

Höberg: Betriebliches Rechnungswesen II, #4

07.04.2006

Wiederholung vom 3.4.2006

- Stichworte zur letzten Vorlesung:
 - 3-gliedriges Rechnungswesen
 - Zahlenrechnung
 - Finanzplan
 - GuV: Einnahmen/ Ausgaben, die aber zeitversetzt sein können (evtl. schon Gewinn, obwohl das Geld physisch noch nicht da ist)
 - periodifizierte Ein-/ Auszahlungen
 - Maschinen-Anschaffungen werden durch AfA periodifiziert
 - Instrument des „Puffers“ Inst.-/ Erfolgsrechnung: Bilanz
- Neben der **pagatorischen Betrachtung** wie **oben** gibt es bei der „pagatorischen und **kalkulatorischen**“ **Betrachtung**:
 - kalkulatorische = **erfundene Größen**
 - Ist- und Planungsgrößen
 - Nicht- (oHG, KG, ...) und Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, ...) haben unterschiedliche Regeln; die **Kapitalgesellschaften** haben **ergänzende Regeln** wie den **Lagebericht/ Anhang** sowie **Prüfungspflichten**
 - die im Gesetz verwandten **GoB**¹ sind eine **unbeschriebene** Rechtsgrundlage
 - ⇒ **Imparitätsprinzip** (Verluste) vs. **Realisationsprinzip** (Gewinn)
 - ⇒ **Vorsichtsprinzip**: z.B. möglichst vorsichtige Prognosen (in pflichtgemäßem Ermessen)
 - ⇒ u.a.

Das **Eigenkapital** stellt Ansprüche der Eigentümer auf **Rückzahlung** und **Gewinn** dar.

3. Mengenerfassung und Inventar

- Ein **Kaufmann** muß nach dem HGB eine **Inventur**² (=den Endbestand körperlich feststellen) machen
 - ⇒ im Falle von **Lizenzen** o.ä. können Existenznachweise anstelle körperlicher Prüfung genügen
 - ⇒ z.B. Ackermann für alle Buchungen verantwortlich (der für die Deutsche Bank der „Kaufmann“ ist)
 - Grundsatz: Anfangsbestand + Zugänge – Endbestand = Verbrauch („Abgang“)
 - ⇒ Achtung: nicht „DDR-Methode“, wo von 50 LKW¹ in der Liste nur 8 fahrbereit waren, sondern es werden „echte Produkte/ Gegenstände“ gelistet, nicht das was man glaubt
 - Es gibt verschiedene **gängige Methoden** der Berechnung des **Endbestandes**:
 - **Skontrationsmethode**: Berechnung anhand Materialentnahmescheine
 - **Retrograde Methode**: Verbrauch = $\sum_{i=1}^n (\text{Produktmenge} \times \text{Materialverbrauch} \cdot \text{pro} \cdot \text{Produkt})$ wobei:
n = Produktarten
- Nur die **Inventur** und **zusätzlich** eine der beiden Berechnungsarten sind aussagekräftig.

¹ Grundsätze ordnungsgemäßer (ordentlicher) Buchführung

² § 240 II HGB

- Die Inventur kann nach den folgenden Methoden durchgeführt werden:
 - **Bilanzstichtagsinventur** (meist zum 31.12., z.B. Siemens zum 30.9.)
Der Stichtag hat nur 24 h, was zum Problem werden kann, darum wird die **Stichtagsinventur aufgeweicht** zur „**ausgeweiteten Inventur**“: z.B. 10 Tage vor bis 10 Tage nach dem Stichtag
⇒ dadurch wird eine „**Wertfortschreibung**“ aller namhafter Posten notwendig, um Bestands-Änderungen wie Verkäufe u.a. zu berücksichtigen
 - **Permanente Inventur**
Durchführung durch **Lagerbücher**, in die Materialentnahme und -zugänge eingetragen werden; auch diese Methode kann wg. Diebstahls o.ä. zu Problemen führen; darum ist **einmal** in der **Periode** eine **physische Kontrolle** der Lagerbestände gegen die Buchinformationen wichtig.
 - **Vor-/ nachverlegte Inventur**³ („juristisch genehmigte zeitlich verlegte Bilanzstichtagsinventur“)
So könnten z.B. am 15.11. in einem Zulieferbetrieb bereits die Kotflügel überprüft werden und deren Bestand auf den 31.12. vorgerechnet werden; solche Besonderheiten sind in separatem Inventar zu vermerken
⇒ die Anpassung erfolgt nur wertmäßig, nicht mengenmäßig
- Die **Inventur** erfolgt **körperlich** – Ausnahme: eine **Buchinventur** („Beleginventur“) z.B. für ein Außenlager, das aktuell zugeschnitten ist; auch anwendbar für Forderungen, Verbindlichkeiten oder immaterielle Vermögensgegenstände.
 - ⇒ **Stichprobeninventur** bei großer Zahl identischer Produkte/ Halbfertigerzeugnisse möglich: dann sind die Werte der Probe mit statistischen Methoden hochzurechnen
 - ⇒ auch notwendig: **Qualitätsbewertung** (modische Ware, Standard-Ware, Beschädigungen, ...)

Man muß eine **Inventur** durchführen:

1. um **Halbfertigerzeugnisse** in ihrem **Wert bestimmen** zu können
2. als **Gläubigerschutz**, um eine **Konkursunterschleife zu erschweren**

Gläubiger könnten sich im Insolvenzfall des noch vorhandenen Vermögens bedienen; bei falschen Vermögensangaben würde das Vermögen im Insolvenzfall „verschwinden“ – das geht nicht bei Vorliegen eines konkreten Verzeichnisses (**Schuldendeckungspotential**).

Wegen möglicher Zeitdifferenz (z.B. 31.12. Inventur und am 1.9. des Folgejahres Insolvenz) ist das **Verzeichnis** trotzdem **nicht eindeutig**, aber Vermögensänderungen in dem überschaubaren Zeitraum sind weitgehend rekonstruierbar.

Diese **Gläubigerschutzfunktion** war schon wichtig, als die Firmen im Mittelalter noch keine Bilanz erstellten.

4. Grundsätze der Aktivierung/ Passivierung

Die Frage ist also, **welche Posten** auf **welcher Seite** der **Bilanz** zu stehen haben (über die grobe Einteilung Aktivseite = Vermögen, Passivseite = Kapital hinaus).

⇒ vgl. Bilanz Fa. Boss, Seite 82 des Scripts

⇒ **B.** enthält **Anlagevermögen** wie Maschinen, Immobilien (ergo Dinge, die dauerhaft dem Geschäftszweck dienen)

C. enthält **Umlaufvermögen** wie Forderungen oder Waren

→ **Aktien** einer anderen Gesellschaft sind also bei **dauerhaftem Halten Anlagevermögen** und bei **kurzfristiger Spekulation Umlaufvermögen** (!)

³ § 241 II/III HGB

- „**Vermögen**“ ist **wirtschaftliches Gut**, das **nützlich** und **knapp** ist; der **Wert** muß **bestimmbar** (z.B. *nicht*: Qualitätserhöhung durch ständige Mitarbeiterschulung) und – zumindest theoretisch – **einzelverwertbar** (durch Veräußerung oder Schuldendeckung) sein.
 - ⇒ z.B. ist eine **Straßenverkehrskonzession** für einen Spediteur **nicht einzelverwertbar**, da vom Gesetz her nicht veräußert werden kann, – also ist es auch **kein Vermögen**.
 - ⇒ es gibt immer wieder Streitigkeiten, ob etwas in der Bilanz dem Vermögen zuzurechnen sei
 - z.B. eine schlechte Straße zum Firmengebäude: Stadt bietet an, daß der Unternehmer sie selbst auf eigene Kosten reparieren lassen solle – der daraus resultierende Aufwand stellt kein Vermögen dar

- Nicht alle Vermögensgegenstände sind **aktivierungsfähig** oder **-pflichtig**
 - ⇒ nach **§ 246 HGB⁴** betrifft dies z.B. Gegenstände, die „**nicht gegen Geld erworben**“⁵ seien – gemeint sind also selbst erstellte Sachen
 - ein **eigenes Patent** darf **nicht aktiviert** werden [da der Wert a) schwer bestimmbar und b) flüchtig sei], ein gekauftes schon; das gilt nur bei der HGB-Bilanz, nach den internationalen Bilanzvorschriften nicht
 - ist es Geschäftszweck, Ideen aufzukaufen und bis zur Patentreife und zum Verkauf zu bringen, ist es anders: die **Patente** sind dann zwar **selbst erstellt**, stellen aber kein Anlage- sondern **Umlaufvermögen** dar
- **Ausnahmen vom Aktivierungsverbot**
 - **Geschäfts- oder Firmen-Wert (GoF)**: Kauf eines Unternehmens für 1 Mio. €, der Nettowert beträgt aber nur 600.000,-- € – die Differenz ist der GoF; da dieser Teil nicht einzeln verwertbar ist, stellen die 400.000,-- € kein Vermögen dar
 - beachte **§ 255 IV HGB⁶**
 - **Aufwendungen für Ingangsetzung/ Erweiterung**: meint *nicht* eine neue Maschine zur Produktion einer 15. Käsesorte einer Käserei; wird aber eine **Dependance errichtet** (Einführungswerbung, Mitarbeiter-Schulung, ...), so gilt dies als Aufwand für Ingangsetzung/ Erweiterung
 - die Aktivierung solcher Aufwendungen sind vom Gesetzgeber **gebilligte „Schönungen der Bilanz“**, da sie so den **Jahresüberschuß nicht drücken**
 - **Gründungskosten** (Rechtsanwaltskosten, Erstellung Börsenprospekte, ...) dürfen i. Ggs. zur Ingangsetzung *nicht* aktiviert werden; beachte **§ 248 HGB⁷**

⁴ **§ 246 HGB** [Vollständigkeit, Verrechnungsverbot]

(1) Der Jahresabschluß hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Vermögensgegenstände, die unter Eigentumsvorbehalt erworben oder an Dritte für eigene oder fremde Verbindlichkeiten verpfändet oder in anderer Weise als Sicherheit übertragen worden sind, sind in die Bilanz des Sicherungsgebers aufzunehmen. In die Bilanz des Sicherungsnehmers sind sie nur aufzunehmen, wenn es sich um Bareinlagen handelt.
 (2) Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.

⁵ das kann auch Etwas im **Tausch** erworbenes betreffen, solange der Wert quantifizierbar ist

⁶ **§ 255 IV HGB** [Anschaffungs- und Herstellungskosten]

...

(4) Als Geschäfts- oder Firmenwert darf der Unterschiedsbetrag angesetzt werden, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt. Der Betrag ist in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibungen zu tilgen. Die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts kann aber auch planmäßig auf die Geschäftsjahre verteilt werden, in denen er voraussichtlich genutzt wird.

⁷ **§ 248 HGB** [Bilanzierungsverbote]

(1) Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und für die Beschaffung des Eigenkapitals dürfen in die Bilanz nicht als Aktivposten aufgenommen werden.
 (2) Für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.
 (3) Aufwendungen für den Abschluß von Versicherungsverträgen dürfen nicht aktiviert werden.

- **Passivierung**

Auf der Passivseite stehen Eigenkapital und Schulden; „**Schulden**“ sind **Verbindlichkeiten** (also dem Grunde und der Höhe nach sicher [auch, wenn ein Rückzahltermin nicht fixiert ist] – z.B. ein Kredit) oder **Rückstellungen**

- ⇒ unterscheide:
- **rechtlich begründete** Verpflichtungen vs.
 - **faktische** Verpflichtungen
- Hat z.B. ein Unternehmer seinen Kunden stets zum Jahresende ab einer bestimmten Umsatzhöhe (ohne dazu rechtlich verpflichtet zu sein) einen Umsatzbonus vergütet, so kann er davon nicht plötzlich abgehen, ohne seine Kundenbeziehungen zu gefährden. Da der gute Kaufmann „nicht anders kann“, ist es also eine faktische Verpflichtung – der **Bonus muß passiviert** werden.

- Eine **Verbindlichkeitsrückstellung** ist der Höhe oder dem Grunde nach unsicher; z.B. eine Verbindlichkeitsrückstellung wegen eines laufenden Prozesses, der verloren gehen könnte.

Unter **Eigentumsvorbehalt** gelieferte **Maschinen** werden **beim Erwerber bilanziert**, obschon sie ja juristisch noch Eigentum des Verkäufers sind. Der Erwerber gilt als wirtschaftlicher Eigentümer.

- **Drohverluste** sind potentielle Verluste aus zweiseitig unerfüllten Geschäften.

- ⇒ z.B. ein noch nicht bezahlter Kauf einer Ware, die der Unternehmer noch besorgen muß: vereinbart wurde ein Kaufpreis von 80,-- €, aber inzwischen steigt der EK-Preis der Ware von 60,-- € auf 100,-- € – dann kann man eine Drohverlustrückstellung von 20,-- € machen.
- ⇒ z.B. eine Anmietung von Geschäftsräumen für 10 J. – aufgrund einer Änderung des Programms wird ein Umzug notwendig; es besteht für die Folgezeit ein zweiseitig unerfüllter Vertrag über die Anmietung der alten Geschäftsräume – dann beträgt der **Drohverlust** bei Auszug nach einem Jahr und einer mtl. Miete von 1.000,- also i.d.F. $9J. \times 12M. \times 1.000,- = 108.000,-$

- Die bisher dargestellten Rückstellungen betreffen **Drittverpflichtungen**. Bei der **Aufwandsrückstellung** geht es sich um eine **Innenverpflichtung** (beachte § 249 HGB⁸). Das können **Kulanzverpflichtungen** oder die erwartete **Reparatur** einer **Maschine** sein. Wird der Aufwand für das **erste Quartal** erwartet, gilt ein **Rückstellungsgebot**, später besteht ein Wahlrecht.

- ⇒ z.B. **regelmäßige** **Wartung** eines **Flugzeugmotors** alle drei Jahre: dann sind exakter Zeitpunkt und Höhe der Zahlungen zunächst nicht festgelegt. Man würde für die Rückstellung nutzungsunabhängig je 1/3 des erwarteten Wartungsaufwandes einsetzen oder nutzlastabhängig jeweils den Flugstunden entsprechend die Anteile auf die 3 Jahre verteilen

- **Eventualverbindlichkeiten** werden nicht bilanziert, sondern lediglich unter der Bilanz vermerkt.

- ⇒ z.B. **Bürgschaft** für einen Freund: zu diesem Zeitpunkt ist der Eintritt des Bürgschaftsfalls unwahrscheinlich; später bezahlt der Freund schlecht und hat hohe Außenstände – der verbürgte Betrag ist dann als **Verbindlichkeitsrückstellung** einzustellen, da nun eine „**unsichere Verpflichtung**“ mit **namhafter Eintrittswahrscheinlichkeit** besteht
- würde zu einem noch späteren Zeitpunkt der Freund **insolvent**, so wäre die Bürgschaft eine **sichere Verpflichtung** und damit eine **Verbindlichkeit**

⁸ § 249 HGB [Rückstellungen]

(1) Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Ferner sind Rückstellungen zu bilden für 1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, 2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden. Rückstellungen dürfen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung auch gebildet werden, wenn die Instandhaltung nach Ablauf der Frist nach Satz 2 Nr. 1 innerhalb des Geschäftsjahrs nachgeholt wird.

(2) Rückstellungen dürfen außerdem für ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.

(3) Für andere als die in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.

- Man unterscheidet **Rechnungsabgrenzungsposten** nach
 - **Aktive RA**
Ausgaben, die Aufwand für bestimmte Zeit nach dem Stichtag darstellen
 - niemals: Vermögensgegenstände
 - z.B. eine im Voraus entrichtete Miete für einen die Periodengrenzen überschreitenden Mietzeitraum
 - **Passive RA**
Einnahmen, die Ertrag für bestimmte Zeit nach dem Stichtag darstellen
 - niemals: Schulden
- Das **Disagio**
 - ermöglicht genaue Verhandlungen ohne den Zinssatz zu genau variieren zu müssen
 - kann voll über die GuV laufen oder als RAP über die Zeit abgeschrieben (aktiviert) werden
- Die „**Ausschüttungssperre**“ besagt, daß der Gewinnanteil auf der Passivseite, der durch die zusätzlichen Aktivierungen entstand, nicht ausgeschüttet werden darf.