

Betriebliches Rechnungswesen II: **Bilanz und Erfolgsrechnung**

Inhaltsverzeichnis

- 1. Grundbegriffe und Systematik des Rechnungswesens**
- 2. Grundlagen der externen Rechnungslegung**
- 3. Mengenerfassung und Inventar**
- 4. Grundsätze der Aktivierung und der Passivierung**
- 5. Bewertung**
- 6. Gliederung und Ausweis**
- 7. Möglichkeiten der Bilanzpolitik**

Literaturauswahl zum Externen Rechnungswesen

Lehrbücher, Aufgabensammlungen und Monographien:

- Baetge, Jörg:** Bilanzanalyse, Düsseldorf: IDW-Verlag, 1998
- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan:** Bilanzen, 6., akt. Aufl., Düsseldorf: IDW-Verlag, 2002
- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (Hrsg.):** Übungsbuch Bilanzen, Düsseldorf: IDW-Verlag, 2003
- Bieg, Hartmut/Kußmaul, Heinz:** Externes Rechnungswesen, 2., durchges. Aufl., München/ Wien: Oldenbourg, 1998
- Bitz, Michael/Schneeloch, Dieter/Wittstock, Wilfried:** Der Jahresabschluß. Rechtsvorschriften, Analyse, Politik, 3., überarb. Aufl., München: Vahlen, 2000
- Coenenberg, Adolf Gerhard unter Mitarbeit von Alvarez, Manuel et al.:** Jahresabschluß und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze – HGB, IAS, US-GAAP –, 18., völlig neu bearb. u. erw. Aufl., Landsberg/Lech: Moderne Industrie, 2001
- Coenenberg, Adolf Gerhard unter Mitarbeit von Gröner, Susanne und Klein, Georg:** Jahresabschluß und Jahresabschlussanalyse. Aufgaben und Lösungen, 10., völlig neu bearb. und erw. Aufl., Landsberg: Moderne Industrie, 2001
- Eisele, Wolfgang:** Technik des betrieblichen Rechnungswesens. Buchführung und Bilanzierung – Kosten- und Leistungsrechnung – Sonderbilanzen, 7., völlig überarb. u. erw. Aufl., München: Vahlen, 2002
- Federmann, Rudolf:** Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Abhängigkeiten von Handels- und Steuerbilanz unter Berücksichtigung internationaler Rechnungslegungsstandards, 11., neu bearb. u. erw. Aufl., Berlin: Erich Schmidt, 2000
- Großfeld, Bernhard:** Bilanzrecht, Jahresabschluß, Konzernabschluß, Internationale Standards, 3., völlig neu bearb. Aufl., Heidelberg: Müller, 1998
- Heinhold, Michael:** Der Jahresabschluß, 4., durchges. Aufl., München/Wien: Oldenbourg, 1996, Neuauflage in Vorbereitung für 2003
- Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter:** Die Bilanzanalyse, Lehrbuch zur Beurteilung von Einzel- und Konzernabschlüssen, 6. akt. und überarb. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2001
- Leffson, Ulrich:** Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7., erw. u. akt. Aufl., Düsseldorf: IDW-Verlag, 1987
- Lehmann, Matthias/Müller, Ursula:** Der Jahresabschluß, Vom Erwerbswirtschaften bis zur Erfolgsermittlung, Herne/Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 2002
- Moxter, Adolf:** Bilanzrechtsprechung, 5., erg. Aufl., Tübingen: Mohr, 1999
- Moxter, Adolf:** Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, Düsseldorf: IDW-Verlag, 2003

Schildbach, Thomas: Der handelsrechtliche Jahresabschluß, 6. Aufl., Herne/Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe, 2000

Kommentare:

Adler, Hans/Düring, Walter/Schmaltz, Kurt: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 9 Teilbände, 6. Aufl., Stuttgart: Poeschel, Bd. 1 bis 6, 1994 - 1998

Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (Hrsg.): Bilanzrecht - Kommentar, Bonn/Berlin: Stollfuß, Loseblattsig. Stand 2002

Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerrecht, §§ 238 bis 339 HGB, hrsg. v. Axel Berger, Helmut Ellrott, Gerhart Förtschle u. a., 5., Neubearb. Aufl. 2003

Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter (Hrsg.): Handbuch der Rechnungslegung - Einzelabschluß, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, 5., akt. und erw. Aufl., Stuttgart: Schäffer, 2002

Lexika und Handbücher:

Busse von Colbe, Walther/Pellens, Bernhard (Hrsg.): Lexikon des Rechnungswesens, 4., überarb. u. erw. Aufl., München/Wien: Oldenbourg, 1998

Castan, Edgar/Ordelheide, Dieter et al. (Hrsg.): Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München: Beck, Loseblattsig. Stand 2002

Leffson, Ulrich/Rückle, Dieter/Großfeld, Bernhard (Hrsg.): Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln: Erich Schmidt, 1986

Wysocki, Klaus v./Schulze-Osterloh, Joachim (Hrsg.): Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, Loseblattausg., Köln: Erich Schmidt, 1984 ff.

Ermittlungsmodelle zur Unternehmensrechnung¹⁾

		Finanz- rechnung	(Perioden-) Erfolgs- rechnung	Bilanz- rechnung
Ist- Rechnung	Pagatorisch	a)	Gewinn- und Verlustrech- nung nach Handels- und Steuerrecht	Handels- und Steuer- bilanz
	Kalkulatorisch		Ist-Kosten- und Leistungs- rechnung (insb. KER)	b)
Planungs- Rechnung	Pagatorisch	Finanzplan	c)	d)
	Kalkulatorisch		Plankosten- rechnung (insb. KER)	

KER: Kurzfristige Erfolgsrechnung

Auch leere Felder sind z.T. belegbar, z. B.

- a) (pagatorische) Finanzrechnung,
- b) kalkulatorische Vermögens- und Kapitalrechnung,
- c) Plan-Erfolgsrechnung,
- d) Planbilanz.

Für die Erfolgsrechnung wird in der Abbildung nur die **Periodenerfolgs-**rechnung betrachtet. In der Kosten- und Leistungsrechnung existiert auch die **Stückerfolgsrechnung**, die als Vor- und Nachkalkulation üblich ist.

¹⁾ Tabelle in Anlehnung an Klaus Chmielewicz, Artikel „Rechnungswesen“, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4., völlig neu gestalt. Aufl., ungek. Studienausgabe, Stuttgart: Poeschel 1984, Sp. 3343-3361, hier: Sp. 3345.

Einfache Finanzrechnung

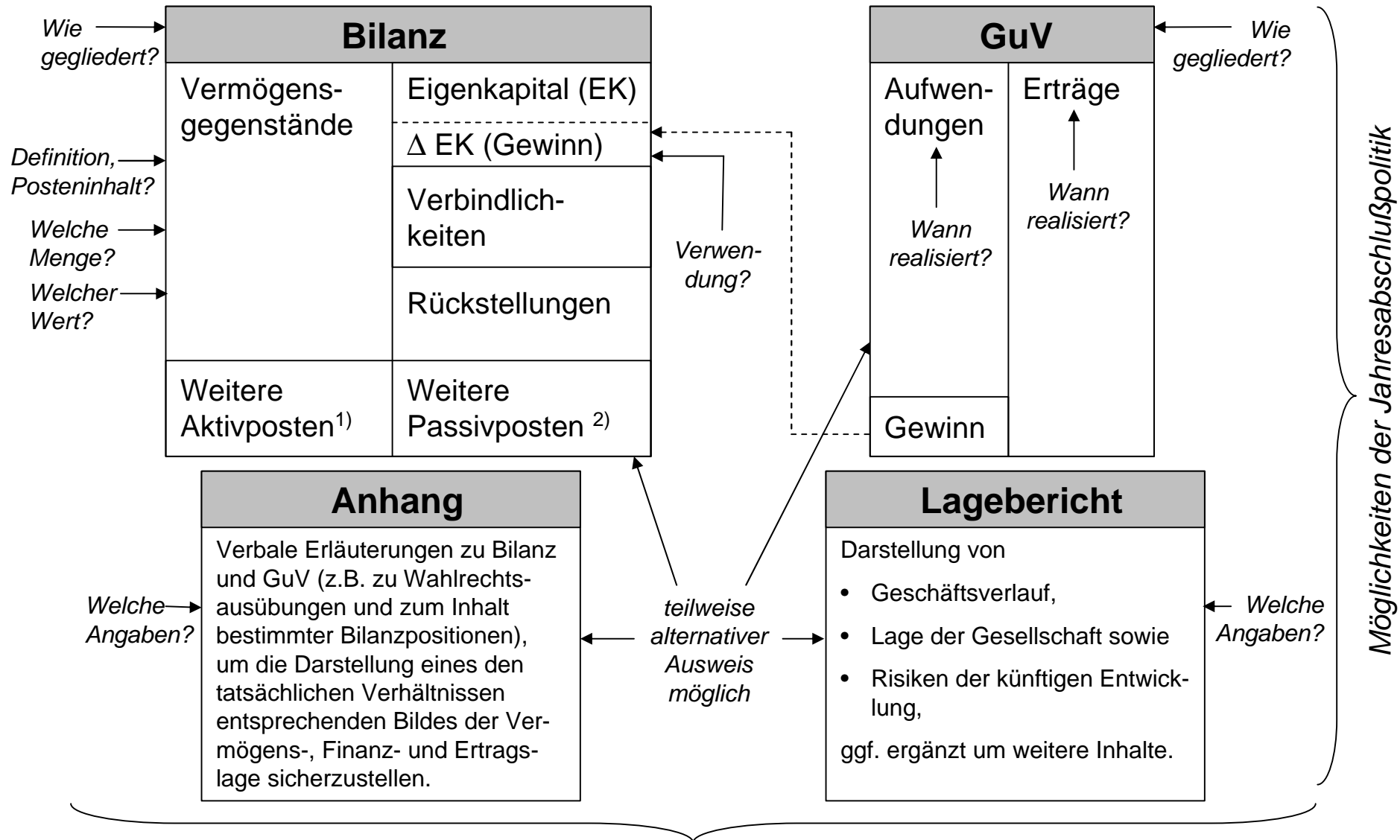
Einnahmen	Ausgaben
Zahlungsmittel- Anfangsbestand	
Einnahmen	Ausgaben
	Liquiditätssaldo (=Reserve)

Verbesserte Finanzrechnung¹⁾ (Grundaufbau)

Einnahmen	Ausgaben
Zahlungsmittel- Anfangsbestand	
Erfolgseinnahmen	Erfolgsausgaben
• <i>Absatzeinnahmen</i>	• <i>Beschaffungsausgaben</i>
• <i>Subventionseinnahmen</i>	• <i>Steuerausgaben</i>
Finanzeinnahmen	Finanzausgaben
• <i>Darlehenseinnahmen</i>	• <i>Darlehensausgaben</i>
• <i>Beteiligungseinnahmen</i>	• <i>Beteiligungsausgaben</i>
	Liquiditätssaldo (= Reserve)

¹⁾ Abbildung in Anlehnung an Klaus Chmielewicz, Artikel „Rechnungswesen“, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4., völlig neu gestalt. Aufl., ungek. Studienausgabe, Stuttgart: Poeschel 1984, Sp. 3343-3361, hier: Sp. 3345.

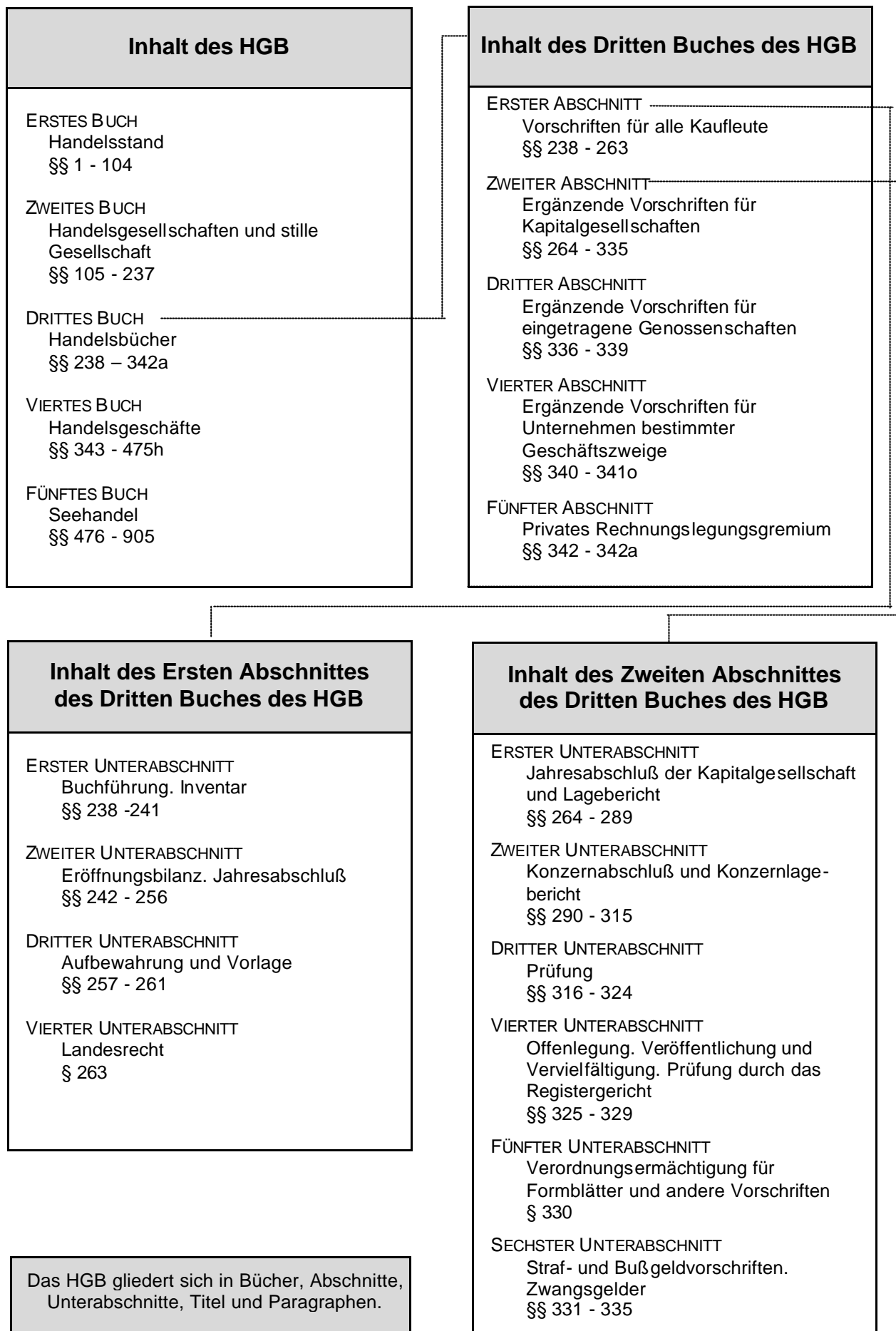
Zu erörternde Fragestellungen des Externen Rechnungswesens



Regeln zu Aufstellung, Prüfung und Offenlegung

1) Z.B. Ingangsetzungsaufwendungen, GoF, aktive RAP, aktive latente Steuern etc.
 2) Z.B. passive RAP.

Inhalt des Handelsgesetzbuches

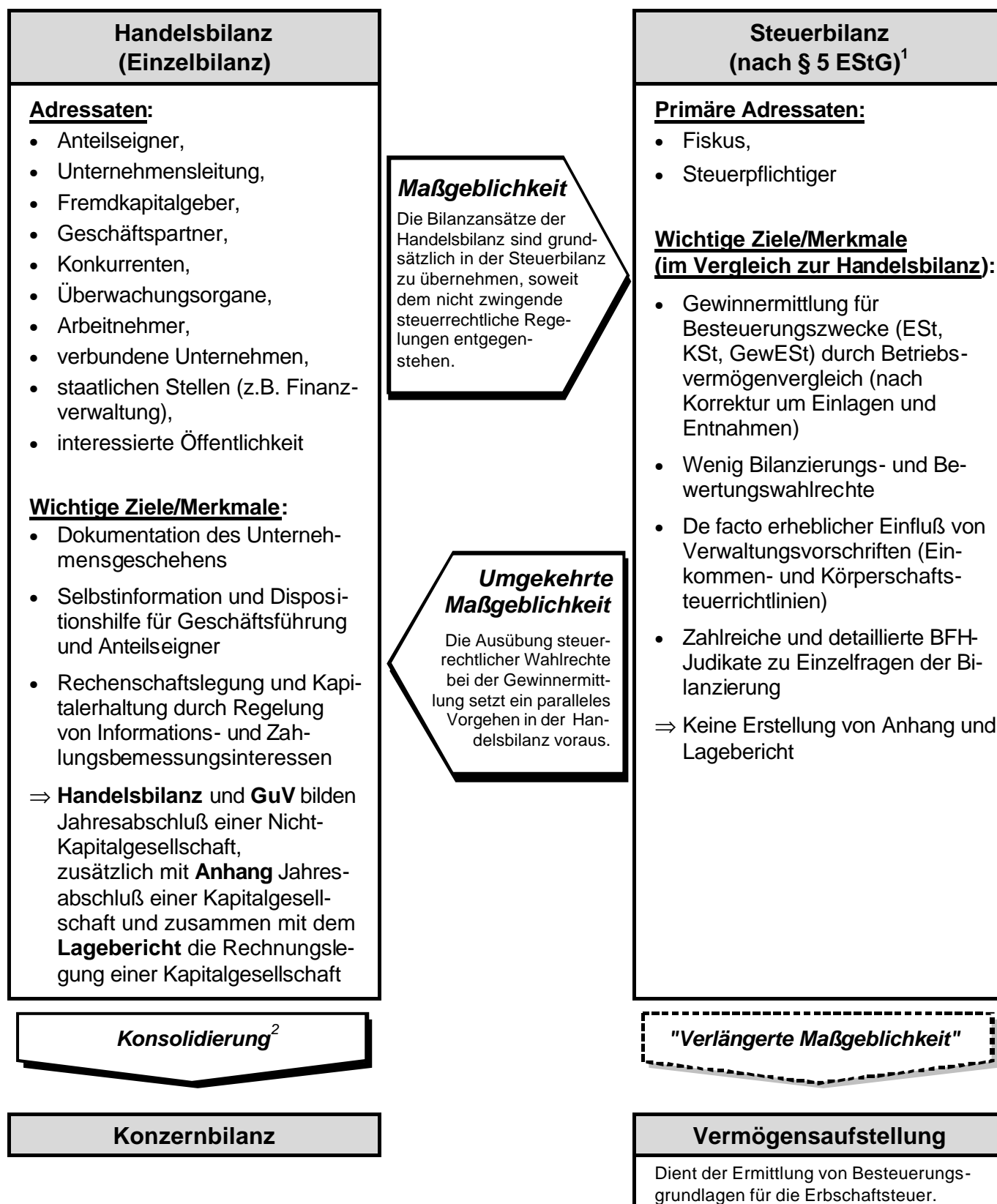


Rechnungslegungspflichten nach Handelsgesetzbuch

- Überblick -

	Nicht-Kapitalgesellschaft <i>Z. B. Offene Handelsgesellschaft (OHG)</i>	Große Kapitalgesellschaft <i>Z. B. Aktiengesellschaft</i>
Aufstellungs- pflichten	<ul style="list-style-type: none"> • Inventar <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> Frist für Inventur: innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit </div> • Jahresabschluß <ul style="list-style-type: none"> – Bilanz – Gewinn- und Verlustrechnung <i>(Gliederungsschemen nicht vorgeschrieben)</i> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> Frist für Jahresabschluß: innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit </div> 	<ul style="list-style-type: none"> • Inventar <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> Frist für Inventur: innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit </div> • Jahresabschluß <ul style="list-style-type: none"> – Bilanz – Gewinn- und Verlustrechnung <i>(Gliederungsschemen vorgeschrieben)</i> – Anhang • Lagebericht <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> Frist für Jahresabschluß und Lagebericht: 3 Monate </div>
Prüfungspflicht durch Wirtschaftsprüfer	nein	ja
Offenlegungspflicht des Jahresabschlusses <i>(bei großer Kapitalgesellschaft: Offenlegung auch des Lageberichts)</i>	nein	ja Offenlegung im Handelsregister und auch im Bundesanzeiger <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> Frist für Offenlegung: 12 Monate </div>

Überblick über gesetzlich vorgeschriebene, regelmäßig erstellte (ordentliche) Jahres-Bilanzen nach Handels- und Steuerrecht



¹ Die (für nicht buchführungspflichtige Wirtschaftssubjekte) mögliche Erstellung einer Steuerbilanz gemäß § 4 I EStG unterliegt nicht dem Maßgeblichkeitsprinzip und enthält keine Möglichkeit zur Willkür von Betriebsvermögen.

² Die umgekehrte Maßgeblichkeit wirkt nicht auf den Konzernabschluß.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: Dokumentationsgrundsätze

Zweck des Grundsatzes: Sicherung der Zuverlässigkeit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen

Grundsätze	Kodifizierung im HGB
<p>Grundsatz des systematischen Aufbaus der Buchführung:</p> <p>Forderung nach einem systematischen Kontenplan</p>	<p>§ 238 Abs. 1 S. 2: <i>"Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick ... über die Lage des Unternehmens vermitteln kann."</i></p>
<p>Grundsatz der Sicherung der Vollständigkeit der Konten:</p> <p>Forderung nach Schutz der Konten gegen Verlust, Wegnahme, Manipulation</p>	<p>§ 239 Abs. 3: <i>"Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, daß der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind."</i></p>
<p>Grundsatz der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung:</p> <p>Forderung nach Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle: <i>Einzel/chronologisch/unmittelbar/vollständig/in lebender Sprache/in Euro</i></p>	<p>§ 239 Abs. 1: <i>"Bei der Führung der Handelsbücher ... hat sich der Kaufmann einer lebenden Sprache zu bedienen."</i></p> <p>§ 239 Abs. 2: <i>"Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen*) müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden."</i></p> <p>§ 244: <i>"Der Jahresabschluß ist in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen."</i></p> <p>§ 246 Abs. 1: <i>"Der Jahresabschluß hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten,"</i></p> <p>*) D.h. insbes. Belege, Handelsbriefe, EDV-Programme und Dokumentationen</p>

<p>Beleggrundsatz:</p> <p>Forderung nach Verfolgungsmöglichkeit jedes Geschäftsvorfalles in Entstehung und Entwicklung ⇒ keine Buchung ohne Beleg und umgekehrt</p>	<p>§ 238 Abs. 1 S. 3: <i>"Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen."</i></p>
<p>Grundsatz zur Einhaltung von Aufstellungsfristen für den Jahresabschluß und Aufbewahrungsfristen für die Handelsbücher und Jahresabschlußunterlagen</p>	<p><i>Aufstellungsfristen:</i></p> <p>§ 243 Abs.3: <u>Nicht-Kapitalgesellschaften:</u> Innerhalb eines ordnungsmäßigen Geschäftsgangs</p> <p>§ 264 Abs.1: <u>Kapitalgesellschaften:</u> Innerhalb von 3 Monaten, lediglich kleine Kapitalgesellschaften i.S. d. § 267 Abs. 1 innerhalb von 6 Monaten</p> <p><i>Aufbewahrungsfristen:</i></p> <p>§§ 238 Abs. 2, 257 Abs. 4: <u>Konten, Inventare, Abschlüsse:</u> 10 Jahre <u>Belege, Handelsbriefe:</u> 6 Jahre</p>
<p>Grundsatz der Sicherung der Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens durch ein angemessenes Internes Überwachungssystem (IÜS):</p> <p><i>IÜS: Gesamtheit aller Methoden und Verfahren zur Sicherung des Vermögens des Unternehmens und der Zuverlässigkeit des Rechnungswesens</i></p>	
<p>Grundsatz der Dokumentation und Sicherung des IÜS:</p> <p>Forderung nach schriftlicher Aufzeichnung der Konzeption und der Struktur des IÜS in Form von Ablaufplänen und Organigrammen</p>	

In Anlehnung an: Leffson, Ulrich: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7., erw. u. akt. Aufl., Düsseldorf: IDW-Verlag, 1987.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: Rechenschaftsgrundsätze

- Zweck:**
- Sicherung, daß die Jahresabschlüsse fachkundigen Lesern verständlich sind.
 - Sicherung, daß die Rechnungsperioden so abgegrenzt werden, daß eine aussagefähige Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag sowie von Vermögen und Kapital stattfindet.

Die Rechenschaftsgrundsätze werden oft auch **Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung** genannt.

1. Rahmengrundsätze	Kodifizierung im HGB
<p>Richtigkeit und Willkürfreiheit:</p> <p>Der Jahresabschluß muß aus richtigen Aufzeichnungen abgeleitet, die einzelnen Posten in Bilanz und GuV müssen richtig bezeichnet und die Werte nach den GoB richtig ermittelt werden.</p> <p>Der Rechnungslegungspflichtige muß sich bemühen, ein nach seiner inneren Überzeugung richtiges - relativ zum Sinn der Gesetze und der GoB - und damit willkürfreies Bild der Wirklichkeit zu geben.</p>	<p>§ 239 Abs. 2:</p> <p><i>"Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden."</i></p>
<p>Klarheit:</p> <p>Der Jahresabschluß muß gut gekennzeichnete Bilanz-, Aufwands- und Ertragsposten enthalten sowie sachgerecht gegliedert sein.</p>	<p>§ 243 Abs. 2:</p> <p><i>"Der Jahresabschluß muß klar und übersichtlich sein."</i></p>
<p>Vollständigkeit:</p> <p>Alle buchführungspflichtigen Vorfälle und sämtliche Güter der Unternehmung sind zu erfassen und alle zugänglichen Informationen sind auszuwerten.</p>	<p>§§ 239 Abs. 2, 246 Abs. 1:</p> <p><i>"Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden."</i></p> <p><i>"Der Jahresabschluß hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist."</i></p>
<p>Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit:</p> <p>Nur wesentliche Sachverhalte werden im Jahresabschluß berücksichtigt.</p>	

2. Definitionsgrundsätze für den Jahreserfolg	Kodifizierung im HGB
<p>Realisationsprinzip / Anschaffungswertprinzip als Folge des Realisationsprinzips: ¹⁾</p> <p>Gewinne sind realisiert, wenn die Lieferung erbracht oder die Leistung vollendet ist.</p>	<p>§ 252 Abs. 1 Nr. 4, 253 Abs. 1:</p> <ul style="list-style-type: none"> • "Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlußstichtag realisiert sind." • "Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen (...) anzusetzen."
<p>Abgrenzung der Sache und der Zeit nach:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aufwendungen sind den Erträgen zuzuordnen, die die Aufwendungen alimentieren. • Zeitraumbezogene Aufwendungen und Erträge sind den einzelnen Rechnungsperioden pro rata temporis zuzuordnen, außerordentliche Aufwendungen und Erträge den Perioden, in denen sie anfallen. 	<p>§ 252 Abs. 1 Nr. 5:</p> <p>"Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluß zu berücksichtigen."</p>
<p>Imparitätsprinzip / Grundsatz der verlustfreien Bewertung: ²⁾</p> <ul style="list-style-type: none"> • Erwartete negative Erfolgsbeiträge aus der Abwicklung eingleiteter Geschäftsvorfälle sind zu antizipieren. 	<p>§ 252 Abs. 1 Nr. 4:</p> <p>"... 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 bekanntgeworden sind; ..."</p>
3. Ergänzende Grundsätze	Kodifizierung im HGB
<p>Stetigkeit / Vergleichbarkeit</p>	<p>§ 252 Abs. 1 Nr. 6:</p> <p>"Die auf den vorhergehenden Jahresabschluß angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden."</p>
<p>Vorsichtsprinzip ³⁾</p>	<p>§ 252 Abs. 1 Nr. 4:</p> <p>"Es ist vorsichtig zu bewerten (...)."</p>

Anmerkungen:

- 1) Das Realisationsprinzip dient einerseits dazu, einen vorsichtigen Gewinn zu ermitteln, welcher gemäß der Kapitalerhaltungsfunktion des Jahresabschlusses ausschüttbar ist; andererseits garantiert es, daß ein periodengerechter Erfolg i.S.d. Rechenschaftsfunktion des Jahresabschlusses ermittelt wird.
- 2) Zum Teil werden das Imparitätsprinzip wie auch das Vorsichtsprinzip als **Kapitalerhaltungsgrundsätze** interpretiert (vgl. Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan: Bilanzen, 6., aktualis. Aufl., Düsseldorf: IDW-Verlag, 2002, S. 112ff. und 168ff.).
- 3) Nach Leffson bedeutet das Vorsichtsprinzip: Sind bilanzierungsrelevante Werte - z.B. bei einer Rückstellungsbewertung - nicht präzise (z.B. €-genau) bekannt, so sind die Werte vorsichtig zu schätzen.

Inventurmethode

- Ermittlung des **Endbestands** durch Zählen, Messen, Wiegen etc.
- Berechnung des **Verbrauchs** durch:

$$\text{Verbrauch} = \text{Anfangsbestand} + \text{Zugänge} - \text{Endbestand}$$

Skontrationsmethode

- Erfassung des **Verbrauchs** mittels Materialentnahmescheinen:

$$\text{Verbrauch} = \text{Summe der Abgänge lt. Materialentnahmescheinen}$$

- Berechnung des **Endbestands** durch:

$$\text{Endbestand} = \text{Anfangsbestand} + \text{Zugänge} - \text{Verbrauch}$$

Retrograde Methode

- Berechnung des **Verbrauchs** aus dem Produktionsprogramm:

$$\text{Verbrauch} = \sum_{i=1}^n \dot{a}_i \quad (\text{Menge des erstellten Produkts}_i \times \text{benötigtes Material pro Produkt}_i)$$

- Berechnung des **Endbestands** durch:

$$\text{Endbestand} = \text{Anfangsbestand} + \text{Zugänge} - \text{Verbrauch}$$

Nur die **Inventurmethode** ist handelsrechtlich zur Ermittlung von Endbestand und Verbrauch zulässig. Eine Abweichung des tatsächlichen vom geplanten Verbrauch (z.B. durch Diebstahl oder Schwund) ist jedoch allein mit dieser Methode nicht erkennbar. Bei kombinierter Anwendung der Inventurmethode und der **Skontrations-** bzw. der **retrograden Methode** kann ein ungeplanter Verbrauch jedoch ermittelt werden.

i = Laufindex

n = Anzahl verschiedener Produkte

Inventurarten	Bilanzstichtagsinventur (§ 240 Abs. 2 HGB)	Permanente Inventur (§ 241 Abs. 2 HGB)	Vor- bzw. nachverlegte Inventur (§ 241 Abs. 3 HGB)
Zeitpunkt der Bestandsaufnahme	Am Bilanzstichtag oder ca. bis zu 10 Tage vor bzw. nach diesem Tag („ausgeweitete Stichtagsinventur“)	Einmal im Jahr, jedoch ist kein bestimmter Zeitpunkt festgelegt	Innerhalb von 3 Monaten vor bzw. 2 Monaten nach dem Bilanzstichtag
Voraussetzungen	-	Mengen- und Wertvorrechnung der einzelnen Inventurpositionen, d.h. der Bestand am Bilanzstichtag ist nach Art, Menge und Wert verlässlich ermittelbar	(Nur) <u>Wert</u> vor- bzw. <u>Wertrück</u> rechnung des Inventurgesamtwertes auf den Bilanzstichtag

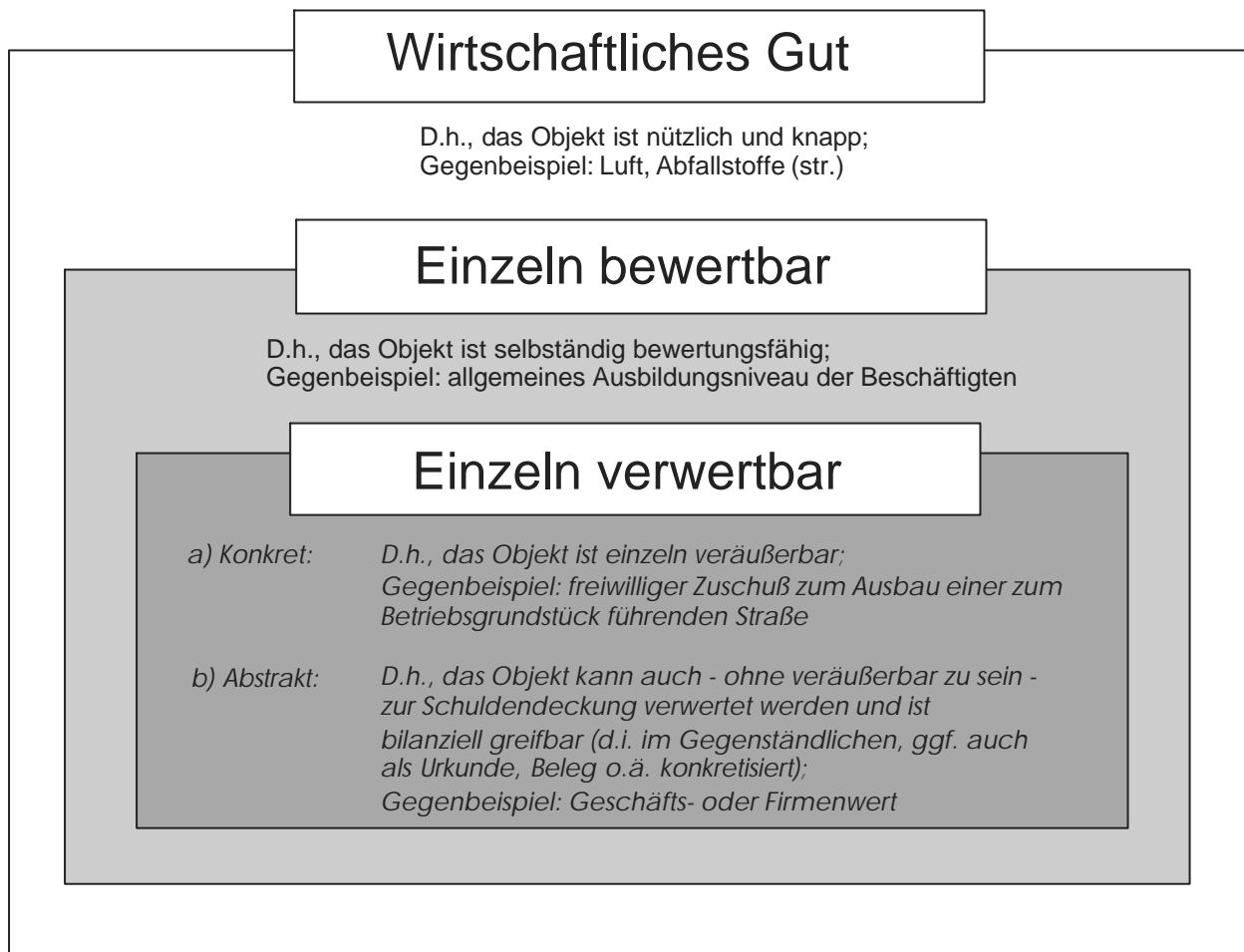
Inventurverfahren

- **Körperliche Bestandsaufnahme** (Regelfall)
- **Buchinventur** („Beleginventur“, nur in begründeten Fällen möglich, insbesondere für immaterielle Vermögensgegenstände, Forderungen und Verbindlichkeiten)
- Die Inventur wird i.d.R. als Vollaufnahme aller Vermögenspositionen durchgeführt; möglich ist aber auch eine **Stichprobeninventur** gemäß § 241 Abs. 1 HGB (sofern deren Aussagegehalt dem einer Vollaufnahme gleichkommt)

Notwendige Bestandteile eines Inventars

1. **Tag der Aufnahme**
2. **Lagerorte** der Vermögensgegenstände bzw. übersichtliche Gruppierung der Vermögensgegenstände nach Lagerorten, Lagergruppen o.ä.
3. **Bezeichnung** der Vermögensgegenstände, bei halbfertigen Erzeugnissen auch Angabe der Fertigungsgrade
4. **Mengen** der Vermögensgegenstände (i.d.R. ermittelt durch Zählen, Messen oder Wiegen)
5. **Werte je Einheit** eines Vermögensgegenstandes und **Gesamtwerte der Posten**
6. **Hinweise** (auf Unterlagen) **zur Nachprüfung der Inventurwerte** der einzelnen Vermögensgegenstände
7. **Handzeichen** der aufnehmenden und der bewertenden **Sachbearbeiter**

Darstellung der Aktivierungskriterien



Wirtschaftsgut nach Steuerrecht



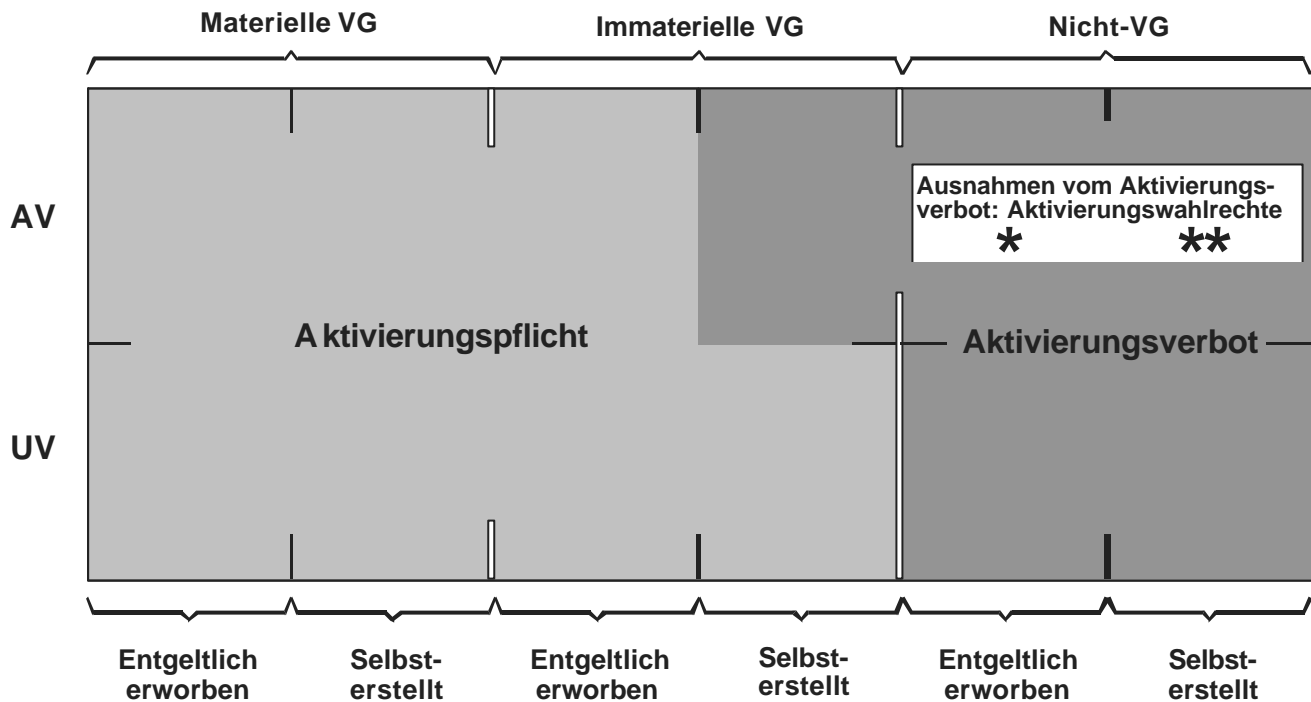
Vermögensgegenstand nach Handelsrecht



Vgl. Federmann, Rudolf: Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Abhängigkeiten von Handels- und Steuerbilanz unter Berücksichtigung internationaler Rechnungslegungsstandards, 11., neu bearb. U. erw. Auflage, Berlin: Schmidt, 2000, S. 195 - 208; Heinhold, Michael, Der Jahresabschluss, 4., durchges. Aufl., München/ Wien: Oldenbourg, 1996, S. 70 - 74.

Aktivierung von Vermögensgegenständen (VG)

Vgl. §§ 246, 248 Abs. 2 HGB.



*** Entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert (GoF) - Aktivierungswahlrecht § 255 Abs. 4**

Strittig ist, ob der GoF ein Vermögensgegenstand ist.

Einerseits wird ein VG-Charakter angenommen und damit begründet, daß der Gesetzgeber in § 255 Abs. 4 eine Nutzungsdauer unterstellt.

Andererseits wird der GoF als nicht selbständig verwertbar bezeichnet und deshalb nicht als Vermögensgegenstand sondern als Wert eigener Art angesehen (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele: Bilanzen, 6., aktualis. Aufl., 2002, S. 261ff.).

**** Aktivierungshilfen für Kapitalgesellschaften mit Gewinnausschüttungssperre**

• **Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetrieb - Aktivierungswahlrecht § 269**

Strittig ist, ob nur Kapitalgesellschaften oder auch Nicht-Kapitalgesellschaften eine Bilanzierungshilfe nach § 269 bilden können.

Einerseits wird eine Ansatzmöglichkeit für die Bilanzierungshilfe auch für Nicht-Kapitalgesellschaften gesehen (vgl. ADS, 6. Aufl., 1994-1998, § 269 Rn. 7).

Andererseits wird die Auffassung vertreten, daß eine Ansatzmöglichkeit für Nicht-Kapitalgesellschaften grundsätzlich auszuschließen ist, es sei denn, die Nicht-Kapitalgesellschaften unterwerfen sich bei der Aufstellung des Jahresabschlußberichtes freiwillig den gesamten Vorschriften der §§ 264 ff. HGB (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele: Bilanzen, 6., aktualis. Aufl., 2002, S. 519).

• **Aktive latente Steuerabgrenzung - Aktivierungswahlrecht § 274 Abs. 2**

Aufwendungen für die Gründung und Eigenkapital-Beschaffung (§ 248 Abs. 1 HGB)

- Gründungs- und Eigenkapital-Beschaffungsaufwendungen erfüllen i.d.R. **nicht** die Aktivierungsvoraussetzungen für einen **Vermögensgegenstand** und sind auch nicht als **Rechnungsabgrenzungsposten** zu charakterisieren. Das gesetzliche **Aktivierungsverbot** des § 248 Abs. 1 HGB ist daher nur eine **Klarstellung**.
- Beispiele für **Gründungsaufwendungen**: Gerichts- und Genehmigungsgebühren, Notariatskosten, Gründungsprüfungs-, Eintragungs- und Veröffentlichungskosten
- Beispiele für **Eigenkapital-Beschaffungsaufwendungen**: Bankkosten, Druckkosten für die Anteilsurkunden, Veröffentlichungskosten von Prospekten zur Kapitalaufnahme sowie Gutachterkosten für Sacheinlagen

Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB)

Ein **Aktivierungsverbot** besteht für

- **immaterielle** Vermögensgegenstände
- des **Anlagevermögens**,
- die **nicht entgeltlich** erworben wurden.

Dies gilt unabhängig von der Erfüllung der Aktivierungsvoraussetzungen für Vermögensgegenstände.

Hintergrund: Objektivierungs- und Vorsichtsüberlegungen

Ansatz und Ermittlung

- Der Geschäfts- oder Firmenwert ist der **Unterschiedsbetrag**, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte **Gegenleistung** (= i.d.R. der Kaufpreis) den **Wert der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden des Unternehmens** (jeweils bewertet zu Zeitwerten, nicht zu Buchwerten) übersteigt.
- Es handelt sich beim Geschäfts- oder Firmenwert **nicht** um einen **Vermögensgegenstand**. Er darf aufgrund des expliziten **Wahlrechts zur Aktivierung** in § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB dennoch angesetzt werden.

Folgebewertung

Der Geschäfts- oder Firmenwert ist **abzuschreiben** entweder

- zu **mindestens einem Viertel** in jedem der Unternehmensübernahme folgenden Geschäftsjahr (§ 255 Abs. 4 S. 2 HGB) oder
- planmäßig über die **voraussichtliche Nutzungsdauer** (§ 255 Abs. 4 S. 3 HGB).

Hinweis: Steuerlich besteht für den Geschäfts- oder Firmenwert Aktivierungspflicht; eine planmäßige Abschreibung über grds. 15 Jahre ist vorgeschrieben.

Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung nach § 269 HGB ²²

Ansatzvoraussetzungen

Es besteht ein **Wahlrecht zur Aktivierung** von

- **Aufwendungen**, die
- der **Ingangsetzungs- bzw. Erweiterungsphase** zuzuordnen,
- **nicht** anderweitig **bilanzierungsfähig** und
- **wesentlich** sind.

Beispiele: Kosten der Personalbeschaffung und Einführungswerbung, jedoch nicht Gründungs- oder Eigenkapital-Beschaffungsaufwendungen (§ 248 HGB)

Charakter, Ausweis, Erläuterung und Folgebewertung des Postens

- Das Wahlrecht zur Aktivierung von Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen wird vom Gesetzgeber als **Bilanzierungshilfe** gekennzeichnet. In Höhe des aktivierten Betrags ist daher eine **Ausschüttungssperre** vorgesehen (§ 269 S. 2 HGB).
- Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen sind in der Bilanz als eigener Posten **vor dem Anlagevermögen** auszuweisen u. im **Anhang** zu erläutern (§ 269 S. 1 HGB).
- Die Entwicklung des Postens im Zeitablauf ist im **Anlagespiegel** darzustellen (§ 268 Abs. 2 HGB).
- In den **Folgejahren** sind die Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen zu **mindestens einem Viertel abzuschreiben** (§ 282 HGB); Zuschreibungen sind unzulässig.
- Aus der Stellung der Norm unter den Bestimmungen für Kapitalgesellschaften folgt ihre **Nichtanwendbarkeit für Personengesellschaften**; diese Ansicht ist jedoch strittig.

Allgemeiner Sinn und Zweck von Bilanzierungshilfen

- Die Inanspruchnahme von Bilanzierungshilfen besteht in der Aktivierung eigentlich (d.h. ohne diese handelsrechtliche Ausnahmenvorschrift) nicht aktivierungsfähiger Aufwendungen und ihrer Abschreibung über mehrere Perioden.
- Erreicht werden soll die **periodengerechte Verrechnung** dieser Aufwendungen bei ihrer Erfolgswirksamkeit, um so einen **publizitätsungünstigen Ausweis** – z. B. eines "nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrags" – **zu vermeiden**.

Spezielle Zwecke von Bilanzierungshilfen

- Vermeidung / Verringerung eines **negativen Jahresüberschusses** (Jahresfehlbetrages)
 - Vermeidung bzw. Verringerung einer **Unterbilanz**
*Unterbilanz: Auf der **Aktivseite** ist ein **Verlust** auszuweisen; dieser kann nicht mehr mit Rücklagen auf der Passivseite verrechnet werden.*
 - Vermeidung der Einberufung einer außerordentlichen Haupt-, Gesellschafter- oder Generalversammlung
*Vgl. z.B. § 92 Abs. 1 AktG; **Verlust in Höhe der Hälfte des Grundkapitals***
 - Vermeidung / Verringerung einer **formellen Überschuldung** (Schulden > Vermögen)
- ⇒ Bei **Nicht-Kapitalgesellschaften** bedarf es einer Bilanzierungshilfe nicht.

Rückstellungen nach HGB

Rückstellungsarten gem. § 249 HGB

1 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 S. 1 und S. 2 Nr. 2)

Voraussetzungen:

- Verpflichtung gegenüber Dritten;
- Ungewißheit dem Grunde und/oder der Höhe nach;
- Drohende Inanspruchnahme aus der Verpflichtung;
- Wirtschaftliche Belastung / zukünftige Bruttovermögensminderung;
- Rechtliche Entstehung und/oder wirtschaftliche Verursachung am Bilanzstichtag.

2 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 S.1)

Voraussetzungen:

- Drohender Verlust;
- Schwebendes Geschäft;
- Hinreichende Sicherheit des Verlusteintritts.

3 Aufwandsrückstellungen (§§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1, S. 3, 249 Abs. 2)

Voraussetzungen:

- Im Geschäftsjahr **unterlassene Instandhaltung**, die im Folgejahr nachgeholt wird
(**Pflicht** bei Nachholung in den ersten drei Monaten des neuen Geschäftsjahres;
sonst **Wahlrecht**)

oder

- Im Geschäftsjahr **unterlassene Abraumbeseitigung**, die im Folgejahr nachgeholt wird

oder

- **Sonstiger Aufwand**, wenn
 - Zweck und Inhalt der Aufwendungen feststehen;
 - Aufwand im abgelaufenen Geschäftsjahr oder in Vorperioden verursacht wurde;
 - Aufwand am Abschlußstichtag wahrscheinlich oder sicher ist;
 - Höhe oder Zeitpunkt der Inanspruchnahme ungewiß sind.

V • Sonstiges

G = Gebot

W = Wahlrecht

V = Verbot

Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 HGB

Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 1 S. 1 HGB) ¹⁾

- Aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind anzusetzen für ***Ausgaben vor dem Abschlußstichtag, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag darstellen.***
- Aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind grundsätzlich **keine Vermögensgegenstände.**
- Beispiele: im voraus gezahlte Miete, Kapitalzinsen oder Versicherungsprämien

Passive Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 2 HGB)

- Passive Rechnungsabgrenzungsposten sind anzusetzen für ***Einnahmen vor dem Abschlußstichtag, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlußstichtag darstellen.***
- Passive Rechnungsabgrenzungsposten sind grundsätzlich **keine Schulden.**
- Beispiele: im voraus erhaltene Miete, Kapitalzinsen oder Versicherungsprämien

¹⁾ § 250 Abs. 1 Satz 2 HGB erlaubt, noch einige andere Beträge unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, die die hier dargestellte Definition eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens jedoch nicht erfüllen.

Bewertungsgrundsätze nach HGB

§ 252 Abs. 1:

Nr. 1 Bilanzidentität

Notwendige Übereinstimmung der Werte der Eröffnungsbilanz mit jenen der Schlußbilanz des Vorjahres

Nr. 2 Unternehmensfortführung

Bei der Bewertung ist grundsätzlich von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen (dynamisches Bilanzdenken).

Nr. 3 Bewertung zum Abschlußstichtag, Einzelbewertung

Sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlußstichtag sowie einzeln zu bewerten. Die Bestimmung ist i.V.m. § 246 Abs.2 HGB zu sehen: Saldierungsverbot von Posten der Aktivseite mit jenen der Passivseite.

Ausnahmen: Festbewertung: § 256 S.2 i.V.m. § 240 Abs. 3 HGB
Gruppenbewertung: § 256 S.2 i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB

Nr. 4 Vorsichtsprinzip

Es ist vorsichtig zu bewerten. Das Vorsichtsprinzips wird konkretisiert im:

- **Realisationsprinzip:**

Gewinne dürfen erst ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind, d.h. wenn die Lieferung erbracht oder die Leistung vollendet ist.

- **Imparitätsprinzip:**

Vorhersehbare Risiken und Verluste, wenn sie bis zum Abschlußstichtag durch Geschäftsabschluß aller Voraussicht nach unabwendbar entstanden sind, müssen bereits im Zeitpunkt ihres Erkennens berücksichtigt werden. Dieses Prinzip wird (ausschließlich) durch die Drohverlustrückstellung (§ 249 Abs. 1 HGB) und die Niederstwertvorschriften (§ 253 Abs. 2, 3) konkretisiert.

- **Wertaufhellungsprinzip:**

Selbst wenn die Risiken und Verluste erst zwischen dem Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind, jedoch in ihrer Ursache nach eindeutig dem abgelaufenen Geschäftsjahr zuzurechnen sind, muß eine Berücksichtigung im Jahresabschluß des abgelaufenen Geschäftsjahres erfolgen.

Nr. 5 Periodenabgrenzung und Grundsatz der Pagatorik

- **Grundsatz der sachlichen Abgrenzung:**

Aufwendungen werden den im Sinne einer Mittel-Ziel-Beziehung sachlich entsprechenden Erträgen zugeordnet.

Z.B.: Herstellungskosten werden (erst) im Verkaufszeitpunkt (mit der Ertragsrealisation) zu Aufwand; vor diesem Zeitpunkt werden die Herstellungskosten gemäß dem Anschaffungswertprinzip als Obergrenze aktiviert.

- **Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung:**

Sind Aufwendungen nicht sachlich Erträgen zuordenbar, so sind sie streng zeitraumbezogen (pro rata temporis) den Rechnungsperioden zuzuordnen, in denen sie als Zahlungen anfallen.

Z.B.: Mietzahlungen.

- **Grundsatz der Pagatorik:**

Sämtliche im Jahresabschluß berücksichtigten Geschäftsvorfälle müssen zu Zahlungen führen.

Nr. 6 Bewertungsstetigkeit

Angewandte Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden.

§ 252 Abs. 2:

Abweichungen von den Grundsätzen des Abs. 1 sind nur in begründeten Ausnahmefällen möglich.

Als Ausnahmefall gilt etwa:

Entgegen dem Grundsatz der Stetigkeit kann bei veränderter Nutzungsdauer der Abschreibungsplan geändert werden.

Gemäß § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB sind im Anhang Abweichungen von den oben aufgeführten Grundsätzen zu begründen und der Einfluß dieser Abweichungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist darzustellen.

Bestandteile der Anschaffungskosten

Die Anschaffungskosten umfassen alle **einzel**n zurechenbaren **Aufwendungen** für den **Erwerb** eines Vermögensgegenstands und seine **Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand**.

Im einzelnen gehören zu den Anschaffungskosten:

- **Anschaffungspreis,**
- **Anschaffungsnebenkosten**
(z.B. Transportkosten, Transportversicherung sowie Installationskosten)
und
- **nachträgliche Anschaffungskosten;**
- **Preisminderungen** (z.B. Rabatte und Skonti) sind abzuziehen.

Gemeinkosten dürfen nicht in die Anschaffungskosten einbezogen werden.

Charakterisierung der Herstellungskosten

Zu den Herstellungskosten zählen alle **Aufwendungen**, die durch

- den **Verbrauch von Gütern** und
- die **Inanspruchnahme von Diensten**

entstehen, um einen Vermögensgegenstand

- **herzustellen**,
- **zu erweitern** oder
- wesentlich **zu verbessern**.

Angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten dürfen in die Anschaffungskosten einbezogen werden.

Bestandteile der Herstellungskosten¹⁾ nach HGB

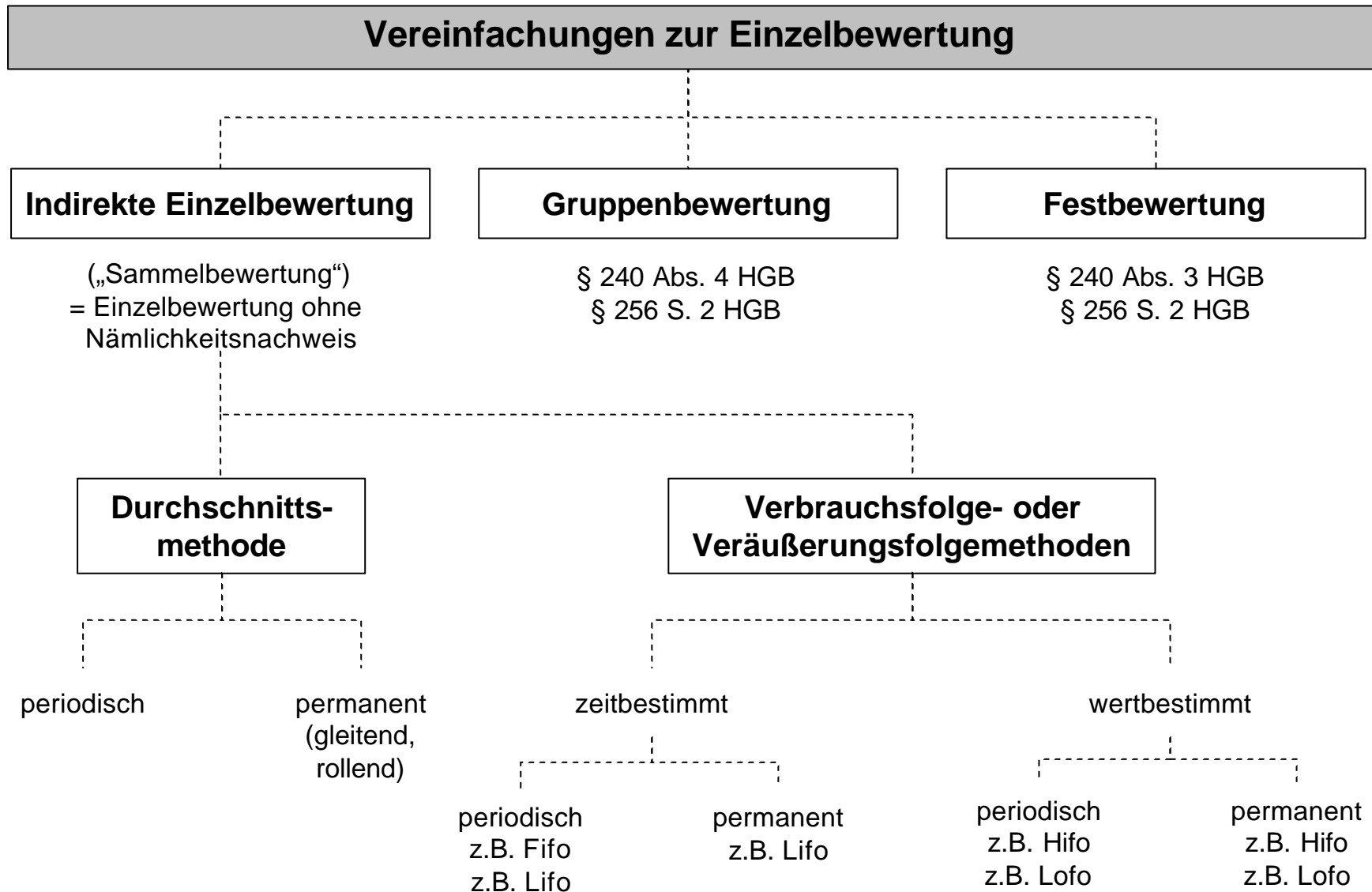
Zurechenbarkeit zum Vermögensgegenstand	Kostenart	Norm	Rechtliche Regelungen
Einzelkosten der Herstellung	Materialeinzelkosten Fertigungseinzelkosten Sondereinzelkosten der Fertigung ²⁾	Gebot	§ 255 Abs. 2 S. 2
	Fremdkapitalzinsen ³⁾	Wahlrecht	§ 255 Abs. 3 S. 2
Gemeinkosten der Herstellung	Materialgemeinkosten ⁴⁾ Fertigungsgemeinkosten ⁴⁾ Planmäßige Abschreibungen ⁴⁾	Wahlrecht	§ 255 Abs. 2 S. 3
	Allgemeine Verwaltungs-/Sozialkosten/Altersversorgung ⁵⁾		§ 255 Abs. 2 S. 4
	Fremdkapitalzinsen	Verbot	§ 255 Abs. 3 S. 3
Einzel-, Sondereinzel- oder Gemeinkosten des Vertriebs		Verbot	§ 255 Abs. 2 S. 6

Anmerkungen:

- 1) Kosten = aufwandsgleiche Kosten
- 2) Sonderkosten der Fertigung können auch Sondergemeinkosten sein, z.B. Spezialwerkzeuge für verschiedene Aufträge. Sondergemeinkosten der Fertigung sind den Fertigungsgemeinkosten zuzurechnen.
- 3) Fremdkapitalzinsen sind nur dann wahlweise in die Herstellungskosten einzubeziehen, wenn sie zur Finanzierung der Herstellung des Vermögensgegenstandes verwendet werden und nur soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (Anhangangabe: vgl. § 284 Abs. 2 Nr. 5).
- 4) Der Gesetzgeber beschränkt den Ansatz der Material- und Fertigungsgemeinkosten auf angemessene und notwendige Beträge; der Werteverzehr des Anlagevermögens darf nur soweit in die Herstellungskosten eingerechnet werden, als er durch die Fertigung veranlaßt ist (vgl. § 255 Abs. 2 S. 3). Dadurch wird der betriebsfremde und außergewöhnliche Werteverzehr von der Berechnung der Herstellungskosten ausgeschlossen. Aus den Formulierungen der Sätze 3 und 5 des § 255 Abs. 2 ergibt sich das Leerkosten-Aktivierungsverbot.
- 5) Im einzelnen handelt es sich um:
 - Kosten der allgemeinen Verwaltung, z.B. Geschäftsleitung,
 - Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, z.B. Kantinen,
 - Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen, z.B. Jubiläumsgeschenke,
 - Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung, z.B. Direktversicherung.

Voraussetzung für die wahlweise Zurechnung der Sozialkosten zu den Herstellungskosten ist, daß die Sozialkosten nur soweit berücksichtigt werden, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (vgl. § 255 Abs. 2 S. 5).

Für Kapitalgesellschaften ist nach § 284 Abs. 2 Nr. 1 eine Erläuterung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Anhang erforderlich, so daß die bei der Ermittlung der Herstellungskosten ausgeübten Wahlrechte des § 255 Abs. 2 und 3 für den Bilanzleser erkennbar sind.



Anmerkung: Die Inventurbestimmungen (§ 240 HGB) und die Bewertungsregeln (§ 256 HGB) sind gleichermaßen auf Inventar und Bilanz anwendbar.

Gruppenbewertung¹⁾ (§ 240 Abs. 4 HGB, § 256 S. 2 HGB)

- **Gleichartige** Vermögensgegenstände des **Vorratsvermögens** oder
- **gleichartige** oder **annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände** und **Schulden** dürfen **zusammengefaßt** werden.

Bei der Gruppenbewertung wird eine bekannte Zahl von Gruppenmitgliedern mit einem geschätzten (gewogenen) Durchschnittswert bewertet.

Festbewertung¹⁾ (§ 240 Abs. 3 HGB, § 256 S. 2 HGB)

- Vermögensgegenständen des **Sachanlagevermögens** oder
- **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe**

dürfen mit **gleichbleibender Menge und gleichbleibendem Wert** angesetzt werden, wenn

- sie **regelmäßig ersetzt** werden,
- ihr Wert von **nachrangiger Bedeutung** für das Unternehmen ist,
- ihr Bestand in Größe, Wert und Zusammensetzung nur **geringen Schwankungen** unterliegt und
- i.d.R. **alle 3 Jahre** eine körperliche **Inventur** erfolgt.

1) Die Methode ist handels- und steuerrechtlich zulässig.

Durchschnittsbewertung¹⁾ (§ 256 S. 1 HGB)

- **Vertretbare** und **gleichartige** Vermögensgegenstände des **Vorratsvermögens** dürfen mit einem **gewogener Durchschnittswert** angesetzt werden, soweit dies den GoB entspricht.
- Wird dieser Durchschnittswert **nur einmal für das gesamte Geschäftsjahr** aus dem Wert des Anfangsbestands und den Werten der Zugänge des Geschäftsjahrs ermittelt, spricht man von **periodischer Durchschnittsbewertung**.
- Wird **zu jedem Zugangszeitpunkt** ein neuer Durchschnittswert aus dem Wert des Bestands vor dem Zugang und dem Wert des Zugangs berechnet, spricht man von **gleitender (permanenter oder rollender) Durchschnittsbewertung**.

1) Die Methode ist handels- und steuerrechtlich zulässig.

Verbrauchsfolgefiktionen

Für **gleichartige** Vermögensgegenstände des **Vorratsvermögens** kann unterstellt werden, daß sie **in einer bestimmten Reihenfolge verbraucht** werden, soweit dies den GoB entspricht.

§ 256 S. 1 HGB nennt insbesondere folgende Verbrauchsfolgefiktionen:

- **FiFo**²⁾ (die zuerst angeschafften/hergestellten Gegenstände werden zuerst verbraucht),
- **LiFo**¹⁾ (die zuletzt angeschafften/hergestellten Gegenstände werden zuerst verbraucht).

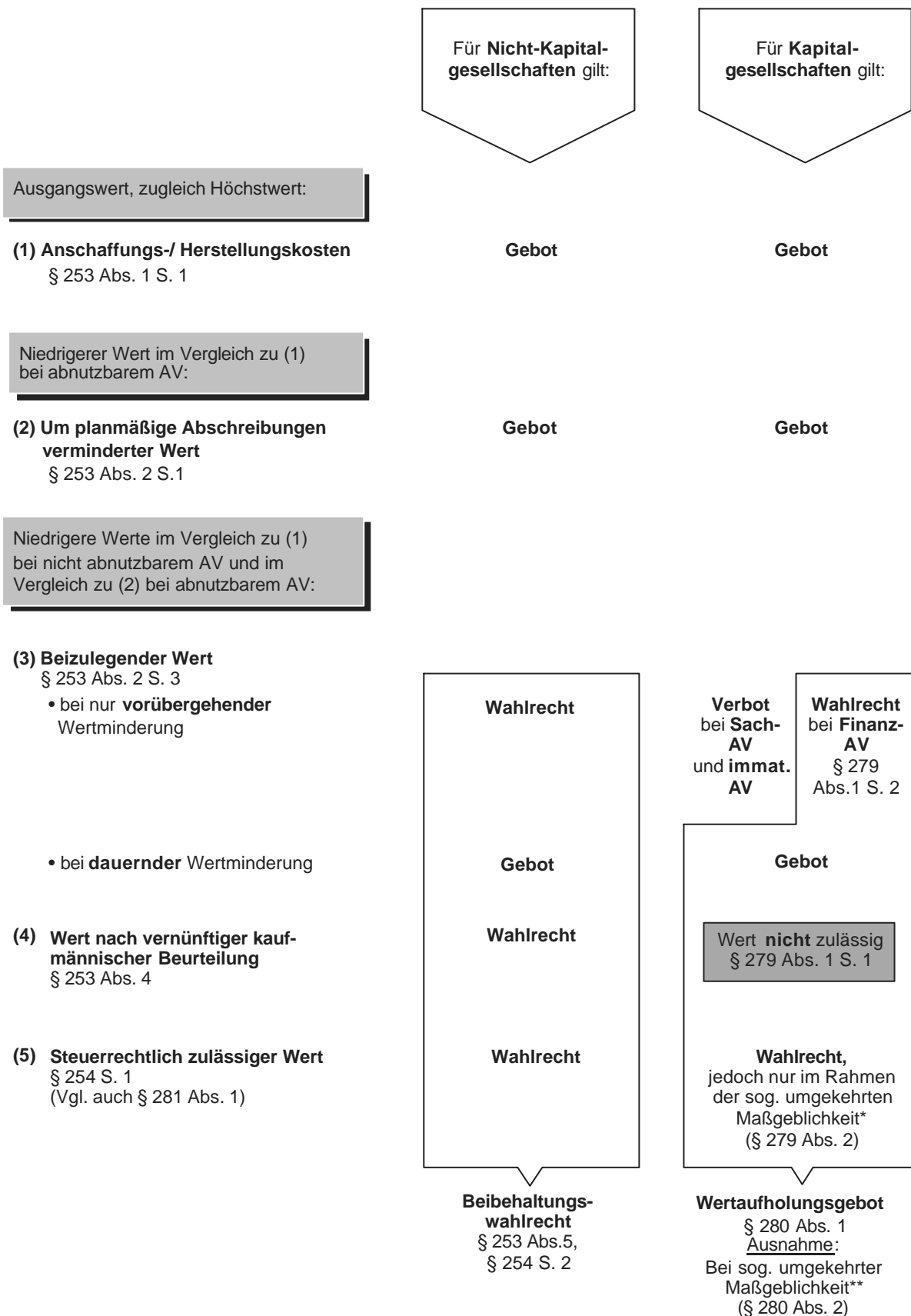
Weitere Verbrauchsfolgefiktionen sind z.B.:

- **HiFo**²⁾ (die Gegenstände mit den höchsten AK/HK werden zuerst verbraucht),
- **LoFo**²⁾ (die Gegenstände mit den niedrigsten AK/HK werden zuerst verbraucht).

1) Die Methode ist handels- und steuerrechtlich zulässig.

2) Die Methode ist handelsrechtlich grds. zulässig, steuerrechtlich jedoch grds. nicht.

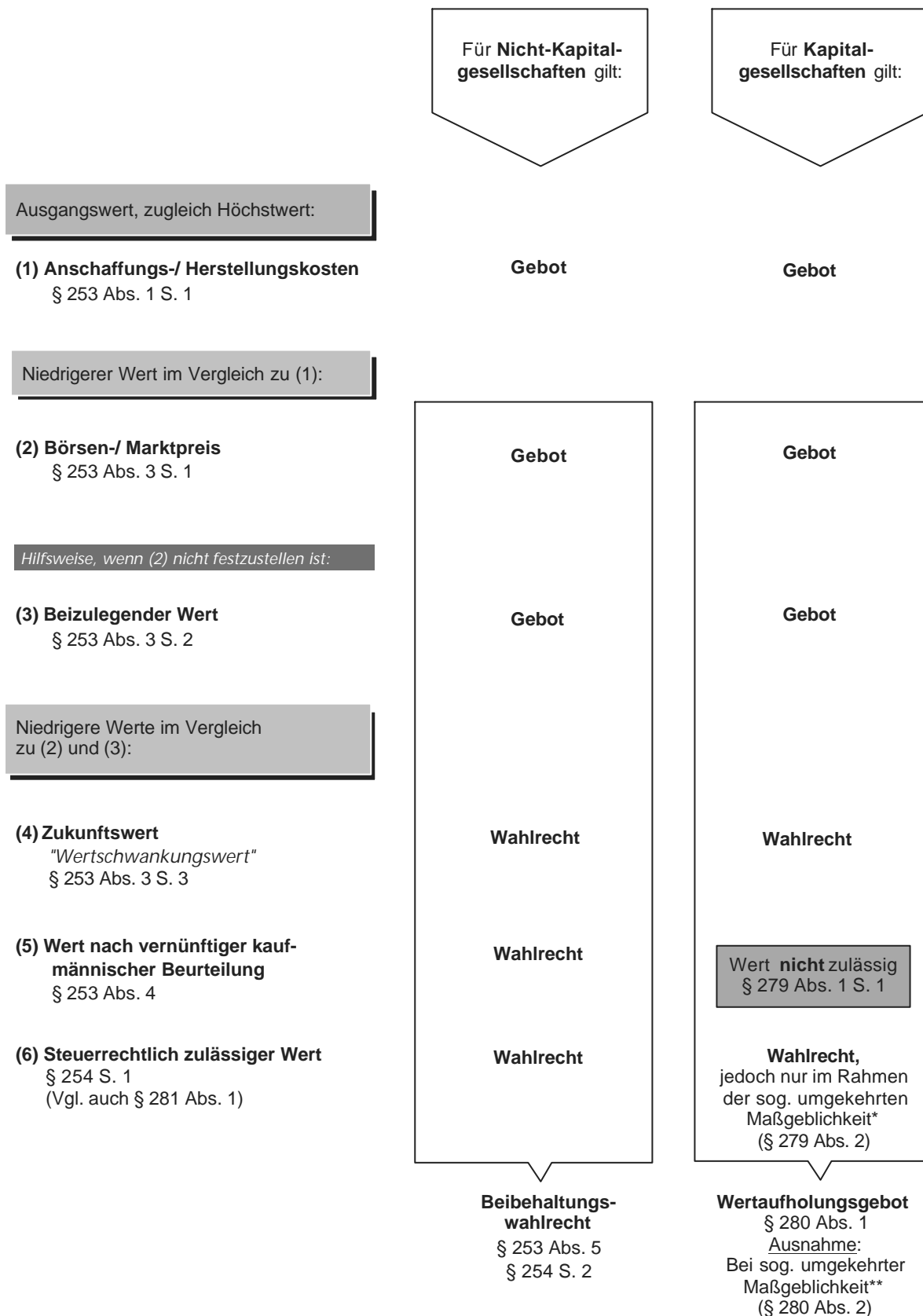
Bewertung im Anlagevermögen - Systematik



* § 279 Abs. 2: Abschreibungen [...] dürfen nur insoweit vorgenommen werden, als das Steuerrecht ihre Anerkennung bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, daß sie sich aus der Bilanz ergeben.

** § 280 Abs. 2: Von der Zuschreibung [...] kann abgesehen werden, wenn der niedrigere Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung beibehalten werden kann und wenn Voraussetzung für die Beibehaltung ist, daß der niedrigere Wertansatz auch in der Bilanz beibehalten wird.

Bewertung im Umlaufvermögen - Systematik



* § 279 Abs. 2: Abschreibungen [...] dürfen nur insoweit vorgenommen werden, als das Steuerrecht ihre Anerkennung bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung davon abhängig macht, daß sie sich aus der Bilanz ergeben.

** § 280 Abs. 2: Von der Zuschreibung [...] Kann abgesehen werden, wenn der niedrigere Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung beibehalten werden kann und wenn Voraussetzung für die Beibehaltung ist, daß der niedrigere Wertansatz auch in der Bilanz beibehalten wird.

Eigenkapital

- Das **Gezeichnete Kapital** ist zum **Nennbetrag** anzusetzen (§ 283 HGB).

Diese Vorschrift hat im Rahmen der Kapitalerhaltung bei Kapitalgesellschaften Bedeutung.

Da ein niedrigerer Wert als der Nennbetrag nicht angesetzt werden darf, ist hierdurch auch kein Gewinn ausweis- und ausschüttbar.

Weitere Passivposten (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB) – 1

- **Verbindlichkeiten** sind mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen.

Auch **unverzinsliche** oder niedrig verzinsliche **Schulden** dürfen **nicht abgezinst** werden.¹⁾

Sonderprobleme der Bilanzierung ergeben sich (natürlich) bei "versteckten Zinsen".

1) Beachte: Ist der **Rückzahlungsbetrag höher** als der Ausgabebetrag (Disagio), ist die Aktivierung des Disagios als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten möglich (§ 250 Abs. 3 HGB). Analog gilt: Ist der **Rückzahlungsbetrag niedriger** als Ausgabebetrag (Agio), muß ein **passivischer Rechnungsabgrenzungsposten** gebildet werden (§ 250 Abs. 2 HGB; Fall ist gesetzlich nicht so explizit geregelt wie ein Disagio).

Weitere Passivposten (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB) – 2

- Verbindlichkeiten i. S. v. **Rentenverpflichtungen ohne Gegenleistung** (z.B. Versorgungsrenten) sind periodisch wiederkehrende gleichmäßige Leistungen (in Form von Geld oder vertretbaren Sachen) für bestimmte Dauer.

Diese sind mit dem **Barwert der künftigen Auszahlungen** anzusetzen. Der Zinssatz zur Barwertermittlung ist gesetzlich nicht geregelt.¹⁾

- **Rückstellungen** sind mit einem Betrag anzusetzen, der nach **vernünftiger kaufmännischer Beurteilung** notwendig ist.

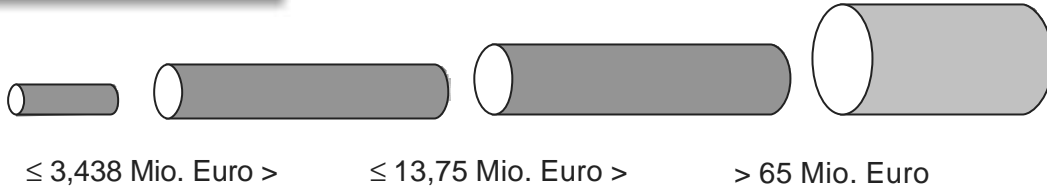
Dies eröffnet einen weiten Ermessensspielraum, verbietet jedoch Willkürbewertungen.

Rückstellungen sind zu **Vollkosten** anzusetzen; bereits **verursachte Preissteigerungen** sind zu berücksichtigen; ein sicherer, bestimmter **Versicherungsanspruch** ist zu saldieren.

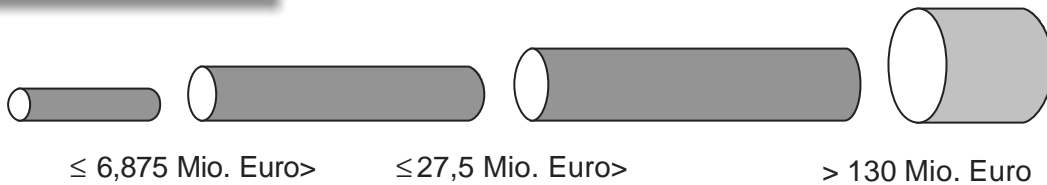
1) Beachte: Rentenverpflichtungen mit erwarteter Gegenleistung sind als schwebende Geschäfte grds. nicht anzusetzen.

Größenklasseneinteilung zur Rechnungslegung (vgl. § 267 HGB und § 1 PublG)

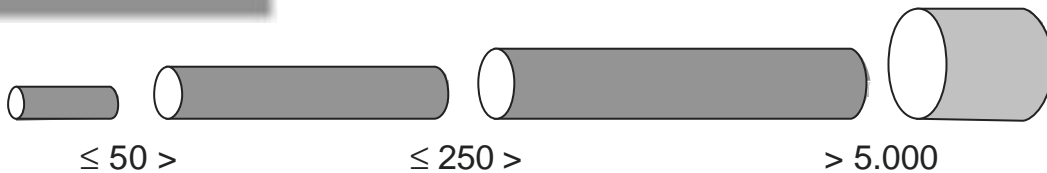
Bilanzsumme*



Umsatzerlöse

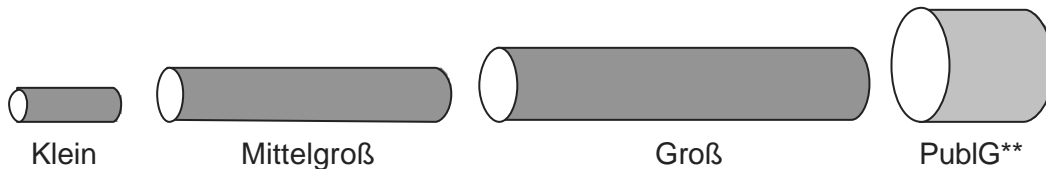


Arbeitnehmerzahl



Kapitalgesellschaft

PublG-Gesellschaft



Für die Größenklasseneinteilung nach HGB ist maßgeblich, daß mindestens zwei der drei aufgeführten Merkmalswerte (Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Arbeitnehmerzahl) nicht überschritten werden.

* Nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags, § 267 Abs. 1 Nr. 1, § 268 Abs. 3.

** Mindestens zwei der drei Merkmale müssen zur Begründung der Rechnungslegungspflicht nach Publizitätsgesetz zutreffen.

Gliederung der Bilanz kleiner Kapitalgesellschaften

Aktivseite

A. Anlagevermögen:

- I. Immaterielle Vermögensgegenstände
- II. Sachanlagen
- III. Finanzanlagen

B. Umlaufvermögen:

- I. Vorräte
- II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
- III. Wertpapiere
- IV. Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiroguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten

C. Rechnungsabgrenzungsposten

Passivseite

A. Eigenkapital:

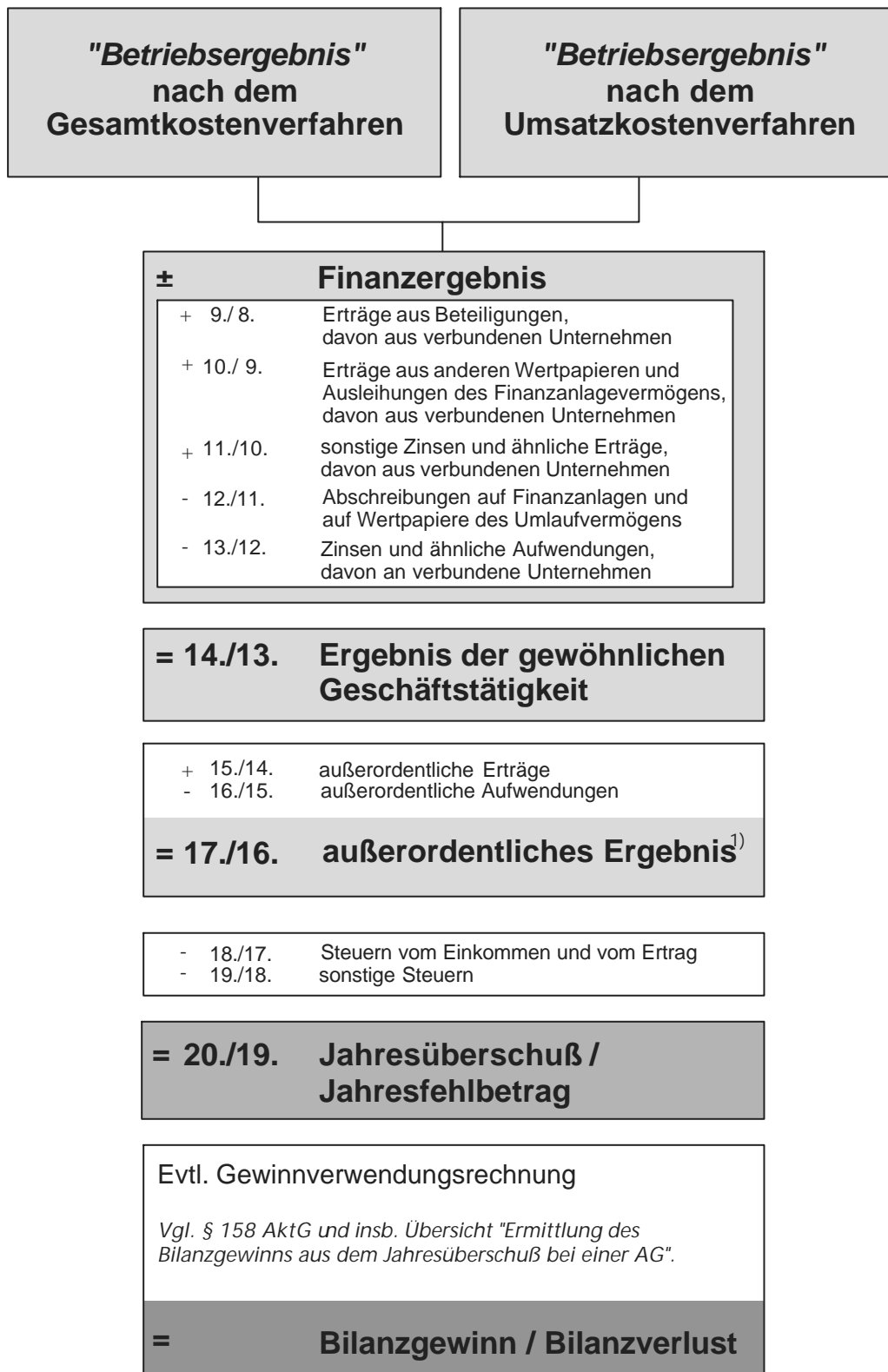
- I. Gezeichnetes Kapital
- II. Kapitalrücklage
- III. Gewinnrücklagen
- IV. Gewinnvortrag/
Verlustvortrag
- V. Jahresüberschuß/
Jahresfehlbetrag

B. Rückstellungen

C. Verbindlichkeiten

D. Rechnungsabgrenzungsposten

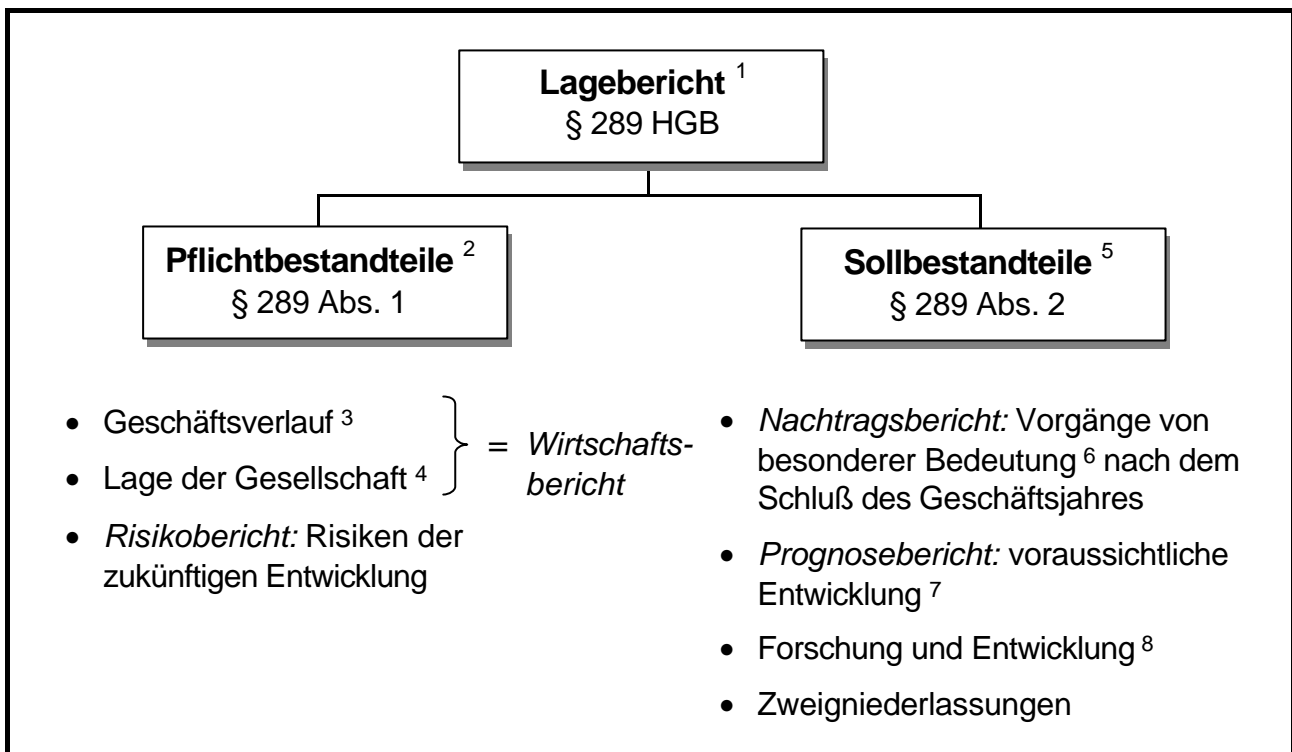
Die Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 HGB - Unterschiede zwischen Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren



1) Außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallend; die Posten sind grundsätzlich hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Art im Anhang zu erläutern. Vgl. § 277 Abs. 4 HGB.

Aperiodische Erträge und Aufwendungen können, müssen aber nicht unbedingt **außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit** anfallen.

Überblick über den Lagebericht



Bemerkungen:

1 Aufgaben des Lageberichts:

- Verdichtung der Jahresabschluß-Information,
- zeitliche und sachliche Ergänzung des Jahresabschlusses.

§ 289 enthält nur Mindestanforderungen; freiwillig ist eine umfangreichere Berichterstattung möglich.

2 Eine gemeinsame Berichterstattung der Pflichtbestandteile ist ebenfalls denkbar.

3 Entwicklung des Geschäftes im abgelaufenen Geschäftsjahr, z.B.

- Entwicklung des Jahresergebnisses,
- Entwicklung der Beschaffungspolitik,
- Abschluß wichtiger Verträge etc.

4 Darstellung von

- Vermögenslage,
- Finanzlage,
- Ertragslage,
- Absatzlage,
- Soziallage am Abschlußstichtag.

5 Es liegt kein Wahlrecht i.S. einer "Kann-Bestimmung" vor. Ein Verzicht der Angaben nach § 289 Abs. 2 ist nur in Ausnahmefällen möglich, z. B. wenn ein Handelsunternehmen keine F&E betreibt.

Die Angaben nach § 289 Abs. 2 gehen über den Abschlußstichtag hinaus und haben Prognosecharakter.

6 Wichtige Datenänderungen, z.B. rückläufige Absatzpreise und wichtige unternehmenspolitische Maßnahmen, etwa Kurzarbeit, Entlassungen.

7 Erwartung des zukünftigen Geschäftsverlaufs (h. M.: für etwa 2 Jahre).

8 Derzeitige und zukünftig geplante Forschungsprojekte. Eine Informationsreduktion der Angaben nach § 289 Abs. 2 Nr. 3 ist möglich, sofern die Konkurrenz ohne die Reduktion Vorteile aus der F&E - Veröffentlichung ziehen könnte.

Handelsrechtliche Jahresabschlußpolitik (Bilanzpolitik)

1. Zeitliche bilanzpolitische Instrumente

- ⊢ Wahl des Bilanzstichtages
- ⊢ Wahl des Bilanzaufstellungs-Zeitpunktes bzw. des Termins der Vorlage der Bilanz an den Aufsichtsrat
- ⊢ Wahl des Bilanzveröffentlichungs-Termins
- ⊢ Wahl des Abgabetermins der Steuererklärung

2. Materielle bilanzpolitische Instrumente

2.1 Sachverhaltsgestaltende Bilanzpolitik

- ⊢ **Zeitliche Verschiebung von Maßnahmen vor bzw. nach dem Bilanzstichtag**
 - Aktivseite
Beispiel: Anschaffung eines noch nicht benötigten Anlagegegenstandes, um Abschreibungen geltend zu machen.
 - Passivseite
Beispiel: Verschiebung der Aufnahme eines Kredits, um Bilanzsumme klein zu halten
- ⊢ **Handlungen vor dem Bilanzstichtag, die nach dem Bilanzstichtag wieder rückgängig gemacht werden**
Beispiel: Kreditrückzahlung zur Verbesserung des Verhältnisses Eigen- und Fremdkapital vor Bilanzstichtag und erneute Kreditaufnahme danach
- ⊢ **Handlungen, die ohne bilanzpolitische Gründe nicht erfolgen würden und die auch nicht rückgängig gemacht werden**
Beispiel: Aufdeckung stiller Reserven durch Veräußerung von Vermögensgegenständen nur zur Erfolgsverbesserung

<p>2.2 Bilanzpolitik durch Ausnutzung von Bilanzierungs- und Bewertungsalternativen</p>
<p>▷ Bilanzierungsspielräume (Ansatzwahlrechte)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aktivierung Beispiel: Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs bei Kapitalgesellschaften, § 269 HGB • Passivierung Beispiel: Rückstellungen für bestimmte Aufwendungen, § 249 II HGB
<p>▷ Bewertungsspielräume (Bewertungswahlrechte)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wertumfang Beispiel: Umfang der Herstellungskosten, § 255 II und III HGB • Methoden Beispiel: Gruppenbewertung statt Einzelbewertung, § 240 IV HGB • Abwertung Beispiel: Abwertung auf den Wert nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung, § 253 IV HGB • Wertbeibehaltung Beispiel: Beibehaltung des Wertes nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung, § 253 V HGB
<p>▷ Ausnutzung von Ermessens- und Schätzspielräumen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ansatz Beispiel: Abgrenzung von aktivierungsfähigen Ingangsetzungs- und Geschäftserweiterungsaufwendungen von "normalen" Aufwendungen • Bewertung Beispiele: Schätzung von Nutzungsdauern; Schätzung von beizulegenden Werten; Schätzung von Rückstellungsbeträgen (nur) nach vernünftiger kfm. Beurteilung.
<p>▷ Gewinnverwendungspolitik</p> <p><i>Beispiele: Einstellen von Teilen des JÜ in "andere Gewinnrücklagen" durch Vorstand und Aufsichtsrat; dadurch Verringerung des Bilanzgewinns;</i></p> <p><i>u.U. Erhöhung des Bilanzgewinns durch Rücklagenauflösung.</i></p>

3. Formelle bilanzpolitische Instrumente

3.1 *Gliederungs- und Ausweiswahlrechte*

- Bilanz
Beispiele: Wahl der Bilanzgliederung bei Nicht-Kapitalgesellschaften;
Nichtangabe von Leerposten bei Kapitalgesellschaften, § 265 VIII HGB.
- Bilanz vs. Anhang bei Kapitalgesellschaften
Beispiel: Haftungsverhältnisse, § 268 VII HGB
- Gewinn- und Verlustrechnung
Beispiel: Gesamt- oder Umsatzkostenverfahren, § 275 HGB

3.2 *Ausnutzung von Ermessensspielräumen*

- Gliederung
Beispiel: Abgrenzung Anlagevermögen vs. Umlaufvermögen, etwa bei Wertpapieren
- Art der Veröffentlichung
Beispiel: äußere Gestaltung des Geschäftsberichts

Gliederung in Anlehnung an: Heinhold, Michael: Bilanzpolitik. In: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Teilband 1, A-H, 5., völlig neu gestaltete Auflage. Hrsg. Waldemar Wittmann u.a. (Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre; Bd. 1). Stuttgart: Poeschel 1993, Sp. 525-543, hier Sp. 532-539.