

Hörsberg: Betriebliches Rechnungswesen, #4

21.04.2006

- Vermögen → Aktivierung
- Schulden (Rückstellungen, Verbindlichkeiten,...) → Passivierung

5. Bewertung

- Bei den Herstellungskosten sind Vertriebskosten nicht anzusetzen; Fremdkapital-Zinsen nur einrechnen, wenn sie abgrenzbar sind, – z.B. bei Baustellen-Fertigung

• Bewertung **Passivseite**

- ⇒ „Eigenkapital bleibt Eigenkapital“ → mit Nennbetrag anzusetzen
- ⇒ Rückstellungen können nur **ermessensfehlerfrei angesetzt** werden, nicht „richtig“ oder „falsch“
- ⇒ übernimmt einen Teil einer Rückstellungslast die **Versicherung**, ist die **Rückstellung** entsprechend zu **reduzieren**
- ⇒ **Rückstellungen unscharf** wegen einigen Wahlrechts
- ⇒ **Verbindlichkeiten scharf** da sicher in Zeit und Höhe wegen fehlender Wahlmöglichkeiten
- ⇒ Sonderregel **Rentenverpflichtungen**
 - eine **Rente** ist eine regelmäßige Zahlung (finanzmathematisch schon Miete oder Gehalt):
 - **gleichbleibender Betrag**
 - gilt auch, wenn **Inflationsanpassungen** durchgeführt werden
 - nur Rente, wenn **keine Gegenleistung** erfolgt (daher: Passivierung; wäre Leistung und Gegenleistung ausgeglichen: keine Passivierung)
 - würde ein Vorstand bei weiterlaufendem Gehalt freigestellt, wären die Restzahlungen zu passivieren
 - keine Rente, wenn die Zahlungshöhe schwankt
 - „echte Rente“¹ ist unscharf, da die **Dauer unklar** ist – Versicherungsmathematik²

6. Gliederung und Ausweis (→ Anhang)

- **Gliederungspflichten** gibt es nur bei **Kapitalgesellschaften**

¹ meint: Leibrente

² im Grunde eine Mischung aus finanz- und statistischer Rechnung zur Bestimmung der mittleren Überlebenswahrscheinlichkeit

- Die **Pflichtgliederung** richtet sich nach der **Größe**, die sich über Bilanzsumme, Umsatzerlöse und MA-Anzahl definiert (§ 267 HGB³, § 1 PublG⁴) – ist ein Unternehmen nach mindestens 2 dieser Kriterien z.B. „klein“, so ist es insgesamt als „klein“ zu behandeln.

			Bilanzsumme
	4,015 Mio. Euro	16,06 Mio. Euro	65 Mio. Euro
			Umsatzerlöse
	8,030 Mio. Euro	32,12 Mio. Euro	130 Mio. Euro
			Anzahl Mitarbeiter
	50	250	5.000

- Bei Gesellschaften, die von nationalem Interesse sind (Vorwerk):
 - ⇒ vgl. PublG
 - ⇒ wenn 2 von 3 Kriterien auf „groß“ hinweisen (>65 Mio. BS oder > 130 Mio. Umsatz oder > 5.000 Mitarbeiter), gelten die Vorschriften der Kapitalgesellschaft

³ § 267 HGB [Umschreibung der Größenklassen]

(1) Kleine Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

- 3.438.000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3).
- 6.875.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag.
- Im Jahresdurchschnitt fünfzig Arbeitnehmer.

(2) Mittelgroße Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Absatz 1 bezeichneten Merkmale überschreiten und jeweils mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

- 13.750.000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3).
- 27.500.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag.
- Im Jahresdurchschnitt zweihundertfünfzig Arbeitnehmer.

(3) Große Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Absatz 2 bezeichneten Merkmale überschreiten. Eine Kapitalgesellschaft gilt stets als große, wenn sie einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 des Wertpapierhandelsgesetzes durch von ihr ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes in Anspruch nimmt oder die Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt beantragt worden ist.

(4) Die Rechtsfolgen der Merkmale nach den Absätzen 1 bis 3 Satz 1 treten nur ein, wenn sie an den Abschlußstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden. Im Falle der Umwandlung oder Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1, 2 oder 3 am ersten Abschlußstichtag nach der Umwandlung oder Neugründung vorliegen.

(5) Als durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer gilt der vierte Teil der Summe aus den Zahlen der jeweils am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember beschäftigten Arbeitnehmer einschließlich der im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer, jedoch ohne die zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten.

(6) Informations- und Auskunftsrechte der Arbeitnehmervertretungen nach anderen Gesetzen bleiben unberührt.

⁴ § 1 PublG [Zur Rechnungslegung verpflichtete Unternehmen]

(1) Ein Unternehmen hat nach diesem Abschnitt Rechnung zu legen, wenn für den Tag des Ablaufs eines Geschäftsjahrs (Abschlußstichtag) und für die zwei darauf folgenden Abschlußstichtage jeweils mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale zutreffen:

- Die Bilanzsumme einer auf den Abschlußstichtag aufgestellten Jahresbilanz übersteigt 65 Millionen Euro.
- Die Umsatzerlöse des Unternehmens in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag übersteigen 130 Millionen Euro.
- Das Unternehmen hat in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag durchschnittlich mehr als fünftausend Arbeitnehmer beschäftigt.

(2) Bilanzsumme nach Absatz 1 Nr. 1 ist die Bilanzsumme einer gemäß § 5 Abs. 2 aufgestellten Jahresbilanz; bei Unternehmen, die in ihrer Jahresbilanz Beträge für von ihnen geschuldete Verbrauchsteuern oder Monopolabgaben unter Rückstellungen oder Verbindlichkeiten angesetzt haben, ist die Bilanzsumme um diese Beträge zu kürzen. Trifft für den Abschlußstichtag das Merkmal nach Absatz 1 Nr. 2 oder das Merkmal nach Absatz 1 Nr. 3 zu, hat das Unternehmen zur Feststellung, ob auch das Merkmal nach Absatz 1 Nr. 1 zutrifft, eine Jahresbilanz nach § 5 Abs. 2 aufzustellen. Für die Ermittlung der Umsatzerlöse nach Absatz 1 Nr. 2 gilt § 277 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs mit der Maßgabe, daß auch die in den Umsatzerlösen enthaltenen Verbrauchsteuern oder Monopolabgaben abzusetzen sind. Umsatzerlöse in fremder Währung sind nach dem amtlichen Kurs in Euro umzurechnen. Durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer nach Absatz 1 Nr. 3 ist der zwölfte Teil der Summe aus den Zahlen der am Ende eines jeden Monats beschäftigten Arbeitnehmer einschließlich der zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten sowie der im Ausland beschäftigten Arbeitnehmer.

(3) (weggefallen)

(4) (weggefallen)

(5) Mehrere Handelsgeschäfte eines Einzelkaufmanns sind, auch wenn sie nicht unter der gleichen Firma betrieben werden, nur ein Unternehmen im Sinne dieses Gesetzes.

- In der **Bilanz kleiner Kapitalgesellschaften** gehören auf die Aktivseite die Rechnungsabgrenzungsposten, die als „Klumpen“ ausgewiesen werden können
 - ⇒ von außen (von Egt.)
 - **gez. Kapital** = „Nennbetrag“ = Verpflichtungskapital wie bei Gericht gemeldet
 - **Kapitalrücklage** = „Aufgelder“ zum Nennbetrag⁵
 - ⇒ intern
 - **Gewinnrücklage** = erzielter und stehengelassener Gewinn der Vorjahre
 - **Gewinn-/Verlustvortrag** = Gewinn/ Verlust vom letzten Jahr
 - **Jahresüberschuß/ -fehlbetrag** = in diesem Jahr erwirtschafteter Gewinn

Der **Bilanzgewinn** ist die **2. Hälfte** des **Jahresüberschuß**, über den die Aktionäre entscheiden dürfen, – über die 1. Hälfte entscheiden Vorstand/ AR

- möglicherweise als Gewinnvortrag oder Gewinnrücklage
- Pflichtdotierung für die Gewinnrücklage (es darf nicht alles ausbezahlt werden)

- GuV** nach § 275 HGB⁶ kann im **A. Gesamtkosten-** oder **B. Umsatzkostenverfahren** erstellt werden, – das Ergebnis ist das gleiche, aber die Art des Ausweises ist anders.

Beispiel: die Z-GmbH setzt in x_2 ein Produkt für 300,-- ab, das in x_1 zu 160,-- fertiggestellt wurde (also in der 1. Periode kein Umsatz, in der 2. keine Fertigung)

Periode	A. Gesamtkostenverfahren (westlich)		B. Umsatzkostenverfahren (angelsächsisch)	
1.	Erlöse	0,--	Erlöse	0,--
	Aufwände der Periode	-160,--	Herstellkosten zur	
	Bestandsmehrung	+160,--	Umsatzerzielung ⁷	0,--
		-----		-----
	Betriebsergebnis	0,--	Betriebsergebnis	0,--
2.	Erlöse	300,--	Erlöse	300,--
	Aufwände der Periode	0,--	Herstellkosten zur	
	Bestandsmehrung	-160,--	Umsatzerzielung	-160,--
		-----		-----
	Betriebsergebnis	140,--	Betriebsergebnis	140,--

⁵ z.B. 22,-- Aufgeld, wenn für eine 5 € – Aktie 27,-- bezahlt werden

⁶ § 275 HGB [Gliederung]

(1) Die Gewinn- und Verlustrechnung ist in Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen. Dabei sind die in Absatz 2 oder 3 bezeichneten Posten in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen.

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

(3) Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens sind auszuweisen: 1. Umsatzerlöse 2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen 3. Bruttoergebnis vom Umsatz 4. Vertriebskosten 5. allgemeine Verwaltungskosten 6. sonstige betriebliche Erträge 7. sonstige betriebliche Aufwendungen 8. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen 9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen 10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen 11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens 12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen 13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit 14. außerordentliche Erträge 15. außerordentliche Aufwendungen 16. außerordentliches Ergebnis 17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag 18. sonstige Steuern 19. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.

(4) Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen dürfen in der Gewinn- und Verlustrechnung erst nach dem Posten „Jahresüberschuß/ Jahresfehlbetrag“ ausgewiesen werden.

⁷ wann immer sie entstanden sind (!)

Für **Langfristgeschäfte** (Bauunternehmen) ist **Verfahren A** transparenter.

- Es ergeben sich folgende Stufen der GuV (vgl. § 275 HGB):
Betriebsergebnis → **Finanzergebnis** → **Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**
→ **Außerordentliches Ergebnis**⁸ → **Jahresüberschuß/ Jahresfehlbetrag** (Gewinnverwendung nach § 158 AktG⁹) → **Bilanzgewinn/ -verlust**
- im **Anhang** ist ein evtl. **Lagebericht** nach § 289 HGB¹⁰ aufzuführen
⇒ „**Soll-Bestandteile**“ *muß* derjenige angeben, der sie angeben kann
→ z.B. „Forschungs- und Entwicklungsbericht“: Bayer muß, Karstadt nicht

8. Möglichkeiten der Bilanzpolitik

- **Bilanzpolitik** kann nur bei **Unschärfen** gemacht werden, wo ein **Wahlrecht** besteht

Wird ein Anlagegegenstand für 1.000,-- gekauft, ist das neutral.
Gehen dann 50,-- in die AfA, ist das auf der Aktivseite zu listen.

[79](#)

- „Handlungen, die ohne bilanzpolitische Gründe nicht erfolgen würden und die auch nicht rückgängig gemacht werden“ können z.B. der Verkauf eines Gebäudes bei gleichzeitigem Rückmieten sein, wie beim Schaumannkai in Frankfurt durch AEG.

⁸ Was „außergewöhnlich“ ist, hängt von der Tätigkeit der individuellen Firma ab.

⁹ § 158 AktG [Vorschriften zur Gewinn- und Verlustrechnung]

(1) Die Gewinn- und Verlustrechnung ist nach dem Posten „Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag“ in Fortführung der Numerierung um die folgenden Posten zu ergänzen:

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 eigene Aktien
 - c) aus satzungsmäßigen Rücklagen
 - d) aus anderen Gewinnrücklagen
4. Einstellungen in Gewinnrücklagen
 - a) in die gesetzliche Rücklage
 - b) in die Rücklage für eigene Aktien
 - c) in satzungsmäßige Rücklagen
 - d) in andere Gewinnrücklagen
5. Bilanzgewinn/Bilanzverlust.

Die Angaben nach Satz 1 können auch im Anhang gemacht werden.

(2) Von dem Ertrag aus einem Gewinnabführungs- oder Teilgewinnabführungsvertrag ist ein vertraglich zu leistender Ausgleich für außenstehende Gesellschafter abzusetzen; übersteigt dieser den Ertrag, so ist der übersteigende Betrag unter den Aufwendungen aus Verlustübernahme auszuweisen. Andere Beträge dürfen nicht abgesetzt werden.

¹⁰ § 289 HGB

(1) Im Lagebericht sind zumindest der Geschäftsverlauf und die Lage der Kapitalgesellschaft so darzustellen, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird; dabei ist auch auf die Risiken der künftigen Entwicklung einzugehen.

(2) Der Lagebericht soll auch eingehen auf:

1. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Geschäftsjahrs eingetreten sind;
2. die voraussichtliche Entwicklung der Kapitalgesellschaft;
3. den Bereich Forschung und Entwicklung;
4. bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft.