

IWW-Studienprogramm

Grundlagenstudium

Modul 5
Jahresabschluss

von

Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch

I. Gliederung

1	Grundlagen	1
1.1	Zwecke und Adressaten des Jahresabschlusses	1
1.2	Bestandteile des Jahresabschlusses	1
1.3	Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses	3
1.4	Bilanzierung, Bewertung, Ausweis, Berichtspflichten	4
1.5	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB)	5
1.5.1	Bedeutung der GoB und deren Rechtsnatur	5
1.5.2	Die Grundsätze der Klarheit und Wahrheit	6
1.5.3	Grundsätze gemäß § 252 HGB	7
2	Bilanzierung	10
2.1	Bilanzierungsgegenstände im Überblick	10
2.2	Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens	12
2.2.1	Grundsätzliches	12
2.2.2	Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens	13
2.2.3	Sachanlagen	15
2.2.4	Finanzanlagen	16
2.2.5	Umlaufvermögen	18
2.3	Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen	19
2.3.1	Verbindlichkeiten	19
2.3.2	Rückstellungen	20
2.4	Rechnungsabgrenzungsposten	22
2.5	Ausweis des Eigenkapitals	23
3	Bewertung	25
3.1	Einführung	25
3.2	Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens	25
3.2.1	Bewertungsgrundsätze	25
3.2.2	Anschaffungskosten	29
3.2.3	Herstellungskosten	31
3.2.4	Abweichende niedrigere Wertansätze	33
3.2.5	Zuschreibungsgebot	34
3.3	Bewertung der Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten	35
4	Gewinn- und Verlustrechnung	36
4.1	Übersicht	36
4.2	Inhalt einzelner Posten der GuV-Rechnung	37
5	Anhang und Lagebericht	40
5.1	Anhang	40
5.2	Lagebericht	41

6	Konzernrechnungslegung	42
6.1	Anwendungsbereich	42
6.2	Inhalt und Form	43
6.3	Konsolidierung	43
6.4	Internationalisierung der Konzernrechnungslegung	45
7	Prüfungspflichten	46
8	Offenlegungspflichten	47
9	Übungsaufgaben	48
10	Lösungen zu den Übungsaufgaben	51

II. Vorbemerkungen und Lehrziele

Lehrbücher zum Jahresabschluss gibt es ebenso wie Kommentare zu den einschlägigen Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) in großer Zahl. Sie zeichnen sich fast alle durch einen großen Umfang aus. Bei Lehrbüchern beträgt er meistens einige hundert, bei Kommentaren einige tausend Seiten. Bei diesem Sachverhalt dürfte es unmittelbar einleuchtend sein, dass es unmöglich ist, hier die mit der Erstellung des Jahresabschlusses verbundenen Probleme tiefgehend zu erörtern. Vielmehr können nur grundlegende Kenntnisse vermittelt werden. Ziel ist es, den Leser in die Lage zu versetzen, Probleme im Zusammenhang mit der Erstellung und der Interpretation des Jahresabschlusses zu verstehen und - soweit der eigene Arbeitsbereich berührt ist - zur Lösung von Problemen beizutragen. Das Schwergewicht der Ausführungen liegt hierbei auf den in den Kapiteln 2 und 3 angesprochenen Fragen der Bilanzierung und Bewertung.

Nach dem Studium des ersten Kapitels sollten Sie

- Kenntnis von den Zwecken, Adressaten und den Bestandteilen des Jahresabschlusses haben,
- die Begriffe Bilanzierung, Bewertung und Ausweis unterscheiden können und
- wissen, was unter Berichtspflichten zu verstehen ist,
- Kenntnisse über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB) haben.

Nach der Lektüre des zweiten Kapitels sollten Sie

- in groben Zügen wissen, welche Posten eine Bilanz enthält,
- wissen, was Bilanzierungsgebote, -verbote und -wahlrechte sind,
- Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens sowie Rückstellungen und Verbindlichkeiten unterscheiden können.

Nach Durcharbeiten des vierten Kapitels sollten Sie

- die Wertbegriffe des HGB kennen,
- einfache Fälle einer Bewertung des Anlage- und des Umlaufvermögens durchführen können.

Nach Lektüre der Kapitel 4 bis 8 sollten Sie

- die Grundstruktur der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren kennen,
- über die Funktion von Anhang und Lagebericht Bescheid wissen,
- den Anwendungsbereich der Konzernrechnungslegung kennen, eine Vorstellung von Form und Inhalt dieser Rechnungslegung haben und den Begriff und die Aufgaben der Konsolidierung kennen,
- eine Vorstellung von den handelsrechtlichen Prüfungs- und Offenlegungspflichten haben.

Im neunten Kapitel werden einige einfach strukturierte Übungsaufgaben formuliert. Lösungen zu diesen Aufgaben finden Sie im zehnten Kapitel.

Zum Schluss noch ein **wichtiger Hinweis**: Zum Verständnis des Lehrbriefs ist es unerlässlich, dass Sie den Gesetzestext des **Handelsgesetzbuches (HGB)** vorliegen haben. Sie sollten unbedingt jeden zitierten Paragraphen im Originaltext nachlesen. Bringen Sie den Gesetzestext bitte auch zu dem **Seminar** mit.

III. Leseprobe

-
-
-

1 Grundlagen

1.1 Zwecke und Adressaten des Jahresabschlusses

Im Gegensatz zur Kostenrechnung, die rein innerbetriebliche Funktionen erfüllen soll, werden mit dem Jahresabschluss Zwecke verfolgt, die externe Personen betreffen. Diese Zwecke ergeben sich aus den Rechnungslegungsvorschriften der §§ 238 - 339 HGB. Es handelt sich also um gesetzlich festgelegte Zwecke. Allerdings sind diese weitgehend nicht ausdrücklich gesetzlich formuliert, vielmehr müssen sie durch Gesetzesauslegung ermittelt werden.

Allgemein kann formuliert werden, dass die Gesetzeszwecke in erster Linie darin bestehen, bestimmte Personen, die üblicherweise als *Adressaten* des Jahresabschlusses bezeichnet werden, zu *schützen*. Als Adressaten des Jahresabschlusses kommen vor allem die *Gläubiger* und *Minderheitsgesellschafter* (z. B. Kleinaktionäre) des Unternehmens in Betracht. Hierbei kann es sich auch um *potenzielle* Gläubiger und Gesellschafter handeln. Neben den Gläubigern und bestimmten Gesellschaftern kommen als Adressaten des Jahresabschlusses bestimmte Aufsichtsbehörden, die Arbeitnehmer des Unternehmens und sonstige Interessenten in Betracht.

Gesetzeszweck

Adressaten

Den Schutz bestimmter Personen will das Gesetz in erster Linie durch deren *Information* über das betriebliche Geschehen erreichen. In diesem Zusammenhang wird in der Betriebswirtschaftslehre üblicherweise von der **Informationsfunktion** des Jahresabschlusses gesprochen. Außerdem soll in bestimmten Fällen ein Schutz der Gläubiger dadurch erreicht werden, dass Ausschüttungen an die Gesellschafter verboten oder mit bestimmten Sanktionen versehen werden. Wann diese *Ausschüttungssperre* greift, ist anhand des Rechenwerkes des Jahresabschlusses zu prüfen. Der Jahresabschluss hat somit neben der Informationsfunktion in bestimmten Fällen auch eine **Ausschüttungssperrfunktion**. Ferner können bestimmte andere Zahlungen als Ausschüttungen an das Ergebnis des Jahresabschlusses geknüpft sein. Das gilt z. B. für gewinnabhängige Gehälter und Tantiemen.

Informationsfunktion

Ausschüttungssperrfunktion

...

3 Bewertung

3.1 Einführung

Die Bewertung in der Handelsbilanz richtet sich nach den §§ 252 - 256a HGB.

§ 252 HGB enthält kodifizierte GoB. Auf die GoB ist bereits unter Gliederungspunkt 1.5 eingegangen worden. Eine nochmalige Erörterung an dieser Stelle erübrigt sich.

Nachfolgend wird zunächst auf die Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens, anschließend auf diejenige der Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und des Eigenkapitals eingegangen.

Anzuwendende
Vorschriften

3.2 Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens

3.2.1 Bewertungsgrundsätze

Nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB sind die *Vermögensgegenstände* des *Anlage- und Umlaufvermögens* „höchstens“ mit ihren *Anschaffungs- oder Herstellungskosten* anzusetzen. „Höchstens“ bedeutet, dass die (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten *niemals überschritten* werden dürfen. Es bedeutet hingegen *nicht*, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten *beliebig unterschritten* werden dürfen. Ein *Unterschreiten* dieser Wertansätze ist vielmehr nur dann möglich, wenn dies die Absätze 3 bis 5 des § 253 HGB ausdrücklich *zulassen* oder sogar *erzwingen*.

Höchstzulässiger
Wertansatz

Das Verbot, die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu überschreiten, kann als Ausfluss des **Nominalwertprinzips** angesehen werden. Es besagt, dass für die Bewertung der Nominalwert der DM bzw. des € maßgeblich ist, gleichgültig, wann der Vermögensgegenstand angeschafft oder hergestellt worden ist. Inflationäre Entwicklungen werden also nicht berücksichtigt.

Nominalwert-
prinzip

Beispiel

Die Y-AG hat kurz nach der Währungsreform im Juli 1948 für 5.000 DM in D-Dorf ein Trümmergrundstück erworben. Der Grund und Boden des inzwischen längst wieder mit einem Geschäftshaus bebauten Grundstücks steht seit der Anschaffung unverändert mit 5.000 DM (bis 2001) bzw. mit 2.556 € (seit 2002) zu Buch. Der Verkehrswert des Grund und Bodens beträgt zum 31.12.2009 5 Mio €.

Der Wertansatz in der Bilanz zum 31.12.2009 i. H. v. 2.556 € ist rechtmäßig. Eine Höherbewertung, etwa zum Verkehrswert von 5 Mio €, wäre nach § 253 Abs. 1 HGB unzulässig.

Ist die Nutzung des Vermögensgegenstandes zeitlich begrenzt, d. h. handelt es sich um *abnutzbares Anlagevermögen*, so sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB um *planmäßige Abschreibungen* zu mindern. Der diesen Abschreibungen zugrunde liegende Plan muss GoB-konform sein, d. h. es dürfen nicht völlig willkürlich hohe oder niedrige Abschreibungen festgelegt werden. Vielmehr müssen die Abschreibungen wenigstens in etwa dem erwarteten Werteverzehr des Vermögensgegenstandes entsprechen.

**Planmäßige
Abschreibungen**

Als planmäßige Abschreibungen weit verbreitet sind

- die linear-gleichbleibende Abschreibung und
- die geometrisch-degressive Abschreibung.

...

9 Übungsaufgaben

Aufgabe 1:

Die X-KG erwirbt am 30.5. des Jahres 1 Aktien der Y-AG. Der Börsenkurs bei Anschaffung beträgt 300 T€. Anschaffungsnebenkosten sollen aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt bleiben.

Die Kursentwicklung der Papiere zeigt folgendes Bild (Angaben in T€):

Jahr	Höchstkurs	Niedrigster Kurs	Kurs am 31.12.
1	312	280	305
2	305	130	150
3	330	170	330
4	360	280	290

Anfang des Jahres 2 kursieren Gerüchte, wonach die Y-AG größere Verluste erlitten habe und die Verwaltung eine schlechte Investitionspolitik betreibe. Es wird eine langanhaltende Krise des Unternehmens befürchtet. Gegen Ende des Jahres 3 werden einige Vorstandsmitglieder entlassen und der Börsenkurs erholt sich wieder. Es sind alle zulässigen Bilanzansätze für die Fälle zu ermitteln, dass die Aktien

- a) zum Anlagevermögen und
- b) zum Umlaufvermögen gehören.

...