentlichen **Unterschiede** bestehen darin, dass beim abnutzbaren Anlagevermögen

- die Basiswerte um die *planmäßigen Abschreibungen* geringer anzusetzen sind und
- die Wertaufholung *höchstens* bis zu den um die planmäßigen Abschreibungen verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgen darf.



**Abb. 3.27: Bewertung des nicht abnutzbaren Anlagevermögens**



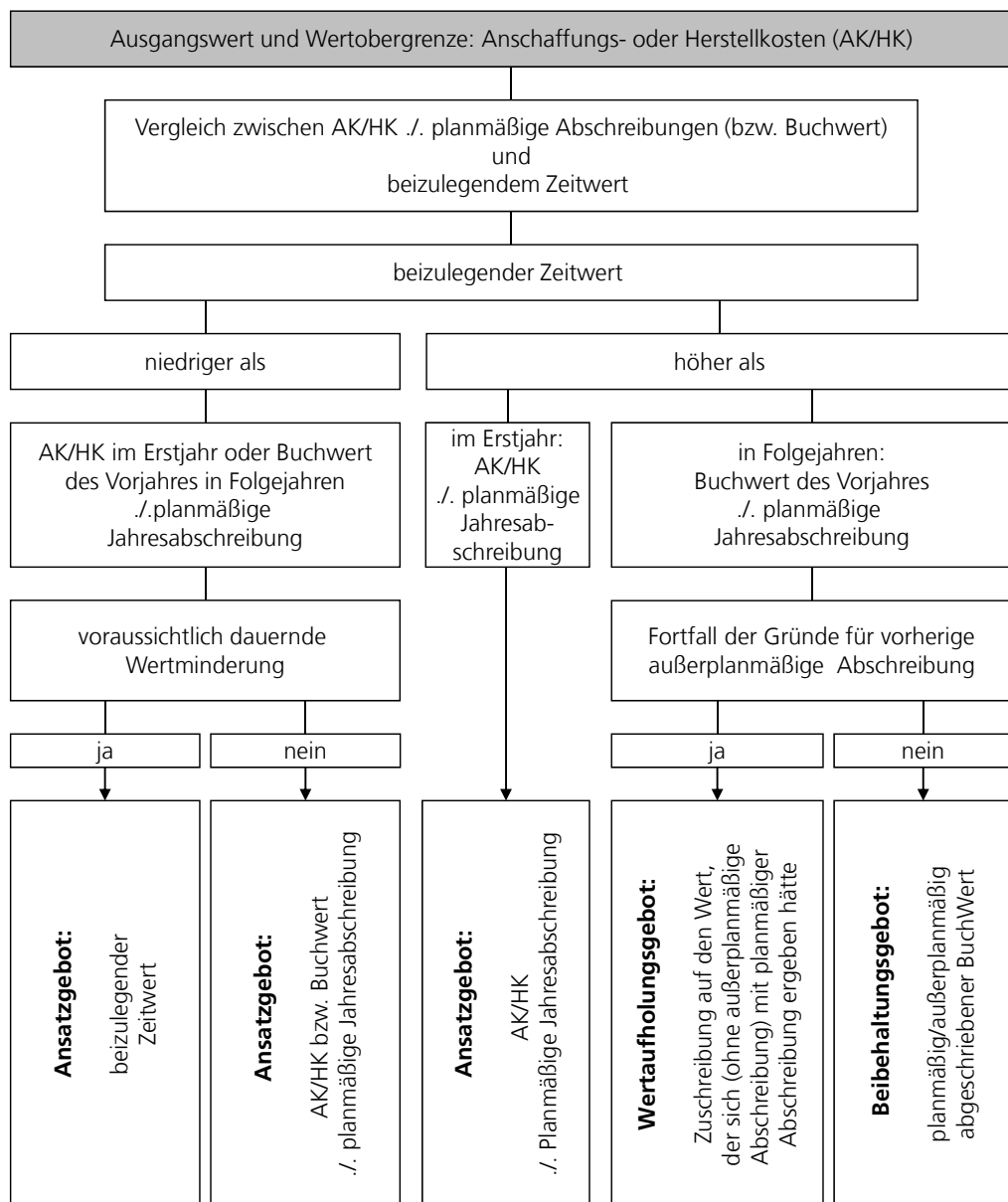


Abb. 3.28: Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens

### 3.3.6.3 Umlaufvermögen

Die Bewertung des Umlaufvermögens richtet sich nach dem *strengen Niederstwertprinzip* (§ 253 Abs. 4 HGB), d. h. von zwei möglichen Wertansätzen ist stets der niedrigere maßgeblich. Den *Ausgangswert* bilden wiederum die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Als Vergleichswert ist vorrangig der Börsen- oder Marktpreis des Bewertungsobjektes heranzuziehen. Falls sich ein solcher nicht feststellen lässt, ist als *Vergleichswert* der beizulegende Zeitwert gegenüberzustellen.

**strenges  
Niederstwertprinzip**

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilden stets die *Wertobergrenze*. Sie dürfen keinesfalls überschritten werden. Liegt der Vergleichswert im Jahr der Anschaffung oder Herstellung oder in einem Folgejahr unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, muss der niedrigere Börsen-/Marktpreis bzw. der beizulegende Zeitwert angesetzt werden.

**Wertobergrenze**

#### Beispiel

Die Forderungen aus Lieferungen werden am Jahresende mit den "Anschaffungskosten" von 400.000 € ermittelt. Aufgrund einer Einzelüberprüfung wird mit einem Forderungsausfall von 10.000 € und bei dem restlichen Forderungsbestand aus Erfahrung bzw. erkennbaren besonderen Risiken mit einem Verlust von 8.000 € gerechnet.

#### Lösung

Die Forderungen sind aufgrund des strengen Niederstwertprinzips mit dem niedrigeren beizulegenden Zeitwert von 382.000 € zu bewerten.

Durch die Wahl der Bewertungsmethode zur Ermittlung der Anschaffungskosten können unterschiedliche Ergebnisse erreicht werden.

**Beispiel**

Die Anschaffungskosten von Vorräten betragen a) nach dem Lifo-Verfahren 600.000 € und b) nach der Fifo-Methode 700.000 €. Der Marktpreis am Bilanzstichtag beträgt 670.000 €.

**Lösung**

Im Fall a) sind die Vorräte mit 600.000 € und bei b) mit 670.000 € anzusetzen.

Umlaufvermögen, das in einem früheren Jahresabschluss abgewertet worden ist und dessen Börsen- oder Marktpreis (beizulegender Zeitwert) gestiegen ist, muss nach dem Wertaufholungsgebot gemäß § 253 Abs. 5 S. 1 HGB zugeschrieben werden.

**Beispiel**

Im Umlaufvermögen der X-OHG befinden sich Aktien, die im Jahr 1 zum Kurs von 220 € erworben wurden. Am Ende der Jahre 1-4 werden folgende Börsenkurse festgestellt:

31.12. des Jahres	01	02	03	04
Börsenkurs in €	210	180	200	230

**Lösung**

Die Bilanzansätze in den Jahren 1 bis 4 werden folgendermaßen ermittelt:

Am 31.12.01 muss nach dem strengen Niederstwertprinzip zwingend zu 210 € bewertet werden. Am 31.12.02 ist aus dem gleichen Grund auf 180 € abzuwerten. Am 31.12.03 müssen die Aktien auf 200 € aufgewertet werden. Am 31.12.04 muss die OHG die Aktien auf 220 € und nicht auf 230 € zuschreiben, da sie maximal bis zu den Anschaffungskosten (= 220 €) zuschreiben darf.

**Zusammenfassung  
allgemeiner Bewertungsregeln für das  
Umlaufvermögen**

Somit lassen sich die allgemeinen Bewertungsregeln für das Umlaufvermögen wie folgt zusammenfassen (vgl. hierzu auch Abb. 3-29):

1. Die *Anschaffungs- oder Herstellungskosten* bilden stets die *Bewertungsobergrenze*, die in keinem Fall überschritten werden darf (§ 253 Abs. 1 HGB).
2. Alle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens unterliegen dem *strengen Niederstwertprinzip*, nach dem unabhängig von der Dauer einer Wertminderung immer der niedrigste Wertansatz zu wählen ist (§ 253 Abs. 4 HGB).
3. Für das gesamte Umlaufvermögen besteht ein Wertaufholungsgebot (§ 253 Abs. 5 S. 1 HGB).
4. Während für die Bewertung des Anlagevermögens zwischen dem Finanzanlagevermögen und dem sonstigen Anlagevermögen unterschieden werden muss, enthält das HGB für das Umlaufvermögen *keine vergleichbare Spezialregelung*, die für *bestimmte Vermögensgegenstände* die Abwertungsmöglichkeiten einschränkt.

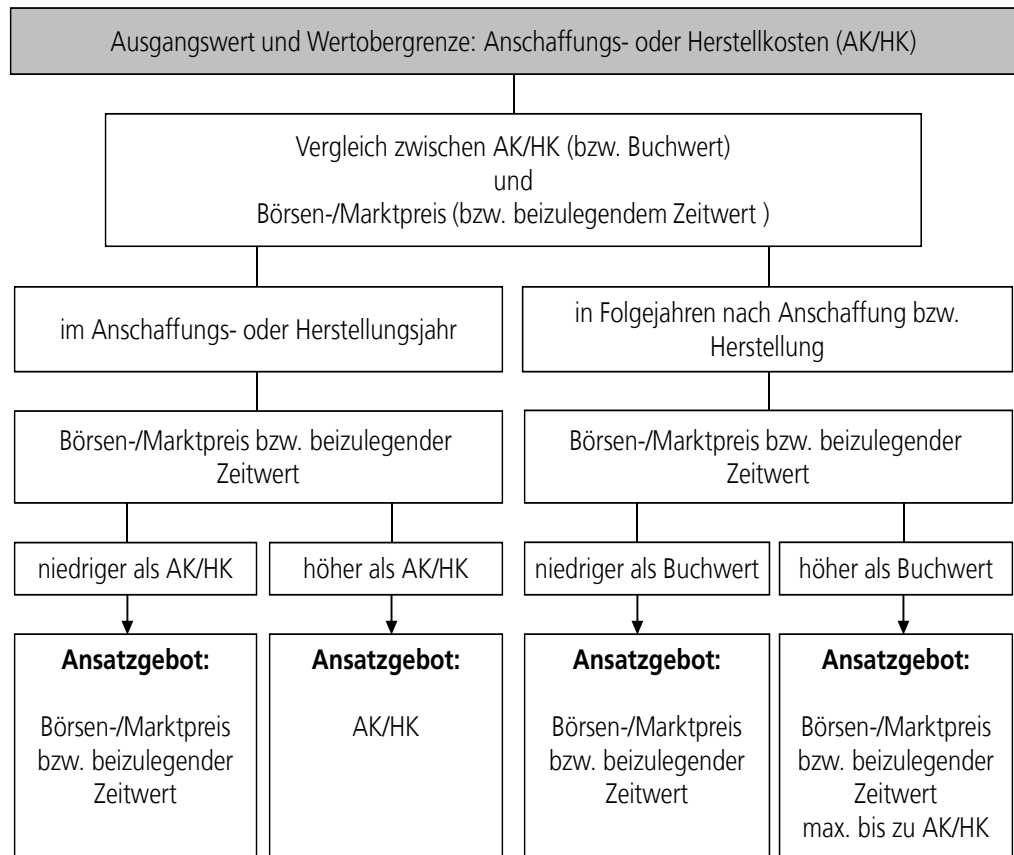


Abb. 3.29: Bewertung des Umlaufvermögens

### 3.3.6.4 Rechnungsabgrenzungsposten und Damnum

**planmäßige Abschreibungen auf das Damnum**

Für **Rechnungsabgrenzungsposten** gibt es handelsrechtlich keine selbständige Wertkategorie. Es sind die *zeitanteiligen* Einnahmen bzw. Ausgaben vor dem Bilanzstichtag zu aktivieren bzw. passivieren (vgl. die Beispiele in Gliederungspunkt 3.2.4). Ein Bewertungsvorgang i. e. S. findet regelmäßig nicht statt. Eine Ausnahme hiervon bildet das Damnum. Falls es nicht im „Anschaffungsjahr“ sofort in voller Höhe als Aufwand erfasst, sondern aktiviert wird, muss der abgegrenzte Unterschiedsbetrag durch planmäßige Abschreibungen aufgelöst werden (§ 250 Abs. 3 S. 2 HGB). In dem Abschreibungsplan kann die Verteilung auf die gesamte Laufzeit oder auch auf einen kürzeren Zeitraum vorgesehen sein, d. h. eine Vollabschreibung ist vor der Kreditrückzahlung möglich.

### 3.3.6.5 Schulden

*Verbindlichkeiten* sind mit dem in Euro ausgedrückten *Erfüllungsbetrag* zu passivieren. Ist dieser am Bilanzstichtag jedoch höher als der ursprüngliche Erfüllungsbetrag bzw. der vorherige Bilanzansatz, muss der höhere Schuldbetrag gem. dem Höchstwertprinzip passiviert werden<sup>53</sup>. Es muss in den folgenden Jahren der zunächst höhere Bilanzansatz der Verbindlichkeiten ggf. wieder (maximal bis zu den „AK“) gemindert werden. Ein höherer Wertansatz kann z. B. bei Fremdwährungsverbindlichkeiten notwendig sein.

#### Erfüllungsbetrag

#### Beispiel

Ein Unternehmen erwirbt am 01.10.01 eine Maschine von einem ausländischen Lieferanten zum Preis von 30.000 Britischen Pfund mit einem Zahlungsziel von 6 Monaten. Der Devisenkassamittelkurs beträgt am Liefer-/Rechnungseingangstag 1 Britisches Pfund = 1,50 € und am 31.12.01 (Bilanzstichtag) 1 Britisches Pfund = 1,60 €.

#### Lösung

Die Verbindlichkeit ist am 01.10.01 in Höhe von 45.000 € einzubuchen und am 31.12.01 mit 48.000 € zu passivieren. Der Anschaffungspreis der Maschine darf allerdings nicht entsprechend um 3.000 € erhöht werden. Die Differenz von 3.000 € ist in der GuV in dem Posten „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ zu erfassen.

*Rückstellungen* sind in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages zu passivieren (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB). Dieser ist für jede Rückstellungsart gesondert zu ermitteln. Bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ist der Wert der wahrscheinlichen Leistungs-verpflichtung, bei drohenden Verlusten sind die bis zur Erfüllung noch anfallenden Aufwendungen und bei Aufwandsrückstellungen die geschätzten Aufwendungen zu passivieren. Für bestimmte Wertpapiere (sog. wertpapiergebundene Pensions-zusagen) richtet sich die Höhe der Altersversorgungsverpflichtung nach dem beizulegenden Zeitwert. Überschreiten diese Wertpapiere einen garantierten Mindestbetrag, so ist eine Rückstellung zum beizulegenden Zeitwert zu bilden. Rückstellungen, deren Laufzeit länger als ein Jahr ist, sind entsprechend ihrer Restlaufzeit mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten sieben Jahre

#### Rückstellungen

<sup>53</sup> Vgl. hierzu Gliederungspunkt 3.3.6.1.

abzuzinsen (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB). Langfristige Rückstellungen, welche vergleichbar mit Altersverpflichtungen sind, dürfen wie Pensionsrückstellungen bewertet werden (§ 253 Abs. 2 S. 2 HGB).

#### **Pensionsrückstellungen**

Pensionsrückstellungen sind wie die anderen Rückstellungen mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag anzusetzen. Pensionsrückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr, die eigentlich nach § 253 Abs. 2 S. 1 HGB mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der letzten sieben Jahre abgezinst werden müssten, eine Ausnahme. Die Pensionsrückstellungen dürfen mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt, abgezinst werden. Dieser Abzinsungszinssatz wird von der Deutschen Bundesbank ermittelt und monatlich bekanntgegeben.

### **3.4 Gewinn- und Verlustrechnung**

#### **3.4.1 Einführung**

Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sind über das System der doppelten Buchführung eng miteinander verzahnt. Alle Entscheidungen über die Bilanzierung und Bewertung, die Ausübung von Ansatz- und Bewertungswahlrechten finden unmittelbaren Niederschlag in der Erfolgsrechnung. Während in der Bilanz als einer stichtagsbezogenen *Zeitpunktrechnung* neben den erfolgswirksamen auch die erfolgsneutralen Vermögensumschichtungen dargestellt werden, dient die Gewinn- und Verlustrechnung primär dem Zweck, als *zeitraumbezogene Rechnung* den Periodenerfolg nach Art, Höhe und Quellen sichtbar zu machen. In ihr werden sämtliche Aufwendungen des abgelaufenen Geschäftsjahres den Erträgen gegenübergestellt. Um das Zustandekommen des Periodenerfolgs für die Jahresabschlussadressaten sichtbar zu machen, sind bestimmte Gliederungsvorschriften erforderlich.

#### **3.4.2 Gestaltungskriterien und Gliederungsschema**

#### **Wahlrecht zwischen Gesamt-/ Umsatzkostenverfahren**

#### **Kontoform für Kapitalgesellschaft verboten**

Die allgemeinen Grundsätze für die Gliederung sind bereits im Gliederungspunkt 3.1.7 behandelt worden. Von allen Kapitalgesellschaften kann die GuV *wahlweise* entweder nach dem Gesamtkostenverfahren (GKV) oder nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) aufgestellt werden. Die Unterschiede zwischen beiden Verfahren werden im nächsten Gliederungspunkt näher erläutert. Unabhängig von der Verfahrenswahl müssen Kapitalgesellschaften die Gliederung in der *Staffelform* vornehmen;

eine Darstellung in der Kontoform ist ihnen untersagt. Die Staffelform ist dadurch gekennzeichnet, dass die einzelnen Ertrags- und Aufwandspositionen der Gewinn- und Verlustrechnung in einer gesetzlich vorgeschriebenen Reihenfolge ineinander verschachtelt aufgeführt und bestimmte Zwischensummen durch Additionen und Subtraktionen gebildet werden. In der Abb. 3.31 wird das Mindestgliederungsschema für große Kapitalgesellschaften nach dem in der Praxis gebräuchlichen Gesamtkostenverfahren gemäß § 275 Abs. 2 HGB dargestellt. Bei einer groben Zusammenfassung der einzelnen Bestandteile der Gewinn- und Verlustrechnung, lässt sich folgende Grundstruktur aufzeigen (Abb. 3.30):

		Posten
	Betriebsergebnis	Nr. 1 - 8
+ ./.	Finanzergebnis	Nr. 9 - 13
=	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	Nr. 14
+ ./.	außerordentliches Ergebnis	Nr. 15 - 17
=	Ergebnis vor Steuern	
./.	Steuern	Nr. 18 - 19
=	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	Nr. 20

**Grundstruktur**

**Abb. 3.30: Grundstruktur der GuV nach dem GKV**



1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- u. Betriebsstoffe und für bezogene Waren</li> <li>b) Aufwendungen für bezogene Leistungen</li> </ul>
6. Personalaufwand <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Löhne und Gehälter</li> <li>b) Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung,</li> </ul>
7. Abschreibungen <ul style="list-style-type: none"> <li>a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen</li> <li>b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten</li> </ul>
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

**Abb. 3.31: Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 HGB)**

Die Begriffe „Betriebsergebnis“, „Finanzergebnis“ und „Ergebnis vor Steuern“ sind nicht explizit im gesetzlichen Gliederungsschema aufgeführt. Das **Betriebsergebnis** setzt sich bei einer Gliederung nach dem Gesamtkostenverfahren aus den „Umsatzerlösen“, den „Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen“, den „aktivierten Eigenleistungen“, dem „Material-“, „Personal-“ und „Abschreibungsaufwand“ sowie den „sonstigen betrieblichen Erträgen und Aufwendungen“ (= Posten Nr. 1 bis 8 des Gliederungsschemas) zusammen. Das **Finanzergebnis** wird aus den Posten 9 bis 13 der Gesamtkosten-Gliederung gebildet. Diese enthalten die Erträge und Aufwendungen aus Beteiligungen, Wertpapieren, Ausleihungen und sonstige Zinsen. Mit dem Betriebs- und Finanzergebnis können zwei einfach zu ermittelnde Erfolgsquellen gesondert aufgezeigt werden. Ihre Zusammenfassung ergibt das im gesetzlichen Gliederungsschema aufgeführte „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“.

**Betriebsergebnis**  
**Finanzergebnis**

*Kleine* und *mittelgroße* Kapitalgesellschaften dürfen eine *verkürzte* Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen, indem sie bei dem Gesamtkostenverfahren die ersten fünf Posten des gesetzlichen Gliederungsschemas zusammenfassen (beim Umsatzkostenverfahren die Posten Nr. 1 bis 3 und 6). Der zusammengefasste Posten wird als „*Rohergebnis*“ ausgewiesen, die nachfolgenden Posten sind in der gesetzlichen Reihenfolge zu gliedern (§ 276 HGB). Darüber hinaus brauchen kleine Kapitalgesellschaften die Gewinn- und Verlustrechnung nicht offenzulegen und deshalb auch im offenzulegenden Anhang keine Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung zu machen (§ 326 HGB).

**Rohergebnis**

### 3.4.3 Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren

Die Gewinn- und Verlustrechnung darf entweder nach dem Gesamtkosten- oder nach dem Umsatzkostenverfahren aufgestellt werden. Nach der Gesetzesbegründung dient dieses Wahlrecht in erster Linie dem Zweck, die internationale Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse zu ermöglichen, da das Umsatzkostenverfahren insbesondere in den angelsächsischen Ländern gebräuchlich ist.

Durch die Ausübung des Wahlrechts kann kein Einfluss auf die Höhe des Periodenerfolgs genommen werden; d. h., der Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag wird in beiden Fällen gleich hoch ausgewiesen. Die Unterschiede liegen hauptsächlich in der andersartigen

Behandlung der Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie der selbst hergestellten (aktivierten) Eigenleistungen und - damit verbunden - in der Höhe der insgesamt ausgewiesenen Erträge einerseits sowie der Aufwendungen andererseits.

In Abb. 3.32 werden die Gliederungsunterschiede durch die Gegenüberstellung beider Verfahren aufgezeigt. Da die grundlegenden Unterschiede nur den Bereich des sog. Betriebsergebnisses betreffen, enthält das Schema für das Gesamtkostenverfahren nur die Gliederungsposten Nr. 1 bis 8 und für das Umsatzkostenverfahren die Posten Nr. 1 bis 7. Die weiteren Posten Nr. 9 bis 20 des Gesamtkostenverfahrens stimmen mit den entsprechenden Posten Nr. 8 bis 19 des Umsatzkostenverfahrens überein (geringfügige inhaltliche Abweichungen können hier vernachlässigt werden).

Gesamtkostenverfahren § 275 Abs. 2 HGB	Umsatzkostenverfahren § 275 Abs. 3 HGB
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	3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. sonstige betriebliche Erträge	4. Vertriebskosten
5. Materialaufwand	5. allgemeine Verwaltungskosten
6. Personalaufwand	6. sonstige betriebliche Erträge
7. Abschreibungen	7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8. sonstige betriebliche Aufwendungen	

**Abb. 3.32: Gegenüberstellung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren.**

Die materiellen Unterschiede lassen sich in ihren Grundzügen durch das nachfolgende - extrem vereinfachte - Beispiel verdeutlichen.

**Beispiel**

Ein Unternehmen stellt im Geschäftsjahr 01 von dem Produkt X 1000 Stück her. Es werden 900 Stück zum Preis von 2.000 €/Stück verkauft. Außerdem wird eine für die Produktion benötigte Präzisionsbohrmaschine selbst angefertigt. Für das Geschäftsjahr 01 ergeben sich aus den Konten der Finanzbuchhaltung:

- Umsatzerlöse	1.800.000 €
- Materialaufwand	500.000 €
- Personalaufwand	600.000 €
- Abschreibungen	90.000 €
- sonstiger betrieblicher Aufwand	110.000 €

In der zum Abschlussstichtag 01 stattfindenden Inventur wird der Bestand an Fertigerzeugnissen (100 Stück des Produkts X) zu Vollkosten bewertet:

Einzelkosten		
Fertigungslöhne pro Stück	400 €	
+ Materialkosten pro Stück	300 €	700 €
Gemeinkosten		
Fertigungs-/Materialgemeinkosten	300 €	
+ Verwaltungsgemeinkosten	190 €	490 €
		1.190 €

Die Bestandserhöhung an Fertigerzeugnissen wird mit (100 Stück zu 1.190 €) = 119.000 € in der Bilanz aktiviert.

Die Herstellungskosten für die aktivierte Bohrmaschine betragen:

Materialeinzelkosten	40.000 €
Lohneinzelkosten	30.000 €
Material- u. Lohngemeinkosten	10.000 €
	80.000 €

In der Abteilung „Kosten- und Leistungsrechnung“ wird festgestellt, dass die tatsächlich angefallenen Aufwendungen lt. Finanzbuchhaltung wie folgt auf die drei Funktionsbereiche „Fertigung“, „Verwaltung“ und „Vertrieb“ aufzuteilen sind:

Im Funktionsbereich „Fertigung“ sind folgende Einzelkosten entstanden:

Fertigungslöhne Produkt X	400.000 €	(€ 400 p.St).
Materialeinzelkosten Produkt X	300.000 €	(€ 300 p. St.)
Fertigungslöhne Bohrmaschine	30.000 €	
Materialeinzelkosten Bohrmaschine	40.000 €	

Die restlichen Personal-, Material-, Abschreibungs- und sonstige Aufwendungen von 530.000 € werden als Gemeinkosten auf folgende Funktionsbereiche (Kostenstellen) verteilt:

<u>Kostenstelle</u>	<u>Betrag €</u>
Fertigung	230.000 €
Verwaltung	190.000 €
Vertrieb	110.000 €

#### **Lösung A:** Gewinn- und Verlustrechnung nach dem *Gesamtkostenverfahren*

Bei dem Gesamtkostenverfahren bilden die „Umsatzerlöse“ den Ausgangspunkt der Erfolgsermittlung. Neben den Umsatzerlösen werden die produzierten aber noch nicht verkauften Erzeugnisse als Bestandserhöhungen sowie die selbst hergestellten Eigenleistungen (z. B. Maschinen, Gebäude) erfolgserhöhend erfasst. Falls Bestandsminderungen (Verkauf der in Vorperioden produzierten Erzeugnisse) eintreten, werden sie in der GuV erfolgsmindernd, d. h. wie Aufwendungen, berücksichtigt. Die Gewinn- und Verlustrechnung sieht wie folgt aus:

1. Umsatzerlöse		1.800.000 €
2. Bestandserhöhung Fertigerzeugnisse	+	119.000 €
3. andere aktivierte Eigenleistungen	+	80.000 €
5. Materialaufwand	./.	500.000 €
6. Personalaufwand	./.	600.000 €
7. Abschreibungen	./.	90.000 €
8. sonstige betriebliche Aufwendungen	./.	110.000 €
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit		699.000 €

**Lösung B:** Gewinn- und Verlustrechnung nach dem *Umsatzkostenverfahren*

Bei dem Umsatzkostenverfahren werden von den Umsatzerlösen genau die Aufwendungen abgezogen, die durch die verkauften Produkte verursacht worden sind (= Herstellungskosten Posten Nr. 2). Die Differenz stellt das „Bruttoergebnis vom Umsatz“ dar. Die Bestandsveränderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie die selbst hergestellten Anlagen werden in der GuV nicht ausgewiesen. Die GuV hat folgendes Aussehen:

1. Umsatzerlöse		1.800.000 €
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen	./.	820.000 €
3. Bruttoergebnis vom Umsatz	=	980.000 €
4. Vertriebskosten	./.	110.000 €
5. allgemeine Verwaltungskosten	./.	171.000 €
13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit		699.000 €

Die *Herstellungskosten* (Posten Nr. 2) setzen sich aus den Einzel- und den Gemeinkosten des Fertigungsbereichs zusammen und sind wie folgt zu ermitteln:

Auf die Jahresproduktion von 1000 Stück entfallen an Einzelkosten

– Fertigungslöhne	400.000 €	
– Materialeinsatz	300.000 €	
	700.000 €	700.000 €

Davon sind abzuziehen die in der „Bestandserhöhung Fertigerzeugnisse“ enthaltenen aktivierten Lohn- und Materialaufwendungen für 100 Stück

100 St. · 400 € Lohn =	40.000 €	
100 St. · 300 € Material =	30.000 €	
	70.000 €	./ 70.000 €

Es verbleiben die auf den Umsatz von 900 Stück entfallenden *Einzelkosten* von  $(900 \cdot 700 \text{ €}) =$  630.000 €

Im Fertigungsbereich sind als Gemeinkosten erfasst worden: 230.000 €

Hiervon sind abzuziehen

– die anteilig in der „Bestandserhöhung Fertigungs- erzeugnisse“ aktivierten Gemeinkosten von 100 Stück · 300 € =	./.	30.000 €	
– sowie außerdem die in dem Fertigungsbereich erfassten Aufwendungen für die selbst hergestellte aktivierte Bohrmaschine	./.	10.000 €	
Als durch den Umsatz verursachte <i>Gemeinkosten</i> verbleiben		190.000 €	+
Die Herstellungskosten des Umsatzes betragen insgesamt			190.000€
			820.000 €
Die allgemeinen <i>Verwaltungskosten</i> (Posten Nr. 5) werden folgender- maßen ermittelt:			
lt. Betriebsabrechnung		190.000 €	
abzüglich des in der Bestandserhöhung aktivierten Anteils von 100 Stück · 190 €	./.	19.000 €	
= allgemeine Verwaltungskosten			171.000 €

Anhand des Beispiels lassen sich folgende charakteristische Grundzüge des **Gesamtkostenverfahrens** aufzeigen:

**zusätzliche  
Erfolgskomponenten**

- In der GuV werden neben den „Umsatzerlösen“ weitere „Erfolgskomponenten“ ausgewiesen.

**Bestandsveränderungen**

- Wenn in einem Geschäftsjahr die Menge der produzierten nicht mit der Menge der abgesetzten Erzeugnissen übereinstimmt, führen die *Bestandsveränderungen* an unfertigen und fertigen Produkten in der Gewinn- und Verlustrechnung bei einer Bestandserhöhung zu einem zusätzlichen „Ertragsausweis“ und bei einer Bestandsminderung zu einem „zusätzlichen Aufwand“.

**aktivierte  
Eigenleistungen**

- *Aktivierte Eigenleistungen* gehen ebenfalls als zusätzliche Ertragskomponente in die Erfolgsrechnung ein. Die ihrer Entstehung zugrundeliegenden Aufwendungen werden also nicht aus der Gewinn- und Verlustrechnung eliminiert.

**voller  
Aufwandsausweis**

- In der GuV werden *sämtliche* Aufwendungen des abgelaufenen Wirtschaftsjahres in *voller Höhe* ausgewiesen.

- Der *ungekürzte Ausweis aller Aufwendungen* erfolgt unabhängig davon, ob die hergestellten Produkte veräußert oder auf Lager genommen werden.
- Die Aufwendungen werden getrennt nach *Faktorarten* (Material-, Personal-, Abschreibungsaufwand usw.) und nicht nach den Funktionsbereichen, in denen sie angefallen sind, ausgewiesen.

**Ausweis nach Faktorarten**

Zusammengefasst kann das Gesamtkostenverfahren somit als „*produktionsorientiert*“ bezeichnet werden. Dem vollen Ausweis der Aufwendungen stehen die Umsatzerlöse sowie bestimmte Ertragserhöhungen infolge von Korrekturen gegenüber. Im Unterschied hierzu ist das **Umsatzkostenverfahren** „*absatzorientiert*“. Es ist durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- Den *Umsatzerlösen* werden genau diejenigen *Herstellungs- oder Anschaffungskosten* gegenübergestellt, die durch die abgesetzten Leistungen selbst verursacht worden sind.
- Zwischen den Umsatzerlösen und den Herstellungsaufwendungen ist - unabhängig von dem Entstehungszeitpunkt der Aufwendungen - eine *unmittelbare Beziehung* herzustellen.
- Als Erträge werden nur die Umsatzerlöse ausgewiesen. Die im Geschäftsjahr aktivierten Eigenleistungen und die Bestandserhöhungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen werden von den Herstellungsaufwendungen abgezogen. Umgekehrt sind die Bestandsverminderungen zusätzlich in die Herstellungskosten einzubeziehen. Die Kürzung bzw. Erhöhung des auszuweisenden Herstellungsaufwands bringt Probleme mit sich, wenn die jeweiligen Vermögensgegenstände nicht zu vollen, sondern zu Teilherstellungskosten bewertet worden sind. Zur Problemlösung werden in der Literatur verschiedene Verfahren diskutiert<sup>54</sup>.
- Soweit aus den Vorjahren stammende Produkte abgesetzt werden, gehen sie mit den damaligen aktivierten Aufwendungen in den diesjährigen Herstellungsaufwand ein und entsprechend gehen die diesjährigen auf Lager produzierten Erzeugnisse in den zukünftigen Abrechnungszeitraum bei tatsächlichem Verkauf ein.
- Die Aufwendungen werden nicht nach Faktorarten, sondern nach ihrem Zweck bzw. dem Entstehungsort als *Herstellungs-, Vertriebs- und allgemeine Verwaltungsaufwendungen* aufgegliedert. Für den

**Gegenüberstellung von Erlösen und Kosten**

**kein Ausweis von Bestandsveränderungen und aktivierten Eigenleistungen**

**kein Ausweis nach Faktorarten**

<sup>54</sup> Vgl. hierzu ADS, Teilbd. 5, (1997), § 275 HGB, Tz. 217 ff., 223.



Gliederungsausweis nach den betrieblichen Funktionsbereichen müssen die „Primäraufwendungen“ (Material-, Personalaufwand usw.) z. T. umgewandelt und aufgeteilt werden. Sie werden daher nach der Zuordnung als „Sekundäraufwendungen“ bezeichnet.

Das Gesamtkostenverfahren ist relativ unkompliziert. Die für die Gewinn- und Verlustrechnung benötigten Aufwandsarten können betragsmäßig direkt aus der Finanzbuchhaltung übernommen werden. Für den Ausweis nach dem Umsatzkostenverfahren ist die Aufbereitung der Aufwandsarten i. d. R. durch ein internes Kosten- und Leistungsrechnungssystem erforderlich, dessen Einrichtung freiwillig ist und daher oftmals fehlt bzw. mit weitgehenden Gestaltungsfreiheiten versehen sein kann. Da das Gesamtkostenverfahren überwiegend angewendet wird, sind die späteren Ausführungen hierauf beschränkt.

### 3.4.4 Gliederungserweiterungen

Auf die bereits im Gliederungspunkt 3.1.7.2 angesprochenen weitgehenden Gestaltungsfreiheiten für *Nichtkapitalgesellschaften* und die im Gliederungspunkt 3.1.7.3 behandelten allgemeinen Vorschriften des § 265 HGB zur Ergänzung, Postenzusammenfassung und -untergliederung der Gewinn- und Verlustrechnung von Kapitalgesellschaften wird noch einmal hingewiesen. Darüber hinaus enthält das HGB weitere Normen, die in bestimmten Fällen eine Erweiterung der Gliederung durch die Aufnahme neuer Posten oder sog. „Davon-Vermerke“ nach sich ziehen, z. T. aber auch wahlweise im Anhang zu Erläuterungen führen.

#### **gesonderter Ausweis von außerplanmäßigen Abschreibungen**

Gemäß § 277 Abs. 3 HGB sind außerplanmäßige Abschreibungen

- auf den beizulegenden Zeitwert beim allgemeinen Anlagevermögen (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB) und
- auf den beizulegenden Zeitwert bei Finanzanlagen des Anlagevermögens (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB)

gesondert auszuweisen (z. B. durch einen „Davon-Vermerk“) oder im Anhang anzugeben. Der gesonderte Ausweis im erstgenannten Fall kommt in Betracht bei den Gliederungsposten Nrn. 7a und 16 sowie im zweiten Fall bei den Nrn. 12 und 16 (hier und später wird stets das Schema nach dem Gesamtkostenverfahren herangezogen, sofern nicht ausdrücklich auf das Umsatzkostenverfahren verwiesen wird).

Als letzte Ergänzung wird auf die Möglichkeit hingewiesen, in der Gewinn- und Verlustrechnung die *Verwendung des Jahresergebnisses* darzustellen. § 275 Abs. 4 HGB erlaubt zu diesem Zweck den Ausweis von Einstellungen und Entnahmen bei den Kapital- und Gewinnrücklagen im Anschluss an den Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“. Weitere Einzelangaben werden für die GmbH - im Unterschied zu den Aktiengesellschaften - nicht vorgegeben. Letztere haben wahlweise in der Gewinn- und Verlustrechnung mit fortgeführter Numerierung oder im Anhang nach folgendem Schema vorzugehen (§ 158 Abs. 1 AktG):

#### **Verwendung des Jahresergebnisses**

1. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr,
2. Entnahmen aus der Kapitalrücklage
3. Entnahmen aus Gewinnrücklagen
  - a) aus der gesetzlichen Rücklage
  - b) aus der Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen
  - c) aus satzungsmäßigen Rücklagen
  - d) aus anderen Rücklagen
4. Einstellungen in Gewinnrücklagen
  - a) in die gesetzliche Rücklage
  - b) in die Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen
  - c) in satzungsmäßige Rücklagen
  - d) in andere Gewinnrücklagen
5. Bilanzgewinn/Bilanzverlust

### **3.4.5 Erläuterung einzelner Gliederungsposten**

#### **3.4.5.1 Überblick**

Zu den Gliederungsposten des Gesamtkostenverfahrens werden nachfolgend einige Details erläutert. Dabei wird versucht, die jeweiligen Beziehungen der Aufwendungen und Erträge zu den Bilanzierungsgegenständen aufzuzeigen. Die Reihenfolge des gesetzlichen Gliederungsschemas wird nicht eingehalten, sondern es sollen zunächst die Ertragskomponenten und anschließend die Aufwandsposten dargestellt werden, um hierdurch die notwendigen

Abgrenzungen zwischen den einzelnen Posten deutlicher aufzeigen zu können.

### 3.4.5.2 Umsatzerlöse

#### Nettoumsatzerlöse

Die Umsatzerlöse stellen im Normalfall den Hauptertragsposten der Erfolgsrechnung dar. Auszuweisen sind gemäß § 277 Abs. 1 HGB die Nettoumsatzerlöse, d. h. die Erlöse nach Abzug der Umsatzsteuer und der Erlösschmälerungen. Zu den **Erlösschmälerungen** gehören alle *Preisnachlässe* (z. B. Skonti, Boni, Rabatte, Umsatzvergütungen) sowie den Abnehmern *zurückgewährte Entgelte* (z. B. Gutschriften für Reklamationen, Mängelrügen, Fracht- und Verpackungskosten, Rücklieferungen).

In der Legaldefinition des § 277 Abs. 1 HGB wird zur Beschreibung der Umsatzerlöse auf die *gewöhnliche* Geschäftstätigkeit und auf den Absatz sowie die Vermietung und Verpachtung der *typischen* Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen abgestellt. Mit diesen unbestimmten Begriffen wird die Abgrenzung zu den Posten „sonstige betriebliche Erträge“ (Nr. 4) und „außerordentliche Erträge“ (Nr. 15) angestrebt. Ausdrücklich sind auch die Erlöse des Dienstleistungsbereichs erwähnt. Die positive Auslegung des Typischen, Gewöhnlichen und Üblichen umfasst gleichzeitig im Umkehrschluss die negative Abgrenzung, d. h., was als Umsatzerlös auszuweisen ist, kann nicht als sonstiger betrieblicher oder außerordentlicher Ertrag erscheinen und umgekehrt. Dabei sind die Begriffe gewöhnlich und typisch nach den individuellen Verhältnissen des jeweiligen Unternehmens zu interpretieren.

#### gewöhnliche Geschäftstätigkeit

Die **gewöhnliche** Geschäftstätigkeit umfasst die Produktions-, Absatz- und Dienstleistungen, die von dem Betrieb üblicherweise am Markt angeboten und veräußert werden. Hierzu gehören *alle* Erzeugnisse, Waren und Dienste des Produktions- und Absatzprogramms. Zufällige Gelegenheitsgeschäfte sind nicht als Umsatzerlöse auszuweisen. Es sollen nur diejenigen Umsätze erfasst werden, die regelmäßig erzielt, d. h. die normalerweise zur Betriebsleistung gerechnet werden. Hierbei können Abgrenzungsschwierigkeiten und natürlich auch Veränderungen im Zeitablauf durch die Aufnahme neuer und den Wegfall alter Produkte oder Dienstleistungen eintreten.

*Industrieunternehmen* weisen unter dem Posten „Umsatzerlöse“ die Verkaufserlöse der von ihnen üblicherweise hergestellten Erzeugnisse oder - zur Abrundung des Sortiments - zugekauften Handelswaren aus. Dazu gehören auch die Erlöse aus dem Verkauf von Zwischenprodukten,

Ersatzteilen, Nebenprodukten, Abfallprodukten und Schrott, soweit dies regelmäßig geschieht. Zu den sonstigen betrieblichen Erträgen und nicht zu den Umsatzerlösen zählen dagegen die Erträge aus dem Verkauf von Gegenständen des Anlagevermögens, aus der Vermietung von Werkswohnungen, dem Betreiben von Werksküchen und -kantinen. *Handels-gesellschaften* weisen die Erlöse aus, die sich aus dem Umsatz aller Erzeugnisse und Waren ergeben, die normalerweise zur Angebotspalette gehören. Auch bei ihnen kommt es auf die Umsatzhöhe des einzelnen Vertragsgeschäfts nicht an. Dies gilt gleichermaßen für Dienstleistungsbetriebe, bei denen die branchenüblichen Geschäftsumsätze unter den Umsatzerlösen zu erfassen sind.

### 3.4.5.3 Bestandsveränderungen

Am Schluss eines jeden Geschäftsjahres werden die per Inventur mengen- und wertmäßig ermittelten Endbestände an fertigen und unfertigen Erzeugnissen als Vorratsposten in die Bilanz aufgenommen. Bei dem Vergleich mit den jeweiligen Anfangsbeständen können sich Bestandserhöhungen oder -verminderungen ergeben. Die *Bestandserhöhungen* basieren auf aktivierten Leistungen des Betriebs, denen entsprechende Aufwendungen zugrunde liegen, die in *voller* Höhe in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst sind. Zum Ausgleich wird diesem Aufwand die Bestandserhöhung als *Leistung* ebenfalls in der Gewinn- und Verlustrechnung gegenübergestellt. Der Bestandserhöhung kommt damit die gleiche ertragserhöhende Wirkung wie den Umsatzerlösen zu.

**Bestands-  
erhöhungen**

Umgekehrt verhält es sich bei den *Bestandsminderungen*, die gewissermaßen als zusätzliche Aufwendungen zu interpretieren sind. Ist der Bestandsabbau darauf zurückzuführen, dass die (aus früheren Geschäftsjahren stammenden) Erzeugnisse veräußert worden sind, wird den insoweit erzielten Umsatzerlösen des abgelaufenen Geschäftsjahres der entsprechende Aufwand gegenübergestellt. Resultiert die Bestandsverminderung aus sonstigen mengenmäßigen Abgängen (z. B. Schwund, Verschrottung) oder aus wertmäßigen Abschlägen (Abschreibungen) ist die entsprechende aufwandsmäßige Berücksichtigung in der Gewinn- und Verlustrechnung ebenfalls sichergestellt.

**Bestands-  
minderungen**

Während in der Bilanz die Vorratsposten „unfertige und fertige Erzeugnisse“ getrennt voneinander auszuweisen sind (letztere allerdings zusammen mit der Position „Waren“), ist dies bei den Bestandsveränderungen in der

**keine Trennung von  
unfertigen und  
fertigen  
Erzeugnissen**

Erfolgsrechnung nicht vorgeschrieben. Es erfolgt also keine Trennung nach Erzeugnisarten. Die Bestandserhöhungen und -minderungen werden vielmehr gegeneinander aufgerechnet. Da nur der Saldo auszuweisen ist, richtet sich die Bezeichnung des Gliederungspostens Nr. 2 danach, ob insgesamt die Erhöhung oder Verminderung überwiegt.

In § 277 Abs. 2 HGB wird ausdrücklich klargestellt, dass neben den Mengen- auch die Wertänderungen bei den „fertigen und unfertigen Erzeugnissen“ zu berücksichtigen sind. Wertmäßige Änderungen können in Abschreibungen oder Zuschreibungen bestehen. Soweit es sich um Abschreibungen handelt, dürfen allerdings nur die üblichen und nicht sog. unübliche Abschreibungen<sup>55</sup> bei den Bestandsveränderungen erfasst werden. Der die üblichen Abschreibungen übersteigende Betrag muss unter dem Posten Nr. 7b des Gliederungsschemas ausgewiesen werden.

---

<sup>55</sup> Vgl. hierzu Gliederungspunkt 3.4.5.10.

**Beispiel**

Ein Unternehmen hat von einem bestimmten Fertigerzeugnis am Schluss des Geschäftsjahres einen Endbestand von 1000 Stück ermittelt (Anfangsbestand 0 Stück). Die Herstellungskosten betragen 100 €/Stück (und sind mit dem Gesamtbetrag von 100.000 € in den Material-, Personal- und sonstigen Aufwendungen der Gewinn- und Verlustrechnung enthalten). Da der Marktpreis für vergleichbare Erzeugnisse auf 80 €/Stück gefallen ist, muss entsprechend dem strengen Niederstwertprinzip eine Abschreibung von insgesamt 20.000 € vorgenommen werden. Das Unternehmen sieht für das Erzeugnis keine günstigen Absatzchancen und beschließt, die Produktion einzustellen und die Lagerbestände abzustößen. Dies wird nur zu einem Preis von voraussichtlich 50 €/Stück möglich sein, da den Abnehmern ein finanzieller Ausgleich angeboten werden soll, weil sie - wegen der Produktionseinstellung- keine Ersatzteile mehr erhalten können.

**Lösung**

In der Bilanz werden die „Fertigerzeugnisse“ in Höhe von 50.000 € aktiviert. In der Gewinn- und Verlustrechnung steht demgegenüber im Gliederungsposten Nr. 2 eine „Bestandserhöhung“ von 80.000 €. Sie beruht auf der zu Herstellungskosten bewerteten Mengenerhöhung von 100.000 € abzüglich der üblichen Abschreibung von 20.000 €. Zusätzlich werden die über diese sonst üblichen Abschreibungen hinausgehenden Abschreibungen aufgrund der Produktionseinstellung von  $(80.000 \text{ €} / 50.000 \text{ €} =) 30.000 \text{ €}$  in dem Gliederungsposten Nr. 7b ausgewiesen.

**3.4.5.4 Andere aktivierte Eigenleistungen**

Neben den selbst hergestellten und bilanzierten fertigen und unfertigen Erzeugnissen stellen die im Gliederungsposten Nr. 3 auszuweisenden „andere aktivierte Eigenleistungen“ ebenfalls keine Erträge im eigentlichen Sinn dar, sondern Ausgleichsposten zu den Aufwendungen. Die aktivierten Eigenleistungen sind als Teil der Gesamtleistung zu interpretieren und stets in voller Höhe in dem Posten Nr. 3 auszuweisen. Soweit im Zugangsjahr hierauf Abschreibungen (z. B. auch Vollabschreibungen) erfolgen, sind diese im Gliederungsposten Nr. 7a zu erfassen.

**3.4.5.5 Sonstige betriebliche Erträge**

In dem *Sammel*posten „sonstige betriebliche Erträge“ ist eine Vielzahl verschiedenartiger erfolgserhöhender Vorgänge auszuweisen, die weder den

anderen Ertragsposten der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, noch den außerordentlichen Erträgen<sup>56</sup> zuzuordnen sind. Die nachfolgende Auflistung zeigt zugleich, mit welchen Bilanzgegenständen die Erträge in Verbindung stehen. Der Gliederungsposten Nr. 4 erfasst insbesondere die Erträge aus

- dem Abgang bzw. Verkauf von Gegenständen des Anlagevermögens und Wertpapieren des Umlaufvermögens,
- der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Maschinen und sonstigem Anlagevermögen,
- den Zuschreibungen beim Anlage- und Umlaufvermögen (außer Vorräten),
- den Zahlungseingängen bei abgeschriebenen Forderungen und aus der Herabsetzung von Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen,
- der Auflösung von Rückstellungen soweit sie nicht mit korrespondierenden Aufwandsposten verrechnet werden,
- der Währungsumrechnung (§ 277 Abs. 5 S. 2 HGB),
- Sozialeinrichtungen des Betriebs (z. B. Kantinen, Werkwohnungen) sowie
- den Schadensersatzleistungen und Versicherungsentschädigungen (falls nicht Umsätze betreffend).

#### **3.4.5.6 Erträge aus Finanzanlagen**

##### **Bruttoausweis**

Korrespondierend zu den detailliert gegliederten Bilanzposten des Finanzanlagevermögens und des Finanzumlaufvermögens werden die hieraus erzielten Erträge in verschiedenen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst (Nr. 9 bis 11). Es sind generell nur die *laufenden* Erträge, *unsaldiert* mit Verlusten oder Aufwendungen in voller Höhe *brutto* auszuweisen. Dazu gehören im Gliederungsposten Nr. 9 die *Beteiligungserträge* in Form von Dividenden (einschließlich der anrechenbaren Kapitalertragsteuer), Gewinnanteilen aus Personengesellschaften und stillen Beteiligungen, wobei diejenigen von verbundenen Unternehmen gesondert auszuweisen sind. Unter dem Posten Nr. 10 sind sämtliche laufenden Finanzerträge zu erfassen, die aus *Ausleihungen* und *Wertpapieren* stammen, die zum Anlagevermögen rechnen, aber nicht Beteiligungen darstellen. Soweit darüber hinaus Finanzerträge vereinnahmt werden, sind sie dem Posten Nr. 11 „*Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge*“ zuzuordnen. Dieser umfasst u. a.

- Zinsen aus Guthaben bei Kreditinstituten und aus Forderungen gegenüber sonstigen Dritten,

---

<sup>56</sup> Vgl. hierzu Gliederungspunkt 3.4.5.7.

- Zinsen und Dividenden (einschließlich anrechenbarer Steuern) aus Wertpapieren des Umlaufvermögens,
- Erträge aus der Aufzinsung niedrig oder unverzinslicher Forderungen sowie aus dem „erhaltenen“ Damnum bei hingegebenen Krediten,
- Erträge aus der Abzinsung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr (§ 277 Abs. 5 S. 1 HGB) und
- Diskonterträge bei Wechselgeschäften, Kreditvermittlungsprovisionen und Teilzahlungszuschläge.

### 3.4.5.7 Außerordentliche Erträge und Aufwendungen

Der Begriff „außerordentlich“ wird gemäß § 277 Abs. 4 HGB durch die Umschreibung „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ gekennzeichnet. Aufgrund fehlender Anhaltspunkte in den Gesetzesmaterialien sind in der Literatur die unterschiedlichsten Interpretationen zu finden, wobei jedoch einheitlich die Auffassung vertreten wird, dass

- aperiodische Aufwendungen und Erträge nicht gleichzusetzen sind mit außerordentlichen und
- es nur in den seltensten Fällen zu einem Ausweis dieser Gliederungsposten in der Praxis kommen wird.

Zur allgemeinen Begriffsumschreibung, die durch die anschließende Aufzählung von Beispielen ausreichend kommentiert wird, führen ADS (1995 ff.) aus, „dass **nur außergewöhnliche Ereignisse**, die den normalen Ablauf des Geschäftsjahres unterbrechen, als a. o. Posten in der GuV auszuweisen sind, nämlich solche, die **ungewöhnlich** in der Art, **selten** im Vorkommen und von einiger **materieller** Bedeutung sind“.<sup>57</sup>

**außerordentlich =  
ungewöhnlich und  
selten**

Hiernach kommen z. B. Erträge und Aufwendungen in Frage

- aus dem Verkauf von Betrieben, Betriebsteilen, Filialen und bedeutender Beteiligungen,
- bei Enteignungen, Stilllegungen, Katastrophen,
- bei außergewöhnlich hohen anderen Schadensfällen (z. B. betrügerischen Manipulationen, Unterschlagungen, existenzbedrohenden Prozessen),
- bei Sanierungsmaßnahmen, Massenentlassungen oder umfangreichen Sozialplänen.

<sup>57</sup> ADS, Teilbd. 5, (1997), § 277 HGB, Tz. 79.



Kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB brauchen die verlangten Erläuterungen zu den außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen gem. § 276 S. 2 HGB nicht machen.

### 3.4.5.8 Materialaufwand

Der Posten „Materialaufwand“ umfasst den *gesamten* Materialverbrauch des abgelaufenen Wirtschaftsjahres. Eine gliederungsmäßige Trennung ist hinsichtlich des Einsatzes (durch Verkauf, Verbrauch) von *Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen* sowie bezogenen (*Handels-)Waren* einerseits und *bezogenen Leistungen* andererseits gesetzlich vorgeschrieben.

#### mengen- und wertmäßige Veränderungen

Der Materialeinsatz der erstgenannten Gruppe resultiert aus der Beständedifferenzrechnung der Bilanzposten „Vorräte“ (mit Ausnahme der fertigen und unfertigen Leistungen), indem von der Summe aus Anfangsbeständen und Zugängen der per Inventur ermittelte Endbestand abgezogen wird. Damit wird deutlich, dass nicht nur mengenmäßige, sondern auch bewertungsmäßige Veränderungen im Materialaufwand Berücksichtigung finden. Dies gilt allerdings nur mit der Einschränkung auf die üblichen Abschreibungen, da die darüber hinausgehenden unüblichen<sup>58</sup> sowie die außerordentlichen Abschreibungen (z. B. Diebstahl, Brandschäden) unter den Nrn. 7b oder 16 auszuweisen sind.

Eine Aufteilung des Materialaufwands unter dem Aspekt des jeweiligen Verwendungszwecks bzw. des Einsatzes im Fertigungs-, Verwaltungs- oder Vertriebsbereich ist nicht notwendig; d. h. es dürfen z. B. der Büromaterialaufwand, das Verpackungsmaterial und sonstige im Verwaltungs- und Vertriebsbereich eingesetzte Stoffe im Materialaufwand ausgewiesen werden<sup>59</sup>. Sofern eine derartige Zuordnung nach Funktionsbereichen erfolgt, sind im Posten Materialaufwand nur die Aufwendungen des Herstellungsbereichs und die übrigen Aufwendungen des Verwaltungs- und Vertriebsbereichs unter dem Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen“ zu erfassen. Diese Vorgehensweise erfordert im besonderen Maße die Beachtung des Grundsatzes der Ausweisstetigkeit.

#### bezogene Leistungen

Bei den gesondert unter Nr. 5b ausgegliederten „Aufwendungen für *bezogene Leistungen*“ muss es sich um Leistungen handeln, die (in

---

<sup>58</sup> Vgl. Gliederungspunkt 3.4.5.10.

<sup>59</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 5, (1997), § 275 HGB, Tz. 83 f. mit zahlreichen Literaturhinweisen.

überwiegendem Umfang) im Zusammenhang mit Materialaufwendungen stehen. Darunter fallen insbesondere

- durch fremde Unternehmen durchgeführte *Materialbearbeitungen* (z. B. Metallveredlungen, Lackierungen) oder *Materialhinzufügungen* (z. B. Ausbauten, Ausstattungen) und
- Aufwendungen für den Bezug von Fremdenergien (Strom, Gas, Wasser).

Sofern die bezogenen Leistungen hauptsächlich in der Bezahlung fremder Arbeitslöhne (z. B. für Leiharbeitskräfte, Berater, Gutachter) bestehen, sind die Aufwendungen vorrangig unter dem Posten Nr. 8 „sonstige betriebliche Aufwendungen“ auszuweisen.

#### 3.4.5.9 Personalaufwand

Zu dem Posten „Personalaufwand“ gehören alle im abgelaufenen Geschäftsjahr durch die *eigenen* Arbeitskräfte verursachten, freiwillig oder auf vertraglicher Basis vereinbarten

- a) *Löhne und Gehälter* sowie
- b) *soziale Abgaben* sowie Aufwendungen für *Altersversorgung* und für *Unterstützung*.

Die Leistungen an das Personal sind unabhängig von der jeweiligen Bezeichnung (Lohn, Gehalt, Provision, Tantieme, Gewinnbeteiligung) und der Art des Arbeitseinsatzes (Geschäftsführung, Hilfs- oder Facharbeit) zu erfassen. Dazu rechnen auch sämtliche *Nebenbezüge*, wie z. B. Überstunden-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge, Weihnachts-, Urlaubs- und Jubiläumsgelder, Deputate, Kinder-, Wohnungs- und Trennungsgelder. Dies gilt auch für geldwerte Leistungen, d. h. Vorteile, die in Sachwerten (z. B. unentgeltlich oder verbilligt überlassene Werkswohnungen) gewährt werden. Sämtliche Löhne und Gehälter sowie Nebenbezüge sind *brutto*, vor Abzug der für die Arbeitnehmer einzubehaltenden und abzuführenden (also von diesen zu tragenden) Lohnsteuern und Sozialabgaben, in dem Posten Nr. 6a einzustellen. Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung kommt es nicht an, sondern auf die wirtschaftliche Zurechnung zum Geschäftsjahr der Verursachung.

**Lohn/Gehalt plus  
Nebenbezüge**

Die gesondert in der Nr. 6b auszuweisenden *sozialen Abgaben* umfassen nur die gesetzlichen Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung (Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherungsbeiträge) sowie Beiträge an die jeweilige

**soziale Abgaben**

Berufsgenossenschaft. Hierzu gehören also nicht die freiwillig übernommenen Beiträge, z. B. für befreiende Lebensversicherungen (Ausweis unter Nr. 6a). Aufwendungen für die *Altersversorgung* sind sowohl Leistungen im Hinblick auf die künftige Altersabsicherung der noch im Arbeitsprozess Beschäftigten in Form von Zuführungen zu Pensionsrückstellungen, Zahlungen an selbständige Pensionskassen oder Lebensversicherungsgesellschaften als auch Leistungen an bereits ausgeschiedene Arbeitnehmer (z. B. Betriebsrenten). Die Aufwendungen für *Unterstützung* der noch beschäftigten oder ehemaligen Arbeitnehmer und deren Hinterbliebene unterscheiden sich von den anderen Personalaufwendungen dadurch, dass sie ohne Gegenleistung aus primär sozialen Gründen gewährt werden (z. B. Übernahme von Kur-, Krankenhaus-, Arzt-, Unfallkosten, Geburts- und Heiratsbeihilfen).

### 3.4.5.10 Abschreibungen

#### mehrere Gliederungsposten für Abschreibungen

Die Abschreibungen des abgelaufenen Geschäftsjahres werden in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht innerhalb eines, sondern verstreut auf mehrere Gliederungsposten erfasst. Ihr Ausweis hängt ab von der Art der abzuschreibenden Gegenstände, ihrer Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen und ihrer Qualifizierung als üblich, unüblich oder außerordentlich. In Frage kommen die Posten Nr. 2, 5a, 7a) und b), 8, 12, 13 und 16. In der nachfolgenden Abb. 3.33 wird versucht, für die wichtigsten Abschreibungsfälle eine zusammenfassende Übersicht des Gliederungsausweises darzustellen. Da diese wesentlich von der Einstufung der Abschreibungen als üblich oder nicht üblich geprägt ist, soll die Unterscheidung vorweg erläutert werden.

#### außerordentliche Aufwendungen

„Außerordentliche Aufwendungen“ i. S. v. § 277 Abs. 4 HGB - und dazu gehören auch die Abschreibungen aufgrund außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auftretender besonderer Ereignisse - sind bereits im Gliederungspunkt 3.4.5.7 behandelt worden. Außerordentliche Abschreibungen können im Zusammenhang mit allen Bilanzierungsgegenständen auftreten und sind stets unter dem Posten Nr. 16 auszuweisen, ein allerdings praktisch seltener Fall.

#### unübliche Abschreibungen

Die Differenzierung zwischen *üblichen* und *unüblichen* Abschreibungen ist ausschließlich bei dem Umlaufvermögen erforderlich. Dies ergibt sich aus § 275 Abs. 2 Nr. 7b) HGB, wobei strittig ist, ob hiervon auch die Wertpapiere des Umlaufvermögens betroffen werden. In der Literatur sind die unterschiedlichsten Vorstellungen zur begrifflichen Abgrenzung der

Unüblichkeit zu finden<sup>60</sup>, die hier nicht weiter zu diskutieren sind. Als wesentliche Unterscheidungskriterien werden im WP-Handbuch genannt

- der Zusammenhang von Abschreibungen mit Sanierungsmaßnahmen (wobei die Abgrenzung zu außerordentlichen Abschreibungen schwierig ist), **Sanierungen**
- der Übergang auf *geänderte Bewertungsmethoden* mit der Folge betragsmäßig so bedeutender Abschreibungen, dass sie aus dem sonst üblichen Rahmen fallen und **geänderte Bewertungsmethoden**
- „wegen ihrer *Höhe* und ihrer *Seltenheit* aus dem Rahmen fallende Abschreibungen“<sup>61</sup>.

Es ist hiernach offensichtlich, dass eine eindeutige und klare Abgrenzung kaum möglich ist. Die Gepflogenheiten, Abschreibungen auf das Umlaufvermögen vorzunehmen, können von Gesellschaft zu Gesellschaft höchst unterschiedlich sein. Es kommt deshalb letztlich auf die unternehmensindividuellen Verhältnisse an, ob Unüblichkeit vorliegt<sup>62</sup>. Die Beurteilung nach den Merkmalen der „Seltenheit“ und der „intern oder extern im Vergleich zu den Vorjahren besonders hohen Abschreibungsabweichungen“ bleibt daher dem Bilanzierenden mit großen Ermessensspielräumen überlassen. **Ermessensspielraum**

<sup>60</sup> Vgl. die Darstellung bei ADS, Teilbd. 5, (1997), § 275 HGB, Tz. 132 ff.

<sup>61</sup> WP-Hdb. Bd. I (2000), F Tz. 429.

<sup>62</sup> Vgl. Coenenberg (2003), S. 464.

Abschreibungsgegenstand	Ausweis der Abschreibung unter Gliederungsposten Nr. ... bei Einstufung der Abschreibung als		
	üblich	unüblich	außeror- dentlich
A. Anlagevermögen			
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	7a		16
II. Sachanlagen	7a		16
III. Finanzanlagen	12		16
B. Umlaufvermögen			
I. Vorräte			
1. Roh-, Hilfs- u. Betriebsstoffe	5a	7b	16
2. unfertige Erzeugnisse	2	7b	16
3. a) fertige Erzeugnisse	2	7b	16
b) Handelswaren	5a	7b	16
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	8	7b	16
III. Wertpapiere	12	7b oder 12	16
IV. Liquide Mittel	8	7b	16
C. Damnum	13		16

**Abb. 3.33: Ausweis der Abschreibungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren gemäß § 275 Abs. 2 HGB**

**Abschreibungen auf  
das  
Anlagevermögen**

Die Abschreibungen auf das Anlagevermögen (mit Ausnahme der Finanzanlagen) werden einheitlich in dem Gliederungsposten Nr. 7a ausgewiesen. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen handelt. Die Höhe der ausgewiesenen Abschreibungen korrespondiert mit den im Anlagenspiegel gesondert dargestellten Beträgen.

**Abschreibungen auf  
das  
Umlaufvermögen**

Besonders auffällig ist die Vielzahl der angesprochenen Posten für die Abschreibungen auf die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens. In dem Posten Nr. 12 sind neben den Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens auch diejenigen auf die im Anlagevermögen befindlichen Anteile, Beteiligungen, Wertpapiere usw. zusammengefasst. Um eine Vergleichbarkeit mit den Abschreibungen im Anlagenspiegel herzustellen, sind daher entsprechende Korrekturen erforderlich.

### 3.4.5.11 Sonstige betriebliche Aufwendungen

Die „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ stellen einen Sammelposten für alle Aufwendungen dar, für die kein spezieller Gliederungsposten vorgeschrieben ist und die betrieblich, d. h. nicht außerordentlicher Natur i. S. v. § 277 Abs. 4 HGB sind.

Soweit die aus dem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb entstandenen Aufwendungen einem speziellen Posten des Gliederungsschemas insbesondere also dem „Material-, Personal-, Abschreibungs- und Zinsaufwand“ zugeordnet werden können, sind sie dort und nicht unter dem Posten Nr. 8 auszuweisen. Aus der nachfolgenden beispielhaften Aufzählung wird das weite Spektrum erkennbar. Auszuweisen sind beispielsweise:

- *Raumkosten*, wie Miete, Pacht, Reinigung, Instandhaltung,
- *Fahrzeugkosten*, wie KFZ-Versicherungen, Fremd-Reparaturen, laufende KFZ-Betriebskosten,
- *Versicherungen*, Beiträge, sonstige Abgaben,
- Verluste aus dem *Abgang von Gegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens* (außer Vorräten),
- *Abschreibungen* auf Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände, liquide Mittel, Einstellungen in Pauschalwertberichtigungen auf Forderungen, Vorwegnahme künftiger Wertschwankungen (außer bei Vorräten),
- *Fremdreparaturkosten* von Maschinen, technischen und sonstigen Anlagen sowie der Betriebs- und Geschäftsausstattung,
- *Werbe- und Reisekosten*, Repräsentations-, Bewirtungs-, Verpflegungsaufwand für Arbeitnehmer und Geschäftsinhaber,
- *Vertriebskosten*, wie Verpackungsmaterial, Ausgangsfrachten, Transportversicherungen, Verkaufsprovisionen,
- *Bürokosten*, wie Porto, Telefon, Telefax, Zeitschriften, Bücher,
- *Rechts- und Beratungskosten* durch Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte (z. B. Abschluss- und Prüfungskosten, Buchführungsarbeiten),
- Kosten des *Geldverkehrs*, wie Kontoführungsgebühren (nicht jedoch Sollzinsen) sowie
- Aufwendungen aus der Währungsumrechnung (§ 277 Abs. 5 S. 2 HGB).

### 3.4.5.12 Zinsen und ähnliche Aufwendungen

In dem Gliederungsposten Nr. 13 sind sämtliche laufenden oder einmalig zu zahlenden Zinsen für aufgenommenes Fremdkapital auszuweisen. Dazu gehören auch Bereitstellungszinsen für bewilligte, aber noch nicht in Anspruch genommene Kredite, Überziehungs- und Verzugszinsen, Diskontbeträge für Wechsel, Kreditprovisionen und Verwaltungskosten, Vermittlungsgebühren sowie die Abschreibungen auf ein aktiviertes Damnum. Ebenso gehören hierzu Zinsaufwendungen, die sich aus der Aufzinsung bei in Vorjahren abgezinsten Rückstellungen, insbesondere auch Pensionsrückstellungen, ergeben (§ 277 Abs. 5 S. 1 HGB). Skonti und sonstige Nachlässe rechnen dagegen nicht zu den betrieblichen sonstigen Aufwendungen, sondern sind von den Umsatzerlösen abzuziehen.

### 3.4.5.13 Steuern

Die „Steuern vom *Einkommen* und *Ertrag*“ sind im Posten Nr. 18 gesondert von den „sonstigen Steuern“ (Posten Nr. 19) auszuweisen. Durch den separaten Ausweis der erfolgsabhängigen Steuern soll der Bilanzadressat zusätzliche Erkenntnisse über das im abgelaufenen Geschäftsjahr erwirtschaftete Ergebnis gewinnen. Allerdings wird ein unmittelbarer Rückschluss auf die exakte Höhe des tatsächlichen Gewinns vor Steuern insbesondere dadurch kaum ermöglicht, weil es an zusätzlichen Informationen über z. B. die Höhe der steuerfreien Erträge, der steuerlich nicht abzugsfähigen Ausgaben, der Steuererstattungen und -nachzahlungen für frühere Jahre usw. mangelt. Zu den erfolgsabhängigen Steuern gehören u. a. die Körperschaftsteuer, die Gewerbebeertragsteuer und ausländische Ertragsteuern. In diesem Posten sind sowohl die ertragsabhängigen Aufwendungen für das abgelaufene und *Nachzahlungen* für vorherige Wirtschaftsjahre als auch (als negativer Korrekturposten) *Steuererstattungen* (z. B. anrechenbare Kapitalertragsteuern für erhaltene Dividenden) für das abgelaufene und für frühere Wirtschaftsjahre (z. B. bei Verlustrückträgen) insgesamt zu erfassen. Auszuweisen ist nur der *Saldo* der Aufwendungen und Erstattungen, so dass u. U. statt eines Aufwands- ein Ertragsposten (mit entsprechender Bezeichnung oder Postenuntergliederung) unter der Nr. 18 geführt wird<sup>63</sup>.

#### sonstige Steuern

Die „sonstigen Steuern“ (Nr. 19) umfassen

---

63 Vgl. Förchle (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 275 HGB, Anm. 254.

- die *Substanzsteuern*, wie Grundsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer,
- die *Verkehrssteuern*, wie Ausfuhrzölle, Versicherungssteuer,
- die *Verbrauchssteuern*, wie Bier-, Branntwein-, Sekt-, Mineralöl-, Kaffeeesteuern usw. sowie
- sonstige, wie KFZ-Steuer und die entsprechenden ausländischen Steuern.

Die von den Unternehmen für bezogene Lieferungen und in Anspruch genommene Dienstleistungen gezahlte Umsatzsteuer gehört nicht zu den „sonstigen Steuern“. Sie stellt keinen Aufwand dar, da den Unternehmen in derselben Höhe ein (Vorsteuer-)Erstattungsanspruch gegenüber dem Finanzamt entsteht. Die Umsatzsteuer (Vorsteuer) wird deshalb wie ein durchlaufender Posten behandelt und in der GuV nicht berücksichtigt.<sup>64</sup>

### **3.5 Anhang und Lagebericht, Prüfung und Offenlegung**

#### **3.5.1 Vorbemerkung**

Die folgenden Ausführungen betreffen ausschließlich Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften i. S. d. § 264a HGB, wobei aus Vereinfachungsgründen nachfolgend grundsätzlich nur von Kapitalgesellschaften gesprochen wird. Nur sie sind – unabhängig von der Unternehmensgröße – zur Aufstellung eines *Anhangs* und zur Offenlegung des Jahresabschlusses verpflichtet (kleine Kapitalgesellschaften brauchen die Gewinn- und Verlustrechnung allerdings nicht offenzulegen). Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften haben darüber hinaus einen *Lagebericht* zu erstellen. Beide Rechnungslegungsinstrumente dienen dem gemeinsamen Zweck, die Jahresabschlussadressaten zu unterrichten. Im Gegensatz zum Lagebericht bildet der Anhang jedoch eine Komponente des Jahresabschlusses. Daraus resultieren unterschiedliche Berichterstattungspflichten. Einer generellen Prüfungspflicht unterliegen nur große und mittelgroße Kapitalgesellschaften.

---

<sup>64</sup> Vgl. Littkemann/Holtrup/Schulte (2010), S. 71 ff.



### 3.5.2 Anhang

#### 3.5.2.1 Aufgabe

#### Informations- vermittlung

Die Verpflichtung, einen Anhang aufzustellen, ergibt sich für alle Kapitalgesellschaften aus § 264 Abs. 1 HGB. Der Anhang bildet neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung einen gleichrangigen Bestandteil des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, dessen Hauptzwecke in der Zahlungsbemessungs- und der Informationsfunktion liegen. Der Anhang dient ausschließlich der *Informationsvermittlung*. Seine Hauptaufgabe als Informationsinstrument besteht darin, die traditionellen Rechnungslegungselemente zu ergänzen und zusätzliche Erkenntnisse und Zusammenhänge offenzulegen, um somit zu einem tieferen und besseren Verständnis des Jahresabschlusses beizutragen. Ob der Anhang in der Praxis diese Erwartungen in allen Fällen erfüllt, ist zu bezweifeln. Aus hier nicht im einzelnen aufzuführenden Gründen besteht jedenfalls die Gefahr, dass der Anhang - unbeabsichtigt oder gezielt - auch als Mittel zur Desinformation eingesetzt werden kann.

Die generelle **Informationsaufgabe** lässt sich im einzelnen durch folgende Funktionen näher beschreiben:<sup>65</sup>

#### 1. Interpretationsfunktion

#### Interpretations- funktion

Der Anhang hat zunächst eine Interpretationsfunktion, indem er die bereits in der Bilanz und Erfolgsrechnung abgebildeten Sachverhalte erläutert, ergänzt, anders aufbereitet, Zusammenhänge verdeutlicht und quantitative durch verbale Angaben unterstützt. Durch diese **Erläuterungsfunktion** wird eine Verbesserung des Informationsgehalts und der Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse angestrebt. Soweit hierbei zur Verhinderung von Miss- und Fehldeutungen der Anhang „korrigierend“ wirken soll, wird im Schrifttum auch von einer „**Korrekturfunktion**“ gesprochen.

#### 2. Korrekturfunktion

#### Korrekturfunktion

Diese Korrekturfunktion besteht jedoch keinesfalls darin, falsche oder nicht zutreffende Angaben in den anderen Rechnungslegungsteilen zu verbessern. Die „Korrektur“ betrifft vielmehr zum einen den Fall des § 264 Abs. 2 HGB, nach dem der Jahresabschluss *trotz* Einhaltung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften nicht der Generalnorm

<sup>65</sup> Vgl. Russ (1986), S. 19 ff.

(ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) entspricht, so dass zusätzliche Angaben erforderlich sind. Zum anderen werden hierunter solche Fälle verstanden, bei denen der Jahresabschlussadressat die zusätzlichen Vergleichsangaben benutzt, um einen „korrigierten“ Abschluss zu erstellen (z. B. durch die Informationsaufbereitung, wie sich die Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden nach § 246 Abs. 2 S. 2 HGB zusammensetzt (vgl. § 285 Nr. 25 HGB)) oder wie hoch der Wertunterschied zwischen der Bewertung nach einem Verbrauchsfolgeverfahren und dem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ist (vgl. § 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB).

### 3. Entlastungsfunktion

Der Anhang hat ferner eine Entlastungsfunktion für die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, indem der Gesetzgeber für viele und umfangreiche Detailinformationen (z. B. Anlagenspiegel) ein Ausweiswahlrecht einräumt. Hiernach darf eine beträchtliche Anzahl von Einzelangaben zu den Posten der Bilanz und Erfolgsrechnung wahlweise in den Anhang übernommen werden. Dies soll zu einer Straffung und Konzentration auf die „wichtigen“ Jahresabschlussdaten in den beiden erstgenannten Rechnungslegungselementen führen und deren Lesbarkeit erleichtern.

### Entlastungsfunktion

### 4. Ergänzungsfunktion

Schließlich kommt dem Anhang eine Ergänzungsfunktion dadurch zu, dass er zusätzliche Informationen enthalten kann oder muss, die sich aus nicht bilanzierungsfähigen oder -pflichtigen Ereignissen, Tatsachen oder Zuständen des abgelaufenen oder des neuen Wirtschaftsjahres ergeben. Zu diesen z. T. auch nicht in der Geschäftsbuchführung zu erfassenden und daher ansonsten weder in die Bilanz noch in die Erfolgsrechnung zu übernehmenden Daten gehören z. B. Aufstellungen über Beteiligungsunternehmen und Unternehmensverbindungen (§ 285 Nr. 11 und 11a HGB), Angaben über bestimmte finanzielle Verpflichtungen (§ 285 Nr. 1 bis 3a HGB), über die Organe und die Arbeitnehmerschaft (§ 285 Nr. 7, 9, 10, 14 HGB).

### Ergänzungsfunktion

### 3.5.2.2 Inhalt

Die Vorschriften über den Inhalt des Anhangs sind zum einen in den §§ 284 bis 288 HGB zusammengefasst und zum anderen in einer kaum zu überblickenden Vielzahl innerhalb des HGB und anderer Gesetze (z. B. AktG, GmbHG) verstreut. Unter dem Aspekt der Prüfungs- und Offenlegungspflichten lassen sich die Vorschriften danach unterscheiden, ob sie *Pflicht-* oder *freiwillige Angaben* betreffen oder ob sie ein Verbot der Berichterstattung beinhalten.

#### **Pflichtangaben**

Zu den **Pflichtangaben** gehören gemäß § 284 Abs. 1 HGB alle diejenigen, die aufgrund eines ausgeübten Wahlrechts nicht in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung gemacht werden. Ferner rechnen hierzu die in § 284 Abs. 2 und § 285 HGB aufgeführten Angaben. Eine Auflistung der Pflichtangaben befindet sich z. B. im WP-Handbuch<sup>66</sup> und ist als Check-Liste zur Vollständigkeitskontrolle bei der Aufstellung des Anhangs geeignet.

#### **freiwillige Angaben**

Da es keine gesetzliche Norm gibt, die den Inhalt auf die Pflichtangaben begrenzt, wird allgemein von der Zulässigkeit **freiwilliger Angaben** ausgegangen. In Betracht kommen z. B. zusätzliche Angaben zum Sozialbereich, Umweltschutzverhalten, zu Arbeitsbedingungen, zur Struktur der Arbeitnehmerschaft sowie freiwillige Prognose- und Kapitalflussrechnungen. Als Obergrenze für den Umfang der freiwilligen Berichterstattung wird im Schrifttum die Generalnorm des § 264 Abs. 2 S. 1 HGB angeführt. Im Hinblick auf deren Unbestimmtheit erscheint es jedoch fraglich, ob hierdurch eine praktikable Grenzziehung erreicht werden kann.

#### **Schutzklausel**

Ein ausdrückliches **Verbot der Berichterstattung** enthält § 286 HGB, soweit öffentliche Staatsinteressen tangiert werden. Die allgemeine Schutzklausel „für das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder erforderlich“ ist nach h. M. sehr eng auszulegen und kommt praktisch nur in seltenen Fällen zur Anwendung<sup>67</sup> (z. B. bei öffentlichen Aufträgen im Militär- oder Polizeibereich, geheimen Forschungsaufträgen).

Ist eine Berichtspflicht gegeben, muss deren inhaltliche Ausgestaltung hinsichtlich Art und Umfang festgelegt werden. Die Aussage, dass sich der Anforderungsgrad an der jeweiligen Zwecksetzung zu orientieren hat, ist zu allgemein und wenig hilfreich. Als geeignete Anhaltspunkte bieten sich die in

---

<sup>66</sup> Vgl. WP-Hdb. Bd. I (2000), F Tz. 565.

<sup>67</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 2, (1995), § 286, Tz. 11 f. m.w.N.

den einzelnen Normen verwendeten *unterschiedlichen Termini* an. Hierzu gehören insbesondere die abwechselnd benutzten Begriffe Angaben, Ausweis, Erläuterungen, Aufgliederungen, Darstellungen, Begründungen<sup>68</sup>. In Anlehnung an die Interpretation von *Selchert/Karsten*<sup>69</sup> lassen sich die Termini wie folgt grob charakterisieren, wobei durchaus Überschneidungen und Unschärfen in Kauf zu nehmen sind.

<b>Angabe:</b>	bloße verbale oder quantitative Nennung von Gegenständen und Sachverhalten ohne weitere Bemerkungen (identisch mit Ausweis)
<b>Aufgliederung:</b>	Aufteilung (Segmentierung) von Gegenständen in einzelne Bestandteile und Teilbeträge
<b>Erläuterung:</b>	Kommentierung und Interpretation zur Verdeutlichung von Zusammensetzung und Entstehung von Sachverhalten und Posten
<b>Darstellung:</b>	quantitative und/oder verbale Aufbereitung eines Gegenstandes durch Aufgliederungen und/oder Erklärungen
<b>Begründung:</b>	Offenlegung der Gründe und Argumente für ein bestimmtes Verhalten bzw. für eine Entscheidung

### 3.5.2.3 Struktur und Gliederung

Im Unterschied zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung enthält das Gesetz keine speziellen Vorgaben, wie der Anhang aufgebaut werden soll. Insbesondere existieren keine Gliederungsvorschriften. Zwingend zu beachten sind daher nur die *allgemeinen Grundsätze*, nach denen der Anhang u. a. *klar* und *übersichtlich*, *vollständig* und *willkürfrei* aufzustellen ist. Über im Vergleich zu Vorjahren fehlende Sachverhalte braucht nicht berichtet zu werden. Ebenso ist die Angabe der Vorjahreszahlen nicht erforderlich. Obwohl gesetzlich nicht explizit vorgeschrieben, darf nach h. M. wegen des Grundsatzes der Stetigkeit (§ 265 Abs. 1 HGB, vgl. auch Gliederungspunkt 3.1.7) von der einmal gewählten Darstellungsform nicht ohne zwingende Gründe abgewichen<sup>70</sup> und soll nur über wesentliche Sachverhalte berichtet werden. Hierdurch wird den Unternehmen ein gewisser Ermessensspielraum gewährt.

**keine gesetzlichen  
Gliederungs-  
vorschriften**

<sup>68</sup> Vgl. Forster (1982), S. 1577 ff.

<sup>69</sup> Vgl. Selchert/Karsten (1985), S. 1890.

<sup>70</sup> Vgl. Ellrott (2010), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 284 HGB, Anm. 26, mit weiteren Literaturhinweisen; nach ADS, Teilbd. 2, (1995), § 284 HGB, Tz. 27, unterliegen die Gesellschaften „in den Folgejahren einer weniger strengen Bindung hinsichtlich der Darstellungsstetigkeit als in Bilanz und GuV“.

In der Literatur sind zahlreiche ausführliche Gliederungsvorschläge und Kontrolllisten entwickelt worden. Beispielhaft seien aus den vielen sonstigen geeigneten Gliederungsmöglichkeiten diejenigen von ADS<sup>71</sup> und *Selchert/Karsten*<sup>72</sup> nebeneinander gestellt (Abb. 3.34).

961171

---

<sup>71</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 2, (1995), § 284 HGB, Tz. 28.

<sup>72</sup> Vgl. Selchert/Karsten (1985), S. 1890 f.

Adler/Düring/Schmaltz	Selchert/Karsten
<p>I. Allgemeine Angaben zum JA und zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und Grundlagen für die Umrechnung in Deutsche Mark</p> <p>II. Angaben zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Bilanz</li> <li>2. Gewinn- und Verlustrechnung Unter 1. und 2. Angaben in der Reihenfolge der Posten</li> </ol> <p>III. Sonstige Angaben</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Haftungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen</li> <li>2. Angaben zu Vorratsaktien und eigenen Aktien, genehmigtem Kapital u. dgl.</li> <li>3. Mitarbeiter</li> <li>4. Bezüge, Vorschüsse, Kredite und Haftungsverhältnisse von bzw. gegenüber Organmitgliedern</li> <li>5. Beziehungen zu verbundenen Unternehmen und Beteiligungen</li> <li>6. Andere Angaben</li> </ol> <p>IV. Namen der Organmitglieder</p>	<p>Abschnitt 1: Angaben und Begründungen zur Form der Darstellung von Bilanz und GuV</p> <p>Abschnitt 2: Angaben, Aufgliederungen, Darstellungen, Erläuterungen und Begründungen zu einzelnen Positionen von Bilanz und GuV bezüglich Ausweis, Bilanzierung und Bewertung</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>A. Positionen der Bilanz</li> <li>B. Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung</li> </ol> <p>Abschnitt 3: Angaben zum Jahresergebnis</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>A. Ausmaß der Beeinflussung des Jahresergebnisses durch Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen</li> <li>B. Darstellung der Ergebnisverwendung</li> </ol> <p>Abschnitt 4: Zusätzliche Angaben zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage</p> <p>Abschnitt 5: Ergänzende Angaben</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>A. Sonstige finanzielle Verpflichtungen</li> <li>B. Beteiligungsunternehmen und Unternehmensverbindungen</li> <li>C. Zusammensetzung der Organe, die Organkredite und die Aufwendungen für Organe</li> <li>D. Arbeitnehmerschaft</li> </ol>

**Abb. 3.34: Gliederung des Anhangs nach ADS und Selchert/Karsten**

### 3.5.2.4 Einzelne Berichtspflichten

#### 3.5.2.4.1 Vorbemerkung

Eine vollständige und ausführliche Abhandlung der Berichtspflichten muss der Spezialliteratur überlassen bleiben. Nachfolgend kann nur ansatzweise<sup>73</sup> auf einige ausgewählte Besonderheiten hingewiesen werden, soweit sie sich aus den §§ 284 ff. HGB ergeben.<sup>74</sup> Die in den speziellen Einzelnormen zur Bilanzierung, Bewertung und Gliederung enthaltenen Angabewahlrechte sind größtenteils bereits in den vorangegangenen Ausführungen genannt worden.

#### 3.5.2.4.2 Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

##### Bilanzierungs- methoden

Gemäß § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB wird von den Unternehmen gefordert, dass sie zu den *einzelnen Posten* der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben haben, wie sie die Methodenwahlrechte hinsichtlich der Bilanzierung und Bewertung ausgeübt haben. Bei den **Bilanzierungsmethoden** handelt es sich um die Ausübung von Ansatzwahlrechten bei Vermögensgegenständen und Schulden. Der Bilanzleser soll erkennen können, ob und in welchem Umfang die Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte in Anspruch genommen worden sind.

##### Bewertungs- methoden

Zu den berichtspflichtigen **Bewertungsmethoden** gehören u. a. diejenigen zur Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten, der Ermittlung von planmäßigen Abschreibungen und anderer Wertarten bzw. -ansätze. Es sind hinsichtlich *aller* ausgeübten Bewertungswahlrechte Angaben erforderlich. Dazu zählen z. B. solche,

- ob Gegenstände zu Anschaffungs- und Herstellungskosten oder mit niedrigeren Werten angesetzt werden,
- welche Bestandteile in den Herstellungskosten enthalten sind,
- ob Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten einbezogen werden (§ 284 Abs. 2 Nr. 5 HGB),
- ob Zuschüsse die Anschaffungs- und Herstellungskosten vermindert haben,
- nach welcher Methode die planmäßigen Abschreibungen vorgenommen werden (z. B. linear, degressiv),

<sup>73</sup> Weitere Erläuterungen zu den nachfolgenden Gliederungspunkten siehe in Bitz/Schneeloch/Wittstock (2003), Teil II, Gliederungspunkt 5.2.4.

<sup>74</sup> Für weitere Pflichtangaben vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2009) S. 876 ff.

- wie geringwertige Vermögensgegenstände behandelt werden und ob von der Abschreibungsvereinfachungsregel im Zugangsjahr Gebrauch gemacht wird,
- welche Nutzungsdauern durchschnittlich zugrundegelegt werden (Angabe der Jahre),
- ob Beibehaltungs- oder Zuschreibungswahlrechte ausgenutzt werden.

#### 3.5.2.4.3 Abweichung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Während Durchbrechungen der (formellen) *Ausweisstetigkeit* gemäß § 265 Abs. 1 HGB im Anhang anzugeben und zu begründen sind, wird dies für *materielle Abweichungen* von den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nach § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB vorgeschrieben. Darüber hinaus muss eine gesonderte Darstellung über den Einfluss der Abweichungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erfolgen.

**formelle und materielle Abweichungen**

*Abweichungen* vom Regelfall können sich insbesondere im Vergleich zu den Vorjahren dadurch ergeben, dass bei Ansatz- und Bewertungsmethoden bereits nach § 252 Abs. 2 HGB Veränderungen gesetzlich erlaubt werden. Als Beispiele für Abweichungen werden in der Literatur genannt:

**Beispiele für Abweichungen**

- Abweichung vom Vollständigkeitsgrundsatz<sup>75</sup>;
- ein Festwertansatz wird aufgegeben;
- von der Durchschnittsbewertung wird zum Lifo-Verfahren übergewechselt;
- Wechsel von Abschreibungsmethoden und Veränderungen bei der Einbeziehung von Kostenbestandteilen in die Herstellungskosten<sup>76</sup>.

#### 3.5.2.4.4 Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten mit einer *Restlaufzeit* bis zu *einem Jahr* sind in der Bilanz gesondert auszuweisen (§ 268 Abs. 5 HGB). Darüber hinaus müssen im Anhang zusätzliche Angaben über langfristige und gesicherte Verbindlichkeiten gemacht werden. Anzugeben sind nach § 285 Nr. 1 HGB

- der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren und
- der Gesamtbetrag der gesicherten Verbindlichkeiten mit Nennung der Art und Form der Sicherheiten (z. B. Pfandrechte, Eigentumsvorbehalt, Sicherungsübereignung).

<sup>75</sup> Vgl. Ellrott (2010), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 284 HGB, Anm. 148.

<sup>76</sup> Vgl. Ellrott (2010), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 284 HGB, Anm. 157.



Diese Angaben müssen von großen und mittelgroßen Gesellschaften für *jeden einzelnen Verbindlichkeitsposten* gemacht werden (§ 285 Nr. 2 HGB), wobei mittelgroßen Unternehmen allerdings für die Offenlegung eine Befreiungsmöglichkeit nach § 327 Nr. 2 HGB gewährt wird. Das Wahlrecht, auf die Aufgliederung zu verzichten, ergibt sich für kleine Kapitalgesellschaften aus § 288 HGB.

#### Verbindlichkeits- spiegel

Nach dem Bilanzgliederungsschema sind mindestens acht verschiedene Verbindlichkeitsposten auszuweisen. Diese sind dann noch nach den vorgenannten Kriterien aufzugliedern. Es wird deshalb allgemein empfohlen<sup>77</sup>, einen sog. Verbindlichkeitspiegel in den Anhang aufzunehmen, der z. B. folgendermaßen aussehen könnte:

Art der Verbindlichkeit	mit Restlaufzeit von			Gesamt- betrag	davon gesicherte Beträge	Art und Form der Sicher- heit
	bis zu 1 Jahr	1-5 Jahren	mehr als 5 Jahren			
1. Anleihen . .						
8. Sonstige Verbindlichkeiten davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit						
Gesamtbetrag						

**Abb. 3.35: Verbindlichkeitspiegel**

#### tatsächliche Fälligkeit maßgeblich

Für die Ermittlung der Restlaufzeit ist die tatsächliche Fälligkeit der jeweiligen Verbindlichkeit zugrundezulegen. Wird eine Verbindlichkeit in Raten zurückgezahlt, ist darauf abzustellen, wann die jeweiligen Raten fällig werden, d. h. es ist für jede Rate die Restlaufzeit zu berücksichtigen<sup>78</sup>.

<sup>77</sup> Vgl. z. B. ADS, Teilbd. 2, (1995), § 285 HGB, Tz. 26.

<sup>78</sup> Vgl. Hüttemann (1988), in: HdJ, Abt. III/8, Rn. 170.

### 3.5.2.4.5 Sonstige finanzielle Verpflichtungen

Alle Kapitalgesellschaften (mit Ausnahme der kleinen, § 288 HGB) müssen nicht bilanzierte oder nicht „unter der Bilanz“ als Eventualverbindlichkeiten auszuweisende *sonstige finanzielle Verpflichtungen* gemäß § 285 Nr. 3a HGB im Anhang angeben. Was hierunter fällt, wird im Gesetz nicht gesagt. In Frage kommen insbesondere Verpflichtungen, die zu künftigen Ausgaben aufgrund von *Dauerschuldverhältnissen* oder *schwebenden Geschäften* führen sowie aufgrund eines Wahlrechts nicht bilanzierte oder nicht bilanzierungsfähige *Rückstellungen*. In erster Linie sind zu nennen die finanziellen Verpflichtungen

- aus mehrjährigen Miet- oder Leasingverträgen und
- aus langfristigen Einkaufsgeschäften.

### 3.5.2.4.6 Aufgliederung der Umsatzerlöse

§ 285 Nr. 4 HGB sieht eine obligatorische Aufgliederung der Umsatzerlöse nach *Tätigkeitsbereichen* und *geographisch bestimmten Märkten* vor. Hiervon sind allerdings alle kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften befreit (§ 288 HGB). Für große Gesellschaften ist eine *Schutzklausel* in § 286 Abs. 2 HGB vorgesehen. Hiernach kann - ohne Hinweis auf die Inanspruchnahme dieser Norm - eine Aufgliederung unterbleiben, wenn

- der Gesellschaft *oder* einem beteiligten Unternehmen (Anteilbesitz von zwanzig Prozent reicht aus)
- ein *erheblicher Nachteil* zugefügt werden *könnte*.

Die Entscheidung, ob erhebliche Nachteile (z. B. befürchtete Umsatzeinbußen, Maßnahmen von Konkurrenten, Kunden, Lieferanten, Imageverluste gegenüber der Öffentlichkeit)<sup>79</sup> eintreten könnten (in welchem Zeitraum, mit welcher Wahrscheinlichkeit), hat das Unternehmen mit der ebenfalls unbestimmten „vernünftigen kaufmännischen Beurteilung“ zu treffen.

## 3.5.3 Lagebericht

### 3.5.3.1 Allgemeines

Die Verpflichtung, einen Lagebericht aufzustellen, ergibt sich für die gesetzlichen Vertreter von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften aus § 264 Abs. 1 HGB. Kleine Kapitalgesellschaften sind von der

---

<sup>79</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 2, (1995), § 286 HGB, Tz. 23; WP-Hdb. Bd. I (2000), F Tz. 666.

Aufstellungspflicht befreit. Der Lagebericht bildet neben dem Jahresabschluss ein *selbständiges* Rechenschaftslegungsinstrument. Hinsichtlich seiner erläuternden und ergänzenden Aufgabenstellung können Abgrenzungsschwierigkeiten und Überschneidungen zum Anhang auftreten, da in beiden Fällen insbesondere der Umfang und Inhalt freiwilliger Angaben gesetzlich nicht geregelt ist<sup>80</sup>.

#### **Geschäftsverlauf und Lage**

Der Inhalt des Lageberichtes wird in § 289 HGB sehr allgemein beschrieben. Die Norm ist sowohl als Muss- als auch als Sollvorschrift konzipiert. Nach Abs. 1 *muss* zumindest der *Geschäftsverlauf* und die *Lage* (zu den Begriffen vgl. weiter unten) „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild“ vermitteln, wobei auch auf die *Risiken der künftigen Entwicklung* einzugehen ist. „*Zumindest*“ ist dahingehend zu verstehen, dass über den gesetzlich geforderten Mindestinhalt weitere freiwillige Darstellungen erlaubt sind.

Nach Abs. 2 des § 289 HGB *soll* der Lagebericht über

#### **Berichtsgegenstände**

- *besonders bedeutende Vorgänge nach dem Abschlussstichtag,*
- *die voraussichtliche Entwicklung,*
- *Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten und*
- *bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft*

Auskunft geben. Bei der Interpretation des „Soll“ wird in der Literatur davon ausgegangen, dass einerseits kein zwingendes „Muss“ vorliegt; andererseits ist darunter aber auch kein beliebig auszuübendes Wahlrecht zu verstehen. „Sollen“ bedeutet dann, dass eine *grundsätzliche* Pflicht zur Berichterstattung gegeben ist, wobei den Unternehmen ein Entscheidungsspielraum überlassen bleibt, hiervon in begründeten Einzelfällen abzuweichen<sup>81</sup> bzw. wie ausführlich sie die Prognosen und Informationen über die künftige Entwicklung, geplante Aktivitäten, Forschungs- und Entwicklungsergebnisse und -vorhaben der Öffentlichkeit kundtun<sup>82</sup>.

#### **Prüfungsgegenstände**

Ebenso wie der Jahresabschluss ist auch der Lagebericht durch einen Abschlussprüfer zu prüfen (§ 316 Abs. 1 HGB) und gem. §§ 325 ff. HGB offenzulegen. Dabei ist die Prüfung darauf ausgerichtet, ob der Lagebericht im Einklang mit dem Jahresabschluss sowie mit den bei der Gesamtprüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers steht und insgesamt eine

---

<sup>80</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 2, (1995), § 289 HGB, Tz. 10 ff.

<sup>81</sup> Vgl. Ellrott (2010), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 289 HGB, Anm. 30.

<sup>82</sup> Vgl. Lück (1995), in: HdR, § 289 HGB, Rn. 29.

zutreffende Vorstellung von der Lage der Gesellschaft vermittelt, wobei insbesondere alle wesentlichen Risiken hinsichtlich der künftigen Entwicklung darzulegen sind. Ohne Prüfung des Lageberichts kann der Jahresabschluss nicht festgestellt werden.

### 3.5.3.2 Aufgabe

Der Lagebericht ist sowohl vergangenheits- als auch zukunftsorientiert. Seine Hauptaufgabe liegt in der **Informationsvermittlung**. Soweit den Adressaten zusätzliche Informationen über Sachverhalte und Entscheidungen des abgelaufenen Geschäftsjahres gegeben werden, hat der Lagebericht eine ergänzende **Rechenschaftslegungsfunktion**. Diese unterscheidet sich von derjenigen des Jahresabschlusses u. a. dadurch, dass nicht, wie im Anhang, das Zahlenmaterial der Bilanz und der Erfolgsrechnung zu erläutern ist, sondern losgelöst von den einzelnen Bilanz- und Erfolgsposten ein umfassender Überblick über das „wirtschaftliche Gesamtgeschehen“ geliefert werden soll<sup>83</sup>. Ferner ist die Berichterstattung im Lagebericht „gegenüber dem im Rahmen des Jahresabschlusses zu vermittelnden tatsächlichen Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage i. S. v. § 264 Abs. 2 HGB umfassender, da sie nicht durch den Rahmen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (insbesondere durch das Stichtagsprinzip gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) eingeschränkt wird und somit in stärkerem Maße als der Jahresabschluss zukunftsorientierte Sachverhalte berücksichtigt“<sup>84</sup>. Sofern die Informationen geeignet sind, den Adressaten einen besseren Kenntnisstand zu verschaffen, dient der Lagebericht als *zusätzliches Mittel zur Entscheidungsfindung*. Aus der Perspektive des Unternehmens bietet er die Möglichkeit, die subjektiven Einschätzungen und Wertungen der Geschäftsleitung zu präsentieren, die jedoch nicht willkürlich, sondern einem sorgfältigen und gewissenhaften Ermessen entsprechen sollen.

**Informations-  
vermittlung über  
wirtschaftliches  
Gesamtbild**

### 3.5.3.3 Inhalt und Grundsätze der Lageberichterstattung

Es werden in diesem Abschnitt zu erst die einzelnen Komponenten des Lageberichts nach § 289 HGB erläutert. Anschließend wird auf die Erklärung zur Unternehmensführung gem. § 289a HGB eingegangen.

Nach dem Gesetzeswortlaut umfasst der Lagebericht die Darstellung des *Geschäftsverlaufs* und der *Lage der Gesellschaft* sowie der *Risiken der*

<sup>83</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 2, (1995), § 289 HGB, Tz. 19.

<sup>84</sup> IDW RS HFA 1 (1998), Tz. 3.

*zukünftigen Entwicklung*. Eine inhaltliche Beschreibung der Begriffe Geschäftsverlauf, Lage und Risiko der zukünftigen Entwicklung ist im Gesetz nicht vorgesehen. Den Unternehmen wird somit die Möglichkeit eingeräumt, den materiellen Gehalt weitgehend selbst festzulegen. Ebenso wie eine jeweils eindeutige Definition der Begriffe ist auch deren Abgrenzung voneinander äußerst schwierig, denn „der **zeitraumbezogene vergangenheitsorientierte Geschäftsverlauf** bestimmt im Wesentlichen die **zeitpunktbezogene, gegenwartsorientierte** Lage der KapGes“<sup>85</sup>. Für eine sinnvolle Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtsituation des Unternehmens reicht jedoch die Beschreibung der Gegenwart nicht aus, weil die Informationsempfänger vielmehr auch an der *zukünftigen Entwicklung*, den voraussichtlich zu erwartenden Chancen und Risiken, interessiert sind.

Da der Gesetzgeber keine inhaltliche Konkretisierung der an den Lagebericht zu stellenden Anforderungen vorgenommen hat, sind allgemeingültige Kriterien für die Aufstellung aus den Aufgaben des Lageberichts abzuleiten. Nach dem Rechnungslegungsstandard des IDW zur Aufstellung des Lageberichts sind insbesondere folgende **Grundsätze der Lageberichterstattung** zu beachten<sup>86</sup>:

#### **Grundsätze der Lageberichterstattung**

- *Vollständigkeit,*
- *Richtigkeit* sowie
- *Klarheit und Übersichtlichkeit.*

#### **Vollständigkeit**

Der **Grundsatz der Vollständigkeit** besagt u. a., dass alle *wesentlichen* Angaben für die Gesamtbeurteilung in den Bericht aufzunehmen sind und Angaben nicht etwa deshalb unterlassen werden dürfen, weil sie den Gesellschaftern oder der Öffentlichkeit z. B. aus Pressemitteilungen oder sonstigen Berichten bereits bekannt sind. Vollständigkeit bedeutet nicht, über alle Geschäftsvorfälle zu berichten, sondern eine an den Interessen der Empfänger orientierte Auswahl der bedeutenden Themen und Sachverhalte zu treffen. Dabei darf auf die Berichterstattung auch dann nicht verzichtet werden, wenn sich „tatsächliche oder erwartete Kompensationseffekte zwischen positiven und negativen Ereignissen und Entwicklungen“<sup>87</sup> ergeben.

#### **Richtigkeit**

---

<sup>85</sup> Ellrott (2010), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 289 HGB, Anm. 15.

<sup>86</sup> Vgl. IDW RS HFA 1 (1998), Tz. 7 ff.

<sup>87</sup> IDW RS HFA 1 (1998), Tz. 9.

Durch die Beachtung des **Grundsatzes der Richtigkeit** sollen folgende Anforderungen an die Berichterstattung gewährleistet werden:

- „Verlaufs- und Zustandsangaben (sog. Tatsachenangaben) sind *intersubjektiv nachprüfbar*;
- Annahmen sind *glaubhaft*, d. h. sie sind plausibel und stehen nicht im Widerspruch zum Jahresabschluss, zu anderen Unterlagen des Unternehmens und zu allgemein bekannten wirtschaftlichen Tatsachen;
- Folgerungen aus den zugrunde liegenden Prämissen und Annahmen sind schlüssig, d. h. *rechnerisch* und *sachlich richtig* sowie *willkürfrei* gezogen.“<sup>88</sup>

Nach dem **Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit** müssen die Angaben verständlich, eindeutig und in übersichtlicher Form gemacht werden. Da der Lagebericht im Zusammenhang mit dem in deutscher Sprache aufzustellenden Jahresabschluss steht und ebenfalls offenzulegen ist, wird die grundsätzliche Forderung gestellt, keine andere Sprache zu verwenden. Neben den zuvor genannten, sind ferner die Grundsätze der *Wesentlichkeit*, der *Vorsicht* und der *Darstellungstetigkeit* zu beachten.

**Klarheit und  
Übersichtlichkeit**

Ausgehend von den in § 289 HGB genannten Berichtspflichten kann der Inhalt des Lageberichts in folgenden Teilberichten aufgestellt werden<sup>89</sup>:

- *Wirtschaftsbericht* (§ 289 Abs. 1 HGB)
- *Risikobericht* (§ 289 Abs. 1 HGB)
- *Nachtragsbericht* (§ 289 Abs. 2 HGB)
- *Prognosebericht* (§ 289 Abs. 2 HGB)
- *Forschungsbericht* (§ 289 Abs. 2 HGB)
- *Zweigniederlassungsbericht* (§ 289 Abs. 2 HGB)

**Teilberichte**

Der **Wirtschaftsbericht** umfasst hiernach die Darstellung des Geschäftsverlaufs und die Lage der Gesellschaft. Mit der Darstellung des **Geschäftsverlaufs** soll aufgezeigt werden, wie sich das Unternehmen im Laufe der Berichtsperiode entwickelt hat und welche Umstände bzw. ursächlichen Ereignisse hierzu geführt haben. Einzugehen ist auf alle *Darstellungsbereiche* und *-gegenstände*, die für die Gesamtbeurteilung der wirtschaftlichen Aktivitäten und für die wirtschaftliche Situation des Unternehmens von Bedeutung sein können. In Anlehnung an die in der

**Wirtschaftsbericht**

<sup>88</sup> IDW RS HFA 1 (1998), Tz. 13.

<sup>89</sup> Vgl. z. B. Lück (1995), in: HdR, § 289, Rn. 29 ff.; Baetge/Schulze (1998), S. 939.

Literatur aufgezählten Beispiele und Gliederungen<sup>90</sup> zeigt die nachfolgende Übersicht einige Berichtsmöglichkeiten (vgl. Abb. 3.36).

Berichtsgegenstand bzw. -bereich	Informationen über Entwicklungen, Zustände und Veränderungen durch:
1. Überblick über gesamtwirtschaftliche und branchentypische Rahmenbedingungen	wirtschaftspolitische Maßnahmen, konjunkturelle Einflüsse, Währungsparitäten, Branchen- und Strukturprobleme (jeweils mit Bezug auf das Unternehmen)
2. Überblick über wichtige Ereignisse auf die Gesamtsituation des Unternehmens bezogen	Errichtung und Schließung von Zweigniederlassungen, Beginn oder Beendigung von Kooperationsvereinbarungen und sonstiger wichtiger Verträge, bedeutende Rechtsstreitigkeiten, schwere Unglücksfälle und Unfälle, Erwerb und Veräußerung größerer Beteiligungen
3. Beschaffungsbereich	Beschaffungspreise für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Handelswaren und Energiebezug, Vorratspolitik, Lagerhaltung
4. Produktions- oder Leistungsbereich	Einschränkungen und Erweiterungen des Produktionsprogramms, Rationalisierungsmaßnahmen, Kapazitätsauslastung, neue Produkte und neue Produktionsverfahren, Produktionsausfälle, Kurzarbeit
5. Absatzbereich	Absatzmengen, Umsatzaufgliederungen, Marktanteile, Wettbewerbssituation, Auftragseingänge, Auftragsbestand, Lieferfristen, Exportrisiken
6. Investitions- und Finanzierungsbereich	Investitionsvorhaben, Abbau und Veräußerung oder Stilllegung größerer Anlagen, Reservekapazitäten, Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen, Kreditpolitik, Zinsbelastung
7. Personal- und Sozialbereich	Struktur der Belegschaft (Altersaufbau, Auszubildende, Facharbeiter, Fluktuation), Entlohnung, Tarifverträge, Leistungen im Gesundheitswesen, Aus- und Fortbildung, Sport- und Gesellschaftsveranstaltungen, Werkwohnungen und Erholungsheime

**Abb. 3.36: Beispiele für Berichtsgegenstände und Informationen im Lagebericht**

#### Lage der Gesellschaft

Mit der Darstellung der **Lage der Gesellschaft** ist die Gesamtlage gemeint, so wie sie sich zusammengefasst aus den Angaben zu den einzelnen „Teillagen“ über die *Vermögens-, Finanz- und Ertragssituation* ergibt.

<sup>90</sup> Z. B. bei ADS, Teilbd. 2, (1995), § 289 HGB, Tz. 66 ff.



Tieferegehende Ausführungen über die hierbei möglichen Berichtsgegenstände und Darstellungsformen sind in dem Rechnungslegungsstandard IDW RS HFA 1 enthalten.<sup>91</sup>

Der **Risikobericht** stellt für Wirtschaftsjahre ab 1999 ein neues Element in der Lageberichterstattung dar. Gemäß dem durch das am 1. Mai 1998 in Kraft getretene „Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)“<sup>92</sup> geänderten § 289 Abs. 1 HGB sind die Kapitalgesellschaften verpflichtet, im Zusammenhang mit der Geschäftsverlaufs- und Lagedarstellung speziell „auch auf die *Risiken der künftigen Entwicklung* einzugehen“. Zwar mussten die Unternehmen bereits nach bisher geltendem Recht in dem gemäß § 289 Abs. 2 HGB aufzustellenden Prognosebericht „auf die voraussichtliche Entwicklung“ eingehen, womit ohne Zweifel eine Berichterstattung „über wahrscheinliche positive und negative Entwicklungen sowie Chancen und Risiken“<sup>93</sup> zu verstehen ist; in der Praxis wurde diese Forderung allerdings wohl so verstanden, dass schwergewichtig auf die positiven Aspekte der Unternehmensentwicklung Wert gelegt und die Risiken eher stiefmütterlich aufgezeigt worden sind<sup>94</sup>.

#### Risikobericht

Vor diesem Hintergrund ist die zusätzliche Aufnahme der Risikoberichterstattung in dem Abs. 1 des § 289 HGB unmissverständlich dahingehend zu interpretieren, dass insbesondere die das Unternehmen *belastenden* Risiken deutlich aufzuzeigen sind und Überschneidungen mit dem Prognosebericht bewusst in Kauf genommen werden.

In dem *Risikobericht* muss daher die Geschäftsleitung

- die wesentlichen wirtschaftlichen und rechtlichen *Risiken*, die den *Fortbestand* des Unternehmens *gefährden* könnten sowie
- die sonstigen Risiken mit einem *wesentlichen Einfluss* auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

<sup>91</sup> Vgl. IDW RS HFA 1 (1998), Anlage (Gliederungspunkt C).

<sup>92</sup> „Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich“ (KonTraG) vom 27.4.1998, BGBl I 1998, S. 786 ff.

<sup>93</sup> Baetge/Schulze (1998), S. 941.

<sup>94</sup> Vgl. Baetge/Schulze (1998), S. 941 mit Hinweisen auf entsprechende empirische Untersuchungen.



darlegen<sup>95</sup>. Zu den berichtspflichtigen Angaben über die wirtschaftlichen und rechtlichen „Bestandsgefährdungspotentiale“ gehören z. B.

- „ ... die voraussichtliche Entwicklung der *Zahlungsfähigkeit*
- langfristig sich abzeichnende *Vermögensverluste*
- konkretisierte Überlegungen zu einer offenen oder stillen *Liquidation* des Unternehmens (§§ 264 ff. AktG, §§ 60 ff. GmbHG)
- langfristig nicht mehr gegebene *Ertragsperspektiven*...
- *Überschuldung* (§ 92 Abs. 2 AktG und § 64 Abs. 1 GmbHG)
- *Zahlungsunfähigkeit* (und die)
- Rücknahme von *Bestands- oder Ertragsgarantien* (Patronatserklärungen, Unternehmensverträge)“<sup>96</sup>.

#### **Nachtragsbericht**

Für die wirtschaftliche Gesamtbetrachtung sind solche Vorgänge im **Nachtragsbericht** zu erfassen, die erst in der Zeit nach dem Abschlussstichtag bis zur Feststellung des Jahresabschlusses eintreten und eine besondere Bedeutung haben. Hierzu gehören prinzipiell alle in der Abb. 3.36 aufgelisteten Ereignisse und Sachverhalte, und zwar sowohl bei positiven als auch bei negativen Ausprägungen.

#### **Prognosebericht**

Nach allgemeiner Auffassung erstrecken sich die Ausführungen im **Prognosebericht** auf die *voraussichtliche Entwicklung* der Kapitalgesellschaft in denjenigen Bereichen, über die auch bei der Darstellung des Geschäftsverlaufs und der Lage berichtet wird. Es reichen knappe verbale - einen Zeitraum von ca. zwei Jahren umfassende - Prognosen über zukünftige Risiken und Chancen oder z. B. über voraussichtliche Eckdaten zur Beschäftigung, zum Umsatz und zum Ertrag<sup>97</sup>.

#### **Forschungs- und Entwicklungsbericht**

Die Zukunftsaussichten bestimmter Unternehmen (z. B. Elektronik-, Automobil-, Energie-, Pharmaindustrie) werden z. T. wesentlich durch ihre Aktivitäten und Erfolge im Bereich der Forschung und Entwicklung bestimmt. Nach § 289 Abs. 2 Nr. 3 HGB soll auch hierüber berichtet werden (**Forschungs- und Entwicklungsbericht**). Im Schrifttum besteht allerdings weitgehende Übereinstimmung darin, dass weder über die Forschungsziele oder nicht abgeschlossene Projekte noch über konkrete Einzelheiten von Forschungsergebnissen zu berichten ist. In Betracht kommen insbesondere allgemeine Angaben (z. B. Gesamtaufwendungen, erhaltene Subventionen,

---

<sup>95</sup> Vgl. IDW RS HFA 1 (1998), Tz. 30 ff.

<sup>96</sup> IDW RS HFA 1 (1998), Anlage (Gliederungspunkt C).

<sup>97</sup> Vgl. Ellrott (2010), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 289 HGB, Anm. 35.

Anzahl der Mitarbeiter im Forschungsbereich) oder bereits der Öffentlichkeit und somit auch der Konkurrenz bekannte Ergebnisse.

Im **Zweigniederlassungsbericht** soll auf die bestehenden Zweigniederlassungen, d. h. über solche Betriebsstätten berichtet werden, die getrennt von dem Hauptwerk an anderen in- und ausländischen Orten tätig sind. Regelmäßig wird diese Angabe auch im Interesse der Unternehmen selbst liegen, da durch möglichst viele Zweigniederlassungen ein positiver Eindruck vermittelt werden kann.

**Zweignieder-  
lassungsbericht**

Um den Adressaten der Rechnungslegung in Zukunft einen direkten Einblick in die Struktur und Arbeitsweise und die Unternehmensführungspraktiken der Leitungsorgane des Unternehmens zu geben haben börsennotierte Aktiengesellschaften sowie Aktiengesellschaften, die ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien zum Handel an einem organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 5 WpHG ausgegeben haben und deren ausgegebene Aktien auf eigene Veranlassung über ein multilaterales Handelssystem i. S. d. § 2 Abs. 3 S. 1 Nr. 8 WpHG gehandelt werden, eine Erklärung zur Unternehmensführung in ihren Lagebericht aufzunehmen. Dies bildet dort einen gesonderten Abschnitt. Alternativ kann das Unternehmen die Erklärung auch auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich machen. In diesem Fall ist in den Lagebericht eine Bezugnahme aufzunehmen, welche die Angabe der Internetseite enthält.

**Erklärung zur  
Unternehmens-  
führung**

Die Erklärung zur Unternehmensführung besteht aus drei Bestandteilen:

1. die Erklärung gemäß § 161 des Aktiengesetzes;
2. relevante Angaben zu Unternehmensführungspraktiken, die über die gesetzlichen Anforderungen hinaus angewandt werden, nebst Hinweis, wo sie öffentlich zugänglich sind;
3. eine Beschreibung der Arbeitsweise von Vorstand und Aufsichtsrat sowie der Zusammensetzung und Arbeitsweise von deren Ausschüssen; sind die Informationen auf der Internetseite der Gesellschaft öffentlich zugänglich, kann darauf verwiesen werden.

**Übung:**

Laden Sie einen beliebigen Lagebericht einer (großen) deutschen Aktiengesellschaft aus dem Internet und versuchen Sie einzelne Angaben zu finden, die den o. g. Teilberichten zugeordnet werden können. Nehmen Sie die Zuordnung vor.

**3.5.3.4 Gliederung und formelle Grundlagen**

Ebenso wie für den Anhang wird für den Lagebericht *kein* gesetzliches Gliederungsschema vorgeschrieben oder empfohlen. Die Unternehmen besitzen hinsichtlich der formellen Gestaltung weitgehende Freiheiten. In Anbetracht der vielfältigen Informationen wird eine im Zeitablauf beizubehaltende Strukturierung (stetiger Berichtsaufbau) als notwendig angesehen<sup>98</sup>. Dies ergibt sich schon daraus, dass die allgemeinen Gliederungsgrundsätze (einschließlich des Gebots der *Darstellungstetigkeit*) nach § 265 HGB weitgehend auch für den Lagebericht gelten sollen<sup>99</sup>. Aus Gründen der intertemporären Vergleichsmöglichkeit sollen bei zahlenmäßigen Angaben auch die *Vorjahreszahlen* aufgenommen werden und - falls erforderlich, wie z. B. bei dem seinerzeitigen Wechsel von der DM auf den Euro - entsprechend angepasst werden. Der Lagebericht ist als solcher kenntlich zu machen. An welcher Stelle und in welcher Reihenfolge die Unternehmen den Bericht präsentieren, bleibt ihnen überlassen, sofern eine deutlich erkennbare Abgrenzung von dem Jahresabschluss und anderen freiwilligen Erläuterungen eingehalten wird. Üblicherweise erfolgt eine Einbindung in den sog. Geschäftsbericht, der z. B. nach ADS<sup>100</sup> wie folgt aufgebaut werden kann:

1. Lagebericht,
2. Freiwilliger Berichtsteil,
3. Bilanz,
4. Gewinn- und Verlustrechnung,
5. Anhang (Pflichtangaben und tatsächliche Angaben).

<sup>98</sup> Vgl. Reitinger (1994), in: HdJ, Abt. IV/3, Rn. 21.; ADS, Teilbd. 2, (1995), § 289 HGB, Tz. 32; Lück (1995), in: HdR, § 289 HGB, Rn. 27.

<sup>99</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 2, (1995), § 289 HGB, Tz. 32 mit weiteren Literaturangaben.

<sup>100</sup> Vgl. ADS, Teilbd. 2, (1995), § 289 HGB, Tz. 36.

### 3.5.4 Abschlussprüfung

#### 3.5.4.1 Vorbemerkung

Die Vorschriften über die Jahresabschlussprüfung ergeben sich aus den §§ 316 bis 324a HGB und aus den sie ergänzenden Spezialregelungen des AktG und GmbHG (z. B. § 111 AktG, § 42 a GmbHG). Durch das im Mai 1998 in Kraft getretene KonTraG sowie durch das im Juli 2002 verabschiedete Transparenz- und Publizitätsgesetz (TransPuG) sind diese Regelungen grundlegend überarbeitet und z. T. völlig neugefasst bzw. ergänzt worden. Anlass dieser Reformen war zum einen die Erkenntnis, verbesserte Rahmenbedingungen für solche deutsche Kapitalgesellschaften zu schaffen, die sich auf internationalen Kapitalmärkten finanzieren wollen, sowie den potentiellen ausländischen Anlegern über eine verbesserte Prüfungsqualität zusätzliche Sicherheit und Entscheidungsanreize zu vermitteln.

**Reform durch  
KonTraG und  
TransPuG**

Nicht zuletzt erfolgten die Reformen auch vor dem Hintergrund spektakulärer Unternehmenszusammenbrüche und -krisen, die in den Medien und der Bevölkerung insbesondere deshalb Verwunderung, Ratlosigkeit und Empörung auslösten, weil die Abschlüsse dieser Unternehmen über Jahre hinweg von Wirtschaftsprüfern mit uneingeschränkten Bestätigungsvermerken testiert worden waren. Mit den geänderten Prüfungsbestimmungen beabsichtigt der Gesetzgeber die sog. **Erwartungslücke**<sup>101</sup> zu beseitigen. Mit diesem Begriff wird die Diskrepanz zwischen der in weiten Teilen der Öffentlichkeit verbreiteten Ansicht bezeichnet, dass das Testat des Wirtschaftsprüfers eine Art Güte- oder Qualitätssiegel für ein wirtschaftlich gesundes Unternehmen sei und der tatsächlichen Bedeutung des Bestätigungsvermerks, die darin besteht, dass lediglich festgestellt werden muss, ob der Jahresabschluss den GoB und den gesetzlichen Normen entspricht, also keinesfalls Aussagen über den wirtschaftlichen Zustand trifft.

---

<sup>101</sup> Vgl. hierzu z. B. Wolz (1998), S. 122.

### 3.5.4.2 Prüfungspflicht und Abschlussprüfer

#### generelle Prüfungspflicht für große und mittelgroße Kapitalgesell- schaften

Der Jahresabschluss und der Lagebericht aller großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften unterliegen einer generellen Prüfungspflicht gemäß § 316 HGB. Kleine Kapitalgesellschaften sind hiervon befreit, können sich aber freiwillig prüfen lassen. Gleiches gilt für Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Auf die besonderen Prüfungsbestimmungen für z. B. Kreditinstitute, Versicherungen, Genossenschaften und dem PubLG unterliegende Unternehmen soll hier nicht eingegangen werden. Unter die Prüfungspflicht fallen auch die Jahresabschlüsse für verkürzte Wirtschaftsjahre (Rumpfwirtschaftsjahre).

Erfolgt trotz gesetzlicher Prüfungspflicht keine Abschlussprüfung, kann der Jahresabschluss *nicht* festgestellt werden (§ 316 Abs. 1 HGB). Bei einer Missachtung dieses Feststellungsverbots ist der Jahresabschluss der AG gemäß § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG **nichtig**. Obwohl im GmbHG keine entsprechende Nichtigkeitsvorschrift existiert, tritt für GmbH-Abschlüsse die gleiche Rechtsfolge ein<sup>102</sup>.

#### Vorbehaltsaufgabe

Da die Pflichtprüfung nur von besonders qualifizierten Fachleuten durchgeführt werden soll, ist sie grundsätzlich dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer bzw. den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorbehalten (§ 319 Abs. 1 HGB). Eine gesetzliche Ausnahmeregelung besteht lediglich für *mittelgroße* GmbH, für die als Abschlussprüfer auch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften in Frage kommen.

#### Wirtschaftsprüfer

*Wirtschaftsprüfer* müssen die in der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) geregelten strengen Zulassungsanforderungen hinsichtlich der fachlichen und persönlichen Eignungen erfüllen, um nach bestandem Wirtschaftsprüfer-Examen durch die Wirtschaftsprüferkammer öffentlich bestellt zu werden (§§ 1, 15 WPO). *Wirtschaftsprüfungsgesellschaften* bedürfen der Anerkennung durch die Wirtschaftsprüferkammer (§ 29 WPO); die Voraussetzungen hierfür enthält § 28 WPO.

#### vereidigte Buchprüfer

Die berufsrechtlichen Vorschriften für die *vereidigten Buchprüfer* und Buchprüfungsgesellschaften (Zulassung, Prüfung und Bestellung) sind ebenfalls in der Wirtschaftsprüferordnung enthalten (§§ 128 ff. WPO). Der Zugang zu dieser Prüfergruppe steht Steuerberatern und Rechtsanwälten offen, die *i. d. R.* eine mindestens fünfjährige Berufspraxis (davon wenigstens

<sup>102</sup> Vgl. Förschle/Küster (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 316 HGB, Anm. 25.

3 Jahre Prüfungstätigkeit) nachweisen und eine besondere Prüfung ablegen müssen (vgl. §§ 128 ff. WPO).

Gemäß § 318 HGB muss der Abschlussprüfer vor Ablauf des Prüfungsjahres von den Gesellschaftern, d. h. bei einer AG von der Hauptversammlung und bei der GmbH von der Gesellschafterversammlung, gewählt werden. Bei einer GmbH darf der Gesellschaftsvertrag etwas anderes bestimmen, z. B. Wahl durch die Geschäftsführung oder den Aufsichtsrat. Erfolgt keine rechtzeitige Prüferwahl bis zum Ende des Geschäftsjahres, muss eine gerichtliche Prüferbestellung erfolgen (§ 318 Abs. 4 ff. HGB).

#### Wahl der Abschlussprüfer

Der Aufsichtsrat der AG hat gemäß § 124 Abs. 3 AktG das Recht bzw. die Pflicht, der Hauptversammlung den bzw. die zu wählenden Abschlussprüfer vorzuschlagen. Auch wenn dieses *Vorschlagsrecht* im Zusammenwirken mit dem Vorstand ausgeübt wird, verbleibt letztlich die Entscheidungskompetenz bei dem Aufsichtsrat<sup>103</sup>.

#### Vorschlagsrecht

Unverzüglich nach der Wahl ist dem Abschlussprüfer der *Prüfungsauftrag* zu erteilen. Im Gegensatz zu früherem Recht erfolgt dies bei Aktiengesellschaften nach dem durch das KonTraG geänderten § 111 AktG nicht mehr durch den Vorstand, sondern durch den Aufsichtsrat, um hierdurch - lt. Regierungsbegründung zur Änderung von § 111 AktG - „die Hilfsfunktion des Prüfers für den Aufsichtsrat bei der Bewältigung seiner Kontrolltätigkeit und die Unabhängigkeit des Prüfers vom Management“<sup>104</sup> zu betonen (§ 318 Abs. 1 HGB i. V. m. § 111 Abs. 2 AktG). Diese Regelung gilt auch für Gesellschaften mbH mit freiwilligem Aufsichtsrat, vorbehaltlich einer im Gesellschaftsvertrag enthaltenen anderen Bestimmung (§ 52 GmbHG). Ist nach dem Gesellschaftsvertrag kein Aufsichtsrat bestellt, erteilen die gesetzlichen Vertreter der GmbH den Prüfungsauftrag.

#### Prüfungsauftrag

Um eine objektive Prüfung durchführen zu können und um Manipulationsgefahren auszuschließen, wird verlangt, dass der Abschlussprüfer gegenüber dem zu prüfenden Unternehmen **unabhängig**, **unbefangen** und **unparteilich** handeln kann. Der Gesetzgeber sieht daher in §§ 319 Abs. 2, 3, 4 und 5, 319a und 319b HGB eine Reihe von **Ausschlussgründen** für die Bestellung von Abschlussprüfern vor, die in vier typische Kategorien eingeteilt werden können. So dürfen Wirtschaftsprüfer

#### Ausschlussgründe

<sup>103</sup> Vgl. hierzu Forster (1998), S. 43.

<sup>104</sup> BT-Drucks. 13/9712 (1998), S. 16.

und vereidigte Buchprüfer (bzw. Gesellschaften) insbesondere nicht Abschlussprüfer sein, wenn sie u. a.

1. an der zu prüfenden Unternehmung **beteiligt** sind **oder** aber bei ihr **als** *Vorstands-, Aufsichtsratsmitglied* oder als *Arbeitnehmer* **tätig** sind oder in den drei letzten Jahren vor der Bestellung waren oder
2. bei der Buchführung oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses *über die Prüfungstätigkeit* hinaus *mitgewirkt* haben oder
3. **finanziell** von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft (einschließlich bestimmter Beteiligungsunternehmen) **abhängig** sind. Finanzielle Abhängigkeit liegt vor, wenn die Prüfungs- und Beratungshonorare in den letzten fünf Jahren mehr als 30 % der Gesamteinnahmen aus der beruflichen Tätigkeit betragen und dies auch im lfd. Geschäftsjahr zu erwarten ist oder
4. innerhalb der letzten 10 Jahre in mehr als 6 Fällen den Jahresabschluss der zu prüfenden (börsennotierten) AG testiert haben.

Ein Verstoß gegen die Ausschlussgründe führt nicht zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses, sondern wird „nur“ als Ordnungswidrigkeit gemäß § 334 Abs. 2 HGB eingestuft und kann - neben den berufsrechtlichen Konsequenzen - mit einer Geldbuße bis zu 50.000 € geahndet werden (§ 334 Abs. 3 HGB).

#### **Aufgabe und Ziel der Prüfung**

Die *Zielsetzung* der Abschlussprüfung besteht darin, ein durch Fachleute abgesichertes, objektives Urteil über den Jahresabschluss und Lagebericht sowie über die (Prognose-)Aussagen und Einschätzungen der Geschäftsleitung hinsichtlich der wirtschaftlichen Gesamtlage des Unternehmens zu gewinnen. Aus dieser allgemeinen Zielsetzung lassen sich unter Beachtung der gesetzlichen Prüfungsvorschriften über den Gegenstand und Umfang, den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk drei Aufgabenstellungen ableiten<sup>105</sup>:

#### **Kontrollfunktion**

1. Die Prüfung hat eine **Kontrollfunktion**, indem die einzelnen Elemente der Rechnungslegung und der Jahresabschluss insgesamt auf die Einhaltung von gesetzlichen Vorschriften und gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen untersucht und ihre

---

<sup>105</sup> Vgl. WP-Hdb. Bd. I (2000), R Tz. 1; IDW PS 200 (2000), Tz. 8 ff.

Ordnungsmäßigkeit bzw. die Verstöße und Unrichtigkeiten festgestellt werden (*Ordnungsmäßigkeits-, Gesetzmäßigkeitsprüfung*).

2. Die Prüfung erfüllt eine **Informationsfunktion** gegenüber den internen und externen Adressaten des Jahresabschlusses. Im Vordergrund steht hierbei die „nach innen“ ausgerichtete Information der Geschäftsleitung, der Gesellschafter und insbesondere des Aufsichtsrats als Überwachungsorgan. Dies erfolgt primär durch den *schriftlichen Prüfungsbericht*, aber auch durch die nunmehr obligatorische Teilnahmepflicht des Abschlussprüfers an der Aufsichtsrats- oder Ausschusssitzung über den geprüften Jahresabschluss, in der er über die wesentlichen Ergebnisse seiner Prüfung zu berichten hat (§ 171 Abs. 1 AktG sowie bei der GmbH auf Verlangen eines Gesellschafters, § 42a Abs. 3 GmbHG).

**Informations-  
funktion**

3. Der Prüfung kommt ferner eine **Beglaubigungsfunktion** gegenüber den externen Jahresabschlussadressaten zu. Dies geschieht durch die Erteilung eines Bestätigungsvermerks, in dem der Prüfer das Ergebnis seiner Prüfung zusammenzufassen hat und bei Einwendungen seine Erklärung einzuschränken oder zu versagen hat. Durch das KonTraG ist der in § 322 HGB gefasste Bestätigungsvermerk von dem früheren (gesetzlich vorgeschriebenen) „Formeltestat“ in einen relativ ausführlichen Vermerk geändert worden, um den Adressaten insbesondere auch evtl. Risiken für den Fortbestand des Unternehmens und die künftige Entwicklung aufzuzeigen.

**Beglaubigungs-  
funktion**

### 3.5.4.3 Gegenstand und Umfang der Prüfung

Gegenstand und Umfang der Abschlussprüfung werden durch § 317 HGB bestimmt. Aus der durch das BilMoG überarbeiteten Vorschrift ergibt sich sowohl eine Erweiterung des Gegenstandes für bestimmte Kapitalgesellschaften (Überprüfung des Überwachungssystems) als auch eine weitergehende inhaltliche Ergänzung und Umschreibung des Prüfungsumfangs.

Neben den unmittelbar in § 317 HGB genannten Gegenständen sind auch diejenigen Bereiche und Sachverhalte in die Prüfung einzubeziehen, die nur in einer mittelbaren Beziehung zu den Rechnungslegungsinstrumenten stehen, jedoch durch die Einbeziehung oder Nichtberücksichtigung Einfluss auf den Jahresabschluss haben. Zu diesen „außerbuchhalterischen Bereichen“



gehören vor allem die *Rechtsgrundlagen* und *Rechtsbeziehungen* des zu prüfenden Unternehmens<sup>106</sup>.

#### **Gegenstand der Prüfung**

Den **Gegenstand** der Prüfung bilden hiernach:

- *die Buchführung* (§ 317 Abs. 1 HGB),
- *der Jahresabschluss* (§ 317 Abs. 1 HGB),
- *der Lagebericht* (§ 317 Abs. 2 HGB),
- *das Risikofrüherkennungs- und Überwachungssystem* (§ 317 Abs. 4 HGB)
- *sonstige Bereiche*

#### **Umfang der Prüfung**

Der **Umfang** der Prüfung wird zunächst grundsätzlich durch die in § 317 HGB getroffene Auswahl der Prüfungsgegenstände determiniert. Darüber hinaus enthält die Vorschrift auch weitere allgemeine Anweisungen und Forderungen, die von dem Prüfer zu beachten sind, um ein zweckentsprechendes Urteil zu gewinnen. Aus § 317 HGB lassen sich jedoch weder die Art noch das Ausmaß, noch die Intensität der Prüfungshandlungen bestimmen. Der Umfang der Prüfungshandlungen muss daher auch *aus den Zielsetzungen und Aufgabenstellungen* der Abschlussprüfung *abgeleitet* werden, wobei es dem pflichtmäßigen Ermessen des Prüfers überlassen bleibt, die notwendigen Handlungen eigenverantwortlich zu bestimmen<sup>107</sup>. Daneben ist es erforderlich, zusätzlich die weiteren Prüfungsnormen und zwar insbesondere zum Prüfungsbericht (§ 321 HGB) und Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB) zur inhaltlichen Ausfüllung des Prüfungsumfangs heranzuziehen.

#### **Buchführung und Jahresabschluss**

Nach § 317 Abs. 1 HGB sind die Buchführung und der Jahresabschluss daraufhin zu überprüfen, ob sie den Vorschriften des Gesetzes sowie des Gesellschaftsvertrags und der Satzung entsprechen. Die *Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften*, zu denen sämtliche Bilanzierungs-, Bewertungs-, Gliederungs- und Anhangs-Erläuterungsvorschriften gehören, bedeutet auch zwangsläufig die Beachtung der gesetzlich festgelegten und der nicht-kodifizierten, ungeschriebenen GoB. Es handelt sich insoweit um eine formelle Ordnungsmäßigkeitsprüfung.

Auszurichten ist die Prüfung nach Satz 3 der Vorschrift auf das Erkennen von *Unrichtigkeiten* und *Verstößen* gegen gesetzliche und gesellschaftsvertragliche Vorschriften, die sich *wesentlich* auf die Darstellung

---

<sup>106</sup> Vgl. hierzu u.a. WP-Hdb. Bd. I (2000), R Tz. 7.

<sup>107</sup> Vgl. IDW PS 200 (2000), Tz. 18; WP-Hdb. Bd. I (2000), R Tz. 16.

des nach § 264 Abs. 2 HGB geforderten Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auswirken. **„Verstöße“** stellen bewusst falsche Angaben im Jahresabschluss und Lagebericht dar, die auf einer beabsichtigten Durchbrechung bzw. Nichtbeachtung von Gesetzesvorschriften oder Rechnungslegungsgrundsätzen beruhen (z. B. Täuschungen, Fälschungen, Manipulationen, Vermögensschädigungen), während **„Unrichtigkeiten“** als unbeabsichtigt falsche Angaben im Abschluss und Lagebericht anzusehen sind, die durch Irrtümer, Unkenntnis, Schreib- oder Rechenfehler, Übersehen oder unbeabsichtigte Falschinterpretationen bzw. Fehleinschätzungen von Sachverhalten entstehen<sup>108</sup>.

Der *Lagebericht* ist gemäß § 317 Abs. 2 HGB daraufhin zu beurteilen, ob er mit dem Jahresabschluss und mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang steht und - weitergehend als nach bisherigem Recht - ob er eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens vermittelt. Dabei umfasst die Prüfung insbesondere auch die durch den Vorstand darzustellenden *Risiken der künftigen Entwicklung*. Da es sich hierbei um Prognosen und Einschätzungen der Geschäftsleitung handelt, kann der Prüfer praktisch nur Feststellungen über die vollständige und möglichst wirklichkeitsnahe Darstellung der Risiken treffen. In der Gesetzesbegründung wird in diesem Zusammenhang angeführt: „Der Abschlussprüfer kann sich nur hinreichend Gewissheit darüber verschaffen, dass alle verfügbaren Informationen verwendet wurden, die grundlegenden Annahmen realistisch und in sich widerspruchsfrei sind und Prognoseverfahren richtig gehandhabt wurden. Die Prüfung stellt somit weitgehend eine Plausibilitätsprüfung dar.“<sup>109</sup> Die Angaben der Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289a HGB) sind nicht in die Prüfung mit einzubeziehen.

#### Lagebericht

Gemäß § 317 Abs. 4 HGB hat sich die Prüfung ferner auf Feststellungen zu dem vom Vorstand nach § 91 Abs. 2 AktG einzurichtenden *Risikofrüherkennungssystem* zu erstrecken. Obwohl alle Kapitalgesellschaften ein solches Risikomanagement und eine nach den jeweiligen Bedürfnissen des Unternehmens ausgestaltete interne Revision vorsehen müssen, um Risiken und Fehlentwicklungen möglichst frühzeitig erkennen und abstellen zu können, sind nur börsennotierte Aktiengesellschaften betroffen.

#### Risikofrüherkennungssystem

<sup>108</sup> Vgl. IDW EPS 450 n. F. (2002), Tz. 45; IDW PS 210 (2003), Tz. 7.

<sup>109</sup> BT-Drucks. 13/9712 (1998), S. 27; vgl. auch IDW PS 350 (1998), Tz. 3 f.

Eine Zusammenfassung der sich aus § 317 HGB ergebenden Gegenstände und des Prüfungsumfangs enthält die Abb. 3.37.

Prüfungsgegenstand	Prüfungsumfang
Buchführung Bilanz GuV Anhang	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Beachtung der GoB sowie der gesetzlichen Vorschriften und gesellschaftsvertraglichen/satzungsmäßigen Bestimmungen</li> <li>- Erkennen von Verstößen und Unrichtigkeiten mit wesentlicher Auswirkung auf Generalnorm § 264 Abs. 2 HGB (Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage)</li> </ul>
Lagebericht	<ul style="list-style-type: none"> <li>- in Einklang mit               <ul style="list-style-type: none"> <li>- dem Jahresabschluss und</li> <li>- den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers</li> </ul> </li> <li>- Vermittlung einer zutreffenden Vorstellung von der Lage des Unternehmens</li> <li>- zutreffende Darstellung aller Risiken der künftigen Entwicklung</li> </ul>
Überwachungssystem	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Beurteilung, ob Vorstand von börsennotierten AG geeignete Maßnahmen für Risikomanagement eingerichtet hat und ob das danach einzurichtende Überwachungssystem seine Aufgaben erfüllen kann</li> </ul>

**Abb. 3.37: Gegenstand und Umfang der Prüfung nach § 317 HGB**

**Anwendung internationaler Prüfungsstandards**

Des Weiteren hat der Abschlussprüfer gem. § 317 Abs. 5 HGB bei der Durchführung einer Prüfung die internationalen Prüfungsstandards anzuwenden, die von der Europäischen Kommission in dem Verfahren nach Artikel 26 Abs. 1 der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (ABl. EU Nr. L 157 S. 87) angenommen worden sind.

**Weitere Abschlussprüfungsanforderungen bzw. Nichtanwendungen dieser durch das BMJ**

In § 317 Abs. 6 HGB wird abschließend das Bundesministerium der Justiz (BMJ) ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, zusätzlich zu den bei der Durchführung der Abschlussprüfung nach Abs. 5 anzuwendenden internationalen Prüfungsstandards weitere Abschlussprüfungsanforderungen oder die Nichtanwendung von Teilen der internationalen Prüfungsstandards

vorzuschreiben, wenn dies durch den Umfang der Abschlussprüfung bedingt ist und den in den Abs. 1 bis 4 genannten Prüfungszielen dient

### 3.5.4.4 Prüfungsbericht

#### 3.5.4.4.1 Aufgabenstellung

Der Abschlussprüfer hat gemäß § 321 HGB die Verpflichtung, über Art, Umfang und Ergebnis seiner Prüfung einen schriftlichen Bericht anzufertigen<sup>110</sup>. In dem Prüfungsbericht sind die *wesentlichen Feststellungen, Beurteilungen und Ergebnisse* in einer straffen Form zusammenzufassen und in einer für die Adressaten verständlichen Sprache darzustellen. Dies gilt für sämtliche Feststellungen, also auch für diejenigen Ergebnisse, über die der Prüfer vor dem Aufsichtsrat bzw. den Gesellschaftern der GmbH mündlich zu berichten verpflichtet ist. Dem Bericht kommt somit eine **Dokumentationsaufgabe** zu.

**Dokumentations-  
aufgabe**

Im Unterschied zu dem grundsätzlich offenzulegenden Jahresabschluss und Lagebericht, hat der Prüfungsbericht einen *vertraulichen* Charakter<sup>111</sup>. Er ist weder für die einzelnen Aktionäre noch die Öffentlichkeit bestimmt, sondern gemäß § 321 Abs. 5 HGB nur den gesetzlichen Vertretern vorzulegen. Hat der Aufsichtsrat den Prüfungsauftrag erteilt, so ist der Bericht ihm vorzulegen, womit verdeutlicht wird, dass der Aufsichtsrat das zuständige Kontrollorgan für die Überwachung der Geschäftsführung ist. Dem Vorstand ist jedoch vor der Zuleitung des Berichts Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben (§ 321 Abs. 5 HGB). Bei Gesellschaften, die keinen Aufsichtsrat bestellt haben, ist der Bericht - über die Geschäftsleitung - den Gesellschaftern vorzulegen (§ 42a GmbHG).

**Empfänger des  
Prüfungsberichts**

Die Aufgaben des Prüfungsberichts liegen somit in der Dokumentation der durch die Prüfungshandlungen ermittelten wesentlichen Feststellungen, Beurteilungen und Ergebnisse zur Unterrichtung der gesetzlichen Vertreter (**Informationsfunktion**) sowie in erster Linie jedoch zur Unterstützung des für die Überwachung des Unternehmens zuständigen Kontrollorgans (**Unterstützungsfunktion** als Hauptaufgabe).

**Informations- und  
Unterstützungs-  
funktion**

#### 3.5.4.4.2 Inhalt

Der Gesetzgeber hat in dem völlig durch das KonTraG neu gefassten § 321 HGB *lediglich* einen - allerdings erheblich erweiterten - *Mindestinhalt* des

**Anforderungen an  
den Bericht**

<sup>110</sup> Vgl. zu den folgenden Ausführungen insbesondere IDW EPS 450 n. F. (2002), Tz. 1.

<sup>111</sup> Vgl. Hellberg (1998), in: Beck HdR, B 600, Rz. 63.

Prüfungsberichts festgelegt. Dem Abschlussprüfer bleibt es hierdurch und auch aufgrund der z. T. sehr allgemein formulierten und daher interpretationsbedürftigen gesetzlichen Berichtsanforderungen überlassen, den Inhalt seiner Ausführungen selbst zu bestimmen. Hierbei kann und muss er sich jedoch an den Empfehlungen und Vorgaben seiner Berufsorganisation, des IDW, orientieren. Von den Prüfungsstandards, Fachgutachten und Stellungnahmen zur Berichterstattung darf der Prüfer nur in Ausnahmefällen mit ausreichender, gewichtiger Begründung abweichen<sup>112</sup>. Hierzu gehören u. a. die allgemeinen Grundsätze für die (inhaltliche und formelle) Erstellung des Prüfungsberichts, nach denen der Abschlussprüfer

- gewissenhaft und unparteiisch,
- schriftlich mit gebotener Klarheit,
- wahrheitsgetreu entsprechend den tatsächlichen Gegebenheiten,
- vollständig durch Aufnahme aller wesentlichen Feststellungen und Tatsachen,
- verständlich und eindeutig sowie
- in einer übersichtlichen Gliederung

zu berichten hat<sup>113</sup>.

#### **Einleitungsteil**

Gemäß § 321 Abs. 1 HGB sind *vorweg*, d. h. vor dem Hauptteil, grundsätzliche Feststellungen zu besonders wichtigen Aspekten der Prüfung zu treffen (Einleitungsteil). Die wesentliche Bedeutung dieser Ausführungen soll bereits durch die Platzierung im Prüfungsbericht hervorgehoben werden. Hierzu gehört zunächst die Stellungnahme des Abschlussprüfers zu der *Lagebeurteilung* des Unternehmens durch deren gesetzliche Vertreter, wobei insbesondere auf die Beurteilung

- des *Fortbestandes* und
- der *künftigen Entwicklung des Unternehmens*

unter Berücksichtigung des Lageberichts einzugehen ist.

Ein weiterer wichtiger Punkt in den grundsätzlichen Ausführungen liegt in der Berichtspflicht über die bei der Prüfung festgestellten

- *Unrichtigkeiten* oder *Verstöße* gegen gesetzliche Vorschriften sowie
- Tatsachen, die den *Bestand* des Unternehmens *gefährden* oder

---

<sup>112</sup> Vgl. IDW PS 201 (2000), Tz. 13 und 29.

<sup>113</sup> Vgl. IDW EPS 450 n. F. (2002), Tz. 8 ff.

- die seine *Entwicklung wesentlich beeinträchtigen* können oder
- die *schwerwiegende Verstöße* der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder die Satzung erkennen lassen.

Stellt der Prüfer im Rahmen der Ordnungsmäßigkeitsprüfung *Verstöße* oder *Unrichtigkeiten* bei dem aufgestellten Jahresabschluss oder dem Lagebericht fest, hat er sie – nach Auffassung des IDW<sup>114</sup> – grundsätzlich nur dann darzustellen, wenn sie nicht im Verlauf der Prüfung behoben worden sind, es sei denn, sie sind für die Überwachungsfunktion des Aufsichtsrats von wesentlicher Bedeutung. Hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung soll im Prüfungsbericht dagegen stets auf wesentliche zwischenzeitlich behobene Mängel eingegangen werden. **Verstöße** (bewusste Nichtbeachtung und Abweichung) oder **Unrichtigkeiten** (unbewusste Irrtümer, Fehler) können sämtliche Rechnungslegungsvorschriften betreffen (GoB, Bilanzierungs-, Bewertungs- und Gliederungsnormen, Angabe- und Erläuterungsvorschriften zum Anhang und Lagebericht). Eine Berichtspflicht besteht nur dann, wenn bei der Prüfung berichtspflichtige Tatsachen bzw. Unregelmäßigkeiten *tatsächlich festgestellt* werden (**positive Berichtspflicht**). Mit der insoweit durch das TransPuG wieder geänderten Vorschrift des § 321 Abs. 2 HGB ist der Gesetzgeber von der erst im Jahr 1998 durch das KonTraG eingeführten *Negativfeststellung* zu der alten Regelung zurückgekehrt. Werden also *keine* berichtspflichtigen Verstöße oder Unrichtigkeiten festgestellt, ist dies weder durch eine Negativerklärung im Bericht erkennbar zu machen noch kann der Prüfer diese (Nicht-)Feststellung positiv bestätigen<sup>115</sup>.

**Verstöße und  
Unrichtigkeiten  
Negativfeststellung**

Über *bestandsgefährdende* oder die *Entwicklung beeinträchtigende Tatsachen* muss nicht nur dann berichtet werden, wenn sie eingetreten sind, sondern bereits, wenn sie *ernsthaft bevorstehen* und eintreten könnten. Eine derartige Berichtspflicht verlangt, da es sich um prognostische Einschätzungen handelt, eine sorgfältige Schilderung der Sachverhalte und der daraus möglicherweise erwarteten Folgen unter Berücksichtigung der damit verbundenen Beurteilungsrisiken. Stellt der Prüfer keine derartigen negativen Tatsachen fest, hat er dies im Bericht nicht zu erwähnen. Es ist also keine Negativfeststellung erforderlich<sup>116</sup>.

**Bestandsgefähr-  
dende Tatsachen**

<sup>114</sup> Vgl. IDW EPS 450 n. F. (2002), Tz. 46.

<sup>115</sup> Vgl. IDW EPS 450 n. F. (2002), Tz. 42.

<sup>116</sup> Vgl. IDW EPS 450 n. F. (2002), Tz. 38.

Zu den berichtspflichtigen *Verstößen gegen gesetzliche, gesellschaftsvertragliche oder satzungsmäßige Bestimmungen*, die nicht mit den zuvor erwähnten Rechnungslegungsnormen im Zusammenhang stehen, gehören u. a. schwerwiegende Manipulationen und Täuschungen, Vermögensschädigungen und Regelverletzungen der gesetzlichen Vertreter z. B. im Zusammenhang mit steuergesetzlichen Normen, mit dem Insolvenz-, Straf- und Betriebsverfassungsrecht oder bei der Aufstellung und Offenlegung von Vorjahresabschlüssen.

### **Hauptteil**

Gemäß § 321 Abs. 2 HGB ist in dem **Hauptteil** des Prüfungsberichts *festzustellen*, ob

- die Buchführung, der Jahresabschluss und der Lagebericht sowie weitere geprüfte Unterlagen den gesetzlichen Vorschriften und den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung entsprechen,

ist darauf *einzugehen*, ob

- der Abschluss insgesamt unter Beachtung der GoB ein entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt und

ist *darzustellen*, ob

- die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben.

In dem Hauptteil ist ferner darauf einzugehen, ob der Abschluss insgesamt (*Gesamtaussage*) mit der Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB unter Beachtung der GoB übereinstimmt.

### **besondere Erläuterungen zur Beurteilung des Abschlussprüfers**

Gemäß § 321 Abs. 3 HGB müssen in einem besonderen Abschnitt Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung erläutert werden, um den Berichtsadressaten - so die Gesetzesbegründung - eine bessere Beurteilung der Tätigkeit des Abschlussprüfers zu ermöglichen<sup>117</sup>. Neben dem Hinweis auf die Ausführungen unter Gliederungspunkt 3.5.4.3 gehören zu den berichtspflichtigen Inhalten u. a. die Darlegung der

- Grundsätze, die bei der Prüfungsdurchführung beachtet worden sind (*Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung des IDW*),
- zugrunde gelegten *Prüfungsstrategie* und *Prüfungsschwerpunkte*,
- Zielsetzung und Verwendung stichprobengestützter *Prüfungsverfahren*,
- *Einholung von Bestätigungen* bei Unternehmensfremden und Untersuchungen Dritter,

---

<sup>117</sup> Vgl. BT-Drucks. 13/9712 (1998), S. 29.



- Prüfungerschwernisse und -hemmnisse,
- Auswirkungen aus dem *Vorjahresabschluss*,
- Besonderheiten bei der *Inventar-Prüfung* und
- Prüfung der rechnungslegungsbezogenen organisatorischen Umstellungen<sup>118</sup>.

Gemäß § 321 Abs. 4 HGB muss ferner das Ergebnis einer nach § 317 Abs. 4 HGB erfolgten Prüfung des einzurichtenden Risikomanagements und des internen Überwachungssystems dargelegt werden. Notwendig wird dies jedoch nur bei börsennotierten Aktiengesellschaften<sup>119</sup>. Beurteilt werden soll die *Funktionsfähigkeit der internen Revision*; hierzu ist eine Darlegung der organisatorischen Maßnahmen nicht gefordert. Stellt der Prüfer Schwachstellen fest, hat er die Bereiche aufzuzeigen, ohne dass von ihm konkrete Verbesserungsvorschläge zu nennen sind<sup>120</sup>.

**Erläuterung zum  
Risikomanagement**

Gemäß § 321 Abs. 4a HGB hat der Abschlussprüfer im Prüfungsbericht seine Unabhängigkeit zu bestätigen.

**Unabhängigkeits-  
erklärung**

Neben dem bisher behandelten Mindestinhalt nach § 321 HGB muss in dem Prüfungsbericht der *Bestätigungsvermerk* (§ 322 Abs. 3 HGB) bzw. der Vermerk über seine Versagung jeweils in vollem Umfang wiedergegeben werden (§ 322 Abs. 5 HGB). Ferner sind ggf. Feststellungen zu *Erweiterungen des Prüfungsauftrags* sowie einleitende *Angaben zum Prüfungsauftrag* aufzunehmen.

**Bestätigungs-  
vermerk**

#### **3.5.4.4.3 Gliederung**

Eine detaillierte, die Reihenfolge der Berichtsangaben exakt einzuhaltende Gliederung des Prüfungsberichts ist gesetzlich nicht vorgeschrieben. Aus der Fassung des HGB nach Verabschiedung des KonTraG Recht lassen sich nach § 321 HGB jedoch grob strukturierte Gliederungselemente voneinander unterscheiden. Aus den vorhergehenden Ausführungen ist zu erkennen, dass die grundsätzlichen Feststellungen z. B. zur wirtschaftlichen Lagebeurteilung *vorweg* in einem *Einleitungsteil* zu treffen sind, dass es einen *Hauptteil* und danach weitere *Abschnitte* geben soll. In der Abb. 3.38 ist die erweiterte

<sup>118</sup> Vgl. IDW EPS 450 n. F. (2002), Tz. 54 und 56.

<sup>119</sup> Bei nicht börsennotierten Aktiengesellschaften ist über wesentliche, bei der Prüfung festgestellte Tatsachen, die einen Verstoß gegen § 91 Abs. 2 AktG erkennen lassen, gemäß 321 Abs. 1 S. 3 HGB zu berichten. Vgl. IDW EPS 450 n. F. (2002), Tz. 86.

<sup>120</sup> Vgl. IDW EPS 450 n. F. (2002), Tz. 85.



Gliederungsempfehlung des IDW in dem Entwurf einer Neufassung des Prüfungsstandards 450<sup>121</sup> wiedergegeben.

- 1 Prüfungsauftrag
- 2 Grundsätzliche Feststellungen
  - 2.1 Lage des Unternehmens
    - 2.1.1 Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter
    - 2.1.2 Entwicklungsbeeinträchtigende oder bestandsgefährdende Tatsachen
  - 2.2 Unregelmäßigkeiten
    - 2.2.1 Unregelmäßigkeiten in der Rechnungslegung
    - 2.2.2 Sonstige Unregelmäßigkeiten
- 3 Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung
- 4 Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung
  - 4.1 Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung
    - 4.1.1. Buchführung und weitere geprüfte Unterlagen
    - 4.1.2 Jahresabschluss
    - 4.1.3 Lagebericht
    - 4.1.4 Gesamtaussage des Jahresabschlusses
- 5 Feststellungen zum Risikofrüherkennungssystem
- 6 Feststellungen aus Erweiterungen des Prüfungsauftrags
- 7 Unabhängigkeitserklärung
- 8 Bestätigungsvermerk
- 9 Anlagen zum Prüfungsbericht

**Abb. 3.38: Gliederung des Prüfungsberichts**

### 3.5.4.5 Bestätigungsvermerk

#### Gesamturteil

Der **Bestätigungsvermerk** ist das den Jahresabschlussadressaten gegenüber abzugebende *Gesamturteil* des Prüfers über das Ergebnis der von ihm durchgeführten Jahresabschlussprüfung. Er ist schriftlich unter Angabe von Ort und Datum zu erstellen, von dem Prüfer zu unterzeichnen und sowohl dem Jahresabschluss hinzuzufügen als auch in dem Prüfungsbericht wiederzugeben. Das Gesamturteil soll sich nicht lediglich als Summe der Urteile zu den einzelnen Prüfungsgebieten ergeben, sondern als eine Zusammenfassung von nach ihrer Tragweite und Bedeutung gewichteten

<sup>121</sup> Vgl. IDW EPS 450 n. F. (2002), Tz. 12 sowie die erweiterte Gliederung vor Tz. 1; siehe hierzu auch den Vorschlag von Ludewig (1998), S. 600.

Einzelergebnissen einer oft über mehrere Monate umfassenden Prüfung<sup>122</sup>. Da die externen Jahresabschlussadressaten weder einen Einblick in das dem Jahresabschluss zugrunde liegende Zahlenwerk noch in den Prüfungsbericht nehmen können, sind sie ausschließlich auf das Urteil des unabhängigen Prüfers angewiesen. Dem Bestätigungsvermerk oder seiner Versagung kommt insofern eine bedeutende Außenwirkung zu; für die Öffentlichkeit ist er „gewissermaßen die Visitenkarte des Prüfers“<sup>123</sup>.

Die **inhaltlichen Anforderungen** an den Bestätigungsvermerk sind in § 322 HGB enthalten. Diese Vorschrift ist ebenso wie diejenigen über den Gegenstand und Umfang der Prüfung sowie zu dem Prüfungsbericht durch das KonTraG völlig neu gefasst worden. Zu den wesentlichen Änderungen gehört u. a., dass der Bestätigungsvermerk *nicht* mehr ein sog. *Formeltestat* darstellt, dessen Wortlaut gesetzlich exakt vorgeschrieben war, und ferner, dass auf die nach altem Recht geforderte Aussage, „Buchführung und Jahresabschluss entsprechen nach pflichtgemäßer Prüfung den gesetzlichen Vorschriften“ ausdrücklich verzichtet wird. Nach der Gesetzesbegründung bestand durch die Verwendung des formelhaften Textes (der in der Praxis i. d. R. nicht mit möglichen/notwendigen Ergänzungen versehen wurde) in der Öffentlichkeit die Gefahr der *Überschätzung des Testats* und eines falschen Eindrucks über den Inhalt der Prüfung sowie über die Tragweite und Begrenztheit der Aussagekraft des Bestätigungsvermerks<sup>124</sup>. In der Fassung, nach Inkrafttreten des KonTraG, von § 322 HGB ist daher grundsätzlich ein von dem Prüfer individuell formulierter Bestätigungsvermerk vorgesehen.

**kein Formeltestat**

Gemäß § 322 Abs. 1 HGB hat der **Bestätigungsvermerk**

- das *Ergebnis der Prüfung zusammenzufassen*,
- eine *Beschreibung von Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung* sowie
- eine *Beurteilung des Prüfungsergebnisses*

zu enthalten. Wenn der Prüfer keine Einwendungen zu erheben hat, ist von ihm eine **Erklärung** abzugeben, in der auszuführen ist, dass

- die von ihm nach § 317 durchgeführte Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat,

<sup>122</sup> Vgl. IDW PS 400 (1999), Tz. 9.

<sup>123</sup> Ernst, (1998), S. 1029.

<sup>124</sup> Vgl. BT-Drucks. 13/9712 (1998), S. 29.

- der von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft aufgestellte Jahresabschluss
    - aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse des Abschlussprüfers
    - nach seiner Beurteilung
    - unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
- ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt.

Die bisherigen Ausführungen zeigen, dass der künftig zu erteilende Bestätigungsvermerk sehr umfangreich ausfallen muss, selbst wenn nur ein Minimum der Anforderungen des § 322 HGB erfüllt wird. In dem Anhang zu dem „IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“<sup>125</sup> empfiehlt die Berufsorganisation den Abschlussprüfern die Verwendung eines vorformulierten **Bestätigungsvermerks**, wobei zu erwarten ist, dass die in der Literatur geäußerten Vermutungen, dass „der Prüfer sein Hauptaugenmerk dankbar auf den Anhang (des IDW-Prüfungsstandards, d. Verf.) mit den dort enthaltenen Formulierungen richten (und sie)... in aller Regel übernehmen (wird)“<sup>126</sup> zutreffend sind, woraus zu Recht die Schlussfolgerung zu ziehen ist: „Im Grunde wären wir damit wieder beim alten Formeltestat im neuen Gewand.“<sup>127</sup>

#### **Versagungsvermerk**

Falls der Abschlussprüfer Einwendungen zu erheben hat, muss er seine Erklärung einschränken oder versagen (§ 322 Abs. 4 HGB). Bei einer **Versagung** darf der Prüfer nicht mehr den Begriff „Bestätigungsvermerk“ verwenden, da es sich um einen „Versagungsvermerk“ handelt. **Einschränkungen** sind so darzustellen, dass die Jahresabschlussadressaten deren Tragweite erkennen. In beiden Fällen müssen *erhebliche* Einwendungen gegen den Jahresabschluss bestehen und begründet werden.

Grundsätzlich kommen als Einwendungen sowohl

- *wesentliche Beanstandungen* der Rechnungslegungsbestandteile als auch
- *Prüfungshemmnisse*

in Betracht.

---

<sup>125</sup> IDW (1999a), S. 653.

<sup>126</sup> Ernst (1998), S. 1030.

<sup>127</sup> Ernst (1998), S. 1030.

Einwendungen in Form von **Beanstandungen** können z. B. sein<sup>128</sup>:

- Mängel in der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (Fehlen erforderlicher Handelsbücher oder nicht ordnungsgemäße Führung).
- Verstöße gegen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften im Jahresabschluss (Nichtbeachtung oder unzutreffende Interpretationen von Vorschriften zum Inhalt, zur Gliederung, zu Wertansätzen oder zum Inventar).
- Nichtbeachtung von gesetzlichen, gesellschaftsvertraglichen oder satzungsmäßigen Bestimmungen (Bildung und Auflösung von Rücklagen, Versammlungsbeschlüsse bezüglich des Jahresabschlusses).
- Nichtbeachtung bzw. Unvollständigkeit der Berichterstattung im Anhang und Lagebericht.

Zu Einwendungen, die auf **Prüfungshemmnissen** beruhen, gehören z. B.<sup>129</sup>:

- Beschränkungen beim Einholen von Saldenbestätigungen,
- mangelnde Nachprüfbarkeit von Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Personen oder Unternehmen,
- unzureichende Erfüllung von Auskunfts- und Nachweispflichten bei zu prüfenden Sachverhalten oder
- fehlende Verwertbarkeit der Ergebnisse anderer Prüfer.

Sind die Einwendungen *wesentlich*, muss nach dem Ermessen des Prüfers eine Einschränkung erfolgen; bei schwerwiegenden Beanstandungen, die zu einem insgesamt negativen Gesamturteil führen oder ein Gesamturteil unmöglich machen, ist das Testat zu versagen. In beiden Fällen ist dennoch eine Feststellung des Jahresabschlusses möglich. Die hauptsächliche Bedeutung der Einschränkung liegt weniger in deren rechtlichen Konsequenzen, sondern in der *negativen Außenwirkung* auf die Gesellschafter, Gläubiger, Lieferanten, Abnehmer, Arbeitnehmer und sonstige Interessenten.

### 3.5.5 Offenlegung

#### 3.5.5.1 Offenlegung, Veröffentlichung und Vorlage

Die im Vierten Abschnitt des HGB enthaltenen Publizitätsvorschriften (§ 325 ff. HGB) gelten grundsätzlich nur für Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellte haftungsbeschränkte Personengesellschaften i. S. d. § 264a

#### Offenlegung

<sup>128</sup> Vgl. WP-Hdb. Bd. I (2000), Q Tz. 511.

<sup>129</sup> Vgl. WP-Hdb. Bd. I (2000), Q Tz. 512.

HGB. Unter zeitlichem Aspekt und im Hinblick auf die Empfänger der bekanntzumachenden Rechnungslegungsinformationen bzw. -unterlagen wird zwischen der *Offenlegung*, *Veröffentlichung* und *Vorlage* unterschieden, wobei der **gemeinsame Zweck** bei allen drei Handlungsvorgängen in der Unterrichtung der Adressaten liegt.

Als **Offenlegung** werden lediglich die in § 325 HGB gesetzlich vorgeschriebene

- Einreichung des Jahresabschlusses, Lageberichts und weiterer Unterlagen beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers (*Registerpublizität*) sowie die
- Bekanntmachung der offenlegungspflichtigen Unterlagen im elektronischen Bundesanzeiger (*Bundesanzeigerpublizität*) und die
- Bekanntmachung eines Hinweises auf die erfolgte Registerpublizität im elektronischen Bundesanzeiger (*Hinweispublizität*)

#### Offenlegungszweck

bezeichnet<sup>130</sup>. Während sich der Umfang der Offenlegungspflichten, die Art der Offenlegung und die Offenlegungszeitpunkte aus § 325 HGB ergeben, sind Form und Inhalt der Offenlegung in § 328 HGB vorgeschrieben (vgl. hierzu die Ausführungen im folgenden Gliederungspunkt). Da die offenzulegenden Unterlagen gem. § 325 Abs. 1 S. 1 HGB unverzüglich, jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag folgenden Geschäftsjahrs, *nach ihrer Vorlage an die Gesellschafter* bei dem Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einzureichen sind und gem. § 325 Abs. 2 HGB die Einrichtung bekanntzumachen ist, liegt der **Offenlegungszweck** *nicht* in der Unterrichtung der Gesellschafter, sondern vielmehr in der Unterrichtung der *allgemeinen „Öffentlichkeit“*.

#### Unterrichtung der Gesellschafter

Insofern ist - trotz der engen inhaltlichen Verflechtung - die Unterrichtung der Gesellschafter getrennt von der Publizität zu sehen. Die **Vorlage** der Jahresabschlussunterlagen an die Aktionäre ist in den §§ 175 und 176 AktG und an die GmbH-Gesellschafter im § 42a GmbHG geregelt. Hiernach hat der Vorstand einer AG unverzüglich nach dem Erhalt des Aufsichtsratsberichts die Hauptversammlung einzuberufen und von diesem Zeitpunkt an den Jahresabschluss, den Lagebericht, den Aufsichtsratsbericht und den Gewinnverwendungsvorschlag in den Geschäftsräumen der AG auszulegen und somit den Aktionären die Einsicht zu ermöglichen.

---

<sup>130</sup> Vgl. hierzu Hütten (2003), in: HdR, § 325 HGB, Rn. 9.

Den Gesellschaftern einer GmbH ist unverzüglich nach der Aufstellung - bzw. falls Prüfungspflicht besteht, nach der Abschlussprüfung - der Jahresabschluss, der Lagebericht (bei mittelgroßen und großen GmbH), der Aufsichtsratsbericht (falls ein Aufsichtsrat vorhanden) und der Prüfungsbericht vorzulegen.

Neben der Pflichtpublizität ist es zulässig, den Jahresabschluss, Lagebericht und sonstige Unterlagen *freiwillig* in anderer (z. B. verkürzter) Form zu *veröffentlichen* oder zu *vervielfältigen*, wobei gemäß § 328 HGB bestimmte zusätzliche Formvorschriften zu beachten sind. Als **Veröffentlichung** wird daher die freiwillige, d. h., nicht auf gesetzlichen, gesellschaftsvertraglichen oder satzungsmäßigen Vorschriften beruhende Publizität der Unterlagen in einer zumeist modifizierten Form an eine nicht näher eingegrenzte Öffentlichkeit verstanden. Mit dem in diesem Zusammenhang auch verwendeten Begriff der **Vervielfältigungen** sind mechanische Reproduktionen der Unterlagen gemeint.

## Veröffentlichung

### 3.5.5.2 Größenabhängige Offenlegungspflichten

In Abhängigkeit von der Unternehmensgröße ergeben sich unterschiedliche Offenlegungspflichten hinsichtlich

- des Umfangs und Inhalts der offenzulegenden Unterlagen,
- der zu beachtenden Offenlegungsfristen und
- der Art der Offenlegung.

Neben der für alle Kapitalgesellschaften geltenden Basisnorm des § 325 Abs. 1 HGB sind ergänzend

- für *große* Gesellschaften die Vorschrift § 325 Abs. 2 HGB,
- für *mittelgroße* Gesellschaften der § 327 HGB und
- für *kleine* Gesellschaften der § 326 HGB

zu beachten. In Abb. 3.39 sind die Offenlegungsfristen, die offenzulegenden Unterlagen und die Art der Offenlegung in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße dargestellt.

Kapitalgesellschaft	Offenzulegende Unterlagen	Offenlegungsfrist	Art der Offenlegung
große	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Jahresabschluss mit Bestätigungsvermerk oder Versagung</li> <li>- Lagebericht</li> <li>- Aufsichtsratsbericht</li> <li>- Vorschlag und Beschluss für die Verwendung des Jahresergebnisses (falls nicht im Jahresabschluss enthalten)</li> <li>- ggf. Ausnahme für GmbH gem. § 325 Abs. 1 HGB</li> <li>- Entsprechenserklärung gem. § 161 AktG (nur börsennotierte AG)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- unverzüglich nach Vorlage an die Gesellschafter</li> <li>- spätestens innerhalb von 12 Monaten nach Abschlussstichtag</li> </ul>	<p><u>1. Schritt</u></p> <p><i>Bundesanzeigerpublizität:</i></p> <p>Bekanntmachung der Unterlagen im elektronischen Bundesanzeiger</p> <p><u>2. Schritt</u></p> <p><i>Registerpublizität:</i></p> <p>Einreichung der Unterlagen und der Bekanntmachung beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers</p> <p>(Belegexemplar) zum zuständigen Handelsregister</p>
mittelgroße	<p>wie große Gesellschaft, jedoch</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bilanz in verkürzter Form (vgl. § 327 Nr. 1 HGB) und</li> <li>- Anhang ohne bestimmte Angaben (vgl. § 327 Nr. 2 HGB)</li> </ul>	wie große Gesellschaft	wie große Gesellschaft
kleine	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bilanz in verkürzter Form (§ 266 HGB)</li> <li>- Anhang ohne Angaben zur GuV (§ 326 HGB)</li> </ul>	wie große Gesellschaft	wie mittelgroße Gesellschaft

**Abb. 3.39: Offenlegung: Unterlagen, Fristen und Art**

Für den spätest zulässigen Offenlegungstermin kommt es nicht auf die Feststellung des Jahresabschlusses, sondern auf die Vorlage der Unterlagen an

die Gesellschafter an. Damit die Offenlegung zeitlich nicht zu weit vom Bilanzstichtag entfernt liegt, ist der Offenlegungstermin auf maximal 12 Monate nach dem Abschlussstichtag festgelegt. Bis zu diesem Zeitpunkt müssen die großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften *mindestens* den Jahresabschluss und Lagebericht, die kleinen Unternehmen die Bilanz und den Anhang offengelegt haben (§ 325 Abs. 1 HGB). Machen die Kapitalgesellschaften zur Fristwahrung von der nur teilweisen Offenlegung Gebrauch, müssen sie die übrigen Unterlagen später nachreichen bzw. bekanntmachen.

Nur große Gesellschaften müssen ihre Unterlagen *vollständig* im elektronischen Bundesanzeiger publizieren. Die anderen Unternehmen brauchen lediglich bekanntzumachen, dass ihre Unterlagen beim elektronischen Bundesanzeiger eingereicht worden sind. Besonders erwähnenswert ist, dass die kleinen Kapitalgesellschaften ihre Gewinn- und Verlustrechnung nicht offenzulegen brauchen und auch keine Angaben zur GuV im Anhang machen müssen.

**Bundesanzeiger-  
publizität**

Hinsichtlich der Form und des Inhalts aller offenzulegenden Unterlagen schreibt § 328 HGB die Einhaltung bestimmter Regeln vor. So ist darauf zu achten, dass die Wiedergabe den bei der Aufstellung maßgeblichen Vorschriften entspricht, vollständig und richtig ist, das Datum der Feststellung des Jahresabschlusses und den Bestätigungsvermerk oder die Versagung des Abschlussprüfers enthält.

Werden die gesetzlichen Formvorschriften in einer *freiwilligen* Veröffentlichung *nicht* eingehalten, muss dies deutlich durch eine entsprechende Überschrift gekennzeichnet werden. Bei geprüften Abschlüssen ist hierbei anzugeben, ob ein uneingeschränkter oder ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk oder eine Versagung vorliegt. Der volle Wortlaut des Bestätigungsvermerks darf in diesen Fällen jedoch nicht veröffentlicht werden (§ 328 Abs. 2 HGB).

Von dem Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers werden die eingereichten Unterlagen lediglich auf ihre Vollständigkeit und ihre fristgerechte Einreichung im elektronischen Bundesanzeiger, jedoch nicht auf ihren materiellen Inhalt geprüft (§ 329 Abs. 1 HGB). Dem Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers obliegt allerdings eine Ermittlungspflicht, ob eine Kapitalgesellschaft *unzulässigerweise* bestimmte Erleichterungen für die Offenlegung in Anspruch genommen hat und er kann innerhalb einer



angemessenen Frist von der Gesellschaft Auskünfte über die Größenmerkmale (vgl. § 267 HGB) anfordern (§ 329 Abs. 2 HGB). Erhält er keine oder eine nicht rechtzeitige Auskunft, so gelten die Erleichterungen als zu Unrecht in Anspruch genommen.

#### **Sanktionsmöglichkeiten**

Bei *Verstößen gegen die Publizitätspflichten* stehen unterschiedliche gesetzliche **Sanktionsmöglichkeiten** (Festsetzung von *Ordnungsgeld* oder *Bußgeld*) zur Verfügung, die von der Art der Zuwiderhandlung abhängig sind.

Wird die grundsätzliche *Offenlegungspflicht nach § 325 HGB (bzw. § 325a HGB)* nicht befolgt, indem offenlegungspflichtige Unterlagen überhaupt nicht, nicht rechtzeitig oder nicht nach dem vorgeschriebenen Verfahren eingereicht bzw. bekanntgemacht werden, so muss das Bundesamt für Justiz, vertreten durch das zuständige Landgericht, gegen die Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs der Kapitalgesellschaft ein **Ordnungsgeldverfahren** gemäß § 335 HGB einleiten.

Von dem zuständigen Landgericht wird die Kapitalgesellschaft zunächst unter *Androhung* eines Ordnungsgeldes von mindestens 2.500 € bis maximal 25.000 € (§ 335 Abs. 1 S. 4 HGB) aufgefordert, innerhalb einer Frist von 6 Wochen seine Offenlegungspflicht ordnungsgemäß zu erfüllen bzw. die Anschuldigung im Einspruchsverfahren zu entkräften. Erfolgt dies nicht, ist das Ordnungsgeld unverzüglich festzusetzen, wobei erneut ein Ordnungsgeld anzudrohen und wiederholt solange festzusetzen ist, bis der Offenlegungspflicht vollständig nachgekommen wird.

#### **Ordnungswidrigkeit**

Bei Zuwiderhandlungen gegen die *Form- und Inhaltsvorschriften des § 328 HGB* geht der Gesetzgeber (lediglich) von einer **Ordnungswidrigkeit** aus, die nach § 334 Abs. 1 Nr. 3 HGB mit einer **Geldbuße von maximal 50.000 €** geahndet werden kann. Da die Verletzung der grundlegenden Offenlegungspflicht bereits durch das Ordnungsgeld-Verfahren sanktioniert wird, kommt die Erhebung eines Bußgeldes nur dann in Betracht, wenn der Jahresabschluss, Lagebericht und die sonstigen erforderlichen Unterlagen zwar publiziert sind, jedoch ein Verstoß gegen die einzelnen in § 328 HGB enthaltenen Vorschriften über die Form und den Inhalt der Offenlegung, Veröffentlichung oder Vervielfältigung festgestellt wird. Eine Ordnungswidrigkeit i. S. d. vorgenannten Norm liegt nur bei vorsätzlichem (nicht bereits bei fahrlässigem) Handeln bzw. Verhalten vor. Zuständig für die Verfolgung ist grundsätzlich - als oberste Landesbehörde - das Wirtschaftsministerium des jeweiligen Bundeslandes, in dem das Unternehmen

seinen (Haupt-)Sitz hat. Im Unterschied zum Ordnungsgeld- muss die zuständige Behörde im Bußgeld-Verfahren von Amts wegen tätig werden, wobei die Geldbuße sowohl gegen die Mitglieder der vertretungsberechtigten Organe und des (obligatorischen) Aufsichtsrats als auch gegen die Kapitalgesellschaft selbst festgesetzt werden kann<sup>131</sup>.

961171

---

131 Vgl. Hense (2003), in: Beck'scher Bilanzkommentar, § 334 HGB, Anm. 30 ff.