

1-2-Buch, Ebersdorf

Lingnau, Prof. Dr. Volker: Studienbuch Finanzberichterstattung 2013

erschienen in der Reihe

„Texte zu Unternehmensrechnung und Controlling“

April 2013

Herausgegeben von

Univ.-Prof. Dr. Volker Lingnau

Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Controlling

Department of Management Accounting

and Management Control Systems

Technische Universität Kaiserslautern

Herstellung: 1-2-buch.de

ISSN 1863-6993-10

Vorwort

Einführende Werke in dieses Themengebiet sind so zahlreich, dass es kaum ge-rechtfertigt erscheint, diese Zahl noch um ein weiteres Buch zu erhöhen. Dass dieses Buch trotzdem erscheint, beruht auf den Möglichkeiten, die das „Print on Demand“-Verfahren bietet: Aktuelle Publikationen zu günstigen Kosten; Eigen-schaften, die mit konventioneller Technik nicht gleichzeitig zu realisieren sind. So hebt sich das Studienbuch Finanzberichterstattung sowohl durch seinen günstigen Preis als auch durch seinen jährlich aktualisierten Inhalt von anderen Werken zu diesem Themengebiet ab. Darüber hinaus wurde versucht, soweit dies vertretbar erschien, auf die zwar präzise, aber doch auch häufig recht spröde Fachsprache zugunsten einer eher narrativen Ausdrucksweise zu verzichten. Manch „Kenner“ der Materie mag darüber die Nase rümpfen, aber letztlich ist dieses Buch ja auch nicht für Kenner geschrieben... Dieser Ansatz beruht auf den Erfahrungen des Verfassers, dass der Einstieg in die Materie des Rechnungswesens in den aller-meisten Fällen nicht an der Kompliziertheit des Stoffes sondern eher an dessen Abstraktheit scheitert.

An der Realisierung des Projektes waren folgende Personen maßgeblich beteiligt, denen ich zu Dank verpflichtet bin: Herr Marc Albrecht von 1-2-Buch hat mit Kreativität und Sachverstand die Publikationslösung für dieses Projekt erarbeitet. Herr Dipl.-Wirtsch.-Ing. Patrick Willenbacher hat nicht nur das Manuscript kri-tisch durchgesehen und aktualisiert, sondern auch die kleineren und größeren Formatierungs- und Konvertierungsprobleme souverän gelöst, nachdem er das Studienbuch schon in der Vorauflage durch Kontrollaufgaben nach jedem Kapitel bereichert und die Übungsteile überarbeitet hatte.

Weitere Informationen gibt es im Internet unter www.Fiber-Buch.de. Dort gibt es auch die Lösungen zu den Aufgaben zum Download. Für Hinweise auf Fehler oder Ungenauigkeiten sowie Verbesserungsvorschläge bin ich dankbar. Am ein-fachsten richten Sie diese an Lingnau@Fiber-Buch.de.

Ich wünsche allen Leserinnen und Lesern ein erfolgreiches Arbeiten mit diesem Studienbuch.

Änderungsstand dieser Auflage ist der 31. März 2013.

Kaiserslautern, im April 2013

Volker Lingnau

Journal, Prof. Dr. Volker, Springerbuch, Planungswissenschaften, 2013, ISBN 978-3-642-34121-2, Seiten 241 bis 243.

„... und so wird darüber die Zeit hinaus mit einem sehr kleinen Bruchteil der Kosten für den Betrieb des Betriebsverbandes aufgewandt. Aber es ist kein Betrieb, sondern eine Art von Betrieb, der nicht auf dem Markt steht, sondern im Dienst der Bevölkerung. Und das ist ein großer Unterschied.“ (Von der Universität zu Köln, 2013, S. 241)

„... und so wird darüber die Zeit hinaus mit einem sehr kleinen Bruchteil der Kosten für den Betrieb des Betriebsverbandes aufgewandt. Aber es ist kein Betrieb, sondern eine Art von Betrieb, der nicht auf dem Markt steht, sondern im Dienst der Bevölkerung. Und das ist ein großer Unterschied.“ (Von der Universität zu Köln, 2013, S. 241)

„... und so wird darüber die Zeit hinaus mit einem sehr kleinen Bruchteil der Kosten für den Betrieb des Betriebsverbandes aufgewandt. Aber es ist kein Betrieb, sondern eine Art von Betrieb, der nicht auf dem Markt steht, sondern im Dienst der Bevölkerung. Und das ist ein großer Unterschied.“ (Von der Universität zu Köln, 2013, S. 241)

„... und so wird darüber die Zeit hinaus mit einem sehr kleinen Bruchteil der Kosten für den Betrieb des Betriebsverbandes aufgewandt. Aber es ist kein Betrieb, sondern eine Art von Betrieb, der nicht auf dem Markt steht, sondern im Dienst der Bevölkerung. Und das ist ein großer Unterschied.“ (Von der Universität zu Köln, 2013, S. 241)

„... und so wird darüber die Zeit hinaus mit einem sehr kleinen Bruchteil der Kosten für den Betrieb des Betriebsverbandes aufgewandt. Aber es ist kein Betrieb, sondern eine Art von Betrieb, der nicht auf dem Markt steht, sondern im Dienst der Bevölkerung. Und das ist ein großer Unterschied.“ (Von der Universität zu Köln, 2013, S. 241)

„... und so wird darüber die Zeit hinaus mit einem sehr kleinen Bruchteil der Kosten für den Betrieb des Betriebsverbandes aufgewandt. Aber es ist kein Betrieb, sondern eine Art von Betrieb, der nicht auf dem Markt steht, sondern im Dienst der Bevölkerung. Und das ist ein großer Unterschied.“ (Von der Universität zu Köln, 2013, S. 241)

„... und so wird darüber die Zeit hinaus mit einem sehr kleinen Bruchteil der Kosten für den Betrieb des Betriebsverbandes aufgewandt. Aber es ist kein Betrieb, sondern eine Art von Betrieb, der nicht auf dem Markt steht, sondern im Dienst der Bevölkerung. Und das ist ein großer Unterschied.“ (Von der Universität zu Köln, 2013, S. 241)

„... und so wird darüber die Zeit hinaus mit einem sehr kleinen Bruchteil der Kosten für den Betrieb des Betriebsverbandes aufgewandt. Aber es ist kein Betrieb, sondern eine Art von Betrieb, der nicht auf dem Markt steht, sondern im Dienst der Bevölkerung. Und das ist ein großer Unterschied.“ (Von der Universität zu Köln, 2013, S. 241)

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	III
Inhaltsverzeichnis	V
Abbildungsverzeichnis	VII
Literaturverzeichnis	IX
Lernziele	XI
1 Finanzbericht und Buchhaltung	1
1.1 Von der Buchung zum Bericht	1
1.2 Die Notwendigkeit einer generellen Regelung	2
1.3 Der Zweck von Finanzberichten	5
1.4 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Basis des Finanzberichts	9
2 Basiselemente der Bilanzierung	16
2.1 Bilanzieller Ansatz	16
2.1.1 Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit	16
2.1.2 Konkrete Bilanzierungsfähigkeit	17
2.1.3 Bilanzierungsverbote	19
2.1.4 Bilanzierungswahlrechte	19
2.2 Bilanzielle Bewertung	21
2.2.1 Grundlegende bilanzielle Wertbegriffe	21
2.2.2 Wertkorrekturen	25
2.3 Bilanzieller Ausweis	27
3 Das Anlagevermögen im Finanzbericht	31
3.1 Positionen des Anlagevermögens	31
3.2 Bewertungsgrundlagen für das Anlagevermögen	36
3.3 Abschreibung des Anlagevermögens	37
3.4 Der Anlagespiegel	41
3.5 Die Bilanzierung von Leasingverträgen	42
4 Das Umlaufvermögen im Finanzbericht	49
4.1 Positionen des Umlaufvermögens	49
4.2 Bewertung des Umlaufvermögens	52
4.2.1 Bewertung des Vorratsvermögens	52
4.2.2 Bewertung von Forderungen	55
4.2.3 Bewertung von Wertpapieren	56

4.2.4 Bewertung von liquiden Mitteln	56
5 Das Eigenkapital im Finanzbericht	60
5.1 Begriff des Eigenkapitals	60
5.2 Darstellung in der Bilanz	62
5.3 Kapitalmaßnahmen	64
5.4 Rücklagen	64
5.5 Rückkauf eigener Anteile	66
5.6 Unternehmensergebnis	66
6 Das Fremdkapital im Finanzbericht	74
6.1 Verbindlichkeiten	74
6.2 Rückstellungen	77
7 Die Rechnungsabgrenzungsposten im Finanzbericht	81
8 Die Erfolgsrechnung im Finanzbericht	85
8.1 Grundlegende Merkmale	85
8.2 Ergebnisermittlungsrechnung	87
8.2.1 Ergebnisermittlung nach Gesamtkostenverfahren	89
8.2.2 Ergebnisermittlung nach Umsatzkostenverfahren	93
8.3 Ergebnisverwendungsrechnung	95
9 Sonstige Bestandteile des Finanzberichts	98
9.1 Anhang	98
9.2 Lagebericht	100

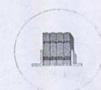
Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Anforderung an den Jahresabschluss gem. § 264 II HGB	5
Abb. 2: Verweis auf die GoB in §264 II 1 HGB	9
Abb. 3: Allgemeine GoB	10
Abb. 4: Spezielle GoB	11
Abb. 5: Bilanzansatzentscheidung nach HGB	20
Abb. 6: Überblick Bewertungsvorschriften	21
Abb. 7: Ermittlung der Anschaffungskosten	23
Abb. 8: Zusammensetzung der Herstellungskosten	24
Abb. 9: Grobgliederung der Bilanz gem. § 266 I HGB	27
Abb. 10: Übersicht Immaterielle Vermögensgegenstände	32
Abb. 11: Übersicht Sachanlagen	33
Abb. 12: Übersicht Finanzanlagen	34
Abb. 13: Übersicht Bewertung des Anlagevermögens	36
Abb. 14: Ursachen für außerplanmäßige Abschreibungen	39
Abb. 15: Schema eines Anlagespiegels	41
Abb. 16: Formen des Leasings	44
Abb. 17: Zurechnung von Leasinggegenständen bei Financial Leasing	45
Abb. 18: Übersicht Vorräte	49
Abb. 19: Übersicht Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	50
Abb. 20: Übersicht Wertpapiere	52
Abb. 21: Bewertungsvereinfachungsverfahren	54
Abb. 22: Zulässigkeit der Wertansätze der Sammelbewertungsverfahren	55
Abb. 23: Die Formen des Eigenkapitals	61
Abb. 24: Eigenkapitalausweis nach § 266 HGB	62
Abb. 25: Beispiel zur Bilanzierung ausstehender Einlagen	63
Abb. 26: Beispiel zur Bilanzierung ausstehender Einlagen - Lösung	63
Abb. 27: Systematik der Rücklagen	64
Abb. 28: Zulässige Gründe für den Rückkauf eigener Anteile	66
Abb. 29: Möglichkeiten des Ausweises des Unternehmensergebnisses	67
Abb. 30: Beispiel zum Ergebnisausweis – Ausgangssituation	68
Abb. 31: Beispiel zum Ergebnisausweis – Ausweis vor Gewinnverwendung	69
Abb. 32: Beispiel zum Ergebnisausweis – Ausweis nach teilweiser Gewinnverwendung	69
Abb. 33: Beispiel zum Ergebnisausweis - Ausweis nach vollständiger Gewinnverwendung	70

Abb. 34: Hauptabschlussübersicht der Hopfenglück GmbH (I)	72
Abb. 35: Hauptabschlussübersicht der Hopfenglück GmbH (II)	73
Abb. 36: Arten von Verbindlichkeiten	75
Abb. 37: Gegenüberstellung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten	78
Abb. 38: Systematik der Rückstellungen	78
Abb. 39: Systematik zur zeitlichen Abgrenzung	81
Abb. 40: Zeitliche Abgrenzung durch Antizipation	82
Abb. 41: Zeitliche Abgrenzung durch Rechnungsabgrenzungsposten	83
Abb. 42: Überblick Erfolgsspaltung	95
Abb. 43: Dokumentation der Veränderung der Rücklagen	96

Literaturverzeichnis

- Coenenberg, A. G.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse. 22. Aufl., Stuttgart 2012.
- Schildbach, T.: Der handelsrechtliche Jahresabschluss. 9. Aufl., Herne 2009
- Bähr, G. / Fischer-Winkelmann, W. F. / List, S.: Buchführung und Jahresabschluss. 9. Aufl., Wiesbaden 2006.
- Ditges, J. / Arendt, U.: Bilanzen. 14. Aufl., Ludwigshafen 2012.
- Auer, K. V.: Externe Rechnungslegung. Berlin et al. 2000.
- Döring, U. / Buchholz, R.: Buchhaltung und Jahresabschluss. 12. Aufl., Berlin 2011.
- Möller, H. P. / Hüfner, B.: Buchführung und Finanzberichte. 3. Aufl., München 2009.
- Buchholz, R.: Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS. 8. Aufl., München 2013.



Literaturempfehlung



Lernziele

Mit diesem Studentext soll ein grundlegendes Verständnis für Aufbau, Erstellung und Aussagekraft von Finanzberichten als Basisinformationssystem des betrieblichen Rechnungswesens gelegt werden. Hierbei steht nicht die Technik der laufenden doppelten Buchführung in Kontenform (Doppik) im Mittelpunkt. Vielmehr wird auf Basiskenntnisse der Buchführung zurückgegriffen. Die gesamte Darstellung des Stoffes ist fallbezogen konzipiert, sodass eine möglichst friktionslose Umsetzung der – zugegebenermaßen teilweise recht abstrakten – Inhalte erleichtert wird.

Nach der Bearbeitung des Studentextes sollten Sie folgende Kenntnisse erworben haben:

- die Funktion von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung als Finanzbericht
- Aufbau und Struktur von Finanzberichten
- Bedeutung und Grenzen von Finanzberichten als zentrale Informationsquelle
- den Zusammenhang von Finanzberichten und Finanzbuchhaltung

Hinweis:

Zielsetzung dieses Studentextes ist es nicht, Sie zu Buchhalterinnen und Buchhaltern auszubilden. Vielmehr besteht das Hauptanliegen darin, einen Überblick über Aufbau, Erstellung und Aussagekraft von Finanzberichten zu geben, einen Einblick in ihre Anwendung zu vermitteln und – so weit möglich – die Bezüge zur Verwendung dieser Informationen aufzuzeigen. Die Ausführungen konzentrieren sich auf den handelsrechtlichen Einzelabschluss von Kapitalgesellschaften nach deutschem Recht, wobei im Zweifel von Aktiengesellschaften ausgegangen wird. Damit werden folgende Gebiete hier nicht oder nur am Rande behandelt: Steuerrechtliche Fragen, Konzernabschlüsse, Abschlüsse nach internationalem Recht, Sonderfragen von Finanzberichten bestimmter Unternehmensformen.

Darüber hinaus erhebt dieser Text ausdrücklich nicht den Anspruch, das gesamte prüfungsrelevante Wissen für das Fach Finanzberichterstattung zu enthalten. Dieser Text soll also das Selbststudium unterstützen und insbesondere der Vor- und Nachbereitung von Lehrveranstaltungen dienen, kann und soll diese aber nicht ersetzen.

Zur besseren Les- und Lernbarkeit wurde auf Fußnoten verzichtet. Für eine ausführlichere Beschäftigung mit dem Stoff ist prinzipiell jedes Lehrbuch aus den Bereichen Finanzbuchhaltung und Jahresabschluss geeignet. Eine Auswahl findet sich im Literaturverzeichnis. Anregungen für Aufgaben wurden insbesondere aus Coenenberg, A. G. (2009): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse. 21. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2009 entnommen.

1 Finanzbericht und Buchhaltung

Lernziele:

Nach dem Durcharbeiten dieses Kapitels und der Bearbeitung der Übungsaufgaben, sollten Sie folgende Kenntnisse haben:

- den Zusammenhang von laufender Buchführung einerseits und Finanzbericht (insbesondere Bilanz und GuV) andererseits
- den Zusammenhang der Begriffe Bilanz, Umlaufvermögen, Jahresabschluss, Lagebericht, Aktivseite, Fremdkapital, Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) und Anhang
- die Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips

1.1 Von der Buchung zum Bericht

Während in der Buchhaltung sämtliche buchführungspflichtigen Ereignisse kontenmäßig erfasst werden, stellen Finanzberichte eine Zusammenfassung der Informationen aus der Buchhaltung dar, mit deren Hilfe die finanzielle Lage des Unternehmens in übersichtlicher Form dargestellt werden kann. Diese Darstellung kann zum einen das Ziel haben, für einen bestimmten **Zeitpunkt** aus der Differenz von Vermögen und Schulden des Unternehmens den Betrag der von den Eigentümern im Unternehmen eingesetzten Mittel zu errechnen (Eigenkapital). Zum anderen kann es das Ziel sein, die durch die Unternehmenstätigkeit entstandene Veränderung des Eigenkapitals in einem bestimmten **Zeitraum** zu berechnen (Erfolg). Je nach Vorzeichen stellt dieser Erfolg dann den Gewinn oder Verlust dieses Zeitraumes dar. Die Ermittlung des Eigenkapitals erfolgt mithilfe der Bilanz, die Ermittlung des Erfolges mithilfe der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), die damit die zentralen Inhalte von Finanzberichten darstellen. Sowohl das Eigenkapital als auch der Erfolg sind also Größen, die nicht empirisch gemessen, sondern nur berechnet werden können, womit den angewandten Rechenverfahren besondere Bedeutung zukommt.

Ziele von Finanzberichten

Während im internationalen Kontext der Ausdruck financial report oder Finanzbericht geläufig ist, wird im deutschen Sprachraum zumeist noch vom Jahresabschluss gesprochen, der im Kern aus Bilanz und GuV besteht: „Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss.“ (§ 242 III HGB). Für Kapitalgesellschaften tritt bis auf wenige Ausnahmen („Kleininstkapitalgesellschaften“ gem. § 267a HGB) noch gem. § 264 I 1 HGB ein „Anhang“ als zusätzlicher Bestandteil des Jahresabschlusses hinzu. Außerdem ist der Jahresabschluss um einen Lagebericht zu ergänzen.

Begriffsverwendung

Da Informationen über die finanzielle Lage des Unternehmens jedoch nicht nur im Rahmen des jährlichen Abschlusses der Konten von Interesse sind, soll hier der allgemeinere Ausdruck „Finanzbericht“ bzw. dessen englische Form „financi-

al performance report“ Verwendung finden. Sämtliche Aussagen gelten damit grundsätzlich auch für den traditionellen „Jahresabschluss“, der dem entsprechend eine besondere Form eines Finanzberichts darstellt.

Grundlegende Zwecke und Konsequenzen der Finanzberichterstattung

Mit den Zahlen des Finanzberichts sind unterschiedliche Konsequenzen für das Unternehmen verbunden, das diesen Finanzbericht erstellt. Insbesondere sind dies aus dem Erfolg des Unternehmens resultierende Zahlungen an die Eigentümer und an den Fiskus. Bei der Aufstellung von Finanzberichten befinden sich Unternehmen damit grundsätzlich in einer Zwickmühle. Einerseits soll der Finanzbericht das Unternehmen in einem möglichst positiven Licht erscheinen lassen, um so die Kreditwürdigkeit zu erhöhen und potenzielle Investoren anzulocken. Andererseits soll der Finanzbericht das Unternehmen möglichst arm aussehen lassen, um so Gewinnsteuerzahlungen zu reduzieren. Dies würde die Idee nahelegen, verschiedene Rechenvorschriften für die Erfolgsermittlung anzuwenden. Genau dies ist aber nach deutschem Recht verboten. Das **Maßgeblichkeitsprinzip** (§ 5 I 1 EStG) schreibt vor, dass der (nach handelsrechtlichen Vorschriften) erstellte Finanzbericht zur Ermittlung der Zahlungen an die Eigentümer auch „maßgeblich“ für die Ermittlung der Gewinnsteuerzahlungen ist. Der handelsrechtliche Jahresabschluss hat also unmittelbar steuerrechtliche Auswirkungen.

Für jeden Geschäftsvorfall lautet also die alles entscheidende Frage: Ist durch diesen Geschäftsvorfall der Gewinn positiv oder negativ betroffen, d. h. ist dieser Geschäftsvorfall „erfolgswirksam“ und führt daher zu einer Ertrags- oder Aufwandsbuchung in der GuV?

1.2 Die Notwendigkeit einer generellen Regelung

Zur Illustration der Notwendigkeit einer generellen Regelung sollen folgende Beispiele dienen, ohne dass hier schon auf die Einzelheiten der zugrundeliegenden Bestimmungen und damit auch auf die Zulässigkeit der jeweiligen Vorgehensweise eingegangen wird:

1. Der Geschäftsführer der Creative Solutions GmbH ersteigert im Dezember bei einem Online-Auktionshaus für 100 € einen Nobelfüllhalter, der einen Marktwert von 1.000 € hat.
2. Der international renommierte Wissenschaftler Dr. Scio Nescio nimmt das Angebot an, für ein Jahresgehalt von 100.000 € die Grundlagenforschung bei der Creative Solutions GmbH zu betreiben. Alternative Angebote, die mit 1.000.000 € Jahresgehalt versehen waren, hat er „aus persönlichen Gründen“ abgelehnt.

ad 1.: Der Geschäftsführer ist mächtig stolz auf seine Auktionskünste und will dies auch gerne in der Buchhaltung dokumentiert wissen. Dass ein **Ansatz** des Füllers in der Bilanz auf der Aktivseite zu erfolgen hat (**Aktivierung**), weiß unser Geschäftsführer, aber wie soll die **Bewertung** erfolgen? Den Füller nur mit dem Kaufpreis in die Bilanz aufzunehmen, kommt für ihn nicht in Frage,

schließlich steht dem Zahlungsabgang von 100 € ein Wertzugang von 1.000 € gegenüber. Er überlegt sich daher folgenden Buchungssatz:

- a) *Büro- und Geschäftsausstattung 1.000 € an Bank 100 € und Erträge aus Werterhöhungen 900 €*

Gerade freut er sich über den Gewinn von 900 €, da wird ihm klar, dass er leider bei dieser „Gestaltung“ an das Finanzamt 15% des „Gewinns“ in Form von Gewinnsteuer zahlen muss (135 €). Deshalb überlegt er sich die Angelegenheit noch einmal und verzichtet lieber darauf, den Füller mit seinem Marktwert bewerten zu wollen und setzt doch lieber den Kaufpreis an, sodass er anstatt des „erfolgswirksamen“ Einkaufs einen erfolgsneutralen Aktivtausch bucht:

- b) *Büro- und Geschäftsausstattung 100 € an Bank 100 €*

Das Ergebnis, 135 € nicht an das Finanzamt zahlen zu müssen, erfreut ihn – allerdings nur kurz. „Könnte man da nicht noch mehr rausholen?“, denkt er sich. Der rettende Gedanke ist nahe, als er sich überlegt, dass er den Füller ja nicht sammeln, sondern benutzen will, sodass es sich ja eigentlich nur um ein kurzlebiges Verbrauchsgut handelt. Buchungsmäßig wird dies in Form einer Aufwandsbuchung berücksichtigt:

- c) *Materialaufwand 100 € an Büro- und Geschäftsausstattung 100 €*
„Und noch mal 15 € vor dem Finanzamt gerettet – so macht das Leben Spaß“, denkt sich unser Geschäftsführer. „Aber darf ich das einfach so machen, wie ich will?“ Nein, darf er natürlich nicht! „Was wäre, wenn ich das Teil für 450 € ersteigert hätte?“. Erstaunlicherweise würde sich der Fall dann anders darstellen!

ad 2.: Die Unterschiede zum „Füllerfall“ liegen darin, dass es sich bei der Forschungsleistung des Wissenschaftlers nicht um einen materiellen Vermögensgegenstand, sondern um etwas Immaterielles handelt und dass in der laufenden Buchhaltung der Lohn- und Gehaltsaufwand bereits (erfolgswirksam!) erfasst wurde:

- a) *Personalaufwand 100.000 € an Bank 100.000 €*
„Das spart 15.000 € Steuern!“, freut sich der Geschäftsführer gerade, als er an das letzte Gespräch mit der Hausbank denkt, die ihm bei einem weiteren schlechten Jahresabschluss die Kündigung des Kredits angedroht hat. Den bereits gebuchten gewinnmindernden Aufwand kann er nicht „verschwinden“ lassen... „Ähnlich wie bei dem Füller, müsste man so eine Art nachträglichen Aktivtausch hinkriegen“, überlegt er. „Das Ergebnis des Personalaufwands ist die Forschungsleistung, das behandle ich einfach so, als ob ich diese Dienstleistung für die 100.000 € gekauft hätte.“ Die Buchung würde dann lauten:

- b) *Forschungsleistung 100.000 € an aktivierte Eigenleistung 100.000 €*
„Aber vielleicht kann ich die Bank ja noch mehr erfreuen“, denkt sich der Geschäftsführer und ihm fällt der „Marktwert“ des Wissenschaftlers ein, der sich ausgezeichnet in seiner Bilanz machen würde. Schnell hat er auch den passenden Buchungssatz parat:

c) Forschungsleistung 1.000.000 € an aktivierte Eigenleistung 100.000 € und Erträge aus Werterhöhungen 900.000 €

Für die 900.000 € „Gewinn“ müssten allerdings 135.000 € Gewinnsteuer bezahlt werden – „Man kann nicht alles gleichzeitig haben“, philosophiert der Geschäftsführer und trifft damit die Konsequenz des Maßgeblichkeitsprinzips auf den Kopf!

Sie ahnen schon völlig richtig, dass das Vorgehen natürlich auch bei selbsterstellten Vermögensgegenständen nicht freigestellt ist!

„Was wäre, wenn der Wissenschaftler mit der Entwicklung einer neuen Software oder dem Bau eines Hochleistungsrechners beschäftigt wäre?“ Erstaunlicherweise würde sich der Fall dann schon wieder anders darstellen!

Die Frage, ob und wenn ja, mit welchem Wert eine Position in die Bilanz aufzunehmen ist, stellt sich allerdings nicht nur für Vermögensgegenstände (also auf der Aktivseite der Bilanz), sondern genauso für die Schulden auf der Passivseite. Auch hier sollen zwei Fälle einen kleinen Einstieg bieten.

3. Ein Kunde hat das Unternehmen auf Schadenersatz verklagt. Der Anwalt des Unternehmens rechnet mit einem Urteil in drei bis vier Jahren und einer Verurteilung zur Zahlung von 100.000 €.
4. Der erfahrene Seniorchef prognostiziert, dass der neu aufgebaute Geschäftszweig ein Flop wird und mindestens 900.000 € Verlust bringen wird. Leider hatte er in der Vergangenheit mit derartigen Vorhersagen zu meist recht.

Beiden Fällen ist gemein, dass sie bei Eintritt den Gewinn negativ beeinflussen werden, dass ihr Eintritt unsicher ist und dass die Ursache für den potenziellen Verlust schon jetzt vorhanden ist. Für derartige Fälle bietet sich grundsätzlich die Bildung einer Rückstellung an, die im Jahr ihrer Bildung einen entsprechenden Aufwand (d. h. die GuV ist betroffen!) bewirkt, sodass der zukünftige Verlust sozusagen „vorgezogen“ wird. Nun wieder ganz auf „Steuern minimieren“ aus, überlegt sich der Geschäftsführer schnell folgende Buchungssätze:

Prozessrückstellungsaufwand 100.000 € an Rückstellungen 100.000 € sowie

Rückstellungsaufwand für Fehlentscheidungen 900.000 € an Rückstellungen 900.000 €.

Der Gewinn würde im Jahr der Bildung der Rückstellungen um 1.000.000 € geringer ausfallen als ohne Bildung der Rückstellungen, was zu einer Reduzierung der Gewinnsteuerzahlung um $0,15 * 1.000.000 = 150.000$ € führen würde. Durch das „Vorziehen“ des zu erwartenden Verlustes erhält das Unternehmen sozusagen einen zinslosen Kredit vom Finanzamt.

Würde das Unternehmen sich besonders günstig darstellen wollen, würde es versuchen, eine derartige **Passivierung** zu umgehen. Es würde dann auf den Ansatz von Rückstellungen verzichten, z. B. mit dem Argument, dass der mögliche Schaden ja keineswegs sicher sei. Eine Buchung würde dann nicht stattfinden.

Da fallen unserem Geschäftsführer die Aktien der Down Under AG ein, die er zum Preis von 100.000 € erworben hat. Zum Bilanzstichtag ist der Kurswert der Aktien leider auf 50.000 € gesunken. Mit welchem Wert sollen die Aktien in der Bilanz auftauchen? Und wie sieht es eigentlich mit dem alten Firmengrundstück aus, das einmal vor Jahrzehnten für umgerechnet 10.000 € gekauft wurde und das mittlerweile einen Marktwert von 1.000.000 € hat? Und, und, und...

Es leuchtet ein, dass derartige Gestaltungsmöglichkeiten nicht in das Ermessen des einzelnen Unternehmens gestellt werden sollen. Daher werden wir uns im weiteren Verlauf mit den Regelungen, wie in solchen Fällen zu verfahren ist, beschäftigen.

1.3 Der Zweck von Finanzberichten

Wie für jedes andere (betriebswirtschaftliche) Instrument, so gilt auch für handelsrechtliche Finanzberichte, dass diese nur in Kenntnis des mit dem jeweiligen Instrument verfolgten Zweckes sinnvoll interpretiert und angewandt werden können. So wäre es ja auch offenkundig unsinnig, einen Hammer danach zu beurteilen, inwieweit er sich zum Eindrehen von Schrauben eignet. Als Zweck eines handelsrechtlichen Finanzberichtes käme zunächst einmal in Frage, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln, wie dies auch in § 264 II 1 HGB explizit gefordert wird.

Bild der Vermögens-,
Finanz- und Ertragslage

„Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft

hat unter Beachtung

der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den

tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild

der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

der Kapitalgesellschaft zu vermitteln.“

Abb. 1: Anforderung an den Jahresabschluss gem. § 264 II HGB

Unbeschadet der Tatsache, dass diese Anforderung sowieso nur für Kapitalgesellschaften gilt, herrscht allerdings weitgehende Einigkeit darüber, dass Bilanz und GuV nach HGB weder ein tatsächliches Bild der Vermögens-, noch der Finanz-, noch der Ertragslage liefern, ja, dass sie dies auch gar nicht sollen. Berücksichtigt man ferner, dass Bilanz und GuV unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäß-

ßiger Buchführung (GoB) erstellt werden (müssen), so offenbart die Formulierung des § 264 II 1 HGB ein Spannungsverhältnis zwischen GoB konformer Bilanz und GuV sowie einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild der Lage.

Kritische Beurteilung
dieses Zwecks

Wie ist nun der Zweck, „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln“, zu beurteilen?

Zunächst einmal ist unklar, was unter den „tatsächlichen Verhältnissen“ zu verstehen ist. Das HGB selbst gibt hierzu keine Aufklärung. Unter dem „Vermögen“ eines Unternehmens wird betriebswirtschaftlich typischerweise die Fähigkeit verstanden, in Zukunft Zahlungsströme zu generieren. Genau diese Information liefern Bilanz und GuV aber nicht: Die Bilanz enthält einzelne Vermögensgegenstände, die zumeist mit ihren historischen Anschaffungspreisen bewertet wurden. Wichtige Quellen zukünftiger Zahlungsströme tauchen überhaupt nicht auf: z. B. das Know-How der Mitarbeiter. Ein „Bild der Finanzlage“ würde voraussetzen, dass ein Finanzplan existiert, der die Zeitpunkte zukünftiger Zahlungen, aber auch Liquiditätsreserven berücksichtigt. Beide Informationen liefern Bilanz und GuV allerhöchstens ansatzweise. Übersetzt man den Begriff „Ertragslage“ grob mit Gewinnsituation, so gilt es zu berücksichtigen, dass der Gewinn immer das Ergebnis seiner Ermittlungsvorschriften ist. Man denke nur an die (zumindest überwiegend) gesetzeskonformen Möglichkeiten, Gewinne „zu verschieben“. Mit anderen Worten: Sollte tatsächlich die erwähnte Generalnorm den Zweck des Jahresabschlusses wiedergeben, so würden nach HGB aufgestellte Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen diesen Zweck eindeutig verfehlt. Damit der Generalnorm dennoch Genüge getan wird, müssen notgedrungen entsprechende Korrekturen und Erläuterungen im Anhang vorgenommen werden, der „mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit bildet“ (§ 264 I 1 HGB) und damit formal Teil des Jahresabschlusses ist.

Zwecke der Bilanz
und der GuV

Damit stellen sich (zumindest) zwei Fragen: Welchen Zweck haben dann Bilanz und GuV nach HGB und warum findet sich überhaupt dieser abweichende Zweck in § 264 II 1 HGB?

Fangen wir mit der zweiten Frage an: Historisch gesehen ist diese Generalnorm erst durch das Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) vom 19.12.1985 – in Umsetzung der Forderungen der 4. EG Bilanzrichtlinie von 1978 – in das HGB aufgenommen worden. Ziel war eine Angleichung der Rechnungslegungsvorschriften in Europa, wobei das dominierende angelsächsische Prinzip des „true and fair view“ übernommen wurde. Danach ist es der Zweck des Jahresabschlusses, (potenziellen) Investoren Informationen zu liefern, anhand derer sie ihre Anlageentscheidungen fundiert treffen können.

Zahlungsbemessung als
primärer Zweck

Die deutschen Rechnungslegungsvorschriften verfolgen dagegen primär den Zweck, Interessenskonflikte zwischen Eigentümern und Gläubigern (insbesondere

Banken und Lieferanten) zu regeln. Der Jahresabschluss dient damit primär der Ermittlung der (maximal zulässigen) Ausschüttungen an die Eigentümer.

Die zugrundeliegende Problematik entsteht insbesondere bei zeitlich unbefristeten Unternehmungen, in denen die Eigentümer für Schulden der Unternehmung nicht persönlich haften, also bei den für unsere Wirtschaftsordnung typischen Kapitalgesellschaften (z. B. AG, GmbH). Hier muss aus Sicht der Gläubiger verhindert werden, dass die Ausschüttungen so hoch sind, dass das Unternehmen seine Schulden nicht mehr zahlen kann. Wenn die Gläubiger nicht eine hinreichende Sicherheit haben, dass die Eigentümer nicht so viel Geld aus dem Unternehmen herausziehen können, dass dieses zahlungsunfähig wird, werden sie kaum bereit sein, dem Unternehmen Fremdkapital zur Verfügung zu stellen.

Am einfachsten wäre das natürlich so zu regeln, dass die Eigentümer immer nur das als Ausschüttung erhalten, was nach Befriedigung aller anderen Ansprüche übrig bleibt. Bei zeitlich befristeten Unternehmungen wäre diese Vorgehensweise aus Sicht der Eigentümer weitgehend akzeptabel und praktikabel. Die Eigentümer würden ihren Ausschüttungswunsch bis zum Abschluss der Aktivitäten aufschieben. Aus den erwirtschafteten Überschüssen würden dann zunächst alle Ansprüche Dritter befriedigt, den Rest teilen die Eigentümer unter sich auf. Für zeitlich unbefristete Unternehmungen ist diese Vorgehensweise allerdings nicht praktikabel, da entweder die Eigentümer „ewig“ – also bis zum Ende des Unternehmens – auf ihre Ausschüttung warten müssten, oder zu den von den Eigentümern gewünschten Ausschüttungsterminen das Unternehmen jeweils aufgelöst und anschließend neu gegründet werden müsste. Im ersten Fall würden sich wohl nur sehr wenige Investoren finden, die sich darauf einlassen, sodass es kaum Unternehmen in Privateigentum geben dürfte. Der zweite Fall wäre mit erheblichen „Zerschlagungskosten“ verbunden. Es bedarf also einer Regelung, wie während der Lebenszeit des Unternehmens periodisch die maximal zulässigen Zahlungen an die Eigentümer ermittelt werden sollen.

Nun könnte man diese Regelung den beteiligten Personen überlassen. Teilweise passiert dies durchaus, insbesondere bei Unternehmensneugründungen. Generell erscheinen derartige einzelvertragliche Regelungen jedoch viel zu aufwendig – man denke an die Vielzahl von Lieferanten und Aktionären großer Aktiengesellschaften. Es besteht daher offensichtlich ein allgemeiner Regelungsbedarf, bei dessen Befriedigung der Gesetzgeber immer wieder zwischen unterschiedlichen Möglichkeiten abwägen muss. Abstrakt gesprochen heißt das, dass der Gesetzgeber sein Wertesystem bei der Abfassung der Normen zugrunde legt. Dieses ist nun aber keineswegs vollständig konsistent oder zeitlich stabil, sodass die einzelnen Bestimmungen nicht immer widerspruchsfrei zueinander sind.

Das HGB knüpft Ausschüttungen an die Eigentümer an den in der abgelaufenen Periode erwirtschafteten Gewinn. Bei dessen Ermittlung wird sehr vorsichtig vorgegangen. Insbesondere soll verhindert werden, dass Gewinne, die erst in der Zu-

kunft anfallen, die Ausschüttungssumme erhöhen. Folgendes Beispiel mag dies illustrieren: Die Spezial-Schiffsbau AG ist ein kleines Unternehmen, das kunden-individuelle Schiffe für spezielle Einsatzbedingungen baut. Im Januar zieht sie einen super Auftrag an Land, der die Kapazitäten voll auslastet. Ablieferung des Schiffes ist der 2. Januar des kommenden Jahres. Der vereinbarte Verkaufspreis beträgt 2.000.000 € und ist bei Ablieferung fällig. Die gesamten Aufwendungen des Unternehmens belaufen sich auf 1.500.000 € pro Jahr. Die Eigentümer freuen sich auf eine schöne Ausschüttung, stellen dann aber mit Entsetzen fest, dass das Unternehmen weit davon entfernt ist, handelsrechtlich einen Gewinn erzielt zu haben – im Gegenteil: der Jahresabschluss weist einen Verlust auf. Ganz offensichtlich stimmt das mit der „tatsächlichen Lage“ nicht im entferitesten überein. Aber darum geht es dem HGB ja auch gar nicht! Die Überlegungen sind vielmehr wie folgt: Im schlimmsten Fall könnte der Käufer zahlungsunfähig werden. Wäre nun schon vorher ein Teil des erwarteten Kaufpreises an die Eigentümer ausgeschüttet worden, so würde dieser Betrag jetzt fehlen, um z. B. noch offene Rechnungen von Lieferanten zu bezahlen. Würde es diese Regelung nicht geben, wäre die Versuchung noch größer, „Luftgewinne“ zu erzeugen – was dann der tatsächlichen Lage natürlich auch nicht entsprechen würde...



Merkatz

Wir können also festhalten, dass traditionell Bilanz und GuV nach HGB den Zweck des Gläubigerschutzes durch Zahlungsbemessung an die Eigentümer verfolgen, womit gleichzeitig auch die Interessen der Eigentümer (eine gewisse) Berücksichtigung finden, so dass der Eigentümer-Gläubiger-Konflikt durch einen Interessenausgleich gelöst wird. Dass ein derartiger Interessenausgleich zwangsläufig dazu führt, dass keine der konfligierenden Interessen vollständig berücksichtigt werden, liegt auf der Hand. So muss man feststellen, dass der beabsichtigte Gläubigerschutz aus Sicht der Betroffenen offenkundig Schwächen aufweist, wie die verbreitete Absicherung von Krediten (Eigentumsvorbehalt, Bürgschaften etc.) zeigt. Hinzu kommt noch, dass der Staat keinesfalls als „neutraler Dritter“ diesen Interessenausgleich vornimmt, da er selbst von der Zahlungsbemessung betroffen ist, weil der handelsrechtliche Gewinn die Basis für die Ermittlung der Gewinnsteuerzahlungen darstellt.

Gläubigerschutzgedanke

Nicht zuletzt aufgrund der aus dem dominierenden Gläubigerschutzgedanken kodifizierten Zahlungsbemessungsfunktion im HGB hat sich in Deutschland schon sehr früh eine Trennung von internem und externem Rechnungswesen herausgebildet. Speziell mit der Kostenrechnung existiert hier ein Instrument, das – insbesondere über die Berücksichtigung kalkulatorischer Kosten – die Erfolgsermittlung aus der Perspektive der Eigenkapitalgeber ermöglicht. Eine derartige Trennung ist im angelsächsischen Rechnungswesen nicht der Fall, was wesentlich in der Investorenorientierung der angelsächsischen Rechnungslegung begründet ist. Dass aber auch diese Zweckorientierung aus Sicht der Betroffenen Schwächen aufweist, zeigt die aus den USA stammende Shareholder-Value-Bewegung.

Den kodifizierten Gläubigerschutz kann man auch so verstehen, dass die Finanzberichte nach HGB die Präferenzen der Gläubiger widerspiegeln, bzw. dass in den Finanzberichten implizit das Wissen über die Präferenzen der Gläubiger enthalten ist. Trifft das Management Entscheidungen unter Berücksichtigung handelsrechtlicher Auswirkungen, so nutzt es dabei dieses implizite Wissen und berücksichtigt damit implizit auch die Präferenzen der Gläubiger. Andererseits zeigt dann die Kostenrechnung, wie diese Entscheidungen die Zielerreichung der Eigenkapitalgeber beeinflussen.

Eine gewisse Relativierung hat dieser Zweck des Gläubigerschutzes durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) von 2009 erfahren. Es handelte sich hierbei um die umfangreichste Änderung der Rechnungslegungsvorschriften des HGB seit dessen Einführung am 1. Januar 1900. Ziel war es insbesondere, eine Annäherung an international übliche Standards der Rechnungslegung herbeizuführen (International Financial Reporting Standards, IFRS), die weitgehend dem angelsächsischen Verständnis verpflichtet sind. Da aber gleichzeitig versucht wurde, dem deutschen Verständnis weiterhin soweit möglich Rechnung zu tragen, hat die schon festgestellte, ohnehin vorhandene Heterogenität der Rechnungslegungsvorschriften eher zugenommen, da nun zwei – zumindest zum Teil konfliktierende – Wertesysteme zum Einsatz kommen. Dies gilt unbeschadet der Tatsache, dass in zahlreichen Einzelvorschriften konkrete Vereinfachungen eingetreten sind.

Relativierung durch das BilMoG

1.4 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Basis des Finanzberichts

Als „Einstieg“ sei noch einmal auf § 264 II 1 HGB verwiesen:

"Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft
hat unter Beachtung
der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den
tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild
der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
der Kapitalgesellschaft zu vermitteln."

Abb. 2: Verweis auf die GoB in §264 II 1 HGB

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung finden sich an mehreren Stellen im HGB. Häufig werden diese der besseren Übersichtlichkeit wegen in allgemeine und spezielle Grundsätze unterteilt, wie dies auch hier geschehen soll.

Allgemeine Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

- Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 238 I 2, § 243 II HGB)
 - Richtigkeit und Willkürfreiheit (§ 239 II HGB)
 - Vollständigkeit (§ 239 II, § 246 I HGB)
 - Vorsicht (§ 252 I Nr. 4 HGB)
 - Periodengerechte Abgrenzung (§ 252 I Nr. 5 HGB)
 - Stetigkeit (§ 252 I Nr. 6 HGB)

Abb. 3: Allgemeine GoB

Erläuterung der allgemeinen GoB

Während die ersten drei Punkte wohl vom Grundsatz her intuitiv als „selbstverständlich“ angesehen werden können, bedürfen die letzten drei Punkte einer kurzen Erläuterung. Das „Vorsichtsprinzip“ kann neben dem Maßgeblichkeitsprinzip als wesentliche Eigenschaft der deutschen Rechnungslegung angesehen werden. Grob gesagt bedeutet es, dass ein Unternehmen von zwei Möglichkeiten, einen Sachverhalt darzustellen, grundsätzlich die ökonomisch ungünstigere wählen muss. Dies führt dazu, dass Vermögensgegenstände in der Bilanz systematisch zu niedrig bewertet werden und Schulden systematisch zu hoch bewertet werden. Nach dem Vorsichtsprinzip müsste also das oben genannte Grundstück mit dem niedrigeren Wert von 10.000 € in die Bilanz aufgenommen werden (inwieweit sich dies mit der Forderung des § 264 II 1 HGB verträgt, ist eine ganz andere Frage). Die periodengerechte Abgrenzung macht deutlich, dass es sich beim Jahresabschluss nicht um eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung handelt. Vielmehr müssen Geschäftsvorfälle – unabhängig von den in der Finanzbuchhaltung erfassten Zahlungen denjenigen Perioden zugerechnet werden, zu denen sie wirtschaftlich gehören (man denke z. B. an eine im Voraus gezahlte Jahresmiete für einen Lagerraum, die zum Teil bereits das folgende Jahr betrifft). Das Stetigkeitsprinzip hebt auf die Beibehaltung der zuvor angewandten Bewertungsmethoden ab.

Nicht ganz überschneidungsfrei werden, auf diesen Grundsätzen aufbauend, dann die speziellen GoB abgegrenzt:

Spezielle Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

- Saldierungsverbot (§ 246 II HGB)
- Identitätsprinzip (§ 252 I Nr. 1 HGB)
- Going-concern-Prinzip (§ 252 I Nr. 2 HGB)
- Einzelbewertungsprinzip (§ 252 I Nr. 3 HGB)
- Realisationsprinzip (§ 252 I Nr. 4 HGB)
- Imperatätsprinzip (§ 252 I Nr. 4 HGB)
- Anschaffungswertprinzip (§ 253 I HGB)

Abb. 4: Spezielle GoB

Diese Grundsätze können überblicksartig wie folgt interpretiert werden:

Erläuterung der speziellen GoB

- **Saldierungsverbot:** Vermögens- und Schulddpositionen sowie Erträge und Aufwendungen dürfen grundsätzlich nicht miteinander verrechnet werden. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nur im Rahmen von Altersversorgungsverpflichtungen. Vermögensgegenstände, die der Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen und die dem Zugriff aller Gläubiger entzogen sind, sind explizit mit den jeweiligen Schulden zu verrechnen.
- **Identitätsprinzip:** In der Bilanz müssen die Wertansätze eines Geschäftsjahres mit den angesetzten Werten der Schlussbilanz des vorhergehenden Jahres identisch sein. Die sog. formelle Bilanzidentität fordert zudem, dass die Form und die Gliederung des Jahresabschlusses beibehalten werden müssen.
- **Going-concern-Prinzip:** Bei der Bewertung ist grundsätzlich von der Weiterführung des Unternehmens auszugehen. Es werden also keine Liquidations-, „Schrott-“)werte zugrunde gelegt.
- **Einzelbewertungsprinzip:** Verbot der Aggregation von Vermögensgegenständen und Schulden
- **Realisationsprinzip:** Gewinne dürfen erst dann als solche ausgewiesen werden, wenn sie auch tatsächlich eingetreten sind, also nicht z. B. schon bei Abschluss eines „gewinnträchtigen“ Auftrages.
- **Imperatätsprinzip:** Drohende Verluste aus bereits eingeleiteten Geschäften müssen dagegen ausgewiesen werden.

- **Anschaffungswertprinzip:** Der Anschaffungswert ist Ausgangspunkt und gleichzeitig Höchstgrenze der Bewertung. Damit darf der ersteigerte Nobelfüller nicht mit seinem höheren Marktwert bewertet werden, sondern es muss der Anschaffungspreis zu Grunde gelegt werden. Auch eine Bewertung der selbst erstellten Software mit dem Marktpreis scheidet damit aus.

Kontrollaufgaben:

- In welchem Zusammenhang stehen die laufende Buchführung einerseits und die Bilanz und GuV andererseits?
- Welche Ziele können mit Hilfe von Finanzberichten verfolgt werden?
- Aus welchen Bestandteilen setzt sich der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft zusammen?
- Skizzieren Sie, in welchem Bezug die Begriffe Bilanz, Umlaufvermögen, Jahresabschluss, Lagebericht, Aktivseite, Fremdkapital, Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) und Anhang zueinander stehen! Charakterisieren Sie außerdem die unterstrichenen Begrifflichkeiten! Gehen Sie dabei insbesondere auf die Prinzipien, die bei der Aufstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt werden müssen, und auf den Zweck ein, dem diese Aufstellung bei Kapitalgesellschaften dienlich sein soll.
- Beschreiben Sie, was unter dem Maßgeblichkeitsprinzip zu verstehen ist!
- Worin besteht der Generalnorm zufolge der allgemeine Zweck des Jahresabschlusses einer Kapitalgesellschaft? Nennen Sie auch den zugehörigen Paragraphen!
- Welchen Zweck verfolgen Bilanz und GuV nach HGB?
- Nennen Sie die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und beschreiben Sie jeweils kurz deren Bedeutung! Geben Sie außerdem die entsprechende gesetzliche Regelung (Paragraph mit Absatz und ggf. Satz oder Nr.) an!
- Nennen Sie die speziellen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und erläutern Sie jeweils kurz deren Bedeutung! Geben Sie außerdem die entsprechende gesetzliche Regelung (Paragraph mit Absatz und ggf. Satz oder Nr.) an!

Nach diesen einleitenden Überlegungen soll die Thematik im weiteren Verlauf insbesondere mit Hilfe von Übungen erarbeitet werden. Im Rahmen der Übungen wird eine übergeordnete Fallstudie behandelt, die im Verlauf des Studentextes vollständig bearbeitet wird. Dieser Fallstudie liegen folgende Überlegungen zu grunde:

Die „Hopfenglück GmbH“ ist eine mittelständische Traditionsbrauerei, die neben dem selbst produzierten Bier spezielle Zapfanlagen (Handelsware) vertreibt. Als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der „Hopfenglück GmbH“ haben Sie Ihren Jahresabschluss in den vergangenen Geschäftsjahren durch Ihren Steuerberater erstellen lassen. Da hierfür in Ihren Augen unverhältnismäßig hohe Kosten angefallen sind, und Sie sich sowieso selbst mit der Gesetzeslage auseinander setzen, haben Sie beschlossen, den diesjährigen Jahresabschluss selbst zu erstellen.

Folgende Kennzahlen sind Ihnen bekannt:

Bilanzsumme kleiner als 2.000.000 Euro

Anzahl der Mitarbeiter: konstant unter 50

Stammkapital: 700.000 Euro

Ein Mitarbeiter Ihrer Finanzbuchhaltung hat von Ihnen den Auftrag bekommen, eine Datei mit den für die Erstellung der GuV und der Bilanz relevanten Daten zur Verfügung zu stellen. Allerdings ist abschbar, dass noch Buchungen auf den Erfolgskonten vorgenommen werden müssen.

Auf den Bestandskonten, insbesondere jenen, die das Anlagevermögen auszeichnen, werden keine Buchungen mehr erwartet. Zudem sind Ihnen die Geschäftsvorfälle des zurückliegenden Jahres, die diese Konten betreffen, bestens in Erinnerung. Deshalb beginnen Sie zunächst mit Überlegungen zur Erstellung einer vorläufigen (Handels-)Bilanz. Ein Praktikant hat bereits damit begonnen, einen Entwurf anzufertigen, so dass Ihnen das folgende unvollständige Rahmenwerk zur Verfügung steht.

Ziel im Rahmen der Übungen ist es, zunächst diese vorläufige Bilanz zu vervollständigen. Hierzu sollen die Ergebnisse der Aufgaben in die Bilanz eingebunden werden.

Vorläufige Bilanz 2011 der Hopfenglück GmbH

- Stand: 31.12.2011 -

- Alle Beträge in Euro -

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	
I.	
1.	
2.	
3.	
4.	
II. Sachanlagen	
1.	
2.	
3.	
4. geleistete Anzahlungen u. Anlagen im Bau	
III.	
1.	
2.	
3. Beteiligungen	
4.	
5. Wertpapiere des Anlagevermögens	
6. sonst. Ausleihungen	
B.	
I. Vorräte	
1.	
2.	
3. fertige Erzeugnisse und Waren	
4.	
II.	
1.	
2.	
3.	
4.	
III.	
1.	
2.	
IV. Kassenbestand; Bundesbankguthaben; Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	
C. Rechnungsabgrenzungsposten	
Summe	Summe

Übung 1

Aufgabe 1:

- a) Als Geschäftsführer der „Hopfenglück GmbH“ müssen Sie zunächst entscheiden, ob und auf welcher Grundlage Sie einen Jahresabschluss erstellen müssen bzw. welche Pflichten damit verbunden sind.
- b) Neben dem selbstgebrannten Traditionsbier vertreiben sie auch spezielle Zapfanlagen (Handelsware), die dem Bier ein besonderes Aroma verleihen. Bereits in der Vorperiode haben Sie 100 Zapfanlagen im Gesamtwert von 10.000 € eingekauft und davon derzeit noch 75 auf Lager. Überlegen Sie, wie folgende potentielle Ereignisse in den restlichen beiden Wochen dieses Geschäftsjahres zu kennzeichnen sind (Einzahlung/Auszahlung; Einnahme/Ausgabe; Ertrag/Aufwand). Entscheiden Sie zudem, ob sich der entsprechende Geschäftsvorfall auf die Bilanz und/oder die GuV auswirken würde.
 - 1) Entnahme einer Zapfanlage aus dem Lager
 - 2) Verkauf einer Zapfanlage gegen 120 € in bar.
 - 3) Verkauf einer Zapfanlage gegen 130 € auf Ziel.
 - 4) Der Kunde begleicht die Forderung aus dem Verkauf der Ware auf Ziel.
 - 5) Sie nehmen eine Abschreibung auf die zur Produktion eingesetzte Brauanlage vor.

2 Basiselemente der Bilanzierung

Im Mittelpunkt der folgenden Ausführungen steht die Frage, welche Güter mit welchem Wert an welcher Stelle der Bilanz zu stehen haben. Analog zur Unterscheidung von buchführungspflichtigen und nicht buchführungsfähigen Vorgängen im Rahmen der laufenden Finanzbuchhaltung, ist danach zunächst die Frage zu beantworten, ob ein bestimmter Sachverhalt auf der Aktiv- oder Passivseite der Bilanz erscheinen muss, ob ggf. ein Wahlrecht besteht, den Sachverhalt in die Bilanz aufzunehmen, oder ob ein Bilanzierungsverbot besteht. Muss oder soll ein bestimmter Sachverhalt in der Bilanz erscheinen, so stellt sich als nächstes die Frage, mit welchem Wert dies geschehen soll. Als letztes ist dann noch zu klären, an welcher Stelle der Sachverhalt in der Bilanz steht. Entscheidend ist dabei z. B. bei Wertpapieren, was das bilanzierende Unternehmen damit bezweckt: kurzfristige Anlage liquider Mittel oder langfristiges Halten der Wertpapiere.

Lernziele:

Demgemäß sollten Sie nach dem Durcharbeiten dieses Kapitels und der Bearbeitung der Übungsaufgaben, folgende Kenntnisse haben:

- Beurteilung der Bilanzierungsfähigkeit von Sachverhalten
- Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen
- Unterschiede von Vermögenserhaltung und Vermögensmehrung und deren Konsequenzen
- Bedeutung von Bilanzierungswahlrechten
- Abgrenzung von Anschaffungskosten und Herstellungskosten als grundlegende bilanzielle Wertansätze
- Kriterien für die Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen

2.1 Bilanzieller Ansatz

2.1.1 Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit

Wir beschäftigen uns zunächst mit der Frage, ob etwas geeignet ist, als Aktiv- oder Passivposten in der Bilanz berücksichtigt zu werden; dann sprechen wir technisch von Aktivierung bzw. Passivierung. Im Prinzip gibt uns der § 246 I HGB auf die Bilanzierungsfähigkeit und auch gleichzeitig -pflicht eine Antwort, denn nach § 246 I HGB müssen sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden bilanziert werden. Damit stellt sich jetzt natürlich sofort die Frage: „Was ist denn ein Vermögensgegenstand, was ist denn eine Schuldposition?“ Man spricht hier auch von der Frage nach der **abstrakten Bilanzierungsfähigkeit**.



Merksatz

Drei Kriterien müssen – und zwar zusammen – zwangsweise erfüllt werden, damit ein **Vermögensgegenstand*** vorliegt. Dieses „Etwas“, das wir betrachten, muss einen **wirtschaftlichen Wert** haben. Wirtschaftlicher Wert bedeutet jetzt nicht notgedrungen, dass dieses „Etwas“ entgeltlich erworben wurde. Auch wenn wir einen Gegenstand geschenkt bekommen, kann es sich um etwas handeln, was einen wirtschaftlichen Wert hat, denn abgestellt wird auf die zukünftige Nutzung. Wenn wir aus diesem „Etwas“ voraussichtlich einen zukünftigen Nutzen ziehen können, dann ist ein wirtschaftlicher Wert vorhanden. Des Weiteren muss eine **selbstständige Bewertbarkeit** vorliegen, d. h. ganz technisch gesprochen, dass Aufwendungen für diesen Gegenstand vorliegen müssen, nämlich entweder in Form von Anschaffungskosten oder in Form von Herstellungskosten (zu diesen siehe weiter unten). Und diese Aufwendungen müssen dem Vermögensgegenstand einzeln zurechenbar sein. Auf der anderen Seite ist nicht heranzuziehen, was nicht einzeln zuzurechnen ist, nämlich z. B. die Personalaufwendungen, die wir in der Beschaffungsabteilung hatten, um die Lieferanten auszuwählen. Grob kann man sagen, dass alles was außerhalb des Unternehmens angefallen ist, grundsätzlich einzeln zurechenbar ist, und dass, was innerhalb des Unternehmens angefallen ist, in den meisten Fällen nicht einzeln zurechenbar ist (Ausnahmen bestätigen allerdings auch hier mal wieder die Regel). Und schließlich muss für einen Vermögensgegenstand gelten, dass dieser **selbstständig verkehrsfähig** ist, was auf jeden Fall dann gegeben ist, wenn er einzeln veräußerbar ist.

Kriterien eines
Vermögensgegenstandes

Für **Schulden** müssen ebenfalls drei Kriterien für die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit erfüllt sein: Es muss eine bestehende oder hinreichend sichere **Vermögensbelastung** vorliegen. „Wahrscheinliche Vermögensbelastungen“ werden in Form von Rückstellungen, sichere in Form von Verbindlichkeiten in der Bilanz berücksichtigt. Diese Vermögensbelastung muss aus einer rechtlichen oder wirtschaftlichen **Leistungsverpflichtung** erwachsen. Damit erfüllen auch Kulanzzahlungen des Unternehmens, z. B. nach Ablauf der Gewährleistungsfrist, dieses Kriterium. Und schließlich ist auch hier eine **selbstständige Bewertbarkeit** gefordert. Es muss also eine einzelne, mit einem Eurowert zu beiffernde Position vorliegen.

Kriterien einer Schuld

2.1.2 Konkrete Bilanzierungsfähigkeit

Wurde die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit bejaht, ist als nächstes zu prüfen, ob diese Position dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist (**konkrete Bilanzierungsfähigkeit**). Dies ist grundsätzlich immer dann der Fall, wenn das bilanzierende Unternehmen das Recht zur Nutzung des Gegenstandes hat und gleichzeitig die

Zurechenbarkeit zum
Betriebsvermögen

* Der Begriff „Vermögensgegenstand“ ist etwas irreführend, da es auch immaterielle Vermögensgegenstände gibt (z. B. Rechte), er also weiter gefasst ist, als der umgangssprachliche Gegenstandsbegriff.

Gefahr des Untergangs oder der Verschlechterung des Gegenstandes trägt (wirtschaftliches Eigentum). Auf die wirtschaftliche Zurechenbarkeit wird im § 246 I 2 HGB explizit hingewiesen. Hierbei ist es regelmäßig ohne Bedeutung, wer rechtlich gesehen der Eigentümer ist. Dieses Auseinanderfallen von wirtschaftlichem und juristischem Eigentum tritt insbesondere bei Kommissionsgeschäften, Leasing, Sicherungsbereignung und Eigentumsvorbehalt auf. Bei Personengesellschaften (und Einzelunternehmen) ist in diesem Zusammenhang auch die Abgrenzung gegenüber dem Privatvermögen der Gesellschafter (des Unternehmers) vorzunehmen.

Abgrenzung
Vermögensmehrung
gegen
Vermögenserhaltung

Abschließend gilt es zu klären, ob das Betriebsvermögen vermehrt wurde. Während sich dies bei der Neubeschaffung eines Vermögensgegenstandes relativ problemlos darstellt, ist die Abgrenzung bei bereits vorhandenen Vermögensgegenständen schwieriger. Ist der Einbau eines neuen Getriebes (bilanzierungspflichtige) Vermögensmehrung oder (erfolgswirksamer) Reparaturaufwand? Wie ist das mit regelmäßigen Wartungen? Die Beantwortung dieser Frage kann erhebliche Konsequenzen haben, wie folgendes Beispiel zeigt: Die Unternehmung kauft ein aufwendig restauriertes Bürogebäude für 1.000.000 €. Die restliche Nutzungsdauer beträgt 20 Jahre, sodass pro Jahr 50.000 € an gewinnmindernden Abschreibungen angesetzt werden. Jetzt könnte das Unternehmen ja auf die Idee kommen, das Gebäude im unrestaurierten Zustand zu kaufen (Wert 100.000 €). Die Restaurierung gibt es dann selbst in Auftrag und könnte Reparaturaufwand im ersten Jahr in Höhe von 900.000 € gewinnmindernd ansetzen. Den Steuerstundungseffekt dieser Maßnahme kennen Sie ja bereits. Um derartige „Tricks“ zu verhindern, wurden einige Kriterien formuliert, um **Vermögensmehrung** und **Vermögenserhaltung** voneinander abzugrenzen. Danach sind alle Maßnahmen als Vermögensmehrung einzustufen, die auch nur einen der folgenden Punkte erfüllen:

- Der Vermögensgegenstand hat eine (wenn auch nur geringfügige) Substanzmehrung erfahren, z. B. durch Anbau oder Ausbau.
- Die Gebrauchs- oder Verwertungsmöglichkeiten wurden nicht nur unwesentlich verändert, z. B. Umbau einer Spezial-Werkzeugmaschine zu einer Universal-Werkzeugmaschine.
- Die Maßnahme führt zu einer nicht nur geringfügigen Verlängerung der Lebensdauer. Danach wäre z. B. der Einbau des oben genannten Getriebes zu bewerten.

Bei während des Geschäftsjahres durchgeföhrten **Instandhaltungsmaßnahmen** muss überprüft werden, ob durch diese eine bloße Vermögenserhaltung (Erhaltungsaufwand) oder aber eine Vermögensmehrung (Herstellungsaufwand) stattgefunden hat. Wartung – auch wenn diese durch den Austausch von Teilen zu einer Modernisierung führt – und Inspektion führen grundsätzlich zu Erhaltungsaufwand.

Führen Arbeiten dagegen zu einer nicht nur geringfügigen Verlängerung der Nutzungsdauer, zu einer wesentlichen Verbesserung oder zu einer (auch nur geringfügigen) Erweiterung des Vermögensgegenstandes, müssen die hierfür angefallenen Kosten aktiviert und über die (restliche) Nutzungsdauer abgeschrieben werden (nachträgliche Herstellungskosten gem. § 255 II 1 HGB).

Sie sehen also: Es hängt vom Einzelfall ab!

2.1.3 Bilanzierungsverbote

Sind die abstrakte und die konkrete Bilanzierungsfähigkeit gegeben, dann ist zu prüfen, ob der Bilanzierung ggf. konkrete Bilanzierungsverbote entgegenstehen. Es handelt sich also um eine Einschränkung ansonsten bilanzierungspflichtiger Vermögensgegenstände und Schulden. Fünf Bilanzierungsverbote werden im HGB konkret aufgeführt:

- für Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens (§ 248 I Nr. 1 HGB)
- für Aufwendungen für die Beschaffung des Eigenkapitals (§ 248 I Nr. 2 HGB)
- für Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen (§ 248 I Nr. 3 HGB)
- für selbstgeschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 II 2 HGB)
- für Rückstellungen außer den explizit im Gesetz genannten (§ 249 II 1 HGB)

Zwei weitere Bilanzierungsverbote sind bei den Vorschriften zur Ermittlung der Herstellungskosten enthalten (§ 255 II 4 HGB): Forschungs- und Vertriebskosten dürfen bei der Ermittlung der Herstellungskosten nicht einbezogen werden. Damit ist dann auch erklärt, dass die Forschungsleistung von Dr. Scio Nescio (Abschnitt 1.2, S. 2) nicht aktiviert werden darf, sondern tatsächlich als reiner Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen ist.

Diese handelsrechtlichen Bilanzierungsverbote gelten im Übrigen auch steuerrechtlich.

2.1.4 Bilanzierungswahlrechte

Sind abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit gegeben und besteht kein konkretes Bilanzierungsverbot, ist als letztes zu prüfen, ob ggf. ein Bilanzierungswahlrecht vorhanden ist, das es in das Ermessen des Bilanzierenden stellt, ob ein bestimmter Vermögensgegenstand oder eine Schuld in die Bilanz aufge-

nommen wird. Wahlrechte stellen damit eine Ausnahme vom Grundsatz der vollständigen Erfassung aller bilanzierungsfähigen Positionen (Vollständigkeitsgebot) dar. Im Verhältnis von Handels- und Steuerrecht ist dabei zu beachten, dass ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht dem Grundsatz nach zu einer steuerlichen Aktivierungspflicht führt und ein handelsrechtliches Passivierungswahlrecht zu einem steuerlichen Passivierungsverbot. Ein handelsrechtliches Bilanzierungswahlrecht besteht z. B. seit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) gem. § 248 II 1 HGB für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Diese dürfen, wenn klar zwischen Entwicklungs- und Forschungsphase unterschieden werden kann, gem. § 255 IIa HGB in Höhe ihrer Herstellungskosten, die dann den Entwicklungskosten entsprechen, aktiviert werden. Wird also in einem Unternehmen z. B. eine Software selbst entwickelt, so darf diese in Höhe ihrer Entwicklungskosten aktiviert werden.

Einen abschließenden Überblick über den stufenweisen Aufbau der Bilanzansatzentscheidung nach HGB bietet die folgende Abbildung.

Überblick

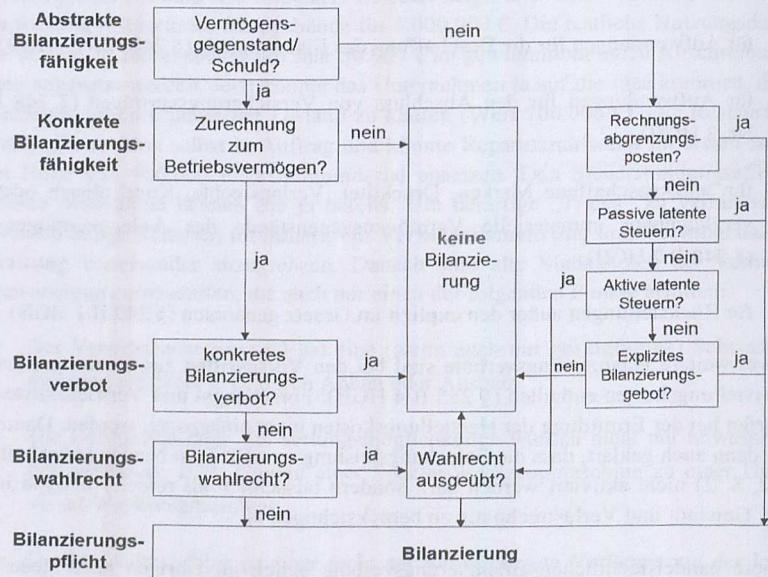


Abb. 5: Bilanzansatzentscheidung nach HGB

2.2 Bilanzielle Bewertung

2.2.1 Grundlegende bilanzielle Wertbegriffe

Bei der **bilanziellen Bewertung**, also der Frage, mit welchem Wert einzelne Vermögensgegenstände oder Schuldpositionen in der Bilanz auftauchen, sind zunächst einmal einige generelle Vorschriften zu beachten.



Überblick

Bewertungsvorschriften §§ 252 – 256 HGB

- § 252: Allgemeine Bewertungsvorschriften
- § 253: Zugangs- und Folgebewertung
- § 254: Bildung von Bewertungseinheiten
- § 255: Bewertungsmaßstäbe
- § 256: Bewertungsvereinfachungsverfahren
- § 256a: Währungsumrechnung

Abb. 6: Überblick Bewertungsvorschriften

§ 252 HGB ist sozusagen die Generalnorm, wenn es um die Bewertung geht. Die dort festgehaltenen Vorschriften sind uns schon aus der Erörterung der GoB vertraut. Wir haben in § 252 I Nr. 1 HGB den Stetigkeitsgrundsatz verankert in Form der **formalen Stetigkeit**, wonach die Bestände in der Schlussbilanz des Vorjahres mit den Anfangsbeständen in der Anfangsbilanz des Folgejahres übereinstimmen müssen. In Nr. 2 ist der **Going-Concern** kodifiziert, also dass bei der Bewertung von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen ist. Wir haben als drittes das **Einzelbewertungsprinzip** (Nr. 3), das besagt, dass grundsätzlich jeder Vermögensgegenstand und jede Schuldposition einzeln bewertet werden muss. In Nr. 4 ist das **Vorsichtsprinzip** explizit festgeschrieben. Außerdem werden dort das **Realisations-** und das **Imparitätsprinzip** als Konkretisierungen des Vorsichtsprinzips formuliert. Wörtlich heißt es: „namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.“ D. h. wenn wir erst Mitte Januar erfahren, dass ein Kunde Ende Dezember zahlungsunfähig geworden ist, müssen wir trotzdem dieses Risiko noch „nachträglich“ im Jahresabschluss berücksichtigen, denn zwischen Abschlussstichtag und dem Aufstellen des Jahresabschlusses vergehen normalerweise mehrere Wochen, wenn nicht gar Monate und alles, was wir in dieser Zeit noch erfahren, muss auch berücksichtigt werden. Es folgt das Prinzip der **periodengerechten Abgrenzung** in Nr. 5, wonach Aufwendungen und Erträge unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen zu berücksichtigen sind sowie in Nr. 6 das **inhaltliche Stetigkeitsprinzip**, wonach einmal angewandte Methoden der Bewertung beibehalten werden müssen.

Allgemeine
Bewertungsvorschriften

Zugangs- und Folgebewertung

Wir finden im § 253 HGB zunächst im Absatz 1 das **Anschaffungswertprinzip**, wonach Vermögensgegenstände (höchstens) mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen sind. Hierzu gleich mehr! Verbindlichkeiten sind mit ihrem Erfüllungsbetrag zu berücksichtigen. Der Erfüllungsbetrag ist der Betrag, den der Schuldner zur Erfüllung der Verpflichtung aufwenden muss. Bei Geldleistungsverpflichtungen ist es der Nennbetrag, bei Sachleistungsverpflichtungen der voraussichtlich dieser Sachleistung entsprechende Geldbetrag. Für die Bewertung von Rückstellungen ist ebenfalls der notwendige Erfüllungsbetrag heranzuziehen. Dieser Begriff wird im Gesetz nicht näher erläutert. Aus der Gesetzesbegründung ist aber zu entnehmen, dass bei der Ermittlung der zu leistenden Beträge zukünftige Kostensteigerungen (z. B. bei Pensionsverpflichtungen: Lohn-/Gehalts- und Rententrends) berücksichtigt werden müssen. Bei Altersversorgungsverpflichtungen ist zu beachten, ob sie wertpapiergebunden sind oder nicht, da bei wertpapiergebundenen der beizulegende Zeitwert der Wertpapiere als Bewertungsmaßstab heranzuziehen ist. Grundsätzlich sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen. Dafür enthält Absatz 2 explizite und differenziertere Regelungen. Außerdem werden die Grundsätze für die Vornahme von **Abschreibungen** festgelegt.

Bewertungsmaßstäbe

Im § 255 HGB wird dann genauer erklärt, was unter Anschaffungs- und Herstellungskosten zu verstehen ist. Die Grundidee ist dabei, dass Beschaffung und Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgsneutrale Vorgänge sein sollen („erfolgsneutrale Vermögensumschichtung“). Vorweg sei allerdings eine begriffliche Klarstellung vorgenommen: Der handelsrechtliche Kostenbegriff entspricht leider nicht der betriebswirtschaftlichen Verwendung. Handelsrechtlich sind mit „Kosten“ nämlich eigentlich „Aufwendungen“ gemeint.

Anschaffungskosten als Ausgangspunkt und Obergrenze

Erster Punkt sind **Anschaffungskosten**. Anschaffungskosten gelten für all die Vermögensgegenstände, die fremdbezogen werden, also von außerhalb des Unternehmens stammen. Die Anschaffungskosten stellen sowohl den Ausgangspunkt als auch die Obergrenze des Wertes eines Vermögensgegenstandes dar. Ausgangspunkt deshalb, weil bei abnutzbaren Vermögensgegenständen diese Anschaffungskosten durch planmäßige Abschreibungen zu verringern sind. Obergrenze deshalb, weil unter keinen Umständen diese Anschaffungskosten überschritten werden dürfen. Wenn Sie z. B. Wertpapiere bilanzieren wollen, dann gelten dort die Anschaffungskosten als erster Bewertungsansatz. Sie würden also diese Wertpapiere mit dem Einstandskurs aktivieren. Wenn jetzt der Kurs der Papiere steigt, dann dürfen Sie trotzdem nicht diesen höheren Kurs ansetzen, sondern müssen bei den Anschaffungskosten bleiben. Durch steigende Marktpreise entstehen hier sog. **stille Reserven**, die insbesondere bei Immobilien erhebliche Größenordnungen annehmen können.

Der Umfang der Anschaffungskosten ist in § 255 I HGB definiert: „Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen,

soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.“ Das bedeutet: All das, was anfällt bis dieser Vermögensgegenstand nutzbar bei uns im Unternehmen ist, zählt mit zu den Anschaffungskosten und wird auch mit aktiviert. Das ist insofern von Bedeutung als z. B. Transportkosten oder Versicherungskosten, die bei der Beschaffung eines Vermögensgegenstandes anfallen, nicht etwa als Aufwand der Periode gebucht werden dürfen. Wenn wir also irgendein High-tech-Produkt mit einem entsprechenden Aufwand transportieren lassen, wobei 250.000 € an Transportkosten anfallen, dann erhöhen diese Transportkosten den Wert dieses Vermögensgegenstandes und sie tauchen eben gerade nicht als (gewinnmindernder) Transportaufwand auf. Das Entscheidende ist dabei, ob diese „Nebenkosten“ einzeln zurechenbar sind. Das ist immer dann der Fall, wenn die Aufwendungen speziell nur für diesen Vermögensgegenstand anfallen. Wir dürfen z. B. nicht die Personalkosten der Einkaufsabteilung anteilig als Anschaffungskosten mit aktivieren, weil diese nicht einzeln zurechenbar sind. Sehr wohl aber müssten wir Nebenkosten aktivieren, wenn wir mit der Auswahl dieses Produktes ein Drittunternehmen beauftragt hätten, das uns hierfür eine Rechnung stellt.

Unter **Anschaffungspreisminderungen** ist jegliche Form von Rabatten zu verstehen. Und schließlich sind noch **nachträgliche Anschaffungskosten** erwähnt. Diese fallen insbesondere bei Immobilien an. Man kann nicht die Aktivierung dadurch umgehen, dass man eine Immobilie für wenig Geld erwirbt und sie dann anschließend aufwendig restaurieren lässt. Diese Kosten der Restaurierung sind dann als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren (und planmäßig abzuschreiben), sie erhöhen also den Wert des Vermögensgegenstandes in der Bilanz. Zusammenfassend sind Anschaffungskosten damit wie folgt definiert:

Anschaffungskosten =

- Anschaffungspreis
- Anschaffungspreisminderungen
- + einzeln zurechenbare Anschaffungsnebenkosten
- + nachträgliche Anschaffungskosten

Abb. 7: Ermittlung der Anschaffungskosten

Der zweite Begriff des § 255 HGB sind **Herstellungskosten**. Diese sind der Wertmaßstab für alle selbst erstellten, am Bilanzstichtag noch nicht verkauften Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens. Zu den Herstellungskosten gehören die Einzelmaterialkosten (insbesondere Rohstoffe und Vorprodukte), die Fertigungseinzelkosten (Löhne für Tätigkeiten, die direkt am Produkt ausgeübt werden) sowie auftragsspezifische Fertigungskosten (z. B. für ein Spezialwerkzeug, das nur für diesen Auftrag genutzt werden kann), die sog. Sondereinzelkosten der Fertigung. Außerdem sind auch Material- und Fertigungsgemeinkosten im

Herstellungskosten
als Ausgangspunkt
und Obergrenze

Rahmen der Herstellungskosten zu aktivieren. Für Verwaltungskosten besteht ein Wahlrecht (auch steuerrechtlich), für Vertriebskosten dagegen ein Verbot, diese bei der Ermittlung der Herstellungskosten zu berücksichtigen. Die Ausübung des Wahlrechts ist allerdings durch das Stetigkeitsgebot und den allgemeinen Grundsatz der Angemessenheit beschränkt. Die bei der Ermittlung der Herstellungskosten berücksichtigten Komponenten sind im Anhang anzugeben.

In Absatz 2a des § 255 HGB wird dann noch klargestellt, dass bei einem selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenstand die Teile der Entwicklungskosten als Herstellungskosten gelten, die den eben gemachten Aussagen entsprechen. Dies ist äußerst wichtig, da für Forschungskosten – wie bereits beschrieben – ein Aktivierungsverbot besteht. Die entsprechenden Teile der Entwicklungskosten dürfen auch nur aktiviert werden, wenn Forschung und Entwicklung im konkreten Fall eindeutig unterschieden werden können.

Die Herstellungskosten werden aus der Kostenrechnung abgeleitet und an die handelsrechtlichen Vorschriften angepasst, d. h. betriebswirtschaftlich: aus Kosten werden Aufwendungen gemacht. Wir dürfen z. B. bestimmte Kostenbestandteile gar nicht in die Herstellungskosten mit hineinnehmen, nämlich all die, die unter der Bezeichnung kalkulatorische Kosten laufen. Hierbei handelt es sich insbesondere um Kapitalkosten für das Eigenkapital.

Die Zusammensetzung der Herstellungskosten nach deutschen und internationalen Vorschriften verdeutlicht noch einmal die folgende Abbildung:

<u>Bilanzielle Bewertung: Herstellungskosten</u>		
	HGB & EStR	IFRS
Einzelmaterialkosten*)	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten *)	Pflicht	Pflicht
SEK der Fertigung	Pflicht	Pflicht
Material- / Fertigungsgemeink.	Pflicht	Pflicht
allg. herstellungsbez. Verwaltungsk.	Wahl	Pflicht
allg. nicht herstellungsbez. Verwk.	Wahl	Verbot
SEK Vertrieb	Verbot	Verbot
Vertriebsgemeinkosten	Verbot	Verbot

*) inkl. unechte Gemeinkosten

Abb. 8: Zusammensetzung der Herstellungskosten

Zu den Herstellungskosten zählen schließlich auch solche Aufwendungen, die für die Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinaus gehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes entstehen (§ 255 II 1 HGB: nachträgliche Herstellungskosten). Die Abgrenzung von nachträglichen Herstellungskosten von sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwendungen ist analog zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand.

Als letzte Bewertungsvorschrift werden in § 256 HGB **Bewertungsvereinfachungsverfahren** erwähnt. Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder dass die zuletzt zugegangenen Vermögensgegenstände zuerst verbraucht oder veräußert worden sind. Das sind die sogenannten Verbrauchsfolgefiktionen, die uns noch ausführlich bei der Behandlung des Umlaufvermögens beschäftigen werden.

Bewertungs-
vereinfachungsverfahren

2.2.2 Wertkorrekturen

Der Grund für Wertkorrekturen kann kurz gefasst folgendermaßen beschrieben werden: Der Wert eines Vermögensgegenstandes sinkt unter den Buchwert, sodass außerplanmäßige Abschreibungen notwendig sind. Hier soll nun die Frage im Mittelpunkt stehen, was unter diesem Wert, mit dem der Buchwert verglichen wird, eigentlich zu verstehen ist.

Das HGB behandelt dieses Thema getrennt für das Anlage- und das Umlaufvermögen. Für das **Anlagevermögen** wird hierzu in § 253 III 3 HGB auf den niedrigeren, am Abschlussstichtag **beizulegenden Wert** verwiesen. Dieser ist ein sog. „unbestimmter Rechtsbegriff“, d. h. das HGB erläutert nicht, was darunter zu verstehen ist. Dazu gleich mehr. Für das **Umlaufvermögen** wird zunächst auf den **Börsen- oder Marktpreis** verwiesen (§ 253 IV HGB); sollte ein solcher nicht festzustellen sein, ebenfalls wieder auf den **beizulegenden Wert** (§ 253 IV 2 HGB).

Referenzwerte
für Wertkorrekturen

Für den **beizulegenden Wert** kommen grundsätzlich folgende Ansätze in Frage, die einzelfallspezifisch weiter zu konkretisieren sind:

- **Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungskosten** ggf. unter Berücksichtigung von Änderungen im Stand der Technik und der Abnutzung des Vermögensgegenstandes
- **Veräußerungserlös** als beizulegender absatzmarktbezogener Wert: Nach dem Prinzip der verlustfreien Bewertung ist der Veräußerungserlös unter Abzug aller Aufwendungen, die noch anfallen, bis der Erlös erzielt werden kann (insbesondere Verwaltungs- und Vertriebskosten) sowie von Erlösschmälerungen (insbesondere Rabatte) zu ermitteln.

- **Ertragswert** des Vermögensgegenstandes: Dieser kommt immer dann in Betracht, wenn durch den Vermögensgegenstand in der Zukunft über mehrere Perioden hinweg Einnahmen und Ausgaben entstehen, z. B. bei Beteiligungen. In diesem Fall ist die Differenz aus den abgezinsten Einnahmen und Ausgaben zu bilden (Barwert).
- **Wahrscheinlicher Wert** als der voraussichtlich bei zweifelhaften Forderungen noch zu realisierende Betrag;

Unterscheiden sich die Preise auf den Beschaffungs- und den Absatzmärkten, ist weiterhin die Frage zu klären, welcher Marktpreis für die Bewertung heranzuziehen ist. Auf sog. vollkommenen Märkten, wie sie in der Theorie oft unterstellt werden, gibt es kein Auseinanderfallen dieser Preise. Aber schon ein Blick auf den allgemein als weitgehend vollkommen angesehenen Devisenmarkt zeigt, dass sich der Kurs, für den man Devisen kaufen kann (Briefkurs) und derjenige, für die man Devisen verkaufen kann (Geldkurs) voneinander unterscheiden. Der Briefkurs liegt typischerweise über dem Geldkurs, d. h. es sind z. B. am Markt mehr Euro für 100 Dollar zu zahlen, als man durch den Verkauf von 100 Dollar erzielen kann.

Aufgrund dieser Überlegungen sind die Preise auf den **Beschaffungsmärkten** relevant für alle Vermögensgegenstände, bei denen kein Verkauf beabsichtigt ist. Dies gilt grundsätzlich für das Anlagevermögen sowie normalerweise für das Vorratsvermögen. Die Wiederbeschaffungskosten sind analog zu den Anschaffungskosten zu ermitteln, sie enthalten also auch die Anschaffungsnebenkosten.

Die Preise auf den **Absatzmärkten** sind für diejenigen Vermögensgegenstände relevant, für die ein Verkauf beabsichtigt ist. Dies gilt insbesondere für fertige und unfertige Erzeugnisse, aber auch für Überbestände an Vorräten oder für Anlagen, deren weitere Nutzung nicht mehr beabsichtigt ist. Der Veräußerungserlös ist, wie oben beschrieben, im Rahmen einer verlustfreien Bewertung zu ermitteln.

Diese Überlegungen gelten auch, wenn direkt der **Börsen- oder Marktpreis** für die Wertkorrektur herangezogen werden kann.

Zuschreibungspflicht bei Wegfall des Grundes

Fällt der Grund für die Wertkorrektur weg, so besteht gem. § 253 V HGB eine **Zuschreibungspflicht**. Hierbei bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Höchstgrenze der Zuschreibung. Bei abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens verringert sich diese Höchstgrenze noch um die Abschreibungen, die ursprünglich bis zum Zeitpunkt der Zuschreibung geplant waren (fortgeführte Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten). Nur der niedrigere Wertansatz eines entgeltlich erworbenen, also derivativen, Firmenwertes ist zwingend beizubehalten – dafür gilt also ein Zuschreibungsverbot.

2.3 Bilanzieller Ausweis

Als letztes ist die Frage zu beantworten, wo die bewerteten Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz auftauchen. Der grundsätzliche Aufbau auf der **Aktivseite** folgt der **Liquidierbarkeit** der Vermögensgegenstände, d. h. oben stehen die Positionen, die am schwierigsten zu liquidieren sind, unten steht dann das, was schon liquide ist, nämlich das Bargeld. Dem entspricht auch weitestgehend die Unterscheidung in die beiden großen Gruppen Anlage- und Umlaufvermögen. Auf der **Passivseite** haben wir zunächst die Gliederung nach **Rechtsverhältnissen**. Die Passivseite gibt also Auskunft über die Mittelherkunft (Eigentümer: Eigenkapital, Gläubiger: Fremdkapital). Innerhalb des Fremdkapitals werden die Positionen nach ihrer Fälligkeit gegliedert.

Aufbau der Bilanz

Prinzipiell ist keine Formvorschrift für die Bilanz im HGB vorgegeben, d. h. man könnte die Bilanz in einer Art und Weise erstellen wie sie einem gefällt, solange damit ein sachverständiger Dritter noch in der Lage ist, sich in angemessenem Zeitraum einen Überblick zu verschaffen. Allerdings gilt für Kapitalgesellschaften die Gliederungsvorschrift des § 266 HGB. Diese müssen sich damit zwingend an das dort gegebene Schema halten. Je nach Größe der Kapitalgesellschaft werden dabei unterschiedlich detaillierte Angaben gefordert. Je größer die Kapitalgesellschaft ist, desto differenzierter muss der Ausweis erfolgen. Nachstehend ist die Mindestgliederung für kleine Kapitalgesellschaften wiedergegeben (die Kriterien für die Einteilung in kleine, mittlere und große Kapitalgesellschaften finden Sie in § 267 HGB; die Kriterien für Kleinstkapitalgesellschaften in § 267a HGB).

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen I. Immaterielle Vermögensgegenstände II. Sachanlagen III. Finanzanlagen B. Umlaufvermögen I. Vorräte II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände III. Wertpapiere IV. Kassenbestand etc. C. Rechnungsabgrenzungsposten D. Aktive latente Steuern E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	A. Eigenkapital I. Gezeichnetes Kapital II. Kapitalrücklage III. Gewinnrücklagen IV. Gewinn- / Verlustvortrag V. Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag B. Rückstellungen C. Verbindlichkeiten D. Rechnungsabgrenzungsposten E. Passive latente Steuern

Abb. 9: Grobgliederung der Bilanz gem. § 266 I HGB

An dieser Stelle sei nur noch auf zwei Punkte hingewiesen: Zum einen sind in der Bilanz zwingend auch die Vorjahresbeträge auszuweisen, d. h. der Jahresabschluss enthält immer auch die Angaben des vorherigen Abschlusses. Zum anderen etwas, was uns noch intensiv beim Thema Eigenkapital beschäftigen wird:

Der Ausweis des Eigenkapitals kann in unterschiedlicher Art und Weise erfolgen. Die Gliederung des § 266 HGB berücksichtigt nur eine von drei Möglichkeiten. Wundern Sie sich also nicht, wenn Sie sich eine Bilanz anschauen, dass dort z. B. der Posten „Jahresüberschuss“ gar nicht vorkommt, obwohl das Unternehmen handelsrechtlich einen Gewinn ausweist!

Kontrollaufgaben:

- Was ist allgemein unter dem Begriff der Bilanzierungsfähigkeit im Kontext des Handelsrechtes zu verstehen?
- Welche beiden Arten der Bilanzierungsfähigkeit können unterschieden werden? Wie lauten die wesentlichen Fragen, die bei der Prüfung der jeweiligen Bilanzierungsfähigkeit zu beantworten sind?
- Welche Kriterien müssen zwangsläufig erfüllt sein, damit ein Vermögensgegenstand vorliegt?
- Welche Kriterien müssen zwangsläufig erfüllt sein, damit eine Schuld vorliegt?
- Nennen Sie drei alternative Kriterien, anhand derer eine Maßnahme als Vermögensmehrung eingestuft werden kann!
- Erklären Sie den Unterschied zwischen Vermögensmehrung und -erhaltung im Hinblick auf die Bilanzierungsfähigkeit der dadurch entstehenden Aufwendungen bzw. Güter!
- Für welche Sachverhalte bestehen handelsrechtliche Bilanzierungsverbote? Zählen Sie diese auf und geben Sie die jeweilige gesetzliche Regelung (Paragraph mit Absatz und ggf. Satz oder Nr.) an!
- Geben Sie einen Überblick über den stufenweisen Aufbau der Bilanzansatzentscheidung nach HGB!
- Welche allgemeinen Bewertungsvorschriften sind bei der bilanziellen Bewertung zu beachten? Geben Sie auch die entsprechende gesetzliche Regelung (Paragraph mit Absatz und ggf. Satz oder Nr.) an!
- Erklären Sie, warum Anschaffungskosten sowohl den Ausgangspunkt als auch die Obergrenze des Wertes eines Vermögensgegenstandes darstellen!
- Geben Sie in Form einer Formel an, wie die Höhe der Anschaffungskosten ermittelt wird!
- Stellen Sie dar, wie sich die Herstellungskosten nach HGB und EStR auf der einen Seite und nach IFRS auf der anderen Seite zusammensetzen!
- Worin liegt der Grund für eine Wertkorrektur?
- Auf welche Referenzwerte verweist das HGB für den Fall notwendiger Wertkorrekturen?

- Welche vier Ansätze kommen grundsätzlich für den beizulegenden Wert in Frage?
- Für welche Vermögensgegenstände sind im Zusammenhang mit einer Wertkorrektur die Preise auf den Beschaffungsmärkten relevant und wann sind die Preise auf den Absatzmärkten von Relevanz?
- Fällt der Grund für eine Wertkorrektur weg, so besteht laut Gesetz eine Zuschreibungspflicht. Geben Sie die Stelle an, an der dies im HGB geregelt ist (Paragraph mit Absatz und ggf. Satz oder Nr.)! Welche Höchstgrenze besteht bei einer Zuschreibung? Welche Besonderheit ist bei abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens in Bezug auf die Höchstgrenze zu beachten?
- Stellen Sie die Mindestgliederung der Bilanz für kleine Kapitalgesellschaften dar! Geben Sie auch die Stelle im Gesetz an, an der dies geregelt ist (Paragraph mit Absatz und ggf. Satz oder Nr.)!

Übung 2

Aufgabe 1:

Sie überlegen, welche der folgenden Güter Sie in der Handelsbilanz Ihrer Brauerei ansetzen können. Begründen Sie Ihre Entscheidung!

- a) Aufwendungen für den Lastenzug, der installiert wurde, um die Fässer einfacher aus dem Keller der Brauerei transportieren zu können.
- b) Ihnen fällt auf, dass bisher die Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens in Höhe von 7.835 € (Anwaltskosten etc.) nicht bilanziert wurden.
- c) Portables Messinstrument, mit dem Temperatur und Gärungszustand des Bieres während des Brauens bestimmt werden.
- d) Patent für ein neu entwickeltes Brauverfahren. Die Entwicklungskosten betragen 10.000 €.
- e) Rezept für die Biersorte „Gerstenbock“, das Sie von der Konkurrenz für 1.000 € erworben haben.
- f) Die dieses Jahr unterlassene Wartung der Brauanlage wird im ersten Quartal des Folgejahres nachgeholt.

Aufgabe 2:

- a) In der Handelsbilanz für 2010 entdecken Sie, dass Ihre Brauanlage mit einem Restbuchwert von 72.000 € bilanziert wurde. Sie erinnern sich, dass die Anlage zum 01.01.2007 angeschafft wurde. Ende 2010 gab es Probleme mit der Anlage. Techniker hatten damals versichert, dass der Defekt vorübergehender Natur sei und in der ersten Januarwoche des Folgejahres behoben werden kann. Sie haben das damalige Gespräch mit ihrem Steuerberater über die Auswirkungen dieses Ausfalls auf den Jahresabschluss nur noch bruchstückhaft in Erinnerung. Auf Anfrage erhalten Sie aus der Buchhaltung folgende Informationen:

Anschaffungsdatum: 01.01.2007
Preis der Brauanlage ohne USt.: 128.750 €
Anschaffungspreisminderung: 20%
Montagekosten inkl. USt.: 20.230 €
Anteilige Gemeinkosten der Abteilung Einkauf: 6.250 €
Garantie: 2 Jahre
Technische Nutzungsdauer: 20 Jahre
Wirtschaftliche Nutzungsdauer: 10 Jahre
Abschreibungsmethode: linear

Wie können Sie sich den Restbuchwert erklären?

- b) Zu welchem Wert können Sie die verbleibenden 125.000 l Bier bilanzieren, die am Bilanzstichtag noch auf Lager sind?
Auch hier bekommen Sie auf Nachfrage hilfreiche Informationen durch die Finanzbuchhaltung:

Lagerbestand des Traditionsbieres: 125.000 l
Aktueller Marktpreis: 0,90 €/l
Kosten Hopfen/ Liter Bier: 0,13 €
Kosten Malz/ Liter Bier: 0,08 €
Kosten Wasser/ Liter Bier: 0,04 €
Anteilige Kosten diverser Zusatzstoffe je Liter Bier: 0,05 €
Anteilige Personalkosten der Fertigungsmitarbeiter: 0,17 €
Anteilige Vertriebskosten: 0,01 €
Anteilige Stromkosten für die Brauanlage je Liter Bier: 0,03 €

3 Das Anlagevermögen im Finanzbericht

Zum Anlagevermögen gehören gem. § 247 II HGB alle Vermögensgegenstände, die dazu bestimmt sind, „auf Dauer“ dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Darunter ist allerdings keine „ewige“ Nutzung zu verstehen. Vielmehr ist das relevante Kriterium, ob ein Vermögensgegenstand im Unternehmen genutzt oder ob er verkauft werden soll. Danach sieht man es einem Vermögensgegenstand also nicht an, ob er zum Anlagevermögen gehört oder nicht. So kann von zwei identischen Maschinen eine dem Anlagevermögen zuzuordnen sein, weil sie nämlich zur Produktion eingesetzt werden soll, die andere dagegen dem Umlaufvermögen, weil sie nicht genutzt, sondern verkauft werden soll. Diese Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen hat nicht allein formale Konsequenzen, sondern es sind auch inhaltliche Unterschiede damit verbunden. Als nächstes muss geprüft werden, ob der Gegenstand der Abnutzung unterliegt oder nicht. Für abnutzbare Gegenstände des Anlagevermögens muss der daraus resultierende Wertverlust in Form von planmäßigen Abschreibungen berücksichtigt werden. Schließlich ist noch die Frage zu beantworten, wie im Finanzbericht Gegenstände berücksichtigt werden, die zwar vom Unternehmen genutzt werden, aber juristisches Eigentum eines anderen Unternehmens sind, wie dies typischerweise bei Leasingverträgen der Fall ist.

Lernziele:

Demgemäß sollten Sie nach dem Durcharbeiten dieses Kapitels und der Bearbeitung der Übungsaufgaben, folgende Kenntnisse haben:

- Kenntnis der Positionen des Anlagevermögens
- die Bewertungsgrundlagen für das Anlagevermögen
- Voraussetzungen für und Vorgehensweise bei der Festbewertung von Gegenständen des Anlagevermögens
- Abschreibungspflichten, -wahlrechte und -verbote
- Probleme und Lösungsansätze bei der Bilanzierung von Leasingverträgen

3.1 Positionen des Anlagevermögens

Im Folgenden werden die einzelnen Positionen des Anlagevermögens erläutert, wobei wir von der Gliederung des § 266 HGB ausgehen. Die einzelnen Positionen werden mit den dort verwendeten Ziffern den Ausführungen jeweils vorangestellt.



Merksatz

A.I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;
2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
3. Geschäfts- oder Firmenwert;
4. geleistete Anzahlungen;

Abb. 10: Übersicht Immaterielle Vermögensgegenstände

Immaterielle Vermögensgegenstände

Erste Position im Anlagevermögen sind die **immateriellen Vermögensgegenstände**, hier noch einmal unterteilt in selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte, entgeltlich erworbene Konzessionen und Schutzrechte, Geschäfts- oder Firmenwert und geleistete Anzahlungen (auf immaterielle Anlagegüter). Immaterielle Vermögensgegenstände sind nichtkörperliche Vermögensgegenstände, die dauerhaft und unmittelbar dem Geschäftsbetrieb dienen, d. h. alles, so kann man grob sagen, was man nicht direkt anfassen kann. Ein Beispiel dazu wäre: Unser Unternehmen hat einer Unternehmensberatung 100.000 € dafür gezahlt, dass sie eine Software für uns programmiert. Software ist eindeutig ein immaterieller Vermögensgegenstand. Wir würden also buchen: *Immaterielle Vermögensgegenstände an Bank 100.000 €*. Also ein nicht erfolgswirksamer Aktivtausch, wir haben Geld gegen Software „getauscht“. Haben wir dagegen unseren ansonsten etwas untätig in der Gegend herumsitzenden Programmierer mit der Softwareerstellung beauftragt, der 100.000 € im Jahr verdient und 1 Jahr für die Programmierung der Software benötigt, ist das Ganze nicht mehr so eindeutig handhabbar. Eine Möglichkeit ist, *Personalaufwand an Bank 100.000 €* zu buchen, also kein Aktivtausch, sondern erfolgswirksamer Vorgang! Für den Fall, dass sich die Forschungs- und die Entwicklungsphase bei der Softwareentwicklung eindeutig trennen lassen, besteht eine andere Möglichkeit darin, das Aktivierungswahlrecht gem. § 248 II 1 HGB zu nutzen und die Software mit ihren Herstellungskosten gem. § 255 IIa HGB zu bilanzieren. D. h. dieselbe Software, die im Unternehmen eingesetzt wird, kann unterschiedlich bewertet werden, je nachdem, ob sie fremdbezogen wurde, oder selbst erstellt worden ist – für letzteren Fall bestehen, wie kurz erläutert, bereits zwei Möglichkeiten.

In Bezug auf die Software, die ja auf einer CD geliefert worden ist, könnte man natürlich auf die Idee kommen, die Software-CD als „körperlichen“ Vermögensgegenstand mit 100.000 € zu aktivieren. Wenn materielle und immaterielle Vermögensgegenstände eine Einheit bilden, ist jedoch der Vermögensgegenstand entweder komplett materiell oder immateriell zu aktivieren – je nach der wesentlichen Komponente. Wenn Sie den Wert einer CD mit vielleicht 20 Cent ansetzen

und den Wert dieser Software mit 100.000 €, dürfte relativ eindeutig sein, welchen Charakter dieser Vermögensgegenstand hat.

Was gilt es in Bezug auf immaterielle Vermögensgegenstände noch zu berücksichtigen? Aktivierungsverbote betreffen Forschungskosten, selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände und außerdem den durch Organisation, Know-How, Kundenstamm selbst geschaffenen („originären“) Firmenwert. Aus diesem Grund besteht auch gem. § 253 V 2 HGB das Wertaufholungsverbot in Bezug auf einen niedrigeren Wertansatz eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes. Wenn ein solcher derivativer Firmenwert, der als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand gilt und somit aktivierungspflichtig ist (§ 246 I 4 HGB), einmal außerplanmäßig abgeschrieben wurde, darf auch bei einer "Werterholung" nicht mehr zugeschrieben werden, weil der Wertzuwachs dann als selbst geschaffen eingeordnet werden muss.

Aktivierungsverbote

A.II. Sachanlagen:

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;
2. technische Anlagen und Maschinen;
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau.

Abb. 11: Übersicht Sachanlagen

Sachanlagen sind körperliche Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dauerhaft und unmittelbar dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Erste Position bei Sachanlagen sind **Grundstücke**. Das Unschöne an dieser Position Grundstücke ist, dass dort bebau te und unbebaute Grundstücke gleichermaßen auftauchen. Wenn nicht, was zulässig ist, eine entsprechende freiwillige Untergliederung auftaucht, kann man der Bilanz nicht entnehmen, ob ein Grundstück bebaut ist oder nicht – was aber sicherlich für einen Bilanz-Lesenden von Interesse wäre. Bei einem bebauten Grundstück muss man sonst den Wert in der Bilanz in den Wert des Grundstückes selber und in den Gebäudewert aufteilen. Grundstücke zählen zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen, d. h. sie unterliegen keiner Wertminderung. Das bedeutet, dass sie mit den Anschaffungskosten, mit denen man sie einmal beschafft hat, auf immer und ewig in der Bilanz stehen. Es sei denn, dass es aufgrund außerordentlicher Vorkommnisse (z. B. Altlasten) zu einem Wertverlust des Grundstücks kommt. Gebäude unterliegen dagegen einem planmäßigen Wertverlust, sodass planmäßige Abschreibungen vorzunehmen sind, wobei zu berücksichtigen ist, dass das Gebäude nicht nur der nackte Bau ist, sondern auch die der Benutzung

Sachanlagen

dienenden Einrichtungen dazuzählen, also z. B. die Heizungsanlage oder ein Aufzug.

Dabei sind die der Benutzung dienenden technischen Einrichtungen gegen **technische Anlagen und Maschinen** abzugrenzen. Ist ein Aufzug jetzt eine technische Anlage oder ist er eine technische Einrichtung? Es geht wiederum um die Zweckbestimmung. Soll ein Aufzug dazu dienen, das Gebäude als solches zu nutzen, gehört er mit zum Gebäude und wird mit dem Gebäude abgeschrieben. Ist ein Aufzug dagegen der Leistungserstellung zugeordnet, das wird insbesondere bei Lastenaufzügen der Fall sein, dann ist er ein eigenständiger Vermögensgegenstand und ist unter der Position „Technische Anlagen und Maschinen“ zu bilanzieren. Alles, was direkt der Leistungserstellung dient, fällt unter die Rubrik „Technische Anlagen und Maschinen“ und wird daher auch extra abgeschrieben, auch wenn der Vermögensgegenstand rechtlich „wesentlicher Bestandteil des Grundstücks“ ist, da er fest mit diesem verbunden ist. Nach dem Prinzip der **wirtschaftlichen Zugehörigkeit** sind damit auch unter Eigentumsvorbehalt gelieferte und eingebaute Anlagen unter dieser Position auszuweisen.

Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung ist ein Restposten. Dort wird all das erfasst, was weder „technische Anlage und Maschine“ noch „Grundstücke“ ist, z. B. Einrichtung der Werkstatt, Fuhrpark, Werkzeuge, Büroausstattung.

Schließlich haben wir noch die Position **geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau**. Da Bauvorhaben sich ggf. über mehrere Perioden erstrecken können, soll aus der Bilanz hervorgehen, in welchem Stadium der Fertigstellung sich dieses Gebäude befindet. Gleichzeitig werden damit Zahlungen, die schon vor Fertigstellung geleistet werden, erfolgsmäßig neutralisiert.

A.III. Finanz- anlagen	Dauer- anlagen	(1)	Anteile an verbundenen Unternehmen	abnehmende Möglichkeit der Einflussnahme
		(3)	Beteiligungen	
		(5)	Wertpapiere des Anlagevermögens	
	Auslei- hungen	(2)	Ausleihungen an verbundene Unternehmen	abnehmendes Ausmaß der finanziellen Verflechtung
		(4)	Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	
		(6)	sonstige Ausleihungen	
Ab 20% Anteilsbesitz (widerlegbare) Beteiligungsvermutung				

Abb. 12: Übersicht Finanzanlagen

Finanzanlagen

Als dritte Position des Anlagevermögens werden die **Finanzanlagen** geführt. Es handelt sich hierbei um dauerhafte, nicht unmittelbar dem Geschäftsbetrieb dienende Investitionen in fremde Unternehmungen (Daueranlagen) oder Kreditvergaben (Ausleihungen). Während durch immaterielles Vermögen und Sachan-

lagen der betriebliche Erfolg erwirtschaftet wird, entsteht durch Finanzanlagen der neutrale Erfolg. Diese „Erfolgsspaltung“ wird uns noch bei der Behandlung der Gewinn- und Verlustrechnung beschäftigen.

Ausleihungen sind reine Kreditgeschäfte. Es handelt sich hierbei um langfristige Finanzforderungen, die dazu bestimmt sind, „dauernd“ (Gesamtauflaufzeit > 1 Jahr) dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Bei **Daueranlagen** besteht eine darüber hinausgehende Möglichkeit der Einflussnahme auf das andere Unternehmen. Die Positionen sind hier sachlich zusammengehörig geordnet. In der Bilanzgliederung nach § 266 HGB sind diese nicht auf diese Weise geordnet aufgeführt, sondern die ungeraden arabischen Nummern kennzeichnen die Daueranlagen und die geraden kennzeichnen die Ausleihungen.

Oben stehen jeweils mit der umfassenderen Möglichkeit der Einflussnahme oder der größten finanziellen Verflechtung die Anteile bzw. Ausleihungen an **verbundenen Unternehmen**. Das sind im Wesentlichen Unternehmen, die in einem Konzernverbund sind. Die Definitionen über verbundene Unternehmen sind leider im Aktienrecht und im Handelsrecht nicht 100% konsistent.

Beteiligungen sind nach § 271 I 1 HGB Anteile an anderen Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauerhaften Verbindung zu dienen. Es handelt sich also um mehr als nur eine dauerhafte Kapitalanlage mit angemessener Verzinsung. Die Beteiligungshöhe ist dabei nicht entscheidend, allerdings gilt eine (widerlegbare) Beteiligungsvermutung bei einem Anteilsbesitz von mehr als 20% (§ 271 I 3 HGB). Zusätzliche Indikatoren wären, wenn z. B. personelle Verflechtungen vorliegen, oder wenn eine gemeinsame Forschungs- und Entwicklungsabteilung betrieben wird.

Letzte Position sind die **sonstigen Wertpapiere** des Anlagevermögens oder **sonstige Ausleihungen**. Sonstige Wertpapiere des Anlagevermögens sind damit eine Daueranlage ohne Beteiligungsabsicht, d. h. die Anlage beruht auf einem rein finanziellen Interesse. Die daraus entstehenden Zinsforderungen sind nicht hier, sondern im Umlaufvermögen unter „sonstige Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens“ (B.II.4) zu bilanzieren.

Wichtig bei den Ausleihungen ist noch, dass es sich um **reine Finanzausleihungen** handeln muss, d. h. es dürfen unabhängig von der Laufzeit keine Lieferantenkredite unter diesem Punkt aufgeführt werden.

3.2 Bewertungsgrundlagen für das Anlagevermögen

Die folgende Abbildung fasst die wesentlichen Vorschriften für die Bewertung des Anlagevermögens zusammen.

	Abnutzbares Anlagevermögen	Nicht abnutzbares Anlagevermögen
Ausgangswert/ Wertobergrenze	Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 253 I 1 HGB)	
Abschreibungs- pflichten	Planmäßige Abschreibung (§ 253 III 1 HGB)	
	Außerplanmäßige Abschreibung bei voraussichtlich dauernder Wertminde- rung (§ 253 III 3 HGB) mit gesondertem Ausweis (§ 277 III 1 HGB)	
Abschreibungs- wahlrechte		Außerplanmäßige Abschreibung bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung gem. § 253 III 4 HGB <i>nur</i> bei Finanzanlagen mit gesondertem Ausweis (§ 277 III 1 HGB)
Wertaufholung	Wertaufholungsgebot bis maximal zu den (um planmäßige Abschreibun- gen verringerten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 253 V HGB) bei Wegfall des Grundes; außer bei einem niedrigeren Wertansatz eines deriativen Firmenwerts in Bezug darauf Wertaufholungsverbot	

Abb. 13: Übersicht Bewertung des Anlagevermögens

Ausgangspunkt
und Obergrenze der
Bewertung

Wir haben zunächst unabhängig davon, ob es sich um abnutzbares oder nicht abnutzbares Anlagevermögen handelt, die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als Ausgangswert und Wertobergrenze. Planmäßige Abschreibungen gibt es logischerweise nur bei abnutzbarem Anlagevermögen, bei nicht abnutzbarem Anlagevermögen kann es keine planmäßigen Abschreibungen geben. Nicht abnutzbares Anlagevermögen betrifft sowohl nicht abnutzbare Sachanlagen, insbesondere Grundstücke, aber auch Finanzanlagen, bei denen man typischerweise davon ausgeht, dass sie auch keinem planmäßigen Verschleiß unterliegen. Anders dagegen bei immateriellen Vermögensgegenständen: Patente oder Lizzenzen unterliegen einem planmäßigen Wertverlust, weil sie in ihrer Laufzeit begrenzt sind und mit abnehmender Laufzeit die Nutzungsmöglichkeit entsprechend geringer wird. Für abnutzbares und nicht abnutzbares Anlagevermögen gleichermaßen gilt die Pflicht, bei voraussichtlich dauernder Wertminderung eine außerordentliche Abschreibung vorzunehmen. „Mit gesondertem Ausweis“ bedeutet, dass im Anhang zu erläutern ist, welcher Teil der Abschreibungen auf außerordentliche Gründe zurückzuführen ist. Für das Finanzanlagevermögen räumt § 253 III 4 HGB außerdem ein Wahlrecht ein, auch bei einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung eine Abschreibung vorzunehmen. Für alle Rechtsformen gibt § 253 V 1 HGB dann aber auch ein Wertaufholungsgebot vor, wenn die Gründe für einen niedrigeren Wertansatz nicht mehr bestehen. In diesem Fall muss wieder zugeschrieben werden. Die einzige Ausnahme von diesem Wertaufholungsgebot ist in § 253 V 2 HGB explizit angegeben. Ein niedrigerer Wertansatz eines derivativen Firmenwertes muss beibehalten werden – in Bezug darauf besteht also ein Wertaufholungsverbot.

Abweichend vom Prinzip der Einzelbewertung kann bei Massengütern des Sachanlagevermögens (insbesondere Betriebs- und Geschäftsausstattung, z. B. Werkzeug) gem. § 240 III HGB eine sog. **Festbewertung** erfolgen. Dann muss eine Inventur nur alle drei Jahre durchgeführt werden. Voraussetzung ist, dass der Gesamtwert unbedeutend ist. Bei diesen Vermögensgegenständen wird davon ausgegangen, dass Abgänge und Zugänge sich ausgleichen (z. B. indem in der Gastronomie zerbrochenes Geschirr ersetzt wird). Bei mengenmäßigen Änderungen über 10% sowie Preissenkungen muss eine Festwertanpassung vorgenommen werden, bei Preissteigerungen dagegen nicht.

Festbewertung

3.3 Abschreibung des Anlagevermögens

Nachdem wir nun schon mehrfach die Verpflichtung kennengelernt haben, Abschreibungen vorzunehmen, wollen wir uns nun dem Thema Abschreibung des Anlagevermögens etwas genauer zuwenden. Nochmal zur Erinnerung: Abschreibungen sind das betriebswirtschaftliche Gegenstück zu den Wertminderungen der Vermögensgegenstände. Wir unterscheiden planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungsursachen. Planmäßige Abschreibungsursachen sind insbesondere der normale **technische Verschleiß** und der **Zeitverschleiß**. Der normale technische Verschleiß entsteht durch die Nutzung und der Zeitverschleiß entsteht durch das Alter eines Vermögensgegenstandes. Darüber hinaus kann es zu Wertminderungen durch **Fristablauf** und **Substanzverringerung** kommen. Fristablauf betrifft insbesondere immaterielle Vermögensgegenstände: Ein Patent, das uns 20 Jahre lang einen Schutz gewährt, wird durch Fristablauf immer weniger wert. Substanzverringerung bezieht sich auf Bodenschätze: Durch den Abbau der Bodenschätze wird der Wert des Vorkommens geringer.

planmäßige
Abschreibungen

Für die Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibungsursachen gibt es planmäßige Abschreibungsverfahren. Zwei große Gruppen werden dort unterschieden, zum einen leistungsbezogene Abschreibungen und zum anderen zeitbezogene Abschreibungen. **Leistungsbezogene Abschreibungen** bieten sich immer dann an, wenn der Zeitverschleiß eine untergeordnete Rolle spielt, wenn wir also im Wesentlichen einen nutzungsabhängigen Wertverlust haben. Diese leistungsbezogene Abschreibung hat den Vorteil, dass wir in Jahren mit geringer Beschäftigung (= Kapazitätsauslastung) entsprechend auch geringere Abschreibungen haben, d. h. dass das Ergebnis weniger belastet wird. In Perioden mit hoher Beschäftigung, in denen dementsprechend auch die Betriebsmittel stärker genutzt werden, haben wir hohe Abschreibungsbeträge und können das über die dann potentiell auch höheren Erträge besser verkraften. Nachteil ist, dass der Verschleiß durch Zeitablauf oder technisches Verhalten in diesen leistungsbezogenen Abschreibungen nicht berücksichtigt wird.

Abschreibungsverfahren

Bei den **zeitbezogenen Verfahren** sieht es anders aus: wir unterstellen einen bestimmten Verlauf des Wertverlustes im Zeitablauf. Handelsrechtlich sind grundsätzlich alle Verfahren zulässig, die nicht in einem offensichtlichen Widerspruch

zum tatsächlichen Wertverlust stehen. Steuerlich ist allerdings für ab dem 01.01.2011 erworbene oder hergestellte Wirtschaftsgüter nur noch ein Verfahren zulässig, sodass die anderen Verfahren praktisch keine Bedeutung mehr haben und wir uns auf das einzige noch zulässige zeitliche Verfahren, die **lineare Abschreibung**, beschränken. Bei dieser werden die Anschaffungskosten durch die Nutzungsdauer dividiert, sodass sich jährlich gleich bleibende Abschreibungsbezüge während der gesamten Nutzungsdauer ergeben. Bei Anschaffung des Vermögensgegenstandes innerhalb des Jahres muss (steuerrechtlich) zeitanteilig (auf Monatsbasis) abgeschrieben werden („pro rata temporis“). Analog sind Abschreibungen im Abgangsjahr ebenfalls zeitanteilig vorzunehmen.

Für die planmäßigen Abschreibungen müssen wir einen **Abschreibungsplan** erstellen. Dieser muss enthalten: die zu verteilenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes sowie die gewählte Abschreibungsmethode (Angabe im Anhang). Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist nicht zu verwechseln mit der technischen Nutzungsdauer, die in der Regel sehr viel länger als die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist. So sind z. B. im IT-Bereich Rechner noch voll funktionsfähig, können aber nicht mehr sinnvoll eingesetzt werden, da neue Programme auf ihnen nicht laufen. Grundsätzlich wird dabei handelsrechtlich von einer sogenannten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ausgegangen, d. h. es kommt nicht auf den Einzelfall, also das einzelne bilanzierende Unternehmen, an, sondern darauf, wie die Gesamtheit der Unternehmen typischerweise eine wirtschaftliche Nutzungsdauer für diesen Vermögensgegenstand ansetzen würde. In der Praxis übernimmt man auch für die handelsrechtlichen Abschreibungen zumeist die Nutzungsdauer, die steuerlich in den sogenannten AfA-Tabellen vorgegeben ist. AfA ist die Abkürzung für „Absetzung für Abnutzung“. Das ist der steuerliche Begriff für Abschreibung. In diesen „Tabellen“ sind für alle denkbaren (und weniger denkbaren) Vermögensgegenstände solche betriebsgewöhnlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauern vorgegeben. An den Abschreibungsplan sind wir nach dem Grundsatz der Stetigkeit gebunden, es sei denn, es liegen sachliche Gründe für eine Änderung vor, z. B. dass die Nutzungsdauer sich durch den technischen Fortschritt verkürzt hat, oder dass nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten angefallen sind.

außerplanmäßige Abschreibungen

Für außerplanmäßige Abschreibungen kommt eine Vielzahl von Ursachen in Frage. Die Wesentlichen sind in der folgenden Abbildung zusammengefasst. Bis zum Inkrafttreten des BilMoG gab es eine weitere handelsrechtliche Möglichkeit der außerplanmäßigen Abschreibung, auf welche im Folgenden kurz eingegangen wird, um die bilanzpolitischen Spielräume aufzuzeigen, welche Abschreibungen bieten. Die nicht mehr vorhandene Abschreibungsursache waren sogenannte wirtschaftspolitische Gründe. Der Grundgedanke lässt sich folgendermaßen zusammenfassen: Steuerliche Sonderabschreibungen sollen die Wirtschaftssubjekte dazu bringen, ein Investitionsverhalten an den Tag zu legen, das aus wirtschaftspolitischer Sicht wünschenswert ist. Der größte Betrag von steuerlichen Sonderab-

schreibungen, die wir in den letzten Jahren gehabt haben, waren die Abschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz, die in den neuen Bundesländern getätigt werden konnten. Es war erlaubt, 50% der Investitionssumme innerhalb der ersten fünf Jahre beliebig abzuschreiben. Sie konnten also im ersten Jahr die Hälfte dieser Investitionen komplett erfolgswirksam berücksichtigen und die weiteren 50% waren auf die zweiten fünf Jahre zu verteilen. Sie konnten also innerhalb von zehn Jahren eine vollständige Abschreibung erreichen. Insbesondere interessant war dies bei Gebäuden, wo die normale Abschreibungsfrist 50 Jahre beträgt. Wie erwähnt, ist diese Möglichkeit der außerplanmäßigen Abschreibung mit der Einführung des BilMoG weggefallen, da steuerlich motivierte Abschreibungen nun handelsrechtlich nicht mehr berücksichtigt werden dürfen.

außerplanmäßige Abschreibungsursachen:

- Katastrophenverschleiß
- versteckte Mängel
- erhöhte Inanspruchnahme
- unterlassene Instandhaltung
- Abbruch
- technischer Fortschritt
- sinkende Rentierlichkeit
- Fehlmaßnahme
- Fallen der Wiederbeschaffungspreise

Abb. 14: Ursachen für außerplanmäßige Abschreibungen

Wenn die außerplanmäßige Abschreibung abgeschlossen ist, also wir eine Reduzierung des Werts durch eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen haben, dann muss gegebenenfalls danach weiter planmäßig abgeschrieben werden. Wenn wir z. B. im Jahr 3 der Nutzungsdauer feststellen, dass der Wert des Vermögensgegenstandes aufgrund einer außerplanmäßigen Ursache gesunken ist, dann nehmen wir eine außerplanmäßige Abschreibung vor – für den Rest der planmäßigen Nutzungsdauer muss dann wiederum planmäßig abgeschrieben werden. Die außerplanmäßige Abschreibung kommt also zu den planmäßigen Abschreibungen hinzu, sie ersetzt sie nicht etwa vollständig.

Nach Wegfall der Ursache für eine außerplanmäßige Abschreibung gilt gem. § 253 V HGB, außer in Bezug auf einen derivativen Firmenwert, ein Wertaufholungsgebot. Dieses Wertaufholungsgebot gilt allerdings nur dann, wenn es sich um den Wegfall des Grundes für eine **außerplanmäßige** Abschreibung handelt. Wenn wir uns bei den **planmäßigen** Abschreibungen „geirrt“ haben, es also zu einer Werterhöhung des Vermögensgegenstandes kommt, dann ist keine Wertaufholung vorgesehen. Hier gilt das Niederstwertprinzip, d. h. der niedrigere Wert, der sich beim Vergleich des aktuellen höheren Wertes mit dem durch die Abschreibung gebildeten geringeren Buchwert ergibt, ist in der Bilanz anzusetzen.

Wertaufholungsgebot

Geringwertige Wirtschaftsgüter

Ausnahmeregelungen in Bezug auf Abschreibungen gibt es aus pragmatischer Sicht für sogenannte **geringwertige Wirtschaftsgüter** (GWG). Das ist ein Terminus, der aus dem steuerlichen Bereich stammt. Die steuerliche Behandlung für geringwertige Wirtschaftsgüter hat sich in den letzten Jahren mehrfach geändert, zuletzt zum 1. Januar 2010 durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz. Danach gibt es für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbstständigen Nutzung fähig sind, in Abhängigkeit von ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) folgende Möglichkeiten (vgl. § 6 II und § 6 IIa EStG):

- AHK bis zu 150 € (netto): Sofortabschreibung **oder** nach gewöhnlicher Nutzungsdauer
- AHK zwischen 150,01 € und 410 € (netto): Sofortabschreibung **oder** Sammelposten mit Abschreibung über 5 Jahre **oder** nach gewöhnlicher Nutzungsdauer
- AHK zwischen 410,01 € und 1.000 € (netto): Sammelposten mit Abschreibung über 5 Jahre **oder** nach gewöhnlicher Nutzungsdauer

Ab AHK von 150,01 € besteht eine besondere Aufzeichnungspflicht.

Wird in einem Wirtschaftsjahr von der Möglichkeit der Bildung eines Sammelpostens Gebrauch gemacht, so ist zu beachten, dass in diesen dann alle Wirtschaftsgüter dieses Wirtschaftsjahres mit AHK zwischen 150,01 € und 1.000 € einzustellen sind. Es ist also nicht zulässig, z. B. Wirtschaftsgüter bis 410 € AHK sofort abzuschreiben und nur Wirtschaftsgüter mit AHK über 410 € in den Sammelposten einzustellen. Der Sammelposten ist ab dem Jahr seiner Bildung gleichmäßig mit jeweils einem Fünftel aufzulösen. Die betriebsübliche Nutzungsdauer spielt ebenso wenig eine Rolle wie eine Veräußerung oder Wertminderung einzelner Wirtschaftsgüter. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten erhöhen allerdings den Wert des Pools ab dem Jahr der Zuschreibung. Damit können wir jetzt auch den „Nobelfüller-Fall“ einordnen: Der für 100 € ersteigerte Füller darf in der Tat im Jahr des Erwerbs voll abgeschrieben werden.

Die Auswirkungen dieser Erleichterung sehen Sie vielleicht ab und zu, wenn Sie kurz vor Silvester einen Blick in Büroläden werfen. Dann wird häufig damit geworben: „Nutzen Sie jetzt noch die Möglichkeit der Sofortabschreibung“. Das soll dann die Selbstständigen dazu animieren, noch vor Jahresultimo eine solche Anschaffung zu tätigen, denn die Regelung greift hier tatsächlich bis zum 31.12. Auch wenn Sie am 31.12. einen solchen geringwertigen Vermögensgegenstand erwerben, können Sie noch im Jahr des Erwerbs die sofortige Abschreibung durchführen. Ansonsten gilt, dass Sie die Abschreibung, wie wir schon gesehen haben, „pro rata temporis“ also zeitanteilig berechnen müssen. Bis zum Steueränderungsgesetz galt die Erleichterung, dass für Vermögensgegenstände, die in der ersten Jahreshälfte angeschafft wurden, der 1. Januar und für Vermögensgegenstände, die in der 2. Jahreshälfte angeschafft wurden, der 1. Juli als Anschaffungszeitpunkt galt. Doch jetzt müssen Sie monatlich genau abschreiben. Wenn Sie also

im März einen Vermögensgegenstand anschaffen, dann fallen für 10 Monate Abschreibungen an, nicht etwa für das gesamte Jahr wie das früher der Fall war.

3.4 Der Anlagespiegel

Kapitalgesellschaften müssen einen Anlagespiegel, der Bestandteil des Jahresabschlusses ist, erstellen – entweder als eigenständigen Bestandteil der Bilanz oder als Teil des Anhangs. In ihm müssen sämtliche im Unternehmen vorhandenen Anlagegegenstände mit ihren ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie den bislang getätigten Zu- und Abschreibungen ausgewiesen werden, auch bereits vollständig abgeschriebene (§ 268 II HGB). Das bedeutet jetzt nicht, dass im Anlagespiegel jeder einzelne Vermögensgegenstand verzeichnet ist, sondern es erfolgt eine Zusammenfassung, ähnlich wie in der Bilanz auch. Dort ist ja (im Unterschied zum Inventar) nicht die einzelne Maschine verzeichnet.

Auch wenn also ein Vermögensgegenstand keinen buchmäßigen Wert mehr hat, steht er noch im Anlagespiegel. Dadurch kann man mit Hilfe des Anlagespiegels einen Eindruck davon erhalten, wie die Altersstruktur des Anlagevermögens des Unternehmens ist – denn ansonsten sind ja Vermögensgegenstände, die völlig überaltert, also vollständig abgeschrieben sind, aus der Bilanz nicht zu ersehen. Anhand des Anlagespiegels können wir die Altersstruktur erkennen, indem wir schauen, wie sich das Verhältnis von Abschreibungen zu ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten darstellt. Einen solchen Anlagespiegel zeigt die folgende Abbildung.

An-schaf-fungs-/Herstel-lungs-kosten	Zu-gänge +	Ab-gänge -	Um-buchun-gen +/-	Zu-schrei-bun-gen +	Ab-schrei-bun-gen (kumu-liert) -	Rest-buch-wert 31.12. XXXX	Rest-buch-wert Vorjahr	Ab-schrei-bun-gen Ge-schäfts-jahr XXXX

Abb. 15: Schema eines Anlagespiegels

Die erste Spalte enthält die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Zu- und Abgänge sowie Umbuchungen betreffen die mengenmäßigen Veränderungen im Geschäftsjahr. Als Abgang wäre eine Veräußerung des Vermögensgegenstandes zu sehen oder eine Verschrottung; also der physische Zugang oder der physische Abgang von Vermögensgegenständen ist hier gemeint. Umbuchungen treten dann auf, wenn eine Umgliederung von Vermögensgegenständen auf andere Bilanzpositionen stattfindet. Z. B. wenn wir im Vorjahr eine Anlage im Bau

Aufbau eines Anlagespiegels

ausgewiesen haben und diese Anlage inzwischen fertiggestellt ist, dann erfolgt die Umbuchung von Anlagen im Bau auf fertiggestellte Anlagen bzw. „Technische Anlagen und Maschinen“. Bei den Zuschreibungen werden die in der Periode erfolgten Wertaufholungen verzeichnet. In der folgenden Spalte werden die kumulierten Abschreibungen erfasst – kumuliert bedeutet, dass nicht nur die Abschreibungen des Geschäftsjahres, sondern sämtliche seit Zugang des Vermögensgegenstandes getätigten Abschreibungen dort auszuweisen sind. Die Differenz zwischen dem Restbuchwert des Vorjahrs und dem Restbuchwert des aktuellen Geschäftsjahrs entspricht den eingetretenen Veränderungen (in Form von Zu- und Abgängen, Umbuchungen (jeweils zu Buchwerten) und Zu- und Abschreibungen) im Geschäftsjahr. Wenn ein Vermögensgegenstand ausscheidet, dann scheidet er mit seinen historischen Anschaffungskosten aus, außerdem müssen auch die auf ihn entfallenen kumulierten Abschreibungen herausgenommen werden.

3.5 Die Bilanzierung von Leasingverträgen

Leasingverträge sind in der Praxis weit verbreitet – nicht nur im industriellen oder kommerziellen, sondern auch im privaten Bereich. Das Interessante ist, dass es keine gesetzliche Regelung für Leasing im deutschen Rechtsraum gibt. Es handelt sich um ein Mietverhältnis mit besonderen Konditionen, das alles zwischen „normalem“ Mietvertrag und „verdecktem“ Kaufvertrag sein kann. Aufgrund der sehr komplexen Situation, die insbesondere durch steuerliche Fragen gekennzeichnet ist, soll hier eine Beschränkung auf einige grundlegende Charakteristika erfolgen.

Motivation für Leasingverträge

Wir haben prinzipiell drei Beteiligte an solchen Leasingverhältnissen: das ist zum einen der **Hersteller**, dann der **Leasinggeber** und der **Leasingnehmer**. Häufig sind der Hersteller und der Leasinggeber identisch, dann spricht man von direktem Leasing oder Herstellerleasing. Motivation für das Leasing ist beim Leasingnehmer grundsätzlich, die Aktivierung des Leasinggegenstandes zu vermeiden, die bei einem Kauf unumgänglich wäre. Anstelle des zu aktivierenden Kaufpreises werden Leasingraten gezahlt, die als Mietaufwand den Erfolg der Periode mindern. Dabei muss allerdings berücksichtigt werden, wer als **wirtschaftlicher Eigentümer** des Leasinggegenstandes gilt, da dieser den Leasinggegenstand bilanzieren muss.

Formen von Leasingverhältnissen

Bei den Leasingverhältnissen hat es sich eingebürgert, wichtige Formen zu unterscheiden, die auch im Deutschen häufig mit den im englischen Sprachraum typischen Bezeichnungen betitelt werden. Zunächst gibt es die Unterscheidung nach dem Verpflichtungscharakter des Vertrages: Financial Leasing und Operating Leasing. **Financial Leasing** wird auch als echtes Leasing bezeichnet. Die Verträge sind zumeist langfristig und während der Grundmietzeit besteht keine Kündigungsmöglichkeit. Diese Konstruktion wird als „Ratenkauf unter Eigentumsvorbehalt“ eingestuft. Wenn z. B. ein Auto geleast wird, trägt der Leasingnehmer typischerweise das Risiko des Untergangs und er darf das Auto natürlich nutzen. Hier trägt der Leasingnehmer alle Risiken und Chancen, d. h. der Leasingnehmer

ist der wirtschaftliche Eigentümer und muss den Leasinggegenstand aktivieren. Beim **Operating Leasing** dagegen spricht man auch von Mietleasing oder unechtem Leasing. Hierbei trägt der Leasinggeber das Risiko. Typisches Beispiel dafür sind Kopierer. Zusätzlich übernimmt der Leasinggeber häufig auch Pflege, Wartung und Reparatur. Die Verträge sind typischerweise kurzfristig und jederzeit (unter Einhaltung einer Kündigungsfrist) kündbar. Die Zuordnung zu einer dieser Formen ist allerdings in der Realität in vielen Fällen nicht so ohne weiteres möglich.

Dann können wir danach unterscheiden, ob während der sogenannten Grundmietzeit, die im Leasingvertrag angegeben ist, eine **Vollamortisation** oder eine **Teilamortisation** erfolgt, ob also dem Leasinggeber während der Grundmietzeit der vollständige Wert des Gegenstandes oder nur ein Teil davon gezahlt wird. Stellen Sie sich vor, Sie würden im Rahmen eines Vollamortisationsvertrages eine Wohnung für zwei Jahre mieten/leasen. Dann würden Sie innerhalb dieser zwei Jahre den gesamten Wert der Wohnung als Miete an den Vermieter zahlen. Ganz offensichtlich eine relativ unsinnige Konstruktion. Das macht man nur dann, wenn man zum Ende der Grundmietzeit auch eine Möglichkeit hat, das juristische Eigentum an diesem Gegenstand zu bekommen; und immer wenn so etwas passiert, wittert der Gesetzgeber eine Umgehung von Bilanzierungsvorschriften, wenn also Vollamortisation während der Grundmietzeit vorliegt. Das Problem, das sich jetzt handelsrechtlich stellt, ist die Tatsache, dass es keine rechtliche Grundlage im Handelsrecht für Leasingverträge gibt. Anders sieht das steuerlich aus, auch dort ist Leasing zwar nicht im Einkommensteuerrecht kodifiziert, aber es gibt umfangreiche Erlasse vom Bundesministerium für Finanzen und eine noch umfangreichere Rechtsprechung vom Bundesfinanzhof über die steuerliche Behandlung von Leasingverträgen.

An dem Beispiel der Wohnung, das Sie beliebig auf eine Lagerhalle, ein Büro oder ähnliches übertragen können, wird deutlich, dass wir mit dieser „Mietkonstruktion“ innerhalb von zwei Jahren den Kaufpreis erfolgswirksam berücksichtigt hätten, was bei einem Kauf erst nach 40 Jahren durch Abschreibungen erfolgen würde. Solche Konstruktionen werden als „verdeckter Ratenkaufvertrag“ interpretiert, mit der Folge, dass der Leasingnehmer den Gegenstand aktivieren muss.

Als Letztes können Leasingverträge noch nach dem Kriterium der Nutzbarkeit des Leasinggegenstandes in Spezial- und Standardleasing unterschieden werden. **Spezialleasing** liegt immer dann vor, wenn der Leasinggegenstand speziell für den Leasingnehmer erstellt worden ist, also z. B. im Sondermaschinenbau, wenn dort eine Maschine speziell nach den Anforderungen des Leasingnehmers gebaut wurde. Beim **Standardleasing** wird der Leasinggegenstand dagegen mehrfach in dieser Form auf dem Markt angeboten (typisch bei Kraftfahrzeugen oder Kopierern, etc.). Beim Spezialleasing ist der Gegenstand grundsätzlich vom Leasingnehmer zu aktivieren. Beim Standardleasing kommt es auf die genaue Konstruktion des Vertrages an.

Einen zusammenfassenden Überblick über diese Leasingformen gibt Ihnen noch einmal die folgende Abbildung.

Grundprinzip:

Wirtschaftlicher Eigentümer muss Leasinggegenstand bilanzieren

Wichtige Leasingformen:

- **Nach Verpflichtungscharakter der Vertrages**
 - Financial Leasing
 - Operating Leasing
- **Nach Zahlungshöhe während der Grundmietzeit**
 - Vollamortisationsleasing
 - Teilamortisationsleasing
- **Nach Nutzbarkeit des Leasinggegenstandes**
 - Spezialleasing
 - Standardleasing

Abb. 16: Formen des Leasings

Bilanzierung bei
Leasingverhältnissen

In Ermangelung eigener Kriterien werden im Handelsrecht die Kriterien für die steuerliche Behandlung von Leasingverträgen übernommen. Folgende grundsätzliche Zurechnungen ergeben sich daraus für bewegliche Wirtschaftsgüter und Gebäude: Bei Spezialleasing erfolgt immer eine Aktivierung beim **Leasingnehmer**. Liegt die Grundmietzeit unter 40% oder über 90% der Nutzungsdauer, erfolgt ebenfalls immer eine Bilanzierung beim **Leasingnehmer**. In diesen Fällen wird also **Financial Leasing** unterstellt.

Eine Bilanzierung beim Leasinggeber erfolgt also nur, wenn bei einem **Standardleasingvertrag** die **Grundmietzeit** zwischen 40% und 90% der Nutzungsdauer beträgt und wenn es nach Ablauf der Grundmietzeit keine **Kauf- oder Mietverlängerungsoption** gibt, bei der der Kaufpreis kleiner als der Restbuchwert bzw. die Anschlussmieten kleiner als die Abschreibungsbeträge sind.

Die folgende Abbildung zeigt ein Ablaufdiagramm für die Zurechnung von Leasinggegenständen bei Financial Leasing.

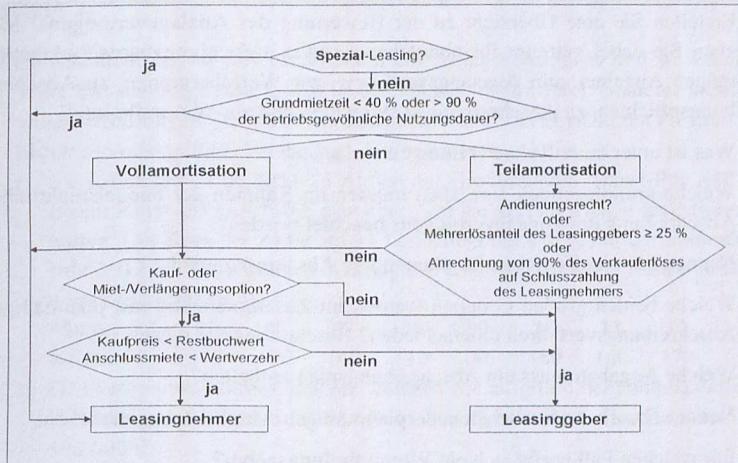


Abb. 17: Zurechnung von Leasinggegenständen bei Financial Leasing

Kontrollaufgaben:

- Was ist charakteristisch für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens? Anhand welches relevanten Kriteriums lässt sich somit abgrenzen, ob ein Vermögensgegenstand zum Anlage- oder Umlaufvermögen gehört?
- Nennen Sie die Positionen, die Bestandteil des Anlagevermögens sind! Geben Sie dabei sowohl die Positionen mit römischen als auch die Positionen mit arabischen Ziffern an und nennen Sie die Stelle im HGB, an der dies geregelt ist (Paragraph mit Absatz und ggf. Satz oder Nr.)!
- Wie lassen sich immaterielle Vermögensgegenstände charakterisieren?
- Welche Aktivierungsverbote bestehen bei immateriellen Vermögensgegenständen?
- Welche Besonderheiten müssen im Hinblick auf die Bilanzierungsfähigkeit des Geschäfts- bzw. Firmenwertes beachtet werden?
- Wie lassen sich Sachanlagen charakterisieren?
- Welche Besonderheiten müssen im Hinblick auf die Bilanzierungsfähigkeit und Bewertung der Sammelposition „Grundstücke und Gebäude“ berücksichtigt werden?
- Wie lassen sich der Benutzung eines Gebäudes dienende technische Einrichtungen gegen technische Anlagen und Maschinen abgrenzen?
- Wie lassen sich Finanzanlagen charakterisieren?
- Grenzen Sie die unter A.III auf der Aktivseite der Bilanz aufgeführten Positionen voneinander ab!

- Erstellen Sie eine Übersicht zu der Bewertung des Anlagevermögens! Machen Sie dabei getrennt für abnutzbares sowie nicht abnutzbares Anlagevermögen Angaben zum Ausgangswert bzw. zur Wertobergrenze, zu Abschreibungspflichten, zu Abschreibungswahlrechten und zur Wertaufholung!
- Was ist unter einer Festbewertung zu verstehen?
- Welche grundlegenden Vorgaben müssen im Rahmen der handelsrechtlichen Abschreibung des Anlagevermögens beachtet werden?
- Nennen Sie vier Ursachen für planmäßige Abschreibungen!
- Welche beiden großen Gruppen werden im Zusammenhang mit planmäßigen Abschreibungsverfahren unterschieden? Beschreiben Sie diese!
- Welche Angaben muss ein Abschreibungsplan enthalten?
- Nennen Sie die wesentlichen außerplanmäßigen Abschreibungsursachen!
- Für welchen Fall ergibt sich ein Wertaufholungsgebot?
- Zeigen Sie die verschiedenen Fälle auf, die sich im Hinblick auf Abschreibungen bei geringwertigen Wirtschaftsgütern ergeben und geben Sie jeweils an, welche Abschreibungsmöglichkeiten bestehen!
- Stellen Sie das Schema eines Anlagespiegels dar!
- Beschreiben Sie, welche Motivation den Leasingnehmer zum Abschluss eines Leasingvertrags treibt!
- Welche beiden Formen von Leasingverhältnissen können nach dem Verpflichtungscharakter des Vertrages unterschieden werden? Erläutern Sie diese!
- Welche beiden Formen von Leasingverhältnissen können nach der Zahlungshöhe während der Grundmietzeit unterschieden werden?
- Welche beiden Formen von Leasingverhältnissen können nach der Nutzbarkeit des Leasinggegenstandes unterschieden werden? Gehen Sie kurz auf die Charakteristika dieser beiden Formen ein!
- Erstellen Sie ein Ablaufdiagramm für die Zurechnung von Leasinggegenständen bei Financial Leasing!

Übung 3

Aufgabe 1:

Obwohl die „Hopfenglück GmbH“ eine kleine Kapitalgesellschaft ist, entscheiden Sie sich, dem in § 266 II HGB vorgegebenen Gliederungsgrad gerecht zu werden. Ergänzen Sie die bisherige Bilanz um die (Über-)Positionen und Unterpositionen, nach denen das Anlagevermögen gemäß § 266 II HGB untergliedert werden muss. Definieren Sie den Begriff des Anlagevermögens.

Aufgabe 2:

- a) Entscheiden Sie, an welcher Position des Anlagevermögens und zu welchem Wert Sie die folgenden Güter in der Handelsbilanz Ihrer Brauerei ansetzen würden und tragen Sie die entsprechenden Werte an der richtigen Position der bisher unvollständigen Bilanz (vgl. Vorbemerkungen) ein:
- 1) Sie haben am 11.05.2011 25 Aktien der Großbrauerei „Hansi-Pils AG“ zu einem Kurswert von 150 € erworben, um sie als langfristige Investition zu halten. Der Kurs der Aktie am 31.12.11 liegt bei 170 €. Für das kommende Jahr 2012 wird ein weiterer Anstieg des Kurses erwartet, der seit Mai 2011 wie folgt verlaufen ist:

Monat	05	06	07	08	09	10	11	12
Kurs in €	150	130	140	110	140	180	160	170
 - 2) Den Firmenwert Ihrer Brauerei schätzen Sie aufgrund der zahlungsfähigen Kunden und des guten Rufes, den sie aufgrund ihrer Tradition hat, auf 500.000 €.
 - 3) Sie haben derzeit noch 75 Zapfanlagen auf Lager, für die die Anschaffungskosten 100 €/Anlage betragen und deren Marktwert am Bilanzstichtag ca. 30% höher liegt. Sie gehen davon aus, dass Sie sie innerhalb des ersten Quartals des Folgejahres verkaufen können.
 - 4) Das portable Messinstrument, mit dem die Temperatur und der Gärungszustand des Bieres während des Brauens bestimmt werden können, hat zum Zeitpunkt der Anschaffung (am 01.03.2007) 1.200 € gekostet. Es hatte eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von 3 Jahren und wurde linear abgeschrieben.
 - 5) Sie erinnern sich, dass Sie das Rezept für die Biersorte „Gerstenbock“ in diesem Jahr von der Konkurrenz für 1.000 € erworben haben. Allerdings haben Sie festgestellt, dass der Kauf des Rezeptes eine Fehlinvestition war: das Bier ist aufgrund des speziellen Gärungsprozesses lediglich einen Tag genießbar und damit unverkäuflich.
 - 6) Für die Anschaffung Ihrer 5 Brauanlagen, die eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von 10 Jahren und eine technische Nutzungsdauer von 20 Jahren haben, sind vor 5 Jahren (01.01.2007) Anschaffungskosten in Höhe von 120.000 €/Anlage angefallen. Mit welchem Wert sind diese Brauanlagen bei linearer Abschreibung in ihrer Bilanz für das Jahr 2011 anzusetzen?
 - 7) Die Hopfenglück GmbH besitzt Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, die am 31.12.2011 einen Buchwert von 450.000 € haben.
- b) Im Jahr 2012 stellen Sie fest, dass bei der Umsetzung des Rezeptes für die Biersorte „Gerstenbock“ (Aufgabenteil a) 5) ein Fehler unterlaufen ist und das Bier doch haltbar ist und zu der erwarteten Nachfrage führt. Was ist im Hinblick auf die Bilanz 2012 zu tun?

Aufgabe 3:

Müssen Sie die folgenden geleasten Gegenstände in der Bilanz der Brauerei ansetzen? Falls ja, dann bilanzieren Sie den jeweiligen Gegenstand an der entsprechenden Position in der bisher unvollständigen Handelsbilanz.

- a) Sie haben Ihre EDV Anlage zur Überwachung der Bierproduktion fest für 8 Jahre geleast. Bei einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren beträgt die Leasingrate 5.000 € jährlich. Damit sind die gesamten Kosten Ihres Leasinggebers während der unkündbaren Grundmietzeit gedeckt.
- b) Ihre Büroeinrichtung haben Sie vor 4 Jahren fest für 8 Jahre zu einer jährlichen Leasingrate von 10.000 € geleast. Die Nutzungsdauer liegt bei 12 Jahren. Da die Leasingraten während der Grundmietzeit die Anschaffungskosten des Leasinggebers nicht decken, wurde vereinbart, dass der Leasinggeber Ihnen die Einrichtung nach Ablauf der 8 Jahre zu einem Preis verkaufen kann, der die Abdeckung seiner Gesamtkosten gewährleistet.
- c) Am 1. Januar 2010 haben Sie die komplette EDV für den Verwaltungsbereich für jährlich 32.500 € auf 3 Jahre fest geleast. Im Leasingvertrag wird der Wert der Anlage mit 140.625 € angegeben und eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von 9 Jahren vorhergesagt. Zudem wurde die Vereinbarung getroffen, dass Sie das Gerät im Anschluss an das Leasing für 50.000 € übernehmen.

4 Das Umlaufvermögen im Finanzbericht

Das Umlaufvermögen ist handelsrechtlich nicht definiert, sodass man es nur „negativ“ abgrenzen kann, wonach alle Vermögensgegenstände zum Umlaufvermögen gehören, die nicht zum Anlagevermögen (oder zu einer der anderen Aktivpositionen) zählen. Dementsprechend heterogen ist diese Gruppe, die Vorräte, Forderungen, Wertpapiere und liquide Mittel umfasst. Gerade bei den Vorräten tritt dabei häufig das Problem auf, dass das grundsätzlich auch hier geltende Prinzip der Einzelbewertung entweder gar nicht (z. B. bei Flüssigkeiten) oder nur mit unzumutbar großem Aufwand (z. B. Bestände an Schrauben und Nägeln) umgesetzt werden kann. Daher gibt es hier eine Reihe von Bewertungsvereinfachungen, die das HGB zulässt, wobei in jedem Fall aber das Niederstwertprinzip zu beachten ist.

Lernziele:

Demgemäß sollten Sie nach dem Durcharbeiten dieses Kapitels und der Bearbeitung der Übungsaufgaben folgende Kenntnisse haben:

- Kenntnis der Positionen des Umlaufvermögens
- die Bewertungsgrundlagen für das Umlaufvermögen
- Voraussetzungen für und Vorgehensweise bei der Anwendung der Bewertungsvereinfachungsverfahren
- Probleme und Lösungsansätze bei der Bilanzierung von langfristigen Fertigungsaufträgen

4.1 Positionen des Umlaufvermögens

Vorräte sind Vermögensgegenstände, die nicht auf Dauer im Unternehmen bleiben sollen, sondern entweder zum Verkauf oder zum Selbstverbrauch bestimmt sind. Diese werden wie folgt weiter unterteilt:

B.I. Vorräte

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
3. fertige Erzeugnisse, Waren
4. geleistete Anzahlungen

Abb. 18: Übersicht Vorräte

Rohstoffe gehen direkt in das Produkt ein und machen einen wertmäßig bedeutenden Bestandteil aus, z. B. Holz in der Möbelfertigung. **Hilfsstoffe** gehen zwar

ebenfalls direkt in das Produkt ein, machen aber nur einen wertmäßig unbedeutenden Bestandteil aus, z. B. Klebstoff in der Möbelfertigung. **Betriebsstoffe** gehen nicht in das Produkt ein, sind aber für den Leistungserstellungsprozess nötig, also z. B. Schmiermittel, Kühlflüssigkeiten für Maschinen oder ähnliches.

Unfertige Erzeugnisse sind für den Verkauf bestimmte Vermögensgegenstände, an denen bereits gearbeitet wurde, die aber noch nicht fertig gestellt worden sind. Zum Teil ist auch noch die ältere Bezeichnung Halbfabrikate oder Halbzeuge gebräuchlich. Mit **unfertigen Leistungen** sind Dienstleistungen gemeint, die zwar noch nicht (vollständig) erbracht wurden, für die aber bereits Aufwendungen angefallen sind, z. B. in Vorbereitung einer Beratungsleistung. Auf den ersten Blick erscheint es etwas merkwürdig, diese als „Vorräte“ einzuordnen. Denken Sie aber daran, dass der Begriff des Vermögensgegenstandes auch immaterielle „Gegenstände“ umfasst.

Fertige Erzeugnisse und Waren sind dadurch gekennzeichnet, dass sie versandfertig oder verkaufsfertig sind. **Fertige Erzeugnisse** sind selbst erstellte Gegenstände, bei denen also eine eigene Leistung des bilanzierenden Unternehmens an diesem Gegenstand erbracht wurde. **Waren** dagegen sind Gegenstände, die eingekauft und dann ohne Be- oder Verarbeitung wieder verkauft werden. Üblicher als der handelsrechtliche Terminus ist die Bezeichnung Handelsware.

Letzte Position des Vorratsvermögens sind **geleistete Anzahlungen** für Vorräte. Wie schon im Anlagevermögen, so wird auch hier durch diesen Posten erreicht, dass Anzahlungen erfolgsneutral sind.

Die zweite Hauptposition des Umlaufvermögens stellen **Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände** dar.

B.II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen
3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
4. sonstige Vermögensgegenstände

Abb. 19: Übersicht Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen entstehen dadurch, dass das bilanzierende Unternehmen eine Leistung bereits erbracht, aber die Gegenseite ihre Gegenleistung noch nicht erbracht hat. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind nach dem Realisationsprinzip dann zu aktivieren, wenn das Produkt ausgeliefert, d. h. das Risiko des Untergangs auf den Käufer übergegangen ist, oder

die Dienstleistung gegenüber dem Kunden erbracht worden ist. Hieraus können erhebliche Liquiditätsprobleme durch Kunden mit „schlechter Zahlungsmoral“ resultieren, da die mit der Forderung verbundene Umsatzsteuerzahlung an das Finanzamt geleistet werden muss, auch wenn der Kunde (noch) nicht gezahlt hat. Auch bei der Bilanzierung von Forderungen ist das entscheidende Kriterium das wirtschaftliche Eigentum. Wenn z. B. ein bilanzierendes Unternehmen zur Sicherung eines Kredites eine Forderung an seine Bank abtritt, so muss dieses Unternehmen diese Forderung weiterhin in seinem Vermögen bilanzieren, allerdings mit dem Hinweis, dass ein eventueller Zugriff der Bank auf diese Forderung erfolgen kann.

Dann haben wir die uns schon aus dem Anlagevermögen bekannte Unterteilung von **verbundenen Unternehmen** und von **Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis** besteht. Da bei diesen damit zu rechnen ist, dass wirtschaftliche Transaktionen möglicherweise aus anderen Motiven und mit anderen Konditionen stattfinden als unter fremden Unternehmen, sind diese Forderungsbestände extra auszuweisen. Der Ausweis unter diesen Positionen geht dem Ausweis unter anderen Forderungspositionen grundsätzlich vor, d. h. hier finden sich z. B. auch Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber verbundenen Unternehmen bzw. gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

Dann haben wir noch die Sammelposition **sonstige Vermögensgegenstände**, die alle Ansprüche enthält, die nicht unter die Ziffern 1-3 fallen. Das können z. B. Schadenersatzansprüche oder Gehaltsvorschüsse sein. Ebenfalls bei den sonstigen Vermögensgegenständen sind Ansprüche aus **Factoringverträgen** zu bilanzieren. Hierbei werden Forderungen an ein auf das Inkasso spezialisiertes Unternehmen, den Factor, verkauft, wodurch die ursprüngliche Forderung durch eine Forderung gegenüber dem Factor ersetzt wird. Verbleibt das Forderungsausfallrisiko beim ursprünglichen Forderungsinhaber (uechtes Factoring), muss dieses Risiko als „Verbindlichkeiten aus Bürgschaften“ angegeben werden.

Grundsätzlich gilt natürlich auch für Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände das **Saldierungsverbot**, d. h. wir dürfen Forderungen und Verbindlichkeiten nicht gegeneinander aufrechnen, es sei denn, es handelt sich um gleichartige, aufrechenbare Forderungen mit ähnlicher Fälligkeit gegenüber derselben Person. Zusätzlich haben Kapitalgesellschaften noch gem. § 268 IV 1 HGB für jede Position anzugeben, welche Beträge eine **Restlaufzeit** von mehr als einem Jahr aufweisen. Wichtig ist es hier, dass es sich um die Restlaufzeit handelt, also nicht um die ursprüngliche Laufzeit dieser Forderung. Das bedeutet, dass wir zu jedem Bilanzstichtag überprüfen müssen, wie die Restlaufzeiten sämtlicher Forderungen und anderer Ansprüche sind.

Wertpapiere, für die keine dauerhafte Besitzabsicht besteht, sind wie folgt untergliedert:

B.III. Wertpapiere:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. sonstige Wertpapiere;

Abb. 20: Übersicht Wertpapiere

An erster Stelle sind **Anteile an verbundenen Unternehmen** aufzuführen, für die keine dauerhafte Besitzabsicht besteht. Da ein Unternehmensverbund grundsätzlich auf Dauer angelegt ist, lassen Angaben in dieser Position darauf schließen, dass der Unternehmensverbund demnächst aufgelöst werden könnte.

Als weiteres findet sich wieder eine Sammelposition: **Sonstige Wertpapiere**. Hier sind alle anderen Wertpapiere zu bilanzieren, sofern die Geldanlage nur vorübergehend ist.

Unter IV. sind schließlich die **liquiden Mittel** auszuweisen. Hierzu zählen der Kassenbestand, täglich fällige Guthaben (im In- und Ausland) sowie Schecks (da bei Schecks keine Zahlungsfrist zulässig ist!).

4.2 Bewertung des Umlaufvermögens

Ehe wir uns Fragen der Bewertung der einzelnen Positionen des Umlaufvermögens zuwenden, sollen nachfolgend noch einmal die Bewertungsgrundlagen für das Umlaufvermögen zusammengefasst werden. Ausgangspunkt und Höchstgrenze der Bewertung sind die **Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten**. Herstellungskosten dann, wenn der Vermögensgegenstand selbst erstellt wurde, Anschaffungskosten dann, wenn er fremdbezogen wurde. Wiederum erhält man die Anschaffungskosten, indem vom Anschaffungspreis die Anschaffungspreisminderungen (z. B. Rabatte) subtrahiert und einzeln zurechenbare Anschaffungsnebenkosten, die bis zum Abschluss des Beschaffungsvorgangs anfallen, addiert werden. Anders als beim Anlagevermögen, gilt im Umlaufvermögen das **streng Niederstwertprinzip**, d. h. sämtliche – auch vorübergehende – Wertminderungen sind in jedem Fall durch eine außerplanmäßige Abschreibung zu berücksichtigen. Bei Wegfall des Grundes für die außerordentliche Abschreibung besteht, wie im Anlagevermögen auch, ein **Wertaufholungsgesetz**. Anders als im Anlagevermögen, gibt es im Umlaufvermögen **keine planmäßigen Abschreibungen**.

4.2.1 Bewertung des Vorratsvermögens

Grundsätzlich gilt natürlich auch für das Vorratsvermögen das Prinzip der **Einzelbewertung**, d. h. wir müssten theoretisch jede einzelne Schraube separat erfassen.

Ausgangspunkt
und Obergrenze der
Bewertung

strenges
Niederstwertprinzip

Bewertungs-
vereinfachungen

sen und bewerten. Aufgrund der praktischen Unmöglichkeit in den Massen des Vorratsvermögens eine solche Einzelbewertung durchzuführen, gibt es allerdings einige Bewertungsvereinfachungen, die im HGB vorgesehen sind. Bewertungsvereinfachungen bedeutet: Abweichung vom Grundsatz der Einzelbewertung. Diese gelten im Wesentlichen dort, wo sich Vorräte bei der Lagerung vermischen und nachher gar nicht mehr oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand zu trennen sind. Denken Sie an Flüssigkeiten wie Heizöl oder ähnliches, dort ist es nicht mehr möglich festzustellen, welcher Liter Heizöl aus welcher Lieferung stammt. Aber auch bei Schüttgütern ist es praktisch unmöglich herauszubekommen, aus welchen Lieferungen die noch im Lager vorhandenen Mengen stammen. Deshalb gibt es in den §§ 240 und 256 HGB Bewertungsvereinfachungsverfahren, mit denen wir uns jetzt etwas intensiver auseinandersetzen werden.

Die Vorschriften zur **Festbewertung** gem. § 240 III HGB sind uns schon vom Anlagevermögen bekannt. Außer für die sog. Massengüter des Anlagevermögens gelten sie unter denselben Voraussetzungen auch für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.

Festbewertung

§ 240 IV HGB erlaubt für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände, diese zu einer Gruppe zusammenzufassen und mit dem gewogenen Durchschnittswert zu bewerten (**Gruppenbewertung**). Gleichartigkeit bedeutet, dass die Vermögensgegenstände nach inhaltlichen Kriterien eine Ähnlichkeit aufweisen, es reicht z. B. nicht aus, dass sie gleiche Anschaffungskosten haben. Die Gleichartigkeit kann sich ausdrücken in der Zugehörigkeit zu einer gleichen **Warengattung**, z. B. Strümpfe verschiedener Farben und Größen, oder in Form einer **Funktionsgleichheit**, z. B. bei Schrauben oder Nägeln.

Gruppenbewertung

Bei gleichartigen Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens kann nach § 256 HBG unterstellt werden, dass diese in einer bestimmten Reihenfolge verbraucht oder verkauft wurden (**Verbrauchsfolgefiktion**). Damit ist es nicht mehr nötig, die tatsächlichen Zu- und Abgänge zu berücksichtigen, um den Lagerbestand am Ende der Periode zu bewerten. Diese Möglichkeit wird auch als **Sammelbewertung** bezeichnet.

Sammelbewertung

Die folgende Abbildung bietet noch einmal einen Überblick über die Bewertungsvereinfachungsverfahren.

Festbewertung § 240 III HGB	Gruppenbewertung § 240 IV HGB	Sammelbewertung § 256 HGB
Sachanlagevermögen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens Sonstige gleichartige oder annähernd gleichwertige be- wegliche Vermögensgegen- stände	
- regelmäßiger Ersatz - nachrangige Bedeutung - geringe Veränderung des Bestandes bezüglich Größe, Wert und Zusammensetzung - Körperliche Bestandsauf- nahme in der Regel alle drei Jahre	Gleichartigkeit: Annähernde Preisgleichheit (Abweichung $\leq 20\%$) und gleiche Warengattung oder Funktionsgleichheit	

Abb. 21: Bewertungsvereinfachungsverfahren

Verbrauchsfolgefiktionen

Wir unterstellen bei den Sammelbewertungsverfahren also eine bestimmte Reihenfolge des Verbrauchs. Hierbei können grundsätzlich drei Verfahren unterschieden werden. Beim **Durchschnittsverfahren** wird der Durchschnitt des Preises sämtlicher Lieferungen für die Bewertung herangezogen. Es folgen zwei zeitliche Verbrauchsfolgefiktionen. Das **Fifo** (first in first out) -Verfahren unterstellt, dass die zuerst gelieferten Produkte auch als erste verbraucht wurden. Die Bewertung erfolgt also mit den Preisen der zuletzt gelieferten Mengen. Das **Lifo** (last in first out) -Verfahren unterstellt, dass die zuletzt gelieferten Mengen jeweils als erste verbraucht wurden. Die Bewertung erfolgt also mit den Preisen der zuerst gelieferten Mengen. Lifo ist damit genau die Umkehrung von Fifo.

§ 256 HGB verweist in Bezug auf die Zulässigkeit der Verfahren auf die GoB. Danach werden alle Verfahren als zulässig angesehen, wenn sie nicht in einem offensichtlichen Widerspruch zum tatsächlichen Verbrauch stehen. Dies wäre z. B. der Fall, wenn man Getreide, das in einem Silo lagert (Sie schütten oben das Getreide rein, unten kommt es raus), mithilfe des Lifo-Verfahrens bewerten wollte. Hier ist es ganz offensichtlich rein von den technischen Gegebenheiten nicht möglich, dass Sie auf diese Weise die zuletzt gelieferte Menge als erstes entnehmen.

Wichtig ist, dass in jedem Fall geprüft werden muss, ob der auf Basis der Verbrauchsfolgefiktionen ermittelte Wert nicht gegen das strenge Niederstwertprinzip verstößt. Die Frage, ob der mithilfe einer Verbrauchsfolgefiktion ermittelte Wertansatz zulässig ist, ist damit zusätzlich von der Preisentwicklung abhängig. Unproblematisch ist das Ganze bei **konstanten** Preisen. Bei konstanten Preisen ergeben sich keine Unterschiede, egal welche Lieferung ich (fiktiv) zuerst verbrauche. Der Wert der verbrauchten Güter und der Wert der zum Schluss auf Lager befindlichen Güter ist immer identisch. Bei **monoton steigenden** Preisen sind ebenfalls alle Methoden zulässig. Allerdings entstehen im Zweifel **stille Reserven**, d. h. wir haben eine Unterbewertung des Bestandes. Bei Fifo ist dies nur dann der Fall, wenn der Bestand am Bilanzstichtag nicht nur aus der letzten Lieferung besteht. Bei **monoton fallenden** Preisen sind prinzipiell alle Verfahren unzulässig, weil

wir dann immer aufgrund des strengen Niederstwertprinzips den niedrigsten Wert ansetzen müssen und die Verbrauchsfolgefiktionen das im Zweifel nicht ermöglichen. Fifo ist allerdings zulässig, wenn der Bestand am Bilanzstichtag nur aus der letzten Lieferung besteht. Dies ist gleichbedeutend damit, dass dieser Bestand aufgrund der Verbrauchsfolgefiktion genau mit dem niedrigsten Preis (der letzten Lieferung) bewertet wird. Bei schwankenden Preisen muss man prüfen, ob gegebenenfalls zum Jahresstichtag eine außerplanmäßige Abschreibung notwendig wird.

Die Zulässigkeit von Wertansätzen der Sammelbewertungsverfahren zeigt noch einmal die folgende Abbildung im Überblick.

Preis-entwicklung	\emptyset	Fifo	Lifo
konstant	zulässig	zulässig	zulässig
monoton steigend	zulässig (Stille Reserven entstehen)	zulässig (stille Reserven entstehen, wenn letzter Zugang < Bestand am Bilanzstichtag)	zulässig (Stille Reserven entstehen)
monoton fallend	unzulässig	unzulässig, wenn letzter Zugang < Bestand am Bilanzstichtag	unzulässig
schwankend	Korrektur auf niedrigeren Börsen- oder Marktpreis		
	Prüfen, ob Sonderabschreibungen gem. Niederstwertprinzip erforderlich		

Abb. 22: Zulässigkeit der Wertansätze der Sammelbewertungsverfahren

Aufgrund des Stetigkeitsprinzips sind einmal gewählte Bewertungsmethoden beizubehalten. Ein Methodenwechsel muss begründet und die Auswirkungen müssen im Anhang dargestellt werden.

4.2.2 Bewertung von Forderungen

Grundsätzlich sind Forderungen zum **Nennbetrag** zu buchen. Immer dann allerdings, wenn für die Forderung ein Zinssatz vereinbart wurde, der deutlich unter dem Marktzins liegt, also bei zinslosen Forderungen oder sehr niedrig verzinslichen Forderungen, ist der **Barwert** der Forderung mithilfe des marktüblichen Zinssatzes zu ermitteln. Hierauf kann bei einer Restlaufzeit von unter einem Jahr verzichtet werden. Auch bei Forderungen gilt der Grundsatz der **Einzelbewertung**, was allerdings relativ unproblematisch sein sollte, weil die entsprechenden Informationen, schon zur Überprüfung von Zahlungseingängen, normalerweise im Unternehmen vorhanden sind. Der Grundsatz der Einzelbewertung verlangt prinzipiell auch die Einzelbewertung von Risiken. **Zweifelhafte** Forderungen sind dementsprechend mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen, voraussichtlich **uneinbringliche** Forderungen sind vollständig abzuschreiben. Spezielle Risiken für eine Vielzahl einzelner Forderungen dürfen allerdings vereinfacht für die be-

troffene Forderungssumme ermittelt werden (z. B. für Forderungen bei einer bestimmten Branche). Das allgemeine Kreditrisiko kann durch eine Pauschalwertberichtigung auf alle nicht einzelberichtigen Forderungen berücksichtigt werden. Forderungen in Fremdwährung (**Valutaforderungen**) sind mit dem Geldkurs am Tag ihrer Begründung zu bewerten, sofern nicht das Niederstwertprinzip einen anderen Kurs verlangt. Bei Restlaufzeiten unter einem Jahr wird generell eine Umrechnung zum Kurs am Bilanzstichtag als zulässig angesehen, auch wenn dieser den Geldkurs am Tag der Begründung der Forderung übersteigt.

4.2.3 Bewertung von Wertpapieren

Die grundsätzliche Bewertung von Wertpapieren im Umlaufvermögen ist weitgehend unproblematisch. Ausgangs- und Höchstwert sind die Anschaffungskosten, die sich aus dem Kaufkurs zuzüglich von Nebenkosten (z. B. Bankspesen) ergeben. Werden im Laufe des Jahres mehrere Wertpapierpositionen der gleichen Art erworben – also z. B. Aktien der XY AG, die zu verschiedenen Zeitpunkten gekauft wurden – dann wird dieser Bestand typischerweise mit den Durchschnittsanschaffungskosten bewertet.

Für Wertpapiere im Umlaufvermögen gilt das strenge Niederstwertprinzip, d. h. auch bei voraussichtlich nicht dauerhaften Wertminderungen (Kursschwankungen) muss eine Abschreibung vorgenommen werden. Im Übrigen besteht auch hier ein Wertaufholungsgebot bis maximal zu den Anschaffungskosten, wenn der Grund für eine (außerplanmäßige) Abschreibung wegfällt (§ 253 V HGB).

4.2.4 Bewertung von liquiden Mitteln

Liquide Mittel sind mit ihrem Nennwert zu bewerten. Bei ausländischen Zahlungsmitteln (inkl. Kontobeständen in ausländischer Währung) ist der Geldkurs zum Bilanzstichtag maßgeblich. Auch für liquide Mittel gilt natürlich das strenge Niederstwertprinzip. Dementsprechend müssen z. B. bei Scheckbeständen Abschreibungen vorgenommen werden, wenn der Zahlungseingang zweifelhaft geworden ist. Auch Devisenbestimmungen, die z. B. die Verwendung der ausländischen Zahlungsmittel einschränken, müssen durch eine Abschreibung berücksichtigt werden, selbst wenn sie nur vorübergehend sind. Fällt der Grund für die Abschreibung weg, besteht wieder ein Wertaufholungsgebot.

Kontrollaufgaben:

- Geben Sie die Haupt- und Unterpositionen des Umlaufvermögens an!
- Grenzen Sie die einzelnen Unterpositionen der Vorräte voneinander ab!
- Grenzen Sie die einzelnen Unterpositionen der Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände voneinander ab!
- Gehen Sie kurz auf die Unterpositionen von Wertpapieren ein!

- Welche Kosten bilden den Ausgangspunkt und die Höchstgrenze der Bewertung des Umlaufvermögens?
- Beim Umlaufvermögen gilt das strenge Niederstwertprinzip. Was bedeutet dies im Hinblick auf mögliche Wertminderungen?
- Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden gilt zunächst grundsätzlich das Einzelbewertungsprinzip. Das HGB sieht aber einige Bewertungsvereinfachungsverfahren vor. Welche sind das, wo sind sie gesetzlich geregelt (Paragraph und ggf. Absatz) und in welchem Bereich und unter welchen Voraussetzungen dürfen sie jeweils angewandt werden?
- Bei den Sammelbewertungsverfahren wird eine bestimmte Reihenfolge des Verbrauchs unterstellt. Nennen Sie die drei Verfahren, die dabei grundsätzlich unterschieden werden können und beschreiben Sie jeweils knapp, wovon bei diesen ausgegangen wird!
- Erstellen Sie eine Übersicht hinsichtlich der Zulässigkeit der Wertansätze der Sammelbewertungsverfahren in Abhängigkeit von der Preisentwicklung!
- Grundsätzlich sind Forderungen zum Nennbetrag zu aktivieren. Für welchen Fall ergibt sich diesbezüglich jedoch eine Ausnahme?
- Mit welchem Wert sind zweifelhafte Forderungen anzusetzen? Wie ist mit uneinbringlichen Forderungen zu verfahren?
- Wie darf mit speziellen Risiken für eine Vielzahl einzelner Forderungen umgegangen werden? Auf welche Weise kann das allgemeine Kreditrisiko berücksichtigt werden?
- Wie sind Forderungen in Fremdwährung (Valutaforderungen) zu bewerten?
- Welche Kosten stellen den Ausgangs- und Höchstwert der Bewertung von Wertpapieren im Umlaufvermögen dar und wie setzen sich diese Kosten zusammen?
- Wie wird der Bestand an Wertpapieren des Umlaufvermögens bewertet, wenn im Laufe des Jahres mehrere Wertpapierpositionen der gleichen Art erworben werden?
- Wie ist bei Wertpapieren des Umlaufvermögens zu verfahren, wenn diese eine voraussichtlich nicht dauerhafte Wertminderung erfahren?
- Wie ist bei Wertpapieren des Umlaufvermögens zu verfahren, wenn der Grund für eine (außerplanmäßige) Abschreibung wegfällt?
- Mit welchem Wert sind liquide Mittel anzusetzen?
- Welcher Wechselkurs ist bei ausländischen Zahlungsmitteln maßgeblich?

Übung 4

Aufgabe 1:

Sie haben sich ja bereits entschieden, dem in § 266 II HGB vorgegebenen Gliederungsgrad gerecht zu werden, obwohl die „Hopfenglück GmbH“ eine kleine Kapitalgesellschaft ist. Ergänzen Sie die bisherige Bilanz um die (Über-)Positionen und Unterpositionen, nach denen das Umlaufvermögen gemäß § 266 II HGB untergliedert werden muss. Definieren Sie den Begriff des Umlaufvermögens.

Aufgabe 2:

- Welche grundsätzlichen handelsrechtlichen Prinzipien müssen Sie im Hinblick auf den Ansatz und eine mögliche Wertminderung der Positionen des Umlaufvermögens der „Hopfenglück GmbH“ berücksichtigen? Nennen und erläutern Sie diese!
- Am 1. Januar 2011 befanden sich im Lager ihrer Brauerei 1.250 t Hopfen im Wert von 200 €/t. Aus den Unterlagen der Buchhaltung ergeben sich bis zum Bilanzstichtag (31.12.2011) für das zurückliegende Geschäftsjahr die folgenden Zugänge (zum Monatsanfang) und Abgänge (zum Monatsende):

Monat	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Zugang (Monatsanfang)	-	5.000	---	3.750	4.500	-	---	---	4.500	---	2.500	---
Abgang (Monatsende)	-	---	5.000	---	---	-	5.000	2.500	---	5.000	---	1.250
Anschaufungskosten [€/t]	-	180	---	210	205	-	---	---	190	---	210	---

Nun überlegen Sie, nach welchem Sammelbewertungsverfahren Sie den Wert des am Bilanzstichtag verbleibenden Vorrates bestimmen wollen. Ermitteln Sie daher zunächst, zu welchem Wert der Vorrat an Hopfen zum Bilanzstichtag in der Handelsbilanz angesetzt werden kann bei Anwendung des

- Durchschnittsverfahren
- FIFO-Verfahrens
- LIFO-Verfahrens.

- Welche Probleme ergäben sich bei den in Aufgabenteil b) durchgerechneten Verfahren, wenn ...
 - die Lagerfähigkeit von Hopfen auf 6 Monate beschränkt wäre?
 - der Marktwert des Hopfens am 31.12.2011 bei 206 €/t läge?
- Nun sind Sie aufgefordert, den Wert Ihrer Vorräte in der Bilanz festzuhalten!
 - Um eine echte Bewertungsvereinfachung zu haben, wird seit Jahren das FIFO-Verfahren angewandt. Der Marktpreis für Hopfen liegt am Bilanzstichtag bei 209 €/t. Halten Sie dementsprechend den Wert ihrer Rohstoffvorräte in Ihrer Bilanz fest.

- 2) Trotz des erfolgreichen Weihnachts- und Silvestergeschäfts haben Sie noch 125.000 l Bier (Herstellungskosten: 0,50 €/l), das Sie am Bilanzstichtag zu einem Marktpreis von 0,90 €/l verkaufen könnten und 75 Zapfanlagen, für die die Anschaffungskosten 100 €/Anlage betragen und deren Marktwert am Bilanzstichtag ca. 30% höher liegt. Bilanzieren Sie diese Vorräte dem Wert nach an der vorgesehenen Bilanzposition.
 - 3) Berücksichtigen Sie in Ihrer Handelsbilanz zudem die zurzeit im finalen Gärprozess befindlichen 7.500 l Bier, für die bislang Herstellungskosten in Höhe von 0,40 €/l angefallen sind.
- c) An welcher Position und zu welchem Wert bilanzieren Sie folgende Vermögensgegenstände (unter Vernachlässigung der Umsatzsteuer) in Ihrer Handelsbilanz?
- 1) Sie halten Forderungen gegen einen Abnehmer in den USA, dem Sie am 01.12.2011 Bier im Wert von 15.000 \$ mit Zahlungsziel zwei Monate geliefert haben. Der Kurs am Bilanzstichtag lag bei 1 \$=0,60 €, am Tag der Lieferung bei 1 \$=0,50 €. Der marktübliche Zins liegt bei 8%. Der Abnehmer hat Sie angerufen und sich bereits bei Ihnen bedankt, dass das Bier zu positiver Resonanz geführt hat und völlig aufgebraucht wurde.
 - 2) Gegenüber einem Gaststättenbesitzer haben Sie noch ausstehende unverzinsliche Forderungen aus einer Lieferung vom 06.12.2011 in Höhe von 12.500 €, Zahlungsziel 24 Monate. Der marktübliche Zins liegt bei 8,0%.
 - 3) Sie haben 25 Kunden Ende Dezember auf Probe jeweils eine der Zapfanlagen zu einem Preis von 130 € auf Ziel geliefert. Aufgrund des zweiwöchigen Rückgaberechtes, das Ihre Kunden haben, können Sie sich noch nicht sicher sein, ob die Kunden die Zapfanlagen behalten.
 - 4) Am 31.12.2011 haben Sie in Ihrer Barkasse 3.012,50 € und Ihr Kontostand beträgt 26.395,76 €.

aus der Bilanz ersichtliche Betrag wird auch als **rechnerisches Eigenkapital** bezeichnet. Wie wir bereits gesehen haben, führt das Vorsichtsprinzip jedoch dazu, dass die Vermögensgegenstände systematisch zu niedrig in der Bilanz angesetzt werden, wodurch **stille Reserven** entstehen. Berücksichtigt man auch diese, so erhält man das **effektive Eigenkapital**, das allerdings aus den Informationen des Jahresabschlusses nicht zu ermitteln ist.

Vom gezeichneten Kapital muss schließlich noch das **eingezahlte Kapital** unterschieden werden. Nach § 36a I AktG muss die Mindesteinzahlung 25% des Grundkapitals betragen. Das noch nicht eingezahlte Kapital hat dann einen Doppelcharakter. Es stellt zum einen eine **Forderung der Gesellschaft** gegenüber den Aktionären dar und es ist zum anderen ein **Korrekturposten** für das gezeichnete Kapital. Die Einforderung der noch nicht eingezahlten Anteile obliegt dem Vorstand. Nur zur Sicherheit: Das gilt natürlich nicht, wenn Sie die Aktien an der Börse kaufen, sondern nur bei der Ausgabe von Aktien!

5.2 Darstellung in der Bilanz

Wie bereits erwähnt, werden nicht alle Bestandteile des Eigenkapitals (vollständig) unter der Position A. der Passivseite ausgewiesen. Einen Überblick über den Eigenkapitalausweis nach § 266 HGB gibt die folgende Abbildung.

Aktiva	Passiva
<p>A. Anlagevermögen</p> <p>B. Umlaufvermögen</p> <p>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</p> <p>4. <i>Eingeforderte aussstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital</i></p> <p>C. Rechnungsabgrenzungsposten</p> <p>D. Aktive latente Steuern</p> <p>E. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</p>	<p>A. Eigenkapital</p> <p>I. Gezeichnetes Kapital - davon nicht eingefordert <i>Eingefordertes Kapital</i></p> <p>II. Kapitalrücklage</p> <p>III. Gewinnrücklagen</p> <p>1. gesetzliche Rücklage</p> <p>2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen</p> <p>3. satzungsmäßige Rücklage</p> <p>4. andere Gewinnrücklagen</p> <p>IV. Gewinn-/Verlustvortrag</p> <p>V. Jahresüberschuss/-fehlbetrag</p> <p>VI. <i>Bilanzgewinn/-verlust</i> (statt IV.+V.) - davon Ergebnisvortrag</p> <p>B. Rückstellungen</p> <p>C. Verbindlichkeiten</p> <p>D. Rechnungsabgrenzungsposten</p> <p>E. Passive latente Steuern</p>

Abb. 24: Eigenkapitalausweis nach § 266 HGB

Hierbei wird deutlich, dass nur die Position A.I. konstantes Eigenkapital darstellt, alle übrigen Positionen sind variables Eigenkapital. Erleidet die Unternehmung einen so hohen Verlust, dass das Eigenkapital rechnerisch negativ wird, so ist der

"Negativbetrag" gem. § 268 III HGB als "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" als eigene Hauptposition (hier E.) auf der Aktivseite auszuweisen. Dies entspricht der **buchmäßigen Überschuldung**, die von der **materiellen Überschuldung** zu unterscheiden ist. Ob der Tatbestand einer materiellen Überschuldung vorliegt, lässt sich nur feststellen, indem die tatsächlichen Werte der Vermögensgegenstände ermittelt werden, da aus den Buchwerten die Höhe der stillen Reserven ja nicht hervorgeht. Ein **Gewinnvortrag** (Verlustvortrag) entsteht, wenn im Vorjahr ein positives (negatives) Jahresergebnis nicht vollständig verwendet (ausgeglichen) wurde.

Die Darstellung von Unterschieden bei gezeichnetem, eingefordertem und nicht eingezahltem Kapital gem. § 272 I HGB wollen wir uns nun mit folgendem Zahlenbeispiel verdeutlichen.

Beispiel

Beispiel zur Bilanzierung ausstehender Einlagen

- | | |
|------------------------------|-------------|
| • gezeichnetes Kapital | 2.000.000 € |
| • eingefordertes Kapital | 1.500.000 € |
| • nicht eingezahltes Kapital | 800.000 € |

Abb. 25: Beispiel zur Bilanzierung ausstehender Einlagen

Die Höhe des nicht eingeforderten Kapitals beträgt 500.000 €; d. h. von dem nicht eingezahlten Kapital (800.000 €) sind 500.000 € nicht eingefordert, der Rest (300.000 €) ist bereits eingefordert.

Der nicht eingeforderte Betrag ist offen vom Eigenkapital abzusetzen („davon nicht eingefordert“). Die sich ergebende Differenz zum gezeichneten Kapital ist als eingefordertes Kapital auszuweisen. Außerdem muss in diesem Fall im Umlaufvermögen der bereits eingeforderte, aber noch ausstehende Betrag ausgewiesen werden.

Aktiv	Passiv
B. Umlaufvermögen	
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	A. Eigenkapital
4. Eingeforderte ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital	I. Gezeichnetes Kapital 2.000.000 -davon nicht eingefordert 500.000
IV. Guthaben bei Kreditinstituten	Eingefordertes Kapital 1.500.000
	300.000
	1.200.000

Abb. 26: Beispiel zur Bilanzierung ausstehender Einlagen - Lösung

5.3 Kapitalmaßnahmen

Kapitalerhöhung

Erhöhungen des gezeichneten Kapitals sind möglich, sofern ein Hauptversammlungsbeschluss mit mindestens 75% der anwesenden Stimmen hierfür vorliegt. Die Kapitalerhöhung ist in das Handelsregister einzutragen. Kapitalerhöhungen, bei denen der Kurswert der ausgegebenen Aktien unter dem Nennwert liegt (Unterpari-Emissionen), sind nicht zulässig. Im umgekehrten Fall (Überpari-Emission) ist der Differenzbetrag (Agio) ungeteilt in die Kapitalrücklage einzustellen.

Kapitalherabsetzung

Kapitalherabsetzungen sind ebenfalls möglich, allerdings mit hohen Anforderungen aus Gründen des Gläubigerschutzes versehen. So ist z. B. die Bekanntmachung der beabsichtigten Kapitalherabsetzung mit dem Hinweis zu versehen, dass für alle Gläubiger, die sich innerhalb von 6 Monaten nach Bekanntmachung des Kapitalherabsetzungsbeschlusses melden und keine Befriedigung ihres Anspruchs verlangen können, Sicherheiten zu leisten sind. Erst nach Ablauf dieser Frist und Befriedigung bzw. Besicherung aller Ansprüche kann die Kapitalherabsetzung wirksam werden.

5.4 Rücklagen

Rücklagen stellen variables Eigenkapital dar, mit dem auftretende Verluste ausgeglichen werden können. Wie alle Kapitalpositionen haben auch die Rücklagen keinen direkten Gegenposten auf der Aktivseite. Sie sind also kein eigener Fonds, sondern werden durch das gesamte Vermögen gedeckt.

Wie in der nachfolgenden Abbildung zu sehen, kann man zwei Gruppen von Rücklagen unterscheiden: offene Rücklagen und stille Rücklagen.

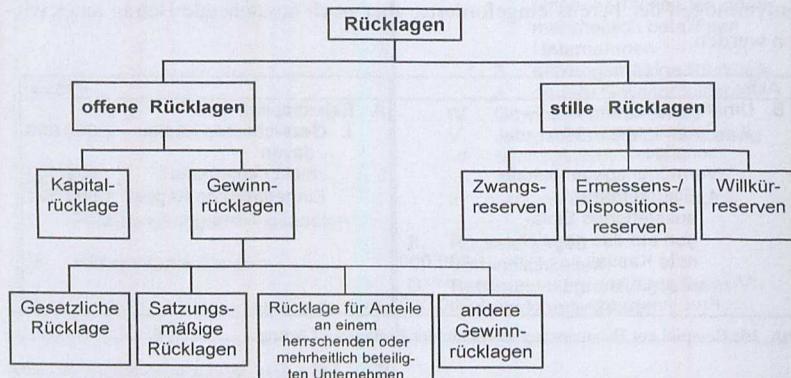


Abb. 27: Systematik der Rücklagen

Schauen wir uns zunächst die **offenen Rücklagen** noch etwas genauer an, die offen Rücklagen überblicksartig wie folgt abgegrenzt werden können:

Kapitalrücklage (§ 272 II HGB): zusätzlich zum Grundkapital von den Anteileignern zugeführte Mittel (z. B. aus Überpari-Emissionen); Die Auflösung der Kapitalrücklage ist nur unter ganz bestimmten Bedingungen möglich: zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrages oder Ausgleich eines Verlustvortrages, zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (nur wenn gesetzliche Rücklage und Kapitalrücklage mehr als 10% des Grundkapitals betragen).

Gewinnrücklagen (§ 272 III HGB): werden aus nicht ausgeschütteten Gewinnen gebildet;

Gesetzliche Rücklage (§ 150 AktG): Zuführung von 5% des Jahresüberschusses, wenn ein solcher erzielt wird, bis die gesetzliche Rücklage zusammen mit der Kapitalrücklage 10% des Grundkapitals erreicht. Die Auflösung ist ebenfalls gesetzlich geregelt.

Satzungsmäßige Rücklagen: nur, wenn die Satzung dazu verpflichtet (ohne oder mit Zweckbindung z. B. für Substanzerhaltung oder Ausbau von Vertrieb und Werbung, nicht aber höhere Dotierung der gesetzlichen Rücklage!), sonst erfolgt der Ausweis unter „andere Gewinnrücklagen“;

Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen (§ 272 IV HGB): entspricht in ihrer Höhe dem auf der Aktivseite der Bilanz angesetzten Betrag für die Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen; Diese Rücklage ist bei Erwerb eben solcher Anteile aus den frei verfügbaren Rücklagen zu bilden (und mit einer Ausschüttungssperre verbunden).

Andere Gewinnrücklagen: Sammelposition, ohne oder mit Zweckbindung; Wertaufholungsrücklage (Aufdeckung stiller Reserven durch Wertaufholung, Ausschüttungssperre durch Rücklagenbildung);

Die zweite große Gruppe sind die **stillen Rücklagen**, die im Gegensatz zu den anderen Rücklagen nicht aus der Bilanz ersichtlich sind. **Zwangsvorräte** entstehen durch die Beachtung gesetzlicher Vorschriften, die das Vorsichtsprinzip kodifizieren (z. B. Anschaffungskosten als Wertobergrenze, Aktivierungsverbot für originären Firmenwert). **Ermessens- oder Dispositionsvorräte** entstehen durch die Ausübung von Wahlrechten (z. B. Bewertungsverfahren für Vorräte, gemildertes Niederstwertprinzip für voraussichtlich nicht dauerhafte Wertminderungen im (Finanz-)Anlagevermögen). Und dann gibt es schließlich **Willkürreserven**, die außerhalb der kaufmännischen Vernunft gebildet werden. Solche Willkürreserven sind (natürlich) verboten. Allerdings ist sicherlich im Einzelfall die Abgrenzung zwischen einer Ermessens- und einer Willkürreserve nicht immer ganz einfach zu ziehen.

stillen Rücklagen

5.5 Rückkauf eigener Anteile

Die Möglichkeiten zum Erwerb eigener Anteile sind 1998 durch das KonTraG (Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich) liberalisiert und an internationale Gepflogenheiten angepasst worden. Danach nennt § 71 I AktG folgende Situationen, in denen der Erwerb eigener Aktien zulässig ist:

Der Rückkauf eigener Anteile ist zulässig

1. um einen schweren Schaden von der Gesellschaft abzuwenden
2. um Belegschaftsaktien auszugeben
3. um Minderheitsaktionäre abzufinden
...
6. um eine Kapitalherabsetzung durchzuführen
...
8. aufgrund einer Ermächtigung durch die Hauptversammlung

Abb. 28: Zulässige Gründe für den Rückkauf eigener Anteile

Die durch das KonTraG neu eingeführte Ziffer 8 erlaubt damit letztlich einen Erwerb unabhängig von den zuvor aufgeführten Gründen.

Vor dem BilMoG war der Zweck des Erwerbs maßgeblich für die Art der Bilanzierung. Nach dem BilMoG gibt es nur noch eine Möglichkeit des Ausweises eigener Anteile: Der Nennwert der eigenen Anteile ist offen vom gezeichneten Kapital abzusetzen, eine Differenz zwischen Nennwert und Kaufpreis ist mit den frei verfügbaren (also mit den „anderen“) Gewinnrücklagen zu verrechnen. Beim Rückkauf anfallende Anschaffungsnebenkosten müssen als Aufwand der Periode berücksichtigt werden. Zwei Einschränkungen bzw. Voraussetzungen sind beim Rückkauf eigener Anteile außerdem zu beachten: Außer im Falle der Kapitalherabsetzung gilt, dass eigene Aktien nur bis zu einer Höhe von maximal 10% des Grundkapitals erworben werden dürfen. Weitere Voraussetzung ist, dass das Unternehmen im Zeitpunkt des Erwerbs eine Rücklage in Höhe der Aufwendungen für den Erwerb bilden können müsste, ohne das Grundkapital oder eine nicht ausschüttbare Rücklage zu mindern. Das betrifft die Kapitalrücklage und die gesetzliche Rücklage – zumindest sofern diese weniger als 10% des Grundkapitals ausmachen.

5.6 Unternehmensergebnis

Letzter Gliederungspunkt beim Thema Eigenkapital ist die Ermittlung des Unternehmensergebnisses. Für den Ausweis des Unternehmensergebnisses gibt es nach HGB drei Möglichkeiten. Hierbei handelt es sich allerdings nicht um ein Wahlrecht, sondern die zu verwendende Möglichkeit ist von der vorherrschenden Situation abhängig.

Zum einen ist dies der Ergebnisausweis **vor Gewinnverwendung**, wie er dem Gliederungsschema des § 266 HGB zugrundeliegt. Diese Form ist nur dann möglich, wenn es keine Verpflichtung zur Bildung oder Auflösung von Rücklagen gibt – wenn also weder Kapitalrücklage, noch gesetzliche Rücklage, noch satzungsmäßige Rücklage zu bedienen sind. In der Bilanz werden dann Gewinn- oder Verlustvorträge aus den Vorjahren und der Jahresüberschuss des aktuellen Jahres ausgewiesen. Der Jahresüberschuss ist genau die Position, die auch unter dieser Bezeichnung in der GuV steht.

Zweite Form des Ergebnisausweises ist diejenige **nach teilweiser Gewinnverwendung**. Ein Teil des Jahresüberschusses oder Gewinnvortrages ist in Rücklagen eingestellt oder ausgeschüttet. Dann wird die Position Jahresüberschuss nicht mehr aufgeführt, sondern durch die Position Bilanzgewinn ersetzt. Das Unternehmen hat also mehr Gewinn erwirtschaftet, als in der Bilanz als „Bilanzgewinn“ ausgewiesen wird. Der Bilanzgewinn steht der Hauptversammlung zur weiteren Verwendung zur Verfügung, aber erwirtschaftet wurde der in der GuV dargestellte Jahresüberschuss.

Der dritte Fall ist der Ergebnisausweis **nach vollständiger Gewinnverwendung**. Damit ist plötzlich überhaupt kein Gewinn mehr in der Bilanz vorhanden, weil nämlich sämtliche Gewinnbestandteile entweder schon ausgeschüttet oder in Rücklagen eingestellt worden sind. Diese drei Möglichkeiten sind noch einmal in der nachfolgenden Abbildung zusammengefasst.

Möglichkeiten des Ausweises des Unternehmensergebnisses

Ergebnisausweis vor Gewinnverwendung

(Gliederungsschema nach § 266 HGB)

- keine Verpflichtung zur Bildung / Auflösung von Rücklagen
- Passivseite: Gewinn- / Verlustvortrag, Jahresüberschuss

Ergebnisausweis nach teilweiser Gewinnverwendung

(Gliederungsschema nach § 268 I HGB)

- Teile des Jahresüberschusses und Gewinnvortrages sind in Rücklagen eingestellt und / oder ausgeschüttet
- Passivseite: Bilanzgewinn

Ergebnisausweis nach vollständiger Gewinnverwendung

- Eigenkapitalposition weist keinen Überschuss / Gewinn mehr auf

Abb. 29: Möglichkeiten des Ausweises des Unternehmensergebnisses

Für diese unterschiedlichen Darstellungen des Unternehmensergebnisses wollen wir uns abschließend noch ein Beispiel anschauen. Wir haben ein Unternehmen, aus dessen Bilanz die folgenden Informationen für das Ende des letzten Geschäftsjahres hervorgehen: Die Aktiva beliefen sich auf 97 Geldeinheiten. Das

Beispiel

gezeichnete (= konstante) Eigenkapital betrug zehn Geldeinheiten. Es war eine Kapitalrücklage von drei Geldeinheiten vorhanden und eine Gewinnrücklage von zwölf Geldeinheiten. Außerdem war ein Jahresüberschuss von zwei Geldeinheiten erwirtschaftet worden, der nicht verwendet wurde. Schließlich war Fremdkapital in Höhe von 70 Geldeinheiten vorhanden. Die Ausgangssituation zum Ende des letzten Geschäftsjahrs zeigt auch noch einmal die folgende Abbildung.

Bilanz am Ende des vorherigen Geschäftsjahres		
Aktiva	Passiva	
	Eigenkapital	
	Gezeichnetes Kapital	10
Gesamt	Kapitalrücklage	3
97	Gewinnrücklagen	12
	Jahresüberschuss	2
	Fremdkapital	70
97		97

Abb. 30: Beispiel zum Ergebnisausweis – Ausgangssituation

Für dieses Geschäftsjahr ist uns bekannt, dass sich das Fremdkapital in der Summe nicht geändert hat. Darüber hinaus ist es dem Unternehmen auch in dieser Periode gelungen, einen Jahresüberschuss zu erwirtschaften: Dieser beträgt drei Geldeinheiten. Als Zusatzangabe ist uns weiterhin bekannt, dass keine satzungsmäßige Rücklage zu bilden ist. Wir sehen, dass die Kapitalrücklage bereits mehr als 10% des gezeichneten Kapitals umfasst. Von daher ist hier also auch keine gesetzliche Rücklage zu bilden (Sie erinnern sich: die Summe von gesetzlicher Rücklage und Kapitalrücklage muss mindestens 10% des gezeichneten Kapitals sein).

Wie gestalten sich nun mit diesen Informationen die unterschiedlichen Möglichkeiten des Ausweises des Unternehmensergebnisses für dieses Geschäftsjahr?

Zunächst die Form nach § 266 HGB: Aufstellung des Jahresabschlusses **vor Gewinnverwendung**. Die Aktiva betragen nun 100 Geldeinheiten und wir weisen den Jahresüberschuss aus der GuV in voller Höhe als Jahresüberschuss aus. Das bedeutet mit den drei Geldeinheiten ist noch nichts passiert. Es ist keine Rücklage damit dotiert worden, es ist keine Ausschüttung daraus erfolgt – diese drei Geldeinheiten stehen noch in vollem Umfang zur Verfügung. Das geht natürlich nur dann, wenn es – wie in diesem Fall unterstellt – keine Pflicht zur Dotierung einer Rücklage gibt. Der nicht verwendete Jahresüberschuss des Vorjahrs ist nun als Gewinnvortrag auszuweisen. Die resultierende Bilanz zeigt die folgende Abbildung.

<u>Ergebnisausweis vor Gewinnverwendung</u>		
Aktiva		Passiva
Gesamt	100	Eigenkapital
		Gezeichnetes Kapital
		10
		Kapitalrücklage
		3
		Gewinnrücklagen
		12
		Gewinnvortrag
		2
		Jahresüberschuss
		3
		Fremdkapital
		70
	100	100

Abb. 31: Beispiel zum Ergebnisausweis – Ausweis vor Gewinnverwendung

Wie sieht es bei der Aufstellung **nach teilweiser Gewinnverwendung** aus? Jetzt brauchen wir eine Information darüber, was denn mit einem Teil des Gewinnes gemacht worden ist. Die Angabe ist hier: eine Geldeinheit soll in die Gewinnrücklage eingestellt werden. Über die Verwendung des Restes entscheidet dann die Hauptversammlung. Wie sieht das jetzt aus? Unsere Gewinnrücklagen erhöhen sich also um eine Geldeinheit und anstelle von Gewinnvortrag und Jahresüberschuss gibt es nun die Größe Bilanzgewinn. Also: Jahresüberschuss plus Gewinnvortrag minus teilweise Gewinnverwendung ergeben den Bilanzgewinn, in diesem Fall dann vier Geldeinheiten. Die Position Bilanzgewinn oder -verlust ersetzt also die Positionen Jahresüberschuss/-fehlbetrag und Gewinn-/Verlustvortrag. Die daraus resultierende Bilanz sieht folgendermaßen aus:

<u>Ergebnisausweis nach teilweiser Gewinnverwendung</u>		
Aktiva		Passiva
Gesamt	100	Eigenkapital
		Gezeichnetes Kapital
		10
		Kapitalrücklage
		3
		Gewinnrücklagen
		13
		Bilanzgewinn
		4
		Fremdkapital
		70
Bilanzsumme	100	Bilanzsumme

Abb. 32: Beispiel zum Ergebnisausweis – Ausweis nach teilweiser Gewinnverwendung

Schließlich der letzte Fall: Aufstellung **nach vollständiger Gewinnverwendung**. Auch dazu brauchen wir ein paar Annahmen: Es werden drei Geldeinheiten in die Gewinnrücklagen eingestellt und zwei Geldeinheiten ausgeschüttet. Wie schon zu Beginn dargestellt, gibt es jetzt überhaupt keinen Erfolg in der Periode mehr, der direkt aus der Bilanz abzulesen ist. Unsere Gewinnrücklagen erhöhen sich in diesem Fall um die drei Geldeinheiten. Insgesamt von zwölf auf fünfzehn Geldeinheiten und das Fremdkapital steigt auf 72 Geldeinheiten. Einfach deshalb, weil die noch nicht ausgeschütteten Gewinne einen Anspruch der Eigenkapitalgeber ge-

genüber dem Unternehmen darstellen – es entsteht also eine Verbindlichkeit, die das Unternehmen gegenüber seinen Gesellschaftern hat. Dies führt dann zu folgender Bilanz:

<u>Ergebnisausweis nach vollständiger Gewinnverwendung</u>		
Aktiva	Passiva	
Gesamt	Eigenkapital Gezeichnetes Kapital Kapitalrücklage Gewinnrücklagen Fremdkapital	10 3 15 72
100	Bilanzsumme	100
Bilanzsumme	Bilanzsumme	100

Abb. 33: Beispiel zum Ergebnisausweis - Ausweis nach vollständiger Gewinnverwendung

Kontrollaufgaben:

- Beschreiben Sie, was unter dem Begriff des Eigenkapitals zu verstehen ist! Worin besteht der entscheidende Unterschied zwischen Eigen- und Fremdkapitalgebern?
- Erstellen Sie einen Überblick über die Formen des Eigenkapitals! Beschreiben Sie knapp, wie sich das Eigenkapital jeweils zusammensetzt und gehen Sie dann ausführlich auf das konstante Eigenkapital ein!
- Erstellen Sie einen Ausschnitt aus einer Bilanz, aus dem hervorgeht, welche Positionen einen Bezug zum Eigenkapital aufweisen!
- Erläutern Sie, welche Bedingungen jeweils erfüllt sein müssen, um eine Kapitalerhöhung bzw. eine Kapitalherabsetzung durchführen zu können!
- Systematisieren Sie die verschiedenen Formen von Rücklagen und beschreiben Sie diese jeweils!
- Nennen Sie die zulässigen Gründe für den Rückkauf eigener Anteile! Geben Sie außerdem die entsprechende gesetzliche Regelung (Paragraph mit Absatz und ggf. Satz oder Nr.) an!
- Erläutern Sie, wie der Ausweis eigener Anteile nach dem BilMoG vorzunehmen ist!
- Nennen Sie die beiden Einschränkungen bzw. Voraussetzungen, die beim Rückkauf eigener Anteile zu beachten sind!
- Nennen und erläutern Sie die drei Möglichkeiten für den Ausweis des Unternehmensergebnisses nach HGB!

Übung 5

Aufgabe 1:

- a) Wie für eine GmbH üblich, beabsichtigen Sie die Aufstellung des Jahresabschlusses für die „Hopfenglück GmbH“ vor Gewinnverwendung. Mittlerweile ist auch die Buchhaltung mit ihren vorbereitenden Abschlussarbeiten vorangekommen und legt Ihnen die Hauptabschlussübersicht (nächste Seite) vor.

Aus dem Vorjahr 2010 liegen Ihnen folgende Angaben vor:

• Aktiva	1.812.500 €
• Passiva: EK:	700.000 €
gezeichnetes Kapital	
Kapitalrücklage	180.000 €
Gewinnrücklagen	490.000 €
Jahresüberschuss	352.500 €
Verlustvortrag	125.000 €
FK:	215.000 €

Zu welchem Wert bilanzieren Sie die einzelnen Unterpositionen zur Position Eigenkapital in der Bilanz 2011 der „Hopfenglück GmbH“?

- b) Halten Sie das Ergebnis aus a) unter der Position „Eigenkapital“ der vorläufigen Bilanz der „Hopfenglück GmbH“ fest!

Hauptabschlussübersicht der "Hopfenglück GmbH" Stand 31.12.2011 (in Euro)

Konto	Eröffnungsbilanz		Umsatzbilanz		Summenbilanz		Saldenbilanz I	
	Aktiva	Passiva	Soll	Haben	Soll	Haben	Soll	Haben
Rechte, Lizizenzen	0,00		1.000,00	0,00	1.000,00	0,00	1.000,00	0,00
TAM	360.000,00		0,00	0,00	360.000,00	0,00	360.000,00	0,00
Grundstücke	450.000,00		0,00	0,00	450.000,00	0,00	450.000,00	0,00
Andere Anlagen, BuG	125.000,00		0,00	0,00	125.000,00	0,00	125.000,00	0,00
Wertpapiere des AV	0,00		3.750,00	0,00	3.750,00	0,00	3.750,00	0,00
RHB	250.000,00		3.990.000,00	3.667.500,00	4.240.000,00	3.667.500,00	5.725.000,00	
Unfert. Erzeugnisse / Leistungen	2.500,00		3.100,00	2.600,00	5.600,00	2.600,00	3.000,00	
Fertige Erzeugnisse / Waren	66.500,00		13.161.750,00	13.158.250,00	13.228.250,00	13.158.250,00	70.000,00	
Forderungen L&L	8.500,00		15.773.250,00	15.761.033,26	15.781.750,00	15.761.033,26	20.716,74	
Zahlungsmittel	550.000,00		17.121.300,00	17.641.891,74	17.671.300,00	17.641.891,74	29.408,26	
Aktiver RAP	0,00		25.000,00	0,00	25.000,00	0,00	25.000,00	
Gez. Kapital	700.000,00		0,00	0,00	0,00	700.000,00	700.000,00	
Kapitalrücklagen	180.000,00		0,00	0,00	0,00	180.000,00	180.000,00	
Gewinnrücklagen	490.000,00		0,00	0,00	0,00	490.000,00	490.000,00	
Gewinn-/ Verlustvortrag	227.500,00		0,00	0,00	0,00	227.500,00	227.500,00	
sonst. Rückstellungen	0,00		0,00	13.750,00	0,00	13.750,00	13.750,00	
Verbindl. gg. Kl	100.000,00		100.000,00	125.000,00	100.000,00	225.000,00	125.000,00	
Verbindl. l&l	115.000,00		32.500,00	0,00	32.500,00	115.000,00	82.500,00	
Umsatzerlöse			5.798.635,00		5.798.635,00		5.798.635,00	
Bestandsveränderungen			4.000,00		4.000,00		4.000,00	
Aufwand RHB			3.667.500,00		3.667.500,00		3.667.500,00	
Aufwand bez. Leistungen			12.500,00		12.500,00		12.500,00	
Fertigungslöhne			1.000.500,00		1.000.500,00		1.000.500,00	
Gehälter			125.000,00		125.000,00		125.000,00	
Sozialaufwand			866.635,00		866.635,00		866.635,00	
Zinsen u. ä. Aufw.			9.750,00		9.750,00		9.750,00	
Vertriebskosten			262.875,00		262.875,00		262.875,00	
Sonst. Aufwand			16.250,00		16.250,00		16.250,00	
Abschreibungen					0,00		0,00	
Gewinn / Verlust								7.621.385,00
Spaltensummen								7.621.385,00

Abb. 34: Hauptabschlussübersicht der Hopfenglück GmbH (I)

Konto	Soll	Nachtragsbilanz Haben	Soll	Haben	Saldenbilanz II Haben	Aktiva	Bilanzrechnung Passiva	GuV-Rechnung Aufwand	GuV-Rechnung Ertrag
Rechte, Lizizenzen		1.000,00		0,00					
TAM		60.000,00		300.000,00				300.000,00	
Grundstücke				450.000,00				450.000,00	
Andere Anlagen, BuG	15.625,00		109.375,00					109.375,00	
Wertpapiere des AV				3.750,00				3.750,00	
RHB			572.500,00					572.500,00	
Unfert. Erzeugnisse / Leistungen				3.000,00				3.000,00	
Fertige Erzeugnisse / Waren			70.000,00					70.000,00	
Forderungen L&L			20.716,74					20.716,74	
Zahlungsmittel			29.408,26					29.408,26	
Aktiver RAP	6.250,00		18.750,00					18.750,00	
Gez. Kapital				700.000,00				700.000,00	
Kapitalrücklagen				180.000,00				180.000,00	
Gewinnrücklagen				490.000,00				490.000,00	
<u>Gewinn-/ Verlustvortrag</u>				227.500,00				227.500,00	
sonst. Rückstellungen				13.750,00				13.750,00	
Verbindl. gg. Kl.				125.000,00				125.000,00	
Verbindl. L&L				82.500,00				82.500,00	
Umsatzerlöse			5.798.635,00					5.798.635,00	
Bestandsveränderungen			4.000,00					4.000,00	
Aufwand RHB			3.667.500,00					3.667.500,00	
Aufwand bez. Leistungen			12.500,00					12.500,00	
Fertigungslöhne			1.000.500,00					1.000.500,00	
Gehälter			125.000,00					125.000,00	
Sozialaufwand			866.635,00					866.635,00	
Zinsen u. ä. Aufw.			9.750,00					9.750,00	
Vertriebskosten			262.875,00					262.875,00	
Sonst. Aufwand			16.250,00					16.250,00	
Abschreibungen	82.875,00		82.875,00					82.875,00	
Spaltensummen	82.875,00		82.875,00	7.621.385,00	7.621.385,00			6.043.885,00	5.802.635,00
Gewinn/ Verlust									241.250,00

Abb. 35: Hauptabschlussübersicht der Hopfenglück GmbH (II)

6 Das Fremdkapital im Finanzbericht

Zu den Fremdkapitalpositionen nach HGB zählen zum einen Verbindlichkeiten, also Ansprüche Dritter gegenüber dem Unternehmen, die am Bilanzstichtag ihrer Höhe und Fälligkeit nach feststehen, wie dies z. B. bei Krediten der Fall ist.

Es ist zum zweiten die große Gruppe der Rückstellungen, die wir zunächst einmal als Eventual-Verbindlichkeiten kennzeichnen wollen. Wir werden im Laufe der Behandlung des Fremdkapitals sehen, dass sich das noch ein bisschen differenzierter darstellt. Eine solche „Eventual-Verbindlichkeit“ liegt z. B. vor, wenn das Unternehmen seinen Mitarbeitern Betriebsrenten zusagt. Hier besteht eine eindeutige Verpflichtung des Unternehmens zur Zahlung. Die Höhe und der Zeitpunkt der Zahlung stehen aber noch nicht eindeutig fest, da sie z. B. von der Betriebszugehörigkeit und der Lebensdauer jedes einzelnen Betriebsangehörigen abhängen.

Anders als beim Eigenkapital muss dem Fremdkapital zu einem bestimmten Zeitpunkt, der Fälligkeit, eine Aktivposition (liquide Mittel) in Höhe des fälligen Betrages entsprechen. Fremdkapital steht damit grundsätzlich nur zeitlich befristet zur Verfügung und die Fremdkapitalgeber haben einen Anspruch auf Rückzahlung des der Unternehmung zur Verfügung gestellten Kapitals. Wiederum gilt es zu beachten, dass weder Rückstellungen noch Verbindlichkeiten eine konkrete Entsprechung auf der Aktivseite haben. Vielmehr zeigen sie an, in welchem Umfang die Positionen der Aktivseite durch Fremdkapital gedeckt sind. Insbesondere der Begriff „Rückstellung“ darf nicht dazu verleiten, sich vorzustellen, dass etwa eine extra Kasse existiert, in der „für den Fall der Fälle“ noch eine eiserne Reserve liegt, das Unternehmen hier also etwas (für schlechte Zeiten) „zurückstellt“.

Lernziele:

Demgemäß sollten Sie nach dem Durcharbeiten dieses Kapitels folgende Kenntnisse haben:

- die Vorschriften für den Ausweis der unterschiedlichen Verbindlichkeiten
- den Unterschied zwischen Rücklagen und Rückstellungen
- die unterschiedlichen Arten von Rückstellungen
- die unterschiedlichen Vorgehensweisen beim Auseinanderfallen von Zahlungswirksamkeit und Erfolgswirksamkeit von Geschäftsvorfällen

6.1 Verbindlichkeiten

Bei Verbindlichkeiten handelt es sich um eine juristische Leistungsverpflichtung, deren Höhe und Fälligkeit feststeht. D. h. eine rein wirtschaftliche Verpflichtung (Kulanz) reicht nicht aus, um eine Verbindlichkeit zu begründen. Das ist bei den Rückstellungen anders, wie wir gleich noch sehen werden. Diese Leistungsver-

pflichtung ist mit einer wirtschaftlichen Belastung verbunden, die üblicherweise darin besteht, dass liquide Mittel aus dem Unternehmen abfließen werden.

Bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten ist von Kapitalgesellschaften gem. § 268 V HGB der Betrag der Verbindlichkeiten anzugeben, deren Restlaufzeit nicht länger als ein Jahr beträgt. Wie bei den Forderungen handelt es sich also nicht um die ursprüngliche Laufzeit, sodass zu jedem Bilanzstichtag eine Prüfung der Restlaufzeiten für alle Verbindlichkeiten vorgenommen werden muss. Zusätzlich ist gem. § 285 Nr. 1 HGB im Anhang der Gesamtbetrag von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren anzugeben. Wenn man diese beiden Angaben hat, kann man konsequenterweise natürlich auch die Differenz ermitteln, also mittelfristige Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten zwischen einem und fünf Jahren. Der Vergleich mit den Fristigkeiten der Forderungen erlaubt einen differenzierten Einblick in die Liquiditäts- und Finanzlage der Unternehmung. Gem. § 251 HGB müssen alle Unternehmen zudem unter der Bilanz (d. h. als Zuwachs) oder im Anhang (unwahrscheinliche) Eventualverbindlichkeiten (z. B. übernommene Bürgschaften) angeben.

Folgende Arten von Verbindlichkeiten werden nach § 266 HGB unterschieden:

Arten von
Verbindlichkeiten

1. Anleihen

Inanspruchnahme des öffentlichen Kapitalmarktes

2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten**3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen**

alternativ: offene Absetzung von Vorräten (§ 268 V 2 HGB)

4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

keine Bilanzierung von schwierigen Geschäften

5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener oder eigener Wechsel

Wechselindossament: Eventualverbindlichkeit

6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen

geht allen anderen Positionen vor

**7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen,
mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht**

nur nicht verbundene Unternehmen

8. sonstige Verbindlichkeiten

z. B. Steuerschulden

Abb. 36: Arten von Verbindlichkeiten

Kennzeichnend für **Anleihen** ist, dass der öffentliche Kapitalmarkt in Anspruch genommen wird. Es handelt sich hierbei in der Regel um eine sehr langfristige Form der Fremdfinanzierung mit einem im Allgemeinen hohen Volumen, z. B. in

Form von Industrieobligationen oder Wandelschuldverschreibungen. Die zweite Position enthält wohl das, was man sich gemeinhin unter Verbindlichkeiten vorstellt: **Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten**. Für **erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen** liefert uns das HGB zwei Möglichkeiten des Bilanzausweises: entweder die offene Absetzung vom Vorratsvermögen – das hatten wir beim Thema Umlaufvermögen gesehen – oder eben den Ausweis an dieser Stelle unter den Verbindlichkeiten. **Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen** entstehen analog zu den entsprechenden Forderungen immer dann, wenn die Gegenseite ihre Leistung schon erbracht hat, wir aber unsere Leistung noch nicht oder noch nicht vollständig erbracht haben. Hat noch keine der beiden Seiten zumindest eine Teilleistung erbracht, handelt es sich um ein schwebendes Geschäft, das keinen Eingang in die Bilanz finden darf. Position 5 umfasst **Wechselverbindlichkeiten**. Ohne hier im Detail auf die Behandlung von Wechseln eingehen zu können – dafür gibt es ein eigenes Gesetz, das Wechselgesetz – sollen doch kurz die grundlegenden Eigenschaften von Wechseln erklärt werden. Wechsel sind eine besondere Form des Wertpapiers, das unabhängig von dem zugrunde liegenden Sachgeschäft einen formalen Zahlungsanspruch begründet. Man unterscheidet eigene Wechsel bzw. Solawechsel (Unternehmen ist Aussteller und Schuldner) sowie auf die Gesellschaft gezogene Wechsel (Dritter ist Aussteller, Unternehmen ist Schuldner und hat Wechsel akzeptiert). Man kann diese Wechsel auch weitergeben, ohne dass eine Zustimmung des Zahlungspflichtigen erforderlich wäre. Ein Wechselindossament besagt dann, dass jeder, der in einer solchen Wechselkette den Wechsel mit unterschrieben hat, von demjenigen, der den Wechsel schließlich zur Fälligkeit in Besitz hält, in Anspruch genommen werden kann. Wenn Sie also einen Wechsel zum Tag der Fälligkeit haben, dann können Sie sich aussuchen, ob Sie Ihren Anspruch gegen den eigentlichen Schuldner oder gegen einen anderen der früheren Besitzer, die den Wechsel mit einem Indossament weitergegeben haben, geltend machen. Da man also nicht weiß, wenn man einen Wechsel indossiert hat, ob man in Anspruch genommen wird, ist das als Eventualverbindlichkeit unter der Bilanz auszuweisen.

Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen kennen wir schon analog von der Forderungsseite, genauso wie **Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht**. Wiederum geht der Ausweis unter diesen Positionen allen anderen Positionen vor, um klar zu machen, dass hier möglicherweise andere als rein kaufmännische Überlegungen eine Rolle spielen, was zum Beispiel die Kreditkonditionen angeht. Unter Verbindlichkeiten gegenüber beteiligten Unternehmen sind sowohl Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen auszuweisen, an denen eine Beteiligung besteht, als auch solche gegenüber Unternehmen, die eine Beteiligung am eigenen Unternehmen halten. Letzteres ist jedoch nicht unbedingt bekannt. Unternehmen, die mehr als 25% der Aktien halten, müssen dies jedoch der betroffenen Aktiengesellschaft mitteilen (§ 20 I AktG). Die letzte Position **sonstige Verbindlichkeiten** fungiert als Sammelposition für alle Verbindlichkeiten, die keiner anderen Position zuzuweisen sind (z. B. Steuerschulden).

Die **Bewertung von Verbindlichkeiten** ist gem. § 253 I 2 HGB grundsätzlich mit dem Erfüllungsbetrag vorzunehmen, bei Rentenverpflichtungen ist der versicherungsmathematische Barwert anzusetzen. Zur Berechnung dieses Barwertes sind in § 253 II HGB genaue Angaben zum Zinssatz gemacht, mit dem die Diskontierung zu erfolgen hat. Bei Änderung der Höhe einer Verbindlichkeit während der Laufzeit gilt das Vorsichts- bzw. Imparitätsprinzip, das dann als **Höchstwertprinzip** zur Anwendung kommt. Wir haben das bisher nur als Niederstwertprinzip auf der Aktivseite kennengelernt mit der allgemeinen Formulierung, das Unternehmen muss sich im Zweifel immer ungünstiger darstellen, als es tatsächlich ist. Auf der Passivseite finden wir also die entsprechende Umkehrung als Höchstwertprinzip. D. h., wenn es zu Verringerungen des Erfüllungsbetrages kommt (z. B. aufgrund von Wechselkursschwankungen), dann ist trotzdem der ursprüngliche Erfüllungsbetrag anzusetzen, es sei denn, es ist eine komplette Neubewertung dieser Schuldposition vorzunehmen.

6.2 Rückstellungen

Rückstellungen kann man allgemein wie folgt definieren: Es handelt sich um Passivposten, die solche Wertminderungen der Berichtsperiode als Aufwand zurechnen, die durch zukünftige Handlungen (z. B. Zahlungen) bedingt werden und deshalb bezüglich ihres Eintretens oder ihrer Höhe nicht völlig aber doch ausreichend sicher sind.

Das HGB kennt zwei Arten von Rückstellungen: **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten** stellen nicht konkretisierte Schulden dar und haben eine Stärkung der Haftungsmasse zum Ziel (statische Interpretation). Die sog. **Aufwandsrückstellungen** dienen der periodengerechten Erfolgsermittlung (dynamische Interpretation), indem sie erst später auftretende, noch ungewisse Aufwendungen der Periode ihrer wirtschaftlichen Entstehung zurechnen (daher eigentlich nicht Fremdkapital, sondern eine betriebswirtschaftliche Verpflichtung gegenüber sich selbst); Voraussetzung für deren Bildung ist der Fortbestand der Unternehmung (Going-Concern-Prinzip; § 252 I Nr. 2 HGB).

Arten von Rückstellungen

Beiden Arten ist zum einen gemein, dass sie als Ausprägung des Vorsichtsprinzips anzusehen sind (Imparitätsprinzip für ungewisse Verbindlichkeiten / Realisationsprinzip und Prinzip der Abgrenzung bei Aufwandsrückstellungen). Zum anderen treffen beide zukünftige Aktivitäten.

Während bei den zuvor behandelten Verbindlichkeiten **Höhe** und **Fälligkeit** des Anspruches feststehen müssen, ist dies bei Rückstellungen gerade nicht der Fall (siehe nachfolgende Abbildung).

	Rückstellungen	Verbindlichkeit
wirtschaftl. Grund	reicht aus	reicht nicht aus
Anspruchshöhe	geschätzt	steht fest
Fälligkeit	meist nicht genau bekannt	steht fest

Abb. 37: Gegenüberstellung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten

Rückstellungen sind zwar im HGB nicht definiert, aber die Gründe, aus denen Rückstellungen gebildet werden müssen bzw. dürfen (Passivierungspflicht), sind in § 249 HGB abschließend aufgezählt. Einen Überblick gibt die folgende Abbildung.

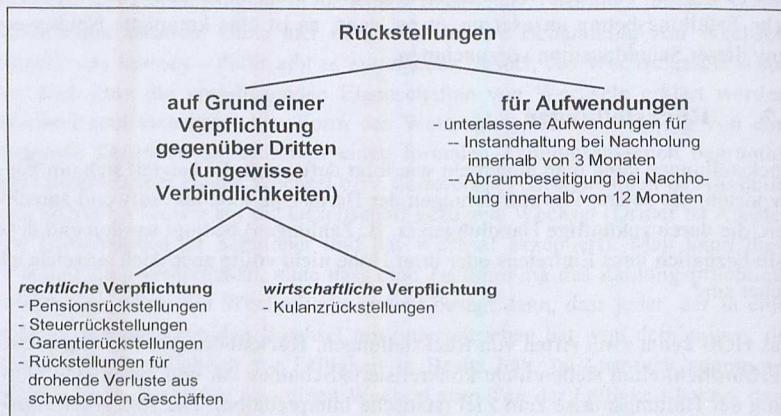


Abb. 38: Systematik der Rückstellungen

Zunächst wird deutlich, dass ungewisse Verbindlichkeiten sowohl auf einer **rechtlichen** als auch auf einer **wirtschaftlichen Verpflichtung** gegenüber einem Dritten beruhen können und in beiden Fällen eine Pflicht zur Bildung einer Rückstellung auslösen. **Pensionsrückstellungen** sind zu bilden, wenn das Unternehmen seinen Mitarbeitern Betriebsrenten zusagt. **Steuerrückstellungen** sind für Steuern zu bilden, die am Stichtag ihrer Höhe nach noch nicht feststehen (z. B. wegen des noch ausstehenden Gewinnverwendungsbeschlusses). **Garantie- und Gewährleistungsrückstellungen** entstehen aufgrund vertraglich zugesagter oder rechtlich vorgeschriebener Ansprüche auf Nachbesserung oder Ersatz fehlerhafter Produkte. Wie Sie ja bereits wissen, werden schwierige Geschäfte prinzipiell buchhalterisch nicht erfasst, da zunächst von der Annahme Leistung = Gegenleistung ausgegangen wird. Ist jedoch zu vermuten, dass diese Annahme nicht zutrifft, weil z. B. bei einem langfristigen Fertigungsauftrag gestiegene Beschaffungskosten nicht an den Kunden weitergegeben werden können, sodass schon jetzt absehbar ist, dass dieser Auftrag zu einem Verlust führen wird, dann ist zwingend eine Rückstellung in Höhe dieses **drohenden Verlustes aus dem schwierigen Geschäft** zu bilden. Während sonst gilt, dass bei handelsrechtlichen Passivierungspflichten

nach dem Maßgeblichkeitsprinzip auch steuerlich eine Passivierung zulässig ist, wird bei den sog. Drohverlustrückstellungen dieses Prinzip seit dem Steuerentlastungsgesetz durchbrochen. Steuerlich gilt für Drohverlustrückstellungen seitdem ein Passivierungsverbot.

Bei den **Aufwandsrückstellungen** gab es vor dem BilMoG einige Passivierungswahlrechte in Abhängigkeit von zeitlichen Fristen, diese wurden abgeschafft. Nun sind die Sachverhalte, für die Rückstellungen gebildet werden dürfen bzw. müssen, abschließend geregelt – es handelt sich durchweg um Passivierungspflichten.

Wurden im abgelaufenen Geschäftsjahr fällige Instandhaltungsmaßnahmen unterlassen und sollen diese innerhalb der ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden, besteht gem. § 249 I 2 Nr. 1 HGB eine handelsrechtliche **Passivierungspflicht**. Voraussetzung dafür ist, dass objektive Merkmale für eine Unterlassung von Aufwendungen (z. B. Instandhaltungspläne) vorliegen. Weiterhin muss die Unterlassung im abgelaufenen Geschäftsjahr erfolgt sein und die Instandhaltungsmaßnahmen müssen innerhalb der ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahrs weitgehend abgeschlossen sein. Die handelsrechtliche Passivierungspflicht gilt aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch für die Steuerbilanz.

Außerdem sind Rückstellungen zu bilden für im Geschäftsjahr unterlassene Abräumbeseitigungen, wenn sie im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (ebenfalls § 249 I 2 Nr. 1 HGB) und für Gewährleistungen (§ 249 I 2 Nr. 2 HGB).

Außer für die in § 249 I HGB abschließend angeführten Zwecke dürfen keine Rückstellungen gebildet werden. Das wird durch § 249 II HGB eindeutig klargestellt.

Rückstellungen sind gem. § 253 I 2 HGB „in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages“ anzusetzen. Als Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung wird häufig die Meinung des BFH angeführt, wonach mehr Gründe für als gegen eine Inanspruchnahme sprechen müssten. Dies ist allerdings nicht in Form einer statistischen Größe zu interpretieren, wonach die Eintrittswahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme größer als 50% sein müsse. Hierbei würde das Vorsichtsprinzip massiv verletzt werden. Vielmehr ist darauf abzuheben, ob es intersubjektiv nachprüfbare und schlüssige Gründe gibt, die auch einen sachverständigen Dritten zu der Erkenntnis bringen würden, dass es gute Gründe für eine Inanspruchnahme gibt. Bei einer Vielzahl gleichartiger Verpflichtungen, z. B. aus Garantieansprüchen, ist der Erwartungswert der gesammelten Ansprüche zu passivieren.

Kontrollaufgaben:

- Was versteht man unter Fremdkapital und welche Funktion hat es in einem Unternehmen?
- Grenzen Sie das Wesen von Verbindlichkeiten und Rückstellungen voneinander ab!
- Nennen und charakterisieren Sie die verschiedenen Arten von Verbindlichkeiten!
- Systematisieren Sie die Formen von Rückstellungen und erläutern Sie diese!

7 Die Rechnungsabgrenzungsposten im Finanzbericht

Das Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung besagt, dass wir einen Erfolg der Periode zurechnen müssen, in der er wirtschaftlich entstanden ist, und das bedeutet nicht notwendigerweise, dass in dieser Periode auch die dazugehörigen Zahlungen erfolgt sind. In diesen Fällen wird die periodengerechte Erfolgsermittlung durch die Bildung von aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten ermöglicht, die hier gemeinsam behandelt werden sollen.

Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung

Lernziele:

Demgemäß sollten Sie nach dem Durcharbeiten dieses Kapitels und der Bearbeitung der Übungsaufgaben folgende Kenntnisse haben:

- den Unterschied zwischen aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten
- die unterschiedlichen Vorgehensweisen beim Auseinanderfallen von Zahlungswirksamkeit und Erfolgswirksamkeit von Geschäftsvorfällen

Eine **zeitliche Abgrenzung** ist dann nötig, wenn das Gegenkonto für die Einnahme bzw. Ausgabe ein Erfolgskonto ist, die Erfolgswirkung aber in einer anderen Periode eintritt. Das bedeutet im Umkehrschluss, bei nicht erfolgswirksamen Geschäftsvorfällen ist auch keine zeitliche Abgrenzung nötig. Nach Art der Erfolgswirksamkeit (Ertrag oder Aufwand) und nach der zeitlichen Komponente des Auseinanderfallens können wir vier Fälle unterscheiden, mit denen wir uns im Folgenden beschäftigen werden. Wir können in Bezug auf den jetzigen Zeitpunkt, also auf diese Periode, für die wir die Buchhaltung durchführen, unterscheiden, ob die Zahlung jetzt oder in einer späteren Periode stattfindet und wir können unterscheiden, ob der Aufwand bzw. der Ertrag jetzt oder später stattfindet. Diese Kombinationen zeigt die folgende Abbildung.

	Zahlung jetzt	Zahlung später
Aufwand jetzt		Passive Antizipation (sonstige Verbindlichkeit)
Ertrag jetzt		Aktive Antizipation (sonstige Forderung)
Aufwand später	Aktive Rechnungsabgrenzung	
Ertrag später	Passive Rechnungsabgrenzung	

Abb. 39: Systematik zur zeitlichen Abgrenzung

Die leeren Felder sind unproblematisch. Wenn Zahlung und Erfolgswirksamkeit in derselben Periode liegen, ob jetzt oder später, dann brauchen wir keine zeitliche

Abgrenzung, aber wir brauchen eine zeitliche Abgrenzung, wenn diese zwei Wirkungen auseinanderfallen. Immer wenn wir es damit zu tun haben, dass in der **jetzigen** Periode eine **Zahlung** erfolgt, der erst **später** die **Erfolgswirksamkeit** zuzuordnen ist, dann haben wir es mit Fällen der aktiven oder passiven **Rechnungsabgrenzung** zu tun. Im genau umgekehrten Fall, wir haben **jetzt** schon die **Erfolgswirksamkeit** aber erst **später** erfolgt die **Zahlung**, sprechen wir von **Antizipation**.

Zeitliche Abgrenzung durch Antizipation

Mit dem Fall der **passiven Antizipation** werden wir uns als erstes beschäftigen. Es entstehen also Aufwendungen, die erst nach dem Stichtag zur Ausgabe führen. Ein Beispiel hierzu: Wir haben eine Lagerhalle gemietet für ein Jahr. Der Mietzeitraum geht vom 1. Oktober bis zum 30. September. Das Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr. Wir zahlen die Miete immer am Ende des Mietzeitraumes. Wir nutzen jetzt in diesem Jahr für drei Monate die Lagerhalle, ohne dass wir dafür eine Zahlung in der Buchhaltung erfassen und im nächsten Jahr haben wir die volle Mietzahlung, obwohl wir die Lagerhalle nur neun Monate genutzt haben. Das ist genau so ein Fall von **Aufwand jetzt, Ausgabe später**. Wir würden also in Höhe der drei Monate, die auf dieses Rechnungsjahr entfallen, eine **sonstige Verbindlichkeit** buchen. Das müssen wir bei den vorbereitenden Jahresabschlussarbeiten berücksichtigen, denn dieser Fall taucht in der Buchhaltung nicht auf! Die Zahlung buchen wir sehr wohl. Den Erfolg in Form eines Aufwands aber nicht. Analog würden wir eine **sonstige Forderung** für diese drei Monate buchen, wenn wir unter den gleichen Bedingungen die Halle nicht gemietet sondern vermietet haben. Die Grundsätze der zeitlichen Abgrenzung durch Antizipation fasst noch einmal die folgende Abbildung zusammen.

- **Passive Antizipation**
Aufwendungen vor dem Bilanzstichtag,
die erst nach dem Stichtag zu Ausgaben führen,
sind als „**sonstige Verbindlichkeiten**“ zu bilanzieren

- **Aktive Antizipation**
Erträge vor dem Bilanzstichtag,
die erst nach dem Stichtag zu Einnahmen führen,
sind als „**sonstige Forderungen**“ zu bilanzieren

Abb. 40: Zeitliche Abgrenzung durch Antizipation

Zeitliche Abgrenzung durch Rechnungsabgrenzungsposten

Die zweite Gruppe der zeitlichen Abgrenzung ist mit einer eigenständigen Position in der Bilanz gekennzeichnet, nämlich den **Rechnungsabgrenzungsposten**. Wir unterscheiden auch hier aktive und passive Abgrenzung. Die **aktiven Rechnungsabgrenzungsposten** sind **Ausgaben** vor dem Bilanzstichtag, die *für eine bestimmte Zeit* nach dem Stichtag **Aufwand** darstellen (§ 250 I HGB). D. h. das gleiche Beispiel, das wir eben hatten, können wir jetzt umdrehen: Wir zahlen die Miete für diese Lagerhalle nicht im Nachhinein sondern im Voraus. Bereits am 1. Oktober überweisen wir die gesamte Jahresmiete. Dann haben wir jetzt Ausga-

ben, die für einen bestimmten Zeitraum im Folgejahr, nämlich für genau neun Monate, Aufwand darstellen. Dieses „**für eine bestimmte Zeit**“, ist ein wesentliches Kriterium für Rechnungsabgrenzungsposten. Der Zeitraumbezug unterscheidet diese Ausgaben von Anzahlungen. Anzahlungen erfolgen nicht für einen bestimmten Zeitraum, sondern für eine bestimmte Leistung. Typisch ist der Zeitraumbezug für Dauerschuldverhältnisse. Bei **passiven Rechnungsabgrenzungsposten** haben wir entsprechend den umgekehrten Fall: **Einnahmen** vor dem Bilanzstichtag, die *für eine bestimmte Zeit* nach dem Stichtag **Ertrag** darstellen (§ 250 II HGB). Das wäre also der Fall, wenn wir die Halle vermietet hätten und das Geld hierfür jahresweise im Voraus überwiesen bekommen. Die Grundsätze der zeitlichen Abgrenzung durch Rechnungsabgrenzungsposten fasst die folgende Abbildung noch einmal zusammen.

Zeitliche Abgrenzung durch Rechnungsabgrenzungsposten

- **Aktive Rechnungsabgrenzungsposten**
Ausgaben vor dem Bilanzstichtag,
die „für eine bestimmte Zeit“ nach dem Stichtag Aufwand darstellen
- **Passive Rechnungsabgrenzungsposten**
Einnahmen vor dem Bilanzstichtag,
die „für eine bestimmte Zeit“ nach dem Stichtag Ertrag darstellen
- typisch für Dauerschuldverhältnisse

Abb. 41: Zeitliche Abgrenzung durch Rechnungsabgrenzungsposten

Kontrollaufgaben:

- Beschreiben Sie die Notwendigkeit der zeitlichen Abgrenzung!
- Im Zusammenhang mit der zeitlichen Abgrenzung können nach Art der Erfolgswirksamkeit und nach der zeitlichen Komponente des Auseinanderfallens von Zahlungswirksamkeit und Erfolgswirksamkeit vier verschiedene Fälle unterschieden werden. Grenzen Sie diese voneinander ab!
- Grenzen Sie die Begriffe Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten voneinander ab!

Übung 6

Aufgabe 1:

- a) Ergänzen Sie in der vorläufigen Bilanz die Bilanzpositionen und Unterpositionen aus denen sich das Fremdkapital in der Handelsbilanz zusammensetzt.
- b) Entscheiden Sie, ob und ggf. in welcher Höhe und an welcher Position Ihrer Handelsbilanz, die folgenden Sachverhalte zu berücksichtigen sind:
- 1) Von Ihrer Hausbank haben Sie vor drei Jahren ein Darlehen in Höhe von 250.000 €, verzinst zu 6% erhalten. Bislang haben Sie 225.000 € getilgt. Die Restlaufzeit beträgt noch acht Monate.
 - 2) Mit einem ortansässigen Bauern haben Sie einen Vertrag geschlossen, der vorsieht, dass Sie im Jahr 2012 ab März monatlich 50 t Hopfen zum Preis von 200 €/t beziehen. Die erste Zahlung wurde für April vereinbart.
 - 3) Am 1. Januar 2010 haben Sie die EDV für den Verwaltungsbereich für jährlich 32.500 € auf drei Jahre fest geleast. Im Leasingvertrag wird der Wert der Anlage mit 140.625 € angegeben und eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von neun Jahren vorhergesagt. Zudem wurde die Vereinbarung getroffen, dass Sie das Gerät im Anschluss an das Leasing für 50.000 € übernehmen.
 - 4) Mit einem Getränkehändler haben Sie im Oktober 2011 vereinbart, ihm im Juni 2012 62.500 Liter Bier zum Preis von 0,52 €/l (kalkulierte Kosten: 0,50 €/l) zu liefern. Als Zahlungstermin wurde der 15. Juli vereinbart. Aufgrund gestiegener Wasserprixe ist am Bilanzstichtag absehbar, dass die Herstellungskosten tatsächlich bei 0,54 €/l liegen werden.
 - 5) Für Ihre Mitarbeiter in der Buchhaltung und Produktion zahlen sie monatlich je 40 € in eine Direktversicherung ein, um die Pensionsansprüche sicherzustellen.
 - 6) Bei einer Bausparkasse haben Sie am 01.01.2011 einen Kredit in Höhe von 125.000 € aufgenommen, verzinst zu 2%, Laufzeit vier Jahre. Der Auszahlungsbetrag belief sich auf 100.000 € und Sie haben im ersten Jahr bereits 25.000 € getilgt.
 - 7) Die letztes Jahr (2011) unterlassene und zwingend notwendige Wartung der Brauanlage wird im ersten Quartal des Folgejahres (2012) nachgeholt. Für diese Wartung fallen Kosten i. H. v. 12.500 € an.
- c) Von der Buchhaltung erhalten Sie die Rückmeldung, dass die Hauptabschlussübersicht endgültig ist. Insbesondere auf den Bestandskonten wurden keine Buchungen mehr vorgenommen. Welche Bilanzsumme weist die Handelsbilanz der „Hopfenglück GmbH“ 2011 aus?

8 Die Erfolgsrechnung im Finanzbericht

Da sämtliche Erträge und Aufwendungen der Periode aus der Buchhaltung bekannt sind, erscheint die Ermittlung des Periodenergebnisses auf den ersten Blick unproblematisch. Dies gilt jedoch nur für den Fall, dass produzierte und abgesetzte Menge der Periode identisch sind, es also zu keinen Lagerbestandsveränderungen kommt. Ansonsten fallen die Aufwendungen für die Produktion und die Umsatzerlöse für den Absatz in verschiedenen Perioden an, sodass der Erfolg der Erstellung und der Verwertung der betrieblichen Leistung dementsprechend korrekt auch nur dem gesamten Produktions- und Absatzzeitraum, also mehreren Perioden, zugerechnet werden kann. Es handelt sich damit um einen „Gemeinerfolg“ mehrerer Perioden. Die Frage nach dem Erfolg einer Periode lässt sich daher ohne Schlüsselung dieses „Gemeinerfolges“ nicht beantworten. Im Mittelpunkt einer derartigen Schlüsselung steht die Frage nach dem Wert der gelagerten fertigen und unfertigen Erzeugnisse. Nach dem HGB hat diese Bewertung zu den bei der Erstellung des Vermögensgegenstandes angefallenen Aufwendungen („Herstellungskosten“) zu erfolgen, wobei es eine Anzahl von Wahlmöglichkeiten gibt, welche Bestandteile zu diesen Herstellungskosten zählen sollen und welche nicht. Produktion und Lagerung von Gegenständen sind damit rechnerisch erfolgsneutral.

Lernziele:

Demgemäß sollten Sie nach dem Durcharbeiten dieses Kapitels und der Bearbeitung der Übungsaufgaben folgende Kenntnisse haben:

- Grundidee und Vorgehensweise bei der Ergebnisermittlung mithilfe des Gesamtkostenverfahrens
- Grundidee und Vorgehensweise bei der Ergebnisermittlung mithilfe des Umsatzkostenverfahrens
- die Idee der Erfolgsspaltung und die Problematik der Ermittlung des Betriebserfolges
- die Vorgehensweise im Rahmen der Ergebnisverwendungsrechnung

8.1 Grundlegende Merkmale

Alle Unternehmen sind gem. § 242 II HGB verpflichtet, zum Jahresende neben der Bilanz auch eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen. Die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ist handelsrechtlich vorgeschriebener wesentlicher Bestandteil des Jahresabschlusses (§ 242 III HGB). Anders als die Bilanz, die eine Zeitpunktrechnung ist – zum Bilanzstichtag wird der Stand des Vermögens und der Schulden des bilanzierenden Unternehmens dargestellt – ist die GuV eine **Zeitraumrechnung**. Sie gibt Auskunft darüber, wie zwischen zwei Bilanzstichtagen

Gewinn- und
Verlustrechnung

der Erfolg erwirtschaftet (**Ergebnisermittlungsrechnung**) und verwendet (**Ergebnisverwendungsrechnung**) wurde. Das bedeutet, die GuV weist nicht nur die Höhe des Periodenerfolges aus, sondern sie soll zumindest auch grob über die Quellen und die Zusammensetzung des Unternehmenserfolges Auskunft geben. Deshalb handelt es sich bei der GuV auch um eine **Bruttorechnung**, d. h. das Saldierungsverbot gilt auch für die GuV. Wir dürfen also nicht Erträge und Aufwendungen einfach gegeneinander aufrechnen.

Die GuV-Rechnung ist eine Aufwands- und Ertragsrechnung, keine Ausgaben- und Einnahmenrechnung, d. h. wir haben eine periodengerechte Abgrenzung von Zahlungsvorgängen, die aufgrund ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit den entsprechenden Perioden zugerechnet werden. Das bedeutet zum Beispiel, dass wir es in der GuV-Rechnung mit Abschreibungen als Aufwandsposition zu tun haben, nicht hingegen mit der Zahlung bei Anschaffung des Vermögensgegenstandes. Wenn wir im Extremfall eine Maschine am 31.12. des Jahres angeschafft haben, dann taucht sie zwar in voller Höhe als Vermögensgegenstand in der Bilanz auf, in der GuV ist von dieser Maschine aber nichts zu sehen. Erst im Folgejahr taucht die Maschine in der GuV auf, nämlich in dem Maße, in dem dann Abschreibungen für die Maschine gebildet werden. Zahlungen sind also für die GuV völlig irrelevant, solange diese Zahlungen nicht zu einem entsprechenden Ertrag oder einem entsprechenden Aufwand führen.

Zur Erinnerung: Erträge und Aufwendungen sind Mehrungen bzw. Minderungen des Vermögens, die nicht durch Transaktionen mit den Anteilseignern hervorgerufen werden (Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen sind erfolgsneutral). Die Differenz von Erträgen und Aufwendungen ergibt das Periodenergebnis der Unternehmung, den **Jahresüberschuss** bzw. den **Jahresfehlbetrag**. In der deutschen Rechnungslegung sind dabei Bilanz und GuV untrennbar miteinander verbunden: der Periodenerfolg, der in der GuV ermittelt wurde, ist immer identisch mit dem Bilanzperiodenerfolg – unter Berücksichtigung dessen, was wir beim Thema Eigenkapitalbilanzierung kennengelernt haben, dass es ja verschiedene Formen gibt, wie dann dieser „Gewinn“ in der Bilanz ausgewiesen wird.

Zwei Verfahren

Nach § 275 I HGB müssen Kapitalgesellschaften (mit Ausnahme von Kleinstkapitalgesellschaften, § 275 V HGB) die GuV-Rechnung in **Staffelform** aufstellen. Hierfür sind zwei Verfahren zulässig: das **Gesamtkostenverfahren** (§ 275 II HGB) und das **Umsatzkostenverfahren** (§ 275 III HGB).

Das Grundproblem ist bei beiden Verfahren das gleiche: Wie geht man damit um, dass ein Teil der erstellten Leistungen nicht in derselben Periode abgesetzt wird, in der die Leistungen produziert worden sind? Denn nach dem **Realisationsprinzip** gilt, dass durch Produktion und Lagerung von Gegenständen das Unternehmen weder Gewinn noch Verlust machen soll, d. h. **Bestandsveränderungen** müssen erfolgsneutral sein. Nun fallen aber für produzierte Gegenstände in der Periode Aufwendungen an. Die grundsätzliche Lösungsidee, die wir schon ken-

nen, ist, mit Hilfe der **Herstellungskosten** diese Aufwendungen zu neutralisieren, indem man die Herstellungskosten bei einer Bestandserhöhung einfach als Ertrag berücksichtigt. Technisch wird das jedoch beim Gesamtkosten- und beim Umsatzkostenverfahren unterschiedlich realisiert.

Das **Gesamtkostenverfahren** nimmt sämtliche Aufwendungen der Periode, die angefallen sind, also unabhängig davon, ob es sich um Aufwendungen für verkaufte Produkte oder für Bestandserhöhungen handelt, und korrigiert dann diese gesamten Aufwendungen um die Herstellungskosten von Bestandsveränderungen.

Gesamtkostenverfahren

Aus Sicht des externen Rechnungswesens ist dieses Verfahren insofern unproblematisch, als wir zum Ende des Geschäftsjahres die Kenntnis der Bestandsveränderung durch die ohnehin vorgeschriebene Inventur haben. Aufgrund der Inventurdaten kennen wir die Bestände für sämtliche Vermögensgegenstände. Wenn wir den Bestand zum Jahresanfang (aus der Vorjahresinventur) haben und den Bestand zum Jahresende, dann ist die Differenz die jeweilige Bestandserhöhung oder -verringerung.

Im internen Rechnungswesen sieht das mit dem Gesamtkostenverfahren sehr viel problematischer aus. Dort ist uns ein Ergebnis einmal im Jahr viel zu wenig. Wir wollen im internen Rechnungswesen als kurzfristige Erfolgsrechnung gerne quartalsweise, monatsweise, wenn nicht sogar wochenweise Betriebsergebnisse ermitteln. Da wir jetzt nicht jede Woche eine Inventur machen können, bleibt dann nur, das Ganze rechnerisch zu ermitteln, was bedeutet, dass wir eine sogenannte rechnerische Bestandsführung für fertige und unfertige Erzeugnisse brauchen. Häufig werden diese Konten jedoch als sog. ruhende Konten geführt, die nur zwei Buchungen aufnehmen: nämlich den Bestand zum Jahresanfang, aufgrund der Inventur des Vorjahrs, und den Bestand zum Jahresende, aufgrund der Inventur des aktuellen Jahres. Während des laufenden Geschäftsjahres werden diese Konten dann nicht bebucht. Damit wissen wir dann aber im laufenden Geschäftsjahr nicht, wie hoch unser Bestand ist und können von daher keine unterjährige Erfolgsrechnung aufstellen.

Das **Umsatzkostenverfahren** geht einen anderen Weg. Wir gehen zwar zunächst wieder von den Umsatzerlösen für die abgesetzten Produkte aus, nehmen jetzt aber einen rechnerischen Trick vor, indem wir nämlich nicht die gesamten Aufwendungen der Periode ansetzen, sondern nur diejenigen Aufwendungen, die angefallen sind, um die abgesetzte Leistung herzustellen. Diese werden **Umsatzkosten** genannt.

Umsatzkostenverfahren

8.2 Ergebnisermittlungsrechnung

Die Ergebnisermittlungsrechnung in der GuV baut auf dem Prinzip der **Erfolgsspaltung** auf. Explizit werden dabei zwei Bereiche, aus denen der Erfolg stammt, unterschieden, nämlich einmal das **Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätig-**

Prinzip der Erfolgsspaltung

keit und einmal das **außerordentliche Ergebnis**. Darüber hinaus wird regelmäßig noch eine Zusatzspaltung des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in das **Betriebsergebnis** und in das **Finanzergebnis** vorgenommen. Diese Unterteilung ist in § 275 HGB nicht explizit vorgesehen. Trotzdem ist diese Unterteilung durchaus gewollt gewesen, wie man den entsprechenden Kommentaren im Gesetzgebungsverfahren, aber auch aus der Literatur entnehmen kann. Allerdings hat sich der Gesetzgeber (zu Recht!) gescheut die Begriffe Betriebsergebnis und Finanzergebnis hier aufzunehmen, weil nämlich die Zuordnung einiger Positionen unklar ist. Es gibt zum Beispiel die Position „sonstige betriebliche Erträge“. Bei diesen sonstigen betrieblichen Erträgen ist nur klar, dass sie nicht außerordentlich sind. Ob sie jetzt aber Erträge aus dem Finanzbereich oder aus der eigentlichen Betriebstätigkeit sind, wird aus diesen sonstigen betrieblichen Erträgen nicht deutlich. Oder wir haben zum Beispiel auch die Position Personalaufwand – dort ist nicht deutlich, ob dieser Personalaufwand jetzt für Mitarbeiter in der Finanzabteilung angefallen ist, oder für Mitarbeiter, die mit der Verfolgung des eigentlichen Betriebszwecks beschäftigt sind. Von daher ist die Unterteilung in Betriebsergebnis und Finanzergebnis also nur eine ungefähre.

Was aus betriebswirtschaftlicher Sicht darüber hinaus unbefriedigend ist und leider auch zusätzliche Probleme aufwirft, ist die Tatsache, dass das außerordentliche Ergebnis nach HGB seit Inkrafttreten des Bilanzrichtliniengesetzes nicht mehr identisch ist mit dem, was typischerweise in der Betriebswirtschaftslehre als außerordentlich bezeichnet wird. Wir haben nach HGB eine sogenannte enge Abgrenzung des Außerordentlichkeitsbegriffs und zwar eine enge Abgrenzung aufgrund der Tatsache, dass das außerordentliche Ergebnis rein **sachlich** abgegrenzt wird. Gem. § 277 IV HGB gehören zum außerordentlichen Ergebnis alle Aufwendungen und Erträge, die „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft anfallen.“ Dies umfasst sowohl periodische als auch aperiodische Erfolgskomponenten. Sie resultieren aus Ereignissen von nicht unerheblicher materieller Bedeutung, die zudem von ihrer Art her ungewöhnlich sind oder nur selten im Betriebsgeschehen vorkommen. Das „außerordentliche Ergebnis“ fasst damit ungewöhnliche und seltene Vorfälle zusammen, die nicht mit der laufenden Geschäftstätigkeit zusammenhängen und mit deren Wiederholung nicht zu rechnen ist (unternehmensfremde Erfolgsbestandteile). So werden nunmehr Beträge als sonstige betriebliche Erträge bzw. Aufwendungen ausgewiesen, die zuvor unter der Position außerordentliche Erträge bzw. Aufwendungen geführt worden wären (z. B. Entschädigungsleistungen von Versicherungen, Steuererstattungen, Erträge aus Verkäufen von Gegenständen des Anlagevermögens – soweit all diese nicht von ihrer Art her ungewöhnlich sind oder nur selten im Betriebsgeschehen vorkommen).

8.2.1 Ergebnisermittlung nach Gesamtkostenverfahren

Schauen wir uns jetzt die einzelnen Positionen der Ergebnisermittlungsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren an. Die angeführten Nummern bezeichnen die entsprechende Position gem. § 275 II HGB.

1) Umsatzerlöse

Erlöse aus Dienstleistungen und aus dem Verkauf und der Vermietung und Verpachtung im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sind Umsatzerlöse.

Nicht zu den Umsatzerlösen gehören die Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (Ausweis unter den sonstigen betrieblichen Erträgen). Daraus wird deutlich, dass Umsatzerlöse nach HGB enger als im Umsatzsteuerrecht abgegrenzt werden, da auch die hier unter „sonstige betriebliche Erträge“ erfassten Vorgänge der Umsatzsteuer unterliegen.

2) Bestandsveränderungen

Diese ergeben sich aus der Differenz zwischen dem Bestand am Anfang des Geschäftsjahres und dem Bestand am Ende des Geschäftsjahres.

Wertmäßige Veränderungen, die die im Unternehmen üblichen Veränderungen überschreiten, sind unter Pos. 7 b) „Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten“ auszuweisen.

3) Andere aktivierte Eigenleistungen

Diese betreffen im Wesentlichen selbsterstellte Anlagen und Werkzeuge, aktivierte Großreparaturen sowie sonstige Anlauf-, Entwicklungs- und Versuchskosten, soweit diese aktivierbar sind. Aktivierte Eigenleistungen sind mit ihren Herstellungskosten zu bewerten.

Addiert man die Positionen 1, 2 und 3 so erhält man die **Gesamtleistung** der Periode.

4) sonstige betriebliche Erträge

In dieser Sammelposition sind alle Komponenten aufzuführen, die nicht zu den Positionen 1-3 gehören, aber Bestandteil des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sind. Dies sind insbesondere Erträge aus:

- dem Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens
- Zuschreibungen zu derartigen Vermögensgegenständen
- Eingängen aus abgeschriebenen Forderungen
- der Auflösung von Rückstellungen

5) Materialaufwand

a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren

Dazu gehören auch Reinigungsmittel, Brenn- und Treibstoffe, Heizmaterial, Reparaturstoffe. Achtung: Denken Sie daran, dass die Aufwendungen erst durch den Einsatz der Stoffe bzw. Waren entstehen, nicht etwa durch den Bezug (Einkauf) selbst! Als Materialaufwand sind auch Abwertungen aufgrund des Niederstwertprinzips und aufgrund von Inventurdifferenzen zu erfassen. „Unübliche Abschreibungen“ sind unter Pos. 7 b zu erfassen.

b) Aufwendungen für bezogene Leistungen

Dazu gehören Aufwendungen für Lohnbe- und -verarbeitung durch Fremde, Aufwand für Leiharbeitskräfte, Fremdreparaturen, Lizenzaufwand für die Fertigung. Hier sind grundsätzlich produktionsbezogene Fremdleistungen zu erfassen.

Addiert man die Positionen 1 - 5, so erhält man das Rohergebnis der Periode.

6) Personalaufwand

a) Löhne und Gehälter

Hier sind die laufende Vergütung, Nebenbezüge und Sachwertbezüge zu erfassen.

b) Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung

Diese umfassen die Arbeitgeberanteile zur Renten-, Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung, Berufsgenossenschaftsbeiträge und Beiträge zur Insolvenzversicherung, für Versorgungszusagen an Arbeitnehmer, Pensionszahlungen mit oder ohne Rechtsanspruch, Zuführungen zu Pensionsrückstellungen und Zuweisungen zu anderen Versorgungseinrichtungen.

7) Abschreibungen

a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten.

Die Überschrift „Abschreibungen“ ist insofern irreführend, als hier nicht etwa sämtliche Abschreibungen auftauchen. Abschreibungen auf das Finanzanlagevermögen werden nicht unter Position 7, sondern unter Position 12 ausgewiesen. Das soll der ansatzweisen Erfolgsspaltung Rechnung tragen. Übliche Abschreibungen auf fertige und unfertige Erzeugnisse werden unter Position 2 ausgewie-

sen, das waren die Bestandsveränderungen. Übliche Abschreibungen auf Handelswaren unter Position 5, das war der Materialaufwand. Übliche Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens unter Position 12, also im Finanzergebnis und sonstige übliche Abschreibungen auf das Umlaufvermögen bei den sonstigen betrieblichen Aufwendungen unter Position 8. D. h., was hier übrig bleibt, sind Abschreibungen auf das Sachanlagevermögen, Abschreibungen auf immaterielles Anlagevermögen und unübliche Abschreibungen auf das Umlaufvermögen.

8) Sonstige betriebliche Aufwendungen

Wie bei den sonstigen Erträgen handelt es sich um eine Sammelposition, in der insbesondere folgende Punkte Eingang finden:

- Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens
- Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Umlaufvermögens (außer Vorräte und Pauschalwertberichtigung), z.B.: Veräußerungsverluste
- Einstellungen in Rückstellungen

Der Saldo aus den Positionen 1 - 8 wird als „Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit“ interpretiert. Die Problematik dieser Abgrenzung hatten wir ja bereits besprochen.

9) Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen

Es handelt sich hier um Dividenden, Gewinnanteile sowie in sonstiger Weise ausgeschüttete Gewinne, nicht dagegen um Veräußerungsgewinne. Diese wären als sonstige betriebliche Erträge auszuweisen. Damit wird auch hier wieder eine Vermischung von Finanzergebnis und Betriebsergebnis deutlich.

10) Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen

Hier sind Zinsen, Dividenden und sonstige (laufende) Erträge aus Finanzanlagen auszuweisen. Wenn Wertpapiere im Umlaufvermögen gehalten sind, dann sind die Erträge unter sonstige Zinsen und ähnliche Erträge in der Folgeposition 11 auszuweisen.

11) Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen

Diese Position enthält Zinsen für Einlagen bei Kreditinstituten und für Forderungen an Dritte, Zinsen und Dividenden auf Wertpapiere des Umlaufvermögens, Aufzinsungsbeträge für unverzinsliche oder geringverzinsliche Darlehen, soweit diese nicht zu den Finanzanlagen gehören.

Zinsähnliche Erträge (Erträge aus einem Agio, Disagio oder Damnum, Kreditprovisionen, Erträge für Kreditgarantien, Teilzahlungszuschläge).

12) Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens

Unter diese Position gehören alle Abschreibungen auf die in § 266 II HGB genannten Finanzanlagen und die Wertpapiere des Umlaufvermögens. Letzteres allerdings nur, soweit diese nicht die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten. Sonst wären sie unter Position 7 b auszuweisen.

13) Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen

Zinsen für Kredite aller Art einschließlich Hypothekenzinsen, Diskontbeträge für Wechsel, Kreditprovisionen, Kreditbereitstellungsgebühren, Überziehungsprovisionen, Abschreibungen auf Disagio, Umsatzprovision der Banken.

14) Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit

Zwischensumme aus allen vorhergehenden Ertrags- und Aufwandsposten.

15) Außerordentliche Erträge

Erträge, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft anfallen; hierzu zählen z. B.:

- Gewinne aus Betriebs- und Teilbetriebsveräußerungen
- Erträge aus dem positiven Ausgang eines für das Unternehmen existenziellen Prozesses
- Erträge aus Forderungsverzicht (Sanierungsgewinne)
- einmalige Zuschüsse der öffentlichen Hand.

16) Außerordentliche Aufwendungen

Aufwendungen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft anfallen; hierzu zählen z. B.:

- Verluste aus der Veräußerung ganzer Betriebe, wesentlicher Betriebsteile oder von bedeutenden Beteiligungen
- außerplanmäßige Abschreibungen aus Anlass eines außergewöhnlichen Ereignisses
- außergewöhnliche Schadensfälle aufgrund von Unterschlagungen, Betrug
- Aufwendungen bei negativem Ausgang eines für die Existenz des Unternehmens entscheidenden Prozesses
- Entlassungsentschädigungen bei Massenentlassungen.

17) Außerordentliches Ergebnis

Saldo der Positionen 15 und 16

18) Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

Hierzu zählen Körperschaftsteuer, Gewerbeertragsteuer, Kapitalertragsteuer, sowie Auflösung der Rückstellungen zu Steuern vom Einkommen und vom Ertrag.

19) Sonstige Steuern

Hierzu zählen ausländische Ertragsteuern, Auflösung von Steuerrückstellungen, Steuernachzahlungen.

20) Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag

Er wird nur für den Fall der Aufstellung der Bilanz vor Gewinnverwendung direkt in die Bilanz übernommen. Ansonsten müssen die entsprechenden Gewinnverwendungsmaßnahmen berücksichtigt werden und tauchen dann unter den Bilanzpositionen auf, die wir bei der Beschäftigung mit der Bilanzierung des Eigenkapitals gesehen haben.

8.2.2 Ergebnisermittlung nach Umsatzkostenverfahren

Beim Umsatzkostenverfahren werden wir uns jetzt nur die Positionen anschauen, bei denen es Unterschiede zum Gesamtkostenverfahren gibt. Also alles was nicht explizit erwähnt wird, ist genauso abgegrenzt wie beim Gesamtkostenverfahren. Die Nummern bezeichnen die entsprechenden Positionen gem. § 275 III HGB.

2) Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen:

Die Aufwandsarten müssen mit Hilfe der Kostenrechnung den einzelnen Betriebsbereichen zugerechnet werden, d. h. wir müssen den Personalaufwand aufteilen können auf Personalaufwand im Herstellungskostenbereich und Personalaufwand im Verwaltungs- und Vertriebsbereich. Das ist zwingend mit dem Umsatzkostenverfahren verbunden, sollte allerdings für eine auch nur halbwegs vernünftige Kostenrechnung nicht die große Problematik darstellen.

Es sind alle Herstellungskosten, d. h. Vollkosten auszuweisen, und zwar unabhängig davon, wie Bewertungswahlrechte für gelagerte Erzeugnisse in der Bilanz ausgeübt werden und ob die Aufwendungen aktivierbar sind oder nicht. Alle Produkte, die innerhalb eines Geschäftsjahres erzeugt und abgesetzt werden, gehen mit den vollen Herstellungskosten in diese Position ein. Herstellungskosten gelagerter Produkte sind in der Bilanz zu aktivieren und nicht hier auszuweisen!

In der Bilanz bewerten wir also Bestandserhöhungen mit dem Ansatz, den wir aufgrund des Spielraums bei den Herstellungskosten für bilanzpolitisch richtig halten. Unabhängig davon, welchen bilanziellen Ansatz wir für Bestandserhöhun-

gen nehmen, müssen wir die abgesetzten Produkte hier in der GuV immer mit den vollen Herstellungskosten berücksichtigen.

3) Bruttoergebnis vom Umsatz

Saldo aus Position 1 und 2.

4) Vertriebskosten

Diese umfassen Sondereinzelkosten des Vertriebs (Verpackungskosten, Transportkosten, Provisionen), Vertriebsgemeinkosten (Personalkosten Marktfor-schung, Werbung, Absatzförderung) inkl. anteilige Abschreibungen, Materialkos-ten und Verwaltungskosten des Vertriebsbereiches.

5) Allgemeine Verwaltungskosten

Kosten der Stellen Geschäftsführung, Rechnungswesen, Personalwesen, Be-triebswirtschaft und Planung, Steuer- und Rechtsabteilung, EDV etc.

7) Sonstige betriebliche Aufwendungen

Dieser Posten nimmt – im Gegensatz zu Nr. 8 im Gesamtkostenverfahren – nur jene betrieblichen Aufwendungen auf, die nicht den Herstellungskosten, den Ver-triebskosten oder den Verwaltungskosten zugeordnet werden können: z. B. Ver-luste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens, Einstellungen in Rückstellungen. Das bedeutet, dass diese Position „sonstige betriebliche Aufwen-dungen“ trotz identischer Benennung enger abgegrenzt ist als beim Gesamtkos-tenverfahren!

11) Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermö-gens

Anders als im Gesamtkostenverfahren, sind hier sämtliche Abschreibungen zu berücksichtigen. Also sowohl übliche als auch unübliche Abschreibungen. Von daher ist hier die Position eindeutiger. Ein Kritikpunkt war ja, dass durch diese Trennung in übliche und unübliche Abschreibungen nach dem Gesamtkostenver-fahren die Aufteilung auf Betriebsergebnis und Finanzergebnis erschwert wird. Das ist beim Umsatzkostenverfahren eindeutiger geregelt. Sämtliche Abschrei-bungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens tauchen hier im Finanzergebnis auf.

Eine Zusammenfassung über die Erfolgsspaltung im Rahmen der Ergebnisermitt-lungsrechnung gibt noch einmal folgende Abbildung.

- **Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**
(GKV: Pos. 14, UKV: Pos. 13)
Erträge und Aufwendungen aus der Leistungssphäre und der finanziellen Sphäre, die im weitesten Sinne für die Geschäftstätigkeit typisch sind
 - *Betriebsergebnis* (GKV: Pos. 1-8, UKV: Pos. 1-7)
 - *Finanzergebnis* (GKV: Pos. 9-13, UKV: Pos. 8-12)
- **Außerordentliches Ergebnis**
(GKV: Pos. 17, UKV: Pos. 16)
Erträge und Aufwendungen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallen (§ 277 IV HGB), insbesondere ungewöhnliche und seltene Geschäftsvorfälle, nicht jedoch (lediglich) periodenfremde Erfolgskomponenten (jedoch Erläuterung im Anhang).

Abb. 42: Überblick Erfolgsspaltung

Abschließend sei noch einmal darauf hingewiesen, dass beide Verfahren zum gleichen Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag führen. Gemäß § 275 I HGB besteht grundsätzlich ein Wahlrecht zwischen beiden Verfahren.

8.3 Ergebnisverwendungsrechnung

Die Ergebnisverwendungsrechnung ist nach dem Posten Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag in Fortführung der Nummerierung anzufügen, oder alternativ im Anhang anzugeben. Hierbei sind die durch einen teilweisen oder vollständigen Gewinnverwendungsbeschluss eintretenden Änderungen der Rücklagen mit folgenden Positionen (soweit zutreffend) zu dokumentieren:

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 Gewinnrücklagen
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

Abb. 43: Dokumentation der Veränderung der Rücklagen

Kontrollaufgaben:

- Erläutern Sie die Funktion der Gewinn- und Verlustrechnung!
- Grenzen Sie die beiden Verfahren, die nach HGB zur Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung zulässig sind, voneinander ab und nennen Sie die jeweiligen Vorteile!
- Die Ergebnisermittlungsrechnung in der GuV baut auf dem Prinzip der Erfolgsspaltung auf. Nennen Sie die beiden Bereiche, aus denen der Erfolg stammen kann!
- Geben Sie die Positionen an, die im Rahmen der Ergebnisverwendungsrechnung von Relevanz sind!

Übung 7

Aufgabe 1:

Erstellen Sie unter Berücksichtigung der in Aufgabenteil 1 b) getroffenen Aussagen und der Hauptabschlussübersicht, die Sie von der Buchhaltung erhalten haben die GuV 2011 für die „Hopfenglück GmbH“.

Beachten Sie die folgenden Hinweise:

- der Vertrieb des Traditionsbiers erfolgt seit vier Jahren über einen externen Logistikdienstleister
- der sonstige Aufwand in Höhe von 16.250 € setzt sich zusammen aus:

- 1) Aufwand, der aufgrund der Leasingrate für die EDV Anlage in der Produktion entsteht (5.000 €/Jahr; vgl. Übung 3).
 - 2) Aufwand, der aufgrund der Leasingrate für die Büroeinrichtung entsteht (10.000 €/Jahr; vgl. Übung 3).
 - 3) Aufwand, der aufgrund des bereits absehbaren Verlustes aus einem schwedenden Geschäft in 2012 erwartet wird, wofür bereits eine Rückstellung gebildet wurde (1.250 €, vgl. Übung 6).
- Anfangsbestände:
 - Unfertige Erzeugnisse: 2.500 €
 - Fertige Erzeugnisse: 42.500 €
 - Waren: 24.000 €
 - Endbestände:
 - Unfertige Erzeugnisse: 3.000 €
 - Fertige Erzeugnisse: 62.500 €
 - Waren: 7.500 €

Aufgabe 2:

Abweichend von Aufgabe 1 überlegen Sie, Entnahmen aus Gewinnrücklagen in Höhe von 10.000 € zu tätigen und auf eine Gewinnausschüttung zu verzichten, um einem möglichen Bilanzverlust entgegenzuwirken.

- a) Wie nennt man diesen Prozess?
- b) Wie stellte sich dann das Ergebnis für das Jahr 2011 dar?

Aufgabe 3:

Als plötzlich das Telefon klingelt verwerfen Sie Ihre Überlegungen. Die Buchhaltung teilt Ihnen jetzt, kurz nachdem Sie mit dem Erstellen der GuV fertig sind mit, dass doch noch eine Änderung vorgenommen werden muss. Der zuständige Buchhalter hat es bisher versäumt, zu berücksichtigen, dass im kommenden Jahr mit einer Steuernachzahlung zu rechnen ist. Im zurückliegenden Geschäftsjahr wurden keine Verbrauchssteuern (Biersteuer) für das im Direktvertrieb verkauft Bier abgeführt. Es ist noch kein Steuerbescheid ergangen, aber Sie rechnen aufgrund des Verkaufsvolumens mit einer Nachzahlung in Höhe von 20.000 €.

- a) Geben Sie den Buchungssatz an.
- b) Welche Auswirkungen hat die Buchung auf die GuV?
- c) Welche Auswirkungen hat die Buchung auf die Bilanz?

9 Sonstige Bestandteile des Finanzberichts

Bei Kapitalgesellschaften tritt der Anhang gleichberechtigt neben Bilanz und GuV. In ihm sind ergänzende Informationen zu Bilanz und GuV zu geben, um die dort gemachten Angaben zu erläutern, Fehlinterpretationen dieser Angaben zu vermeiden, Angaben aus Bilanz und GuV zu verlagern, um das eigentliche Zahlenwerk übersichtlich zu halten, sowie zusätzliche Informationen zu geben, die weder in der Bilanz noch in der GuV vorhanden sind. Der Anhang hat damit eine wichtige Funktion, um der Forderung nachzukommen, ein der tatsächlichen Lage entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu geben. Der Lagebericht ist ein eigenständiges Instrument neben dem eigentlichen Jahresabschluss, in dem zusätzliche Informationen gegeben werden sollen, um einen umfassenden Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft (inkl. subjektiver Bewertungen), insbesondere auch über vorhandene und voraussichtlich zukünftige Risiken sowie Informationen über zukünftig relevante Entwicklungen zu geben.

Lernziele:

Demgemäß sollten Sie nach dem Durcharbeiten dieses Kapitels folgende Kenntnisse haben:

- die grundlegenden Funktionen des Anhangs
- die grundlegenden Funktionen des Lageberichts
- die Inhalte des Lageberichts

9.1 Anhang

Der Anhang ist ein Berichtsinstrument innerhalb des Jahresabschlusses, das zwar auch Informationen quantitativer Art, wie wir das von Bilanz und GuV kennen, aber überwiegend qualitative Informationen enthält. Gem. § 264 I 1 HGB müssen nur Kapitalgesellschaften ihren Jahresabschluss um einen Anhang ergänzen, der dann gleichberechtigt neben Bilanz und GuV tritt. Gem. § 264 I 5 HGB gelten Ausnahmen nur für Kleinstkapitalgesellschaften gem. § 267a HGB). Dementsprechend sind Angaben im Anhang gleichgestellt mit Angaben in der Bilanz.

Funktionen des Anhangs

Allgemein werden dem Anhang vier nicht ganz überschneidungsfrei abzugrenzende Funktionen zugewiesen.

Zunächst hat er eine **Interpretationsfunktion**. D. h. der Anhang enthält Informationen, um die quantitativen Angaben von Bilanz und GuV zu erläutern. Insbesondere sind das Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Wir haben zum Beispiel gesehen, dass bei der Ermittlung der Herstellungskosten ein relativ breiter Spielraum nach HGB möglich ist. Im Anhang ist zu erläutern, welche Bestandteile die Herstellungskosten haben. Der Begriff als solcher ist zu ungenau, als dass

man ihn uninterpretiert stehen lassen will. Oder wir haben die Verbrauchsfolgeverfahren kennengelernt. Bei diesen Verbrauchsfolgeverfahren für die Bewertung von Vorräten sind bestimmte Verfahren zulässig. Die angewandten Verfahren sind im Anhang aber zu erläutern. Ebenfalls im Rahmen der Interpretationsfunktion sind Begründungen aufzuführen, wenn von bisher angewandten Methoden abgewichen wird. Wir kennen das Stetigkeitsprinzip, nach dem es nicht erlaubt ist, dass eine einmal angewandte Methode willkürlich verändert wird. Wird aus sachlichen Gründen ein Methodenwechsel vorgenommen, dann ist das zulässig, aber muss im Anhang erläutert werden, inklusive der damit einhergehenden Auswirkungen. Also eine Gegenüberstellung des Jahresergebnisses bei Anwendung der bisherigen Methode mit dem Jahresergebnis bei Anwendung der neuen Methode.

Im Rahmen der **Korrekturfunktion** sind zusätzliche Angaben zur Vermeidung von Fehlinterpretationen zu machen. Bei der Korrekturfunktion stellt man jetzt nicht darauf ab, dass eine Größe grundsätzlich zu interpretieren ist, wie die Herstellungskosten, bei denen man sonst nicht weiß, wie sie sich zusammensetzen, sondern dass möglicherweise Angaben eine Fehlinterpretation hervorrufen könnten. Das ist dann gegeben, wenn es sich um Ausweiswahlrechte handelt – wenn man also z. B. vom Wahlrecht in Bezug auf selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände Gebrauch macht. Sie haben gelernt, dass es für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände ein Bilanzierungswahlrecht gibt, und dass diese ggf. mit ihren Herstellungskosten, die dann den Entwicklungskosten entsprechen, anzusetzen sind. Also ist dann im Anhang zu erläutern, inwiefern die Voraussetzungen für die Aktivierung (v. a. klare Trennung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase) gegeben sind und woraus sich die Entwicklungskosten zusammensetzen.

Dritte Funktion des Anhangs ist eine **Entlastungsfunktion**. Bilanz und GuV werden durch die Verlagerung von Angaben in den Anhang übersichtlicher. Damit wird dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit Folge geleistet (§ 243 II HGB).

Als letztes hat der Anhang schließlich eine **Ergänzungsfunktion**. Das bedeutet, es stehen Angaben im Anhang, die überhaupt nicht in der Bilanz und in der GuV auftauchen, die aber als wichtig erachtet werden. Z. B. Informationen über die Zusammensetzung der Arbeitnehmer im Unternehmen oder Hinweise auf künftige finanzielle Verpflichtungen aus Leasing-Verträgen – alles Dinge, die nicht als solche bilanzierungsfähig, aber für die Interpretation der Lage des Unternehmens von Bedeutung sind.

Die im Anhang zu machenden Angaben sind in den §§ 284, 285 HGB aufgeführt. Im § 284 HGB sind die Erläuterungen näher beschrieben, die zu Bilanz und GuV zu geben sind. Der äußerst umfangreiche § 285 HGB – er umfasst insgesamt 31 Unterpunkte, die teilweise noch weiter untergliedert sind – enthält die Vorschrif-

ten für die sonstigen Pflichtangaben. Das entscheidende ist jetzt nicht, dass die dort genannten Punkte in der konkreten Reihenfolge abgearbeitet werden. In der Literatur finden sich verschiedene Gliederungsmöglichkeiten, nach denen der Grundsatz der Übersichtlichkeit gewahrt wäre. Entscheidend ist allerdings auch hier das Prinzip der Stetigkeit. D. h., wenn man sich für eine Gliederung einmal entschieden hat, dann darf man die nicht willkürlich zwischen verschiedenen Bilanzstichtagen einfach wechseln.

Die Angaben, die im Anhang zu machen sind, haben seinerzeit zu heftigen Diskussionen geführt. Diese Diskussionen haben dazu geführt, dass im HGB Schutzklauseln aufgenommen wurden, nach denen Angaben im Anhang unterbleiben können, wenn damit ein schwerer Schaden verbunden ist. Diese Schutzklauseln sind zweigestrig. Es gibt ein Verbot von Angaben im Anhang, die staatliche Interessen beeinträchtigen könnten (§ 286 I HGB). Darüber hinaus können Angaben unterlassen werden, wenn sie einen erheblichen Nachteil für die Unternehmung bedeuten (§ 286 II und III HGB). Hier ist natürlich insbesondere daran zu denken, dass Konkurrenten dadurch einen Wettbewerbsvorteil erlangen würden.

9.2 Lagebericht

Mittlere und große Kapitalgesellschaften gem. § 267 HGB müssen den Jahresabschluss um einen **Lagebericht** ergänzen. Als eigenständiges Instrument ist er nicht Teil des Jahresabschlusses, sondern tritt neben den Jahresabschluss. D. h. wir dürfen insbesondere aus der Bilanz und der GuV keine Angaben in den Lagebericht ausgliedern, anders als dies beim Anhang der Fall ist. Der Lagebericht muss zusammen mit dem Jahresabschluss vom Wirtschaftsprüfer geprüft und getestet werden (§ 316 I HGB).

Der Lagebericht greift eigentlich etwas auf, was bei großen Kapitalgesellschaften, insbesondere börsennotierten, schon immer üblich war, allerdings in einer nicht normierten Art und Weise, nämlich dass der Vorstand in einer Art Vorwort zum Geschäftsbericht auf die abgelaufene Rechnungsperiode eingegangen ist, dort besondere Ereignisse hervorgehoben hat und auch einen Blick nach vorne auf das kommende Geschäftsjahr geworfen hat.

Bei der Gestaltung des Lageberichts ist das Unternehmen völlig frei, allerdings muss auch der Lagebericht vollständig, richtig und klar sein. Gem. § 289 HGB besteht der Lagebericht aus fünf Teilen.

Gem. § 289 I HGB muss im **Wirtschaftsbericht** zumindest ein Überblick über den Geschäftsverlauf in der vergangenen Periode gegeben werden und eine Beurteilung der Entwicklung erfolgen. Die Anforderungen an den Wirtschaftsbericht sind durch das Bilanzrechtsreformgesetz erweitert und präzisiert worden. Danach hat der Wirtschaftsbericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsver-

laufs und der Lage der Gesellschaft zu enthalten. In die Analyse sind die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. Ferner ist im Lagebericht die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben.

§ 289 II HGB nennt als zusätzliche Inhalte, über die berichtet werden soll, Nachtragsbericht, Risikobericht, F&E-Bericht, Zweigniederlassungsbericht und Vergütungsbericht. Diese Soll-Bestimmung darf jedoch nicht so interpretiert werden, als ob es dem Unternehmen letztlich freigestellt wäre, diese Angaben zu machen. Vielmehr wird hier als Kriterium eine „objektive Möglichkeit“ herangezogen, die Angaben zu machen. Der **Nachtragsbericht** umfasst solche Ereignisse, die zwischen Bilanzstichtag und Aufstellung des Jahresabschlusses eingetreten sind. Da vergehen normalerweise mehrere Wochen und wenn in dieser Frist zwischen Bilanzstichtag und Aufstellung des Jahresabschlusses wichtige Dinge passieren, zum Beispiel ein Großkunde zahlungsunfähig wird, dann ist das im Lagebericht zu erwähnen. Im **Risikobericht** sind sowohl Angaben zum vorhandenen Risikomanagementsystem als auch zu einzelnen Risiken von besonderer Bedeutung zu machen. Der **F&E-Bericht** ist besonders wettbewerbssensitiv. Auf der einen Seite ist klar, dass Forschung und Entwicklung maßgeblich die zukünftigen Erfolge der Unternehmung beeinflussen. Von daher ist das für Investoren natürlich interessant. Auf der anderen Seite ist auch klar, wenn ein Wettbewerber frühzeitig davon Kenntnis erhält, dass man in ein neues Geschäftsfeld einsteigen will und dort jetzt massive Forschungsaktivitäten entfaltet, ist der Zeitvorsprung und damit Wettbewerbsvorteil dahin. Deswegen sind hier detaillierte Angaben zu einzelnen F&E-Projekten nicht erforderlich, sondern nur allgemeine Angaben. Der **Zweigniederlassungsbericht** ist wieder unproblematisch. Wenn Zweigniederlassungen bestehen, dann ist auch darüber ein entsprechender Bericht abzuliefern, welche Zweigniederlassungen das sind. Wenn es keine gibt, braucht man auch nichts zu berichten. Im **Vergütungsbericht** sind die Grundzüge des Vergütungssystems der Gesellschaft für Geschäftsführung und Aufsichtsrat darzulegen.

Schließlich gibt es noch freiwillige, also nicht unter dieser Soll-Bestimmung stehende Angaben, insbesondere **Sozialbericht** und **Umweltbericht** sind hier zu erwähnen, deren Bedeutung im Rahmen der sog. **Nachhaltigkeitsberichterstattung** in letzter Zeit wieder zugenommen hat.

Kontrollaufgaben:

- In welchem Bezug steht der Anhang zum Jahresabschluss?
- Wer ist zur Aufstellung eines Anhangs verpflichtet?
- Nennen und erläutern Sie die Funktionen des Anhangs!
- In welchem Bezug steht der Lagebericht zum Jahresabschluss?
- Wer ist zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet?
- Nennen und erläutern Sie die Bestandteile des Lageberichts!

