

Dr. Wilfried Wittstock
Überarbeitung:
Univ.-Prof. Dr. Jörn Littkemann
Dr. Philipp Reinbacher

Modul 31011

Externes Rechnungswesen

Kurs 00029 „Jahresabschluss“
Kurseinheit 3:
Grundzüge der handelsrechtlichen Rechnungslegung
Teil II - Bewertung, GuV, Anhang, Prüfung und Offenlegung

LESEPROBE

Fakultät für
**Wirtschafts-
wissenschaft**

Der Inhalt dieses Dokumentes darf ohne vorherige schriftliche Erlaubnis durch die FernUniversität in Hagen nicht (ganz oder teilweise) reproduziert, benutzt oder veröffentlicht werden. Das Copyright gilt für alle Formen der Speicherung und Reproduktion, in denen die vorliegenden Informationen eingeflossen sind, einschließlich und zwar ohne Begrenzung Magnetspeicher, Computerausdrucke und visuelle Anzeigen. Alle in diesem Dokument genannten Gebrauchsnamen, Handelsnamen und Warenbezeichnungen sind zumeist eingetragene Warenzeichen und urheberrechtlich geschützt. Warenzeichen, Patente oder Copyrights gelten gleich ohne ausdrückliche Nennung. In dieser Publikation enthaltene Informationen können ohne vorherige Ankündigung geändert werden.

3. Kurseinheit

Inhaltsübersicht

Lehrziele der 3. Kurseinheit	II
Abbildungsverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis	IV
Literaturhinweise.....	VIII
3.3 Bewertung.....	3-1
3.3.1 Überblick.....	3-1
3.3.2 Allgemeine Bewertungsgrundsätze.....	3-3
3.3.3 Wertkategorien	3-12
3.3.4 Bewertungsmethoden	3-28
3.3.5 Abschreibungen, Zuschreibungen, Beibehaltungswahlrechte	3-41
3.3.6 Bewertung einzelner Bilanzposten	3-58
3.4 Gewinn- und Verlustrechnung	3-74
3.4.1 Einführung	3-74
3.4.2 Gestaltungskriterien und Gliederungsschema.....	3-75
3.4.3 Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren	3-77
3.4.4 Gliederungserweiterungen	3-84
3.4.5 Erläuterung einzelner Gliederungsposten.....	3-85
3.5 Anhang und Lagebericht, Prüfung und Offenlegung	3-99
3.5.1 Vorbemerkung.....	3-99
3.5.2 Anhang.....	3-100
3.5.3 Lagebericht	3-109
3.5.4 Abschlussprüfung.....	3-119
3.5.5 Offenlegung.....	3-135
Literaturverzeichnis.....	3-143
Verlautbarungen, Stellungnahmen und Fachgutachten des IDW	3-148
Parlamentaria	3-149
BdF-Schreiben	3-149

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

3.3.4 Bewertungsmethoden

3.3.4.1 Einführung

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

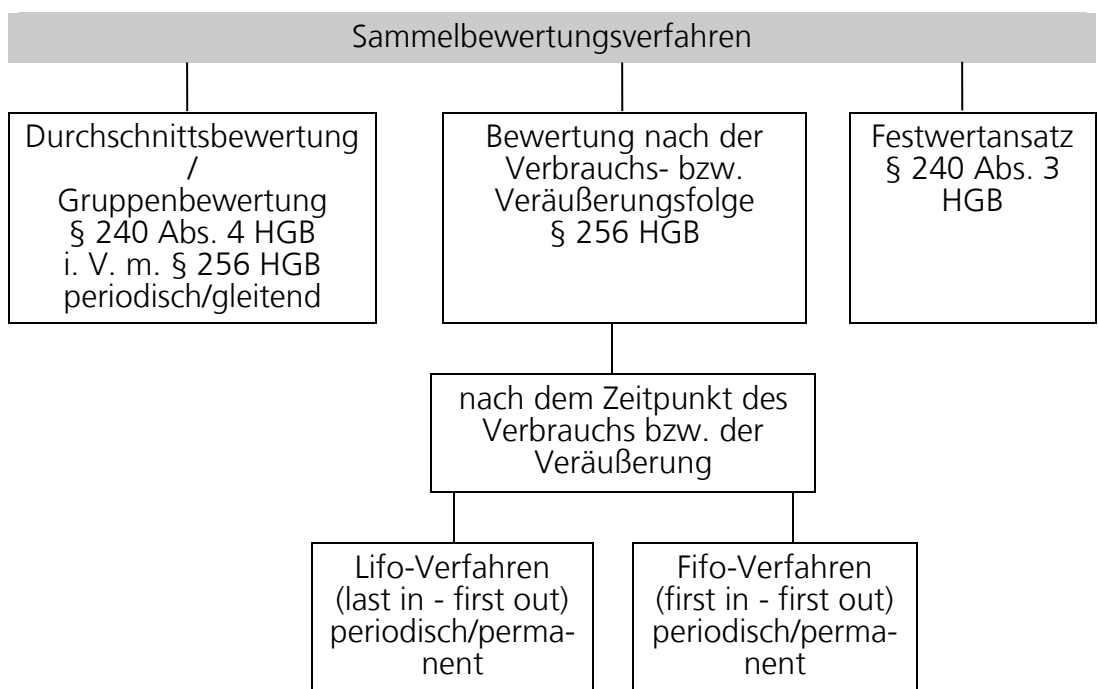


Abb. 3.21: Sammelbewertungsverfahren

3.3.4.2 Einzelbewertung

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

Beispiel

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

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

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

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

Lösung

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

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

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

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

3.3.4.3 Sammelbewertung

3.3.4.3.1 Gruppenbewertung und Durchschnittsbewertung

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

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

- andere *annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden.*

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

**Gleichartigkeit,
Funktionsgleichheit
Gleichwertigkeit**

In der Literatur wird das Gruppenbewertungsverfahren überwiegend gesondert von den Methoden der Durchschnittsbewertung behandelt³⁷. Da die zu Gruppen zusammengefassten Vermögensgegenstände mit dem gewogenen Durchschnittswert zu bewerten sind, könnten sich Unterschiede allenfalls hinsichtlich der jeweiligen Voraussetzungen der begünstigten Bewertungsobjekte ergeben³⁸, die jedoch nicht ersichtlich sind. Für eine getrennte Darstellung liegt deshalb kein ausreichender Grund vor.

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

**Drei Verfahren
Durchschnittsbewertung**

³⁷ Anders z. B. Schildbach (2000), S. 256 ff.

³⁸ So auch Coenenberg (2003), S. 217.

**einfache Ø-
Verfahren handels-
rechtlich nicht zuläs-
sig**

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

**gewogenes Ø-
Verfahren**

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

Beispiel

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

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

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

**gleitendes Ø-
Verfahren**

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

Beispiel

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

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

3.3.4.3.2 Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgeverfahren

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

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

Lifo

³⁹ Vgl. Gliederungspunkt 3.3.6.3.

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

Beispiel

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

Der Endbestand von 180 kg setzt sich wie folgt zusammen:

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

Fifo

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

Beispiel

Sachverhalt wie im Beispiel unter 1.

Der Endbestand von 180 kg setzt sich wie folgt zusammen:

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

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

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

Abb. 3.22: Ergebniszusammenfassung der Bewertungsmethoden

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

3.3.4.3.3 Festwertansatz

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