

Werkzeugkasten Jahresabschluss

DER JAHRESABSCHLUSS NACH HGB

Christiane Kohs

2019

Der HGB-Jahresabschluss ist der zentrale Bericht über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens. Seine Billigung gehört zu den Kernaufgaben des Aufsichtsrats. Wir stellen hier die wichtigsten Grundlagen zum Verständnis dieses Finanzberichts vor.

Inhalt

1	Das externe und interne Rechnungswesen	7
2	Funktionen des Jahresabschlusses	8
2.1	Handelsrechtliche Aufgaben	8
2.1.1	Informationsinteressen der Gläubiger	8
2.1.2	Informationsinteressen der nicht geschäftsführenden Gesellschafter	10
2.1.3	Informationsinteressen der Arbeitnehmer	11
2.1.4	Informationsinteressen der Öffentlichkeit	11
2.1.5	Ausschüttungsbemessungsfunktion	11
2.2	Steuerrechtliche Aufgaben	13
2.3	Aufgaben nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften	14
3	Die Bestandteile des Jahresabschlusses	14
4	Wichtige Regelungen des HGB	16
4.1	Begriff des Kaufmanns und Eintragung ins Handelsregister	16
4.2	Vorschriften zur handelsrechtlichen Rechnungslegung	17
4.2.1	Erster Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute	17
4.2.2	Zweiter Abschnitt. Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften	18
5	Die Unternehmensgrößenklassen nach HGB und PubliG	19
5.1	Einzelunternehmen und Personengesellschaften	19
5.2	Unternehmen im Anwendungsbereich des Publizitätsgesetzes	19
5.3	Kapitalgesellschaften	20
6	Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten	21
6.1	Übersicht	21
6.2	Prüfungspflichten	22
6.3	Offenlegung	22
7	Vorschriften zur handels- und steuerrechtlichen Buchführung	23
7.1	Handelsrechtliche Buchführungspflichten	23
7.2	Steuerrechtliche Buchführungspflichten	24

7.3	Umfang der Pflichten	24
7.3.1	Verwendung einer lebenden Sprache/Euro	24
7.3.2	Vollständigkeit	24
7.3.3	Richtigkeit	25
7.3.4	Zeitgerechte Erfassung	25
7.3.5	Ordnung der Aufzeichnungen	25
7.3.6	Unveränderlichkeit	25
7.3.7	Unterzeichnung	25
7.3.8	Aufbewahrung	26
8	Inventar und Inventur	26
8.1	Zeitpunkt der Inventur	27
8.2	Umfang der Inventur	27
8.3	Technik der Inventur	28
9	Ansatz von Vermögenswerten und Schulden	28
9.1	Bilanzierungsgebote	28
9.2	Bilanzierungsverbote	29
9.3	Bilanzierungswahlrechte	29
9.4	Verrechnungsverbote/-gebote	30
9.5	Stetigkeit	30
9.6	Haftungsverhältnisse	30
10	Bewertungsgrundsätze	31
10.1	Allgemeines zu Bewertungsgrundsätzen und GoB im Jahresabschluss	31
10.2	Grundsatz der Bilanzidentität	32
10.3	Grundsatz der Unternehmensfortführung	32
10.4	Grundsatz der Einzelbewertung	33
10.5	Grundsatz der Vorsicht	33
10.6	Grundsatz der Periodenabgrenzung	34
10.7	Grundsatz der Bewertungsstetigkeit	34
10.8	Bilanzielle Wertbegriffe	35
10.8.1	Anschaffungskosten	35
10.8.2	Herstellungskosten	36
10.8.3	Beizulegender Zeitwert	38

10.8.4	Beizulegender Wert	39
10.8.5	Nennwert	41
10.8.6	Erfüllungsbetrag	41
10.8.7	Teilwert	42
11	Gliederung der Bilanz	42
11.1	Grundlagen	42
11.2	Charakteristik, Inhalt und Struktur einer Bilanz	44
11.2.1	Handels-, Steuer-, Einheitsbilanz, Eröffnungsbilanz	46
11.2.2	Bilanz der Einzelkaufleute und Personengesellschaften	46
11.2.3	Bilanz der Kapitalgesellschaften	46
11.3	Die Aktivseite der Bilanz	47
11.3.1	Anlagevermögen	47
11.3.2	Umlaufvermögen	50
11.3.3	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	52
11.3.4	Aktive latente Steuern	52
11.3.5	Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	53
11.4	Die Passivseite der Bilanz	54
11.4.1	Eigenkapital	54
11.4.2	Sonderposten mit Rücklageanteil	55
11.4.3	Rückstellungen	55
11.4.4	Verbindlichkeiten	56
11.4.5	Passive Rechnungsabgrenzungsposten	56
11.4.6	Passive latente Steuern	56
11.5	Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung	58
11.5.1	Die Gewinn- und Verlustrechnung nach Gesamtkosten-verfahren	60
11.6	Die Gewinn- und Verlustrechnung nach Umsatzkostenverfahren	69
12	Anhang (mit Checkliste)	71
12.1	Allgemeines	71
12.1.1	Checkliste zu den Anhangsangaben	74
13	Lagebericht	82

13.1 Lagebericht nach § 289 HGB	82
13.2 Schlusserklärung zum Abhängigkeitsbericht	83
13.3 Nachhaltigkeitsbericht	83
13.4 Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit	84
14 Quellenverzeichnis und weiterführende Literatur	85
Über die Autorin	86

Abkürzungsverzeichnis

a. F.	Alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
EntgTranspG	Entgelttransparenzgesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
Fifo	First in first out (Die zuerst zugegangenen Güter gehen zuerst ab.)
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
IASB	International Accounting Standards Board
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFRS	International Financial Reporting Standards
KapCoGes	Personenhandelsgesellschaften, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (insbesondere GmbH & Co. KG)
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
Lifo	Last in first out (Die zuletzt zugegangenen Güter gehen zuerst ab.)
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PS	Prüfungsstandard
PublG	Publizitätsgesetz
RS	Rechnungslegungsstandard
T€	Tausend €
US-GAAP	US-amerikanische Generally Accepted Accounting Principles

1 Das externe und interne Rechnungswesen

Im Rechnungswesen wird ein zahlenmäßiges Abbild der gesamten Unternehmung erstellt. Im Allgemeinen muss das Rechnungswesen verschiedene Aufgaben erfüllen und umfasst daher verschiedene Teilbereiche:

Tabelle 1: Unterschiede zwischen externem und internem Rechnungswesen

	Externes Rechnungswesen	Internes Rechnungswesen
Entscheidungsgrundlage für	Unternehmensexterne	Unternehmensinterne
Zielsetzung	Vergangenheitsorientierte Dokumentation und Rechenschaftslegung	Planung, Steuerung und Kontrolle des Betriebsgeschehens
Gesetzliche Regelungen	Beachtung handels- und steuerrechtlicher Regelungen	I. d. R. keine gesetzlichen Vorschriften, ob und in welcher Form ein internes Rechnungswesen betrieben wird
Erfassungsobjekt	Gesamtes Unternehmen	Einzelner Unternehmensbereich oder gesamtes Unternehmen/Konzern
Erfassungszeitraum	I. d. R. ein Jahr	Abhängig vom jeweiligen Rechnungszweck, z. B. unterjährig in der Kosten- und Leistungsrechnung, mehrjährig in der Investitionsrechnung
Instrumente	Bilanz Gewinn- und Verlustrechnung Anhang Kapitalflussrechnung Eigenkapitalspiegel Segmentberichterstattung Lagebericht	Kosten- und Leistungsrechnung, Investitionsrechnung, Finanzrechnung etc.

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

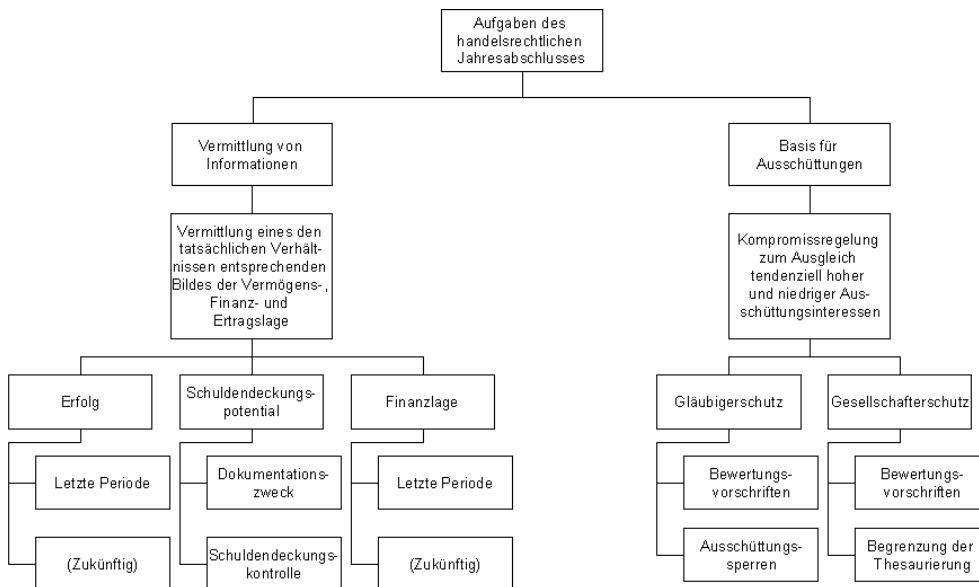
Das **interne** Rechnungswesen dient der Versorgung unternehmensinterner Personen mit entscheidungsrelevanten Informationen. Das **externe** Rechnungswesen richtet sich hingegen an Personen/Institutionen, denen ein berechtigtes Interesse an Informationen über das Unternehmen zugebilligt wird. Dazu gehören Investoren, Anteilseigner, Kunden, Banken, Lieferanten, Arbeitnehmer, die häufig unter dem Begriff „Stakeholder“ zusammengefasst werden.

Wirtschaftszweigspezifische (z. B. bei Kreditinstituten, Versicherungsunternehmen) und sonstige Besonderheiten, die im Einzelfall zusätzlich zu berücksichtigen sind, bleiben bei den nachfolgenden Ausführungen außer Betracht.

2 Funktionen des Jahresabschlusses

2.1 Handelsrechtliche Aufgaben

Abbildung 1: Aufgaben des handelsrechtlichen Jahresabschlusses



Quelle: Eigene Darstellung

I.M.U.

Der Jahresabschluss hat **einerseits die Aufgabe**, den am Unternehmen Beteiligten (Eigner, Kreditgeber, Arbeitnehmer, Kunden, Lieferanten) **Informationen bereitzustellen**, die diesen eine Abschätzung von Ausmaß und Sicherheitsgrad der zu erwartenden Zielrealisation ihrer Beteiligung am Unternehmen ermöglichen.

Ferner hat der Jahresabschluss die **Aufgabe der Gewinnermittlung** als Grundlage zur Bemessung ergebnisabhängiger Zahlungen, wie Dividenden- und Erfolgsbeteiligungen.

2.1.1 Informationsinteressen der Gläubiger

Aufgrund der großen Bedeutung der Fremdfinanzierung - also der Finanzierung mit Fremdkapital - ist die Stellung der Gläubiger in Deutschland im Laufe der Zeit sehr gewichtig geworden.

Die Gläubiger stellen dem Unternehmen Kapital zur Verfügung. Daher sind sie daran interessiert zu erfahren, wie es um ihren Schuldner steht. Um dieses berechnete Informationsinteresse zu gewährleisten, haben sich verschiedenste Mittel zur Realisierung dieser Aufgabe herausgebildet.

Handelsrechtliche Instrumente zum Gläubigerschutz

- Es besteht eine Buchführungspflicht, um alle Geschäftsvorfälle lückenlos zu dokumentieren.
- Es findet Kontrolle durch Selbstinformation der Geschäftsführung statt.
- Bewertungsvorschriften wurden gesetzlich fixiert, um willkürliche Manipulationen der Wertansätze zu vermeiden. Ebenso wurden die Wertobergrenzen gesetzlich fixiert, um einen überhöhten Ausweis des Vermögens oder des Ertrages zu vermeiden.
- Zugriffsrechte müssen vermerkt werden.
- Eventualverbindlichkeiten müssen erfasst und vermerkt werden.
- Im Anhang muss über nicht aus der Bilanz ersichtliche Haftungsverhältnisse berichtet werden.
- Es muss über die Gewinnausschüttung und über die Bildung von Rücklagen berichtet werden.
- Es bestehen verschiedene Pflichten zur Prüfung und zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses.
- Es gibt Ausschüttungssperren für Eigenkapitalanteile bei beschränkter Haftung.

Diese berücksichtigt das Aktiengesetz (AktG) und das Handelsgesetzbuch (HGB) durch verschiedene **Ausschüttungssperrvorschriften**, z. B.:

- Verbot der Rückgewähr des Grundkapitals (§ 57 Abs. 1 Satz 1 AktG); die Einlagen dürfen nicht zurückgezahlt werden. Das in der Bilanz anzugebende gezeichnete Kapital (Ausweis unter Eigenkapital) markiert also eine Ausschüttungssperre.
- Beschränkung der Ausschüttung auf den Bilanzgewinn (§ 57 Abs. 3 AktG); an die Aktionäre darf vor der Auslösung der Gesellschaft nur der Bilanzgewinn ausgezahlt werden. Das bedeutet, dass die Verteilung von Vermögen, nur in der Form vorgenommen werden darf, die das Gesetz hierfür vorsieht.¹
- Ausschüttungssperre gemäß § 268 Abs. 8 HGB, z. B. für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens oder aktive latente Steuern, sowie Abführungssperre im Rahmen der Gewinnabführung (§ 301 AktG).

¹ Davon unabhängig ist die Auflösung von Rücklagen möglich. Die Kapitalrücklagen nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 HGB und Gewinnrücklagen dürfen bei Aktiengesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags oder Verlustvortrags aus dem Vorjahr verwandt werden (§ 150 Abs. 3 und 4 AktG). Die nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in die Kapitalrücklage eingestellten Beträge dürfen dagegen jederzeit aufgelöst werden. Soweit eine GmbH Kapitalrücklagen oder Gewinnrücklagen ausweist, kann hierüber – bis auf wenige Ausnahmen – frei verfügt werden. Die gesetzlichen Ausschüttungssperren sind zu beachten.

- Ausschüttungssperre gemäß § 253 Abs. 6 HGB; der sich ergebende Unterschiedsbetrag aus dem bislang bei der Abzinsung von Altersversorgungsverpflichtungen anzuwendenden 7-Jahresdurchschnittszinssatz und dem aktuellen 10-Jahresdurchschnittszinssatz unterliegt einer Ausschüttungssperre.

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) fanden Ansatz- und Bewertungsvorschriften Eingang in das deutsche Handelsrecht, die nach Einschätzung des Gesetzgebers mit besonderen Unsicherheiten behaftet sind und deshalb zu Wertansätzen führen, die nur schwer objektivierbar sind und daher ausschüttungsgesperrt sind.

Beispiel: Das Gesetz sieht eine Ausschüttungssperre in Höhe des Betrags der aktivierten selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens vor. Der aktivierte Betrag abzüglich der darauf entfallenen latenten Steuern muss durch freie Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags oder abzüglich eines Verlustvortrags mindestens gedeckt sein. Diese Ausschüttungssperre wird damit begründet, dass selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens aufgrund ihrer Unkörperlichkeit sowie der Unsicherheit bezüglich ihrer Nutzungsdauer einer objektiven Bewertung nur schwer zugänglich sind und diese Unsicherheiten nicht zu Lasten der Gläubiger gehen dürfen.

Entsprechend der Ausschüttungssperre des § 268 Abs. 8 HGB soll auch die Abführung unsicherer Beträge durch eine abhängige Gesellschaft an ihre Muttergesellschaft im Rahmen von Unternehmensverträgen (Gewinnabführungsvertrag) verhindert werden. Hierzu nimmt die Regelung des Höchstbetrags der Gewinnabführung in § 301 Satz 1 AktG unmittelbar auf die nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperrten Beträge Bezug, die demzufolge nicht abgeführt werden dürfen. Kein Verweis findet allerdings auf den § 253 Abs. 6 HGB statt (Unterschiedsbetrag Altersversorgungsverpflichtungen), so dass diese Beträge keiner Sperre im Rahmen der Gewinnabführung unterliegen.

2.1.2 Informationsinteressen der nicht geschäftsführenden Gesellschafter

Die andere große Gruppe derjenigen, die ihr Kapital zur Verfügung stellen, sind die Gesellschafter. Da sie nicht an der Geschäftsführung beteiligt sind, haben sie ähnliche Informationsbedürfnisse wie die Gläubiger, da sie ihr Geld in fremde Hände gegeben haben. Ergänzend ist jedoch festzuhalten, dass sie mittels Stimmrechten auf der Haupt- oder Gesellschafterversammlung und der Entsendung von Vertretern in den Aufsichtsrat mittelbaren Einfluss auf die Unternehmensleitung ausüben können.

Zusätzlich zu den dort genannten Regelungen gibt es weitere Instrumente, die geschaffen wurden, um die spezifischen Interessen der Gesellschafter zu schützen:

- Es werden Wertuntergrenzen fixiert, um zu niedrige Bewertungen zu vermeiden, die den Gewinn „künstlich“ senken.
- Es gibt explizite Vorschriften über die Verwendung eines Gewinns.
- Die Kompetenzen der Geschäftsführung sind beschränkt, insbesondere bezüglich der Möglichkeit, Gewinne nicht auszuschütten (zu thesaurieren).

Um die Minderheitsaktionäre vor den Mehrheitsaktionären bzw. um insgesamt alle Aktionäre vor den Verwaltungsorganen zu „schützen“, finden sich im AktG und HGB weitere Vorschriften. Zum Beispiel:

- Anspruch auf Bilanzgewinn (§ 58 Abs. 4 AktG),
- Wertaufholungsgebot (§ 253 Abs. 5 Satz 1 HGB),
- Anfechtungsrecht des Gewinnverwendungsbeschlusses der Hauptversammlung (§ 254 Abs. 1 AktG).

2.1.3 Informationsinteressen der Arbeitnehmer

Die Arbeitnehmer haben ein besonderes Interesse am Fortbestand ihres Arbeitsplatzes. Einem plötzlichen Zusammenbruch des Unternehmens soll durch die Dokumentations- und Kontrollfunktion des Jahresabschlusses entgegengewirkt werden. Ferner soll ein Schutz vor Verkürzung von Gewinnbeteiligungs- und Vermögensbildungsansprüchen gewährleistet werden. Von Interesse sind auch Aussagen über die Sicherheit zugesagter Pensionen.

Die Mittel zur Realisierung dieser Interessen entsprechen bei den Gläubigern aufgeführten Instrumenten. Ferner erhalten die Mitarbeiter Informationen des Betriebsrats oder des Wirtschaftsausschusses über die Geschäftslage und weitere Erläuterungen aus dem Jahresabschluss.

2.1.4 Informationsinteressen der Öffentlichkeit

Zu dieser Gruppe zählen vor allem potenzielle Gläubiger, Anleger, Führungskräfte und staatliche Institutionen. Diese sollen vor falschen Informationen geschützt werden, die zu Fehlentscheidungen führen könnten. Die Mittel zur Erreichung dieses Ziels sind mit den bei den Gläubigern genannten Instrumenten identisch.

2.1.5 Ausschüttungsbemessungsfunktion

Die Ausschüttungsbemessung, als eine der Funktionen des Jahresabschlusses, ergibt sich nicht allein aus den allgemeinen Normen des HGB und des Publizitätsgesetzes (PublG) zur Aufstellung des Jahresabschlusses, sondern auch aus den gesellschaftsrechtlichen Normen des HGB zu den Personenhandelsgesellschaften sowie aus dem AktG und dem Gesetz

betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH). Die hier für die Verteilung des Gewinns enthaltenen Vorschriften setzen eine vorangegangene Gewinnermittlung nach handelsrechtlichen Vorschriften voraus. Darüber hinaus können gesellschaftsvertragliche bzw. satzungsmäßige Regelungen bezogen auf Ausschüttungen zu beachten sein, wobei es sich um Vereinbarungen zur Gewinnverwendung handelt.

Gewinnverwendung in der OHG

Für die **offene Handelsgesellschaft** (OHG) sind die Vorschriften der §§ 120 und 121 HGB bezüglich der Gewinnverteilung relevant. Gemäß § 120 Abs. 1 HGB wird der Gewinn oder Verlust am Ende des Geschäftsjahres auf Basis der **Bilanz** (Vermögensvergleich) ermittelt. Ein angefallener Gewinn wird dem Kapitalkonto des Gesellschafters zugeschrieben, ein Verlust davon abgezogen (§ 120 Abs. 2 HGB). Gemäß § 121 HGB erhält jeder Gesellschafter zunächst 4% des Gewinns bzw. Verlusts. Der Rest wird nach Köpfen verteilt.

Gewinnverwendung in der KG

Auf die **Kommanditgesellschaft** (KG) werden bzgl. der Berechnung von Gewinn oder Verlust gemäß § 167 Abs. 1 HGB die Vorschriften des § 120 HGB angewendet. Gemäß § 167 Abs. 2 und 3 HGB wird der Gewinnanteil des Kommanditisten nur solange seinem Kapitalkonto zugeschrieben, bis dieses der Höhe seiner Einlage entspricht. Die Verlustteilnahme des Kommanditisten entspricht ebenfalls der Höhe seiner Einlage.

Für die **Kapitalgesellschaften** sind bzgl. der Gewinnermittlung die jeweiligen Einzelgesetze (AktG, GmbHG) zu beachten.

Gewinnverwendung in der AG

Gemäß § 58 Abs. 4 AktG haben die Aktionäre einer **Aktiengesellschaft** (AG) Anspruch auf den Bilanzgewinn. Dieser wird gemäß § 158 Abs. 1 AktG basierend auf dem Jahresüberschuss ergänzt um den Gewinn-/Verlustvortrag sowie Entnahmen und Einstellungen in Rücklagen berechnet. Die Hauptversammlung entscheidet gemäß § 174 Abs. 1 AktG über die Verwendung des Bilanzgewinns.

Gewinnverwendung in der GmbH

Die Anteilseigner der **Gesellschaft mit beschränkter Haftung** (GmbH) haben gemäß § 29 Abs. 1 Satz 1 GmbHG Anspruch auf den Jahresüberschuss zzgl. eines Gewinnvortrags und abzgl. eines Verlustvortrags. Gemäß § 29 Abs. 1 Satz 2 GmbHG beschränkt sich der Anspruch auf den Bilanzgewinn, wenn die Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Gewinnverwendung aufgestellt oder Rücklagen aufgelöst worden sind. Über die Verwendung entscheidet die Gesellschafterversammlung (§ 46 Nr. 1 GmbHG), sofern der Gesellschaftsvertrag keine weiteren Regelungen hierzu enthält (§ 45 GmbHG).

2.2 Steuerrechtliche Aufgaben

Der Staat ist an der Einnahme von Steuern interessiert. Um dies zu gewährleisten, mussten eine Reihe von Vorschriften gebildet werden, die zum Beispiel das Verschieben von (steuerpflichtigen) Gewinnen vermeiden sollen. Mittel zur Erreichung dieser Ziele sind unter anderem:

- Maßgeblichkeit der Handelsbilanz und der für sie geltenden Instrumente für die Steuerbilanz,
- Zusätzliche Fixierung von Wertuntergrenzen (niedrigerer Teilwert) zur Vermeidung der Verlagerung von Steueransprüchen auf spätere Perioden.

Der Zusammenhang zwischen Handels- und Steuerbilanz

Einziges Adressat der Steuerbilanz ist der Fiskus. Er legt mit Hilfe des Steuerbilanzgewinns fest, welche Beträge nach dem Einkommen- bzw. dem Körperschaftsteuergesetz sowie dem Gewerbesteuergesetz an den Staat abzuführen sind. Für die Steuerbilanz hat neben der Forderung nach Manipulationsfreiheit im Interesse der Rechtssicherheit der Gedanke der Steuergerechtigkeit große Bedeutung. Die Verwirklichung der Steuergerechtigkeit setzt bei der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Bürgers an. Dementsprechend ist die gleiche steuerliche Leistungsfähigkeit unterschiedslos zu besteuern und die höhere steuerliche Leistungsfähigkeit stärker als niedrigere Leistungsfähigkeit zu besteuern.

Die **Bemessungsgrundlage** für die Ertragbesteuerung ist der handelsrechtliche Jahresabschluss unter Beachtung des **Maßgeblichkeitsprinzips** gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG). Danach haben Buch führende Gewerbetreibende bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvermögensvergleich die handelsrechtlichen **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)** zu beachten (siehe [Punkt 7](#)), es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz ist aber in vielfacher Weise eingeschränkt. Denn wenn das Steuerrecht eigene Bestimmungen (z. B. §§ 4 bis 7i EStG) enthält, gehen die speziellen steuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für Zwecke der Besteuerung den Regelungen des HGB und den nicht kodifizierten GoB vor. Außerdem werden nicht alle handelsrechtlichen Wahlrechte steuerrechtlich anerkannt. Im Zuge der **Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit** im Rahmen des BilMoG ist die bisherige formelle Maßgeblichkeit, wonach steuerrechtliche Wahlrechte in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Behandlung auszuüben waren, weitgehend weggefallen. Dem neuen Gesetzeswortlaut entsprechend sind nunmehr **jedwede steuerrechtliche Wahlrechte autonom ausübbar**.

An das nach den Vorschriften des EStG ermittelte Ergebnis knüpft die Bemessung der **Körperschaftsteuer** (§ 7 Abs. 1 und 2 i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG) und der **Gewerbesteuer** (§ 7 GewStG) an. Im Körperschaftsteuer-

gesetz und im Gewerbesteuergesetz sind weitere Vorschriften zu berücksichtigen, die die Bemessungsgrundlage beeinflussen.

2.3 Aufgaben nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften

Neben den nationalen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften finden international anerkannte Normensysteme Eingang in die Rechnungslegung deutscher Unternehmen. Besondere praktische Bedeutung erlangen hier neben den Rechnungslegungsvorschriften des International Accounting Standards Board (IASB) - den so genannten International Financial Reporting Standards (IFRS) - die US-amerikanischen Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP).

3 Die Bestandteile des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluss besteht bei

- Einzelkaufleuten und Personenunternehmen aus
 - einer **Bilanz**
 - und **Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)** (§ 242 HGB)
- bei Kapitalgesellschaften sowie KapCoGes (Kapitalgesellschaften gleichgestellte haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften gemäß § 264a HGB, insbesondere GmbH & Co. KG), aus
 - **Bilanz,**
 - **GuV und**
 - **Anhang,**
 - **gegebenenfalls** ergänzt um einen **Lagebericht** (§ 264 Abs. 1 HGB).
- bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften (§ 264d HGB), die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, weil sie beispielsweise keine Tochtergesellschaften haben, aus
 - Bilanz,
 - GuV,
 - Anhang,
 - Kapitalflussrechnung,
 - Eigenkapitalspiegel,
 - freiwillig einer **Segmentberichterstattung** (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB),
 - ergänzt um einen **Lagebericht.**

Bilanz: Die Bilanz ist die rechnerische Zusammenstellung aller Vermögensgegenstände (Aktiva) sowie aller Schulden (Passiva). Die Differenz beider Summen stellt das Eigenkapital dar. Der Vergleich eines Teils beider Eigenkapitalbeträge des Berichtsjahres und des Vorjahres ergibt den Gewinn oder Verlust.

GuV: In der GuV werden die Erträge den Aufwendungen gegenübergestellt und ergeben so ebenfalls den Gewinn oder Verlust des Berichtsjahres. Beide Aufstellungen sind über die doppelte Buchführung miteinander verbunden.

Anhang: Als Anhang wird eine Zusammenstellung bestimmter Informationen außerhalb von Bilanz und GuV bezeichnet.

Lagebericht: Der Lagebericht ist eine verbale Darstellung der Unternehmensführung über bestimmte Bereiche.

Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft/KapCoGes (nachfolgend nur mit Kapitalgesellschaften beschrieben) hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** der Kapitalgesellschaft zu vermitteln (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Die **Vermögenslage** eines Unternehmens ergibt sich generell aus der Bilanz. Zur Vermögenslage gehören die Darstellung des Vermögens- und Kapitalaufbaus, der Struktur und der Laufzeiten (Dauer der Bindung). Diese Angaben zur Beurteilung der Vermögenslage werden zum Teil durch die Gliederungsvorschriften zur Bilanz und durch die Vorschriften zum Anhang vorgegeben. Die Aussagekraft der dargestellten Werte ist beeinträchtigt, weil es sich bei der Bilanz um eine Momentaufnahme handelt; sie zeigt die Vermögenslage zu einem Stichtag. Die Vermögenslage soll möglichst anzeigen, ob ein Unternehmen über die notwendigen Werte und Substanz verfügt, um langfristig wettbewerbsfähig zu bleiben.

Die **Finanzlage** spiegelt sämtliche Aspekte der Finanzierung wider. Dazu zählen etwa die Finanzstruktur, die Deckungsverhältnisse, Zins- und Tilgungsfristen, Finanzierungsmöglichkeiten und Investitionsvorhaben. Im Rahmen einer Finanzanalyse soll abgeleitet werden, wie die Vermögensgegenstände finanziert worden sind und ob das Unternehmen seinen Zahlungsverpflichtungen nachkommen kann. Die Bilanz ist dazu nur bedingt geeignet, weil sich diese Kennzahlen nicht direkt aus einer Bilanz ableiten lassen. Eine Kapitalflussrechnung ist dazu ein geeignetes Instrument. Allerdings ist sie nur bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, Bestandteil des Jahresabschlusses. Konzerne haben eine Kapitalflussrechnung zu erstellen (§ 297 Abs. 1 HGB).

Die **Ertragslage** soll den Erfolg des Unternehmens im abgelaufenen Geschäftsjahr dokumentieren. Als geeignete Informationsquelle ist dazu die GuV heranzuziehen, die sämtliche Aufwendungen und Erträge erfasst. Da-

raus kann dann die Struktur der Aufwendungen und Erträge abgeleitet werden. Durch Hinzuziehung des Anhangs wird ersichtlich, inwieweit beispielsweise außerplanmäßige Abschreibungen oder periodenfremde Aufwendungen und Erträge die gewöhnliche Geschäftstätigkeit beeinflussen haben.

Der **Einzelabschluss** ist im Gegensatz zum Konzernabschluss der **Jahresabschluss** eines rechtlich selbstständigen Unternehmens.

4 Wichtige Regelungen des HGB

4.1 Begriff des Kaufmanns und Eintragung ins Handelsregister

Mit dem **Begriff des Kaufmanns** wird der Anwendungsbereich der handelsrechtlichen Vorschriften festgelegt. Die im HGB enthaltenen Vorschriften sind nur auf solche Personen anzuwenden, die Kaufmann sind, also die notwendigen Eigenschaften eines Kaufmanns aufweisen. Diese sind im ersten Buch (Handelsstand, §§ 1 – 104a HGB) in den §§ 1 - 7 HGB definiert.

Jeder Kaufmann ist in das **Handelsregister** einzutragen (§ 29 HGB), was lediglich bezeugt, dass es sich um einen Kaufmann handelt. Die Eintragung hat somit **deklaratorische Wirkung** (rechtsbekundender Charakter). So besteht z. B. die Eigenschaft eines Handelsgewerbes nach § 1 Abs. 2 HGB auch ohne eine Eintragung in das Handelsregister.

Ferner besteht die Möglichkeit für ein gewerbliches Unternehmen, dessen Gewerbebetrieb nicht schon nach § 1 Abs. 2 HGB Handelsgewerbe ist, sich gemäß § 2 HGB ins Handelsregister eintragen zu lassen. Die Eintragung hat dann **konstitutive Wirkung**, d. h. derjenige der sich eintragen lässt, ist auch Kaufmann ohne die notwendigen Eigenschaften aufzuweisen und hat dementsprechend auch die Vorschriften hinsichtlich der Aufstellung eines Jahresabschlusses zu befolgen.

Personenhandelsgesellschaften, die zum Betrieb eines Handelsgewerbes errichtet werden, sind nach § 1 Abs. 2 HGB Kaufmann. Handelsgesellschaften, die nur ihr eigenes Vermögen verwalten sind nur kraft Eintragung ins Handelsregister eine OHG oder KG (§§ 6 Abs. 1, 105 Abs. 2 und 161 Abs. 2 HGB).

Die **Kapitalgesellschaften** (GmbH, AG, Societas Europaea - SE, Kommanditgesellschaft auf Aktien - KGaA) sind Handelsgesellschaften und damit Kaufmann kraft ihrer Rechtsform (§ 6 Abs. 2 HGB, §§ 3 Abs. 1, 278 Abs. 3 AktG, § 13 Abs. 3 GmbHG). Sie sind zur Eintragung ins Handelsregister anzumelden, unabhängig davon, ob der Zweck der Gesellschaft im Betrieb eines Handelsgewerbes liegt und ob ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist. Auch sie haben die handelsrechtlichen Vorschriften zu beachten und sind zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet.

4.2 Vorschriften zur handelsrechtlichen Rechnungslegung

Das dritte Buch des HGB besitzt neben der Gültigkeit für Einzelkaufleute, Personen- und Kapitalgesellschaften auch Gültigkeit für Genossenschaften (§§ 336 ff. HGB), Unternehmen nach dem Publizitätsgesetz (§ 5 PublG), Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (§§ 340 ff. HGB) und Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds (§§ 341 ff. HGB), soweit aufgrund der Rechtsform bzw. des Geschäftszweiges nicht ohnehin spezielle Vorschriften anzuwenden sind.

Das **dritte Buch des HGB** ist in vier Abschnitte unterteilt. Im **ersten Abschnitt** befinden sich sämtliche **Vorschriften zur Buchführung und zum Jahresabschluss**, die für **alle Kaufleute** gelten. Dieser erste Abschnitt stellt quasi den allgemeinen Teil, die „lex generalis“, dar. Für Einzelkaufleute und Personengesellschaften unterhalb der Größenmerkmale des PublG wird hier der Jahresabschluss abschließend geregelt.

Der **zweite Abschnitt**, eine Art „lex specialis“, beinhaltet **ergänzende und im Vergleich zum ersten Abschnitt detailliertere Bestimmungen für Kapitalgesellschaften/KapCoGes**.

Der **dritte Abschnitt** enthält einige zusätzliche spezifische **Regelungen für Genossenschaften**.

Der **vierte Abschnitt** umfasst schließlich ergänzende **Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige**, namentlich für **Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds**.

Kapitalgesellschaften (AG, SE, KGaA, GmbH) haben also bei der Erstellung des Jahresabschlusses die Vorschriften sowohl des ersten wie auch des zweiten Abschnittes des dritten Buches des HGB zu beachten, für Einzelkaufleute und Personengesellschaften dagegen sind lediglich die Vorschriften des ersten Abschnittes relevant.

Das am 23. Juli 2015 in Kraft getretene Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) brachte umfangreiche Änderungen insbesondere für den handelsrechtlichen Jahresabschluss. Von wenigen Ausnahmen abgesehen, für die der Gesetzgeber unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit einer vorzeitigen Anwendung eingeräumt hatte, waren die Neuerungen für ab dem 1. Januar 2016 beginnende Geschäftsjahre zu beachten.

4.2.1 Erster Abschnitt. Vorschriften für alle Kaufleute

Der erste Abschnitt (§§ 238-263 HGB) des dritten Buches des HGB wird durch die Vorschriften über die Buchführungspflicht und die Aufstellung des Inventars eingeleitet (§§ 238-241a HGB). Die §§ 242-256a HGB beinhalten Bestimmungen, die sich unmittelbar auf den Jahresabschluss beziehen. Demnach **muss der Jahresabschluss aus den Bestandteilen Bilanz und GuV bestehen** (§ 242 Abs. 3 HGB) und nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellt sein (§ 243 Abs. 1 HGB).

In den Ansatzvorschriften der §§ 246-251 HGB wird der Inhalt einer Bilanz definiert, d. h. es wird bestimmt, was in eine Bilanz aufzunehmen ist bzw. was nicht aufgenommen werden darf (Bilanzierungsverbote: vgl. § 248 Abs. 1 HGB). Die Bewertungsvorschriften (§§ 252-256a HGB) beinhalten zum einen die Wertbegriffe, die für den Ansatz der in die Bilanz aufzunehmenden Positionen relevant sind, zum anderen werden in ihnen Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 256 HGB) und Möglichkeiten bilanzieller Wertminderungen (§§ 253 Abs. 3 und 4 HGB) aufgezeigt. Hier sind Bewertungsgrundsätze kodifiziert (§ 252 Abs. 1 HGB). Darüber hinaus bestehen Regelungen zur Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB) und zur Währungsumrechnung (§ 256a HGB).

4.2.2 Zweiter Abschnitt. Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften

Der zweite Abschnitt des dritten Buches des HGB (§§ 264-335c HGB) enthält über die für alle Kaufleute geltenden Normen des ersten Abschnittes hinausgehende Vorschriften, die sich lediglich auf Kapitalgesellschaften sowie ihnen gesetzlich gleichgestellte Unternehmen (KapCoGes) beziehen.

Der zweite Abschnitt umfasst nicht nur

- Regelungen bezüglich des Jahresabschlusses und Lageberichts einer Kapitalgesellschaft (erster Unterabschnitt),
- sondern darüber hinaus auch Bestimmungen zum Konzernabschluss und Konzernlagebericht (zweiter Unterabschnitt)
- sowie zur Prüfung (dritter Unterabschnitt) und Offenlegung (vierter Unterabschnitt) der Abschlüsse.

Der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften wird durch den zweiten Abschnitt des dritten Buches des HGB strikter geregelt als der Jahresabschluss von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften. Dies begründet sich aus dem bei Kapitalgesellschaften aufgrund der Haftungsbeschränkung und der häufigen Trennung zwischen Eigentümern und den Geschäftsführungsorganen bestehenden verstärkten Interesse von außen stehenden Personen am Unternehmen und deren Schutzbedürfnis.

5 Die Unternehmensgrößenklassen nach HGB und PubiG

Der Umfang der der Rechnungslegung ist abhängig von der Rechtsform und der Größe des Unternehmens und wird wie folgt eingeteilt:

Tabelle 2: Bestimmungen zur Rechnungslegung

	Pflicht zur Aufstellung	Pflicht zur Prüfung	Pflicht zur Offenlegung
Einzelunternehmen und Personengesellschaften	§§ 238-263 HGB	Entfällt (Ausnahme bei Überschreiten der Grenzen aus § 1 PubiG)	
Kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften	Zusätzlich: §§ 264-289f HGB	Entfällt	§§ 325-329 HGB
Mittelgroße Kapitalgesellschaften		§§ 316-324a HGB	
Große Kapitalgesellschaften			

Quelle: Eigene Darstellung

I.M.U.

5.1 Einzelunternehmen und Personengesellschaften

Einzelunternehmen sind zur Rechnungslegung nach dem HGB verpflichtet, wenn es sich um Gewerbetreibende handelt. Wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 600.000 € Umsatzerlöse und 60.000 € Jahresüberschuss aufweisen, brauchen sie die §§ 238 bis 241 HGB nicht anzuwenden (§ 241a HGB).

Einzelunternehmen und Personengesellschaften im vorgenannten Umfang haben die Vorschriften des HGB (§§ 238-263 HGB) zu befolgen. Für sie sind keine Prüfung und keine Offenlegung des Jahresabschlusses vorgesehen.

Ausnahme: Sofern die Größenmerkmale des PubiG überschritten sind, sind dessen Normen zusätzlich zu beachten.

5.2 Unternehmen im Anwendungsbereich des Publizitätsgesetzes

Unter die Vorschriften des PubiG über den Jahresabschluss fallen nach § 3 Abs. 1 PubiG Unternehmen in der Rechtsform:

- der Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG), für die kein Abschluss nach § 264a HGB oder § 264b HGB aufgestellt wird,
- des Einzelkaufmanns,
- des Vereins, dessen Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist,
- der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts, wenn sie ein Gewerbe betreibt,

- der Körperschaft, Stiftung oder Anstalt des öffentlichen Rechts, die Kaufmann nach § 1 HGB sind oder als Kaufmann im Handelsregister eingetragen sind.

Diese Unternehmen haben bestimmte Größenkriterien zu erfüllen, bevor die Vorschriften des PubiG anzuwenden sind. Gemäß § 1 Abs. 1 PubiG ist ein Unternehmen zur **Rechnungslegung nach PubiG** verpflichtet, insofern zwei der drei nachstehenden Merkmale am Abschlussstichtag und den zwei darauf folgenden Stichtagen erfüllt sind:

Tabelle 3: Die Größenklassen nach § 1 Abs. 1 PubiG

Merkmal	Grenzen
Bilanzsumme	Übersteigt € 65 Mio.
Umsatzerlöse	Übersteigen € 130 Mio.
Arbeitnehmer	Durchschnittlich mehr als 5.000

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

5.3 Kapitalgesellschaften

Die Kapitalgesellschaften müssen neben den §§ 238-263 HGB weitere Bestimmungen des HGB (§§ 264-335c HGB) beachten. Dabei räumt der Gesetzgeber den Kapitalgesellschaften aber Erleichterungen in unterschiedlichem Umfang ein, die von der Größe der Kapitalgesellschaft abhängen. Hierfür gilt folgendes Größenmuster, wenn zwei der drei nachstehenden Merkmale an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren erfüllt sind:

Tabelle 4: Größenklassen für Kapitalgesellschaften nach §§ 267, 267a HGB

	Kapitalgesellschaften			
	Kleinst	Klein	Mittel	Groß
Umsatz (in T€)	≤ 350	≤ 6.000	≤ 20.000	> 20.000
Bilanzsumme (in T€)	≤ 700	≤ 12.000	≤ 40.000	> 40.000
Beschäftigte	≤ 10	≤ 50	≤ 250	> 250

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

Eine Kapitalgesellschaft gilt nach § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB stets als große, wenn sie eine kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft gemäß § 264d HGB ist. Dies trifft zu, 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 solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat.

Nach der Neufassung durch das BilRUG ab 2016 dürfen zahlreiche Unternehmen, die in der Vergangenheit als reine Holdings von den Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften profitiert haben, die Erleichterungen nicht mehr in Anspruch nehmen (§ 267a Abs. 3 HGB).

6 Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten

6.1 Übersicht

Tabelle 5: Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Kapitalgesellschaften

	Kapitalgesellschaften			
	Kleinst	Klein	Mittel	Groß
Bilanz-Erstellung	Ja	Ja	Ja	Ja
Veröffentlichung	Hinterlegung Handelsregister	Bundesanzeiger	Bundesanzeiger	Bundesanzeiger
GuV-Erstellung	Ja	Ja	Ja	Ja
Veröffentlichung	Nein	Nein	Bundesanzeiger	Bundesanzeiger
Anhang-Erstellung	Nein	Ja	Ja	Ja
Veröffentlichung	Nein	Bundesanzeiger	Bundesanzeiger	Bundesanzeiger
Lagebericht-Erstellung	Nein	Nein	Ja	Ja
Veröffentlichung	Nein	Nein	Bundesanzeiger	Bundesanzeiger
Aufstellungsfrist	6 Monate	6 Monate	3 Monate	3 Monate
Pflichtprüfung	Nein	Nein	Ja	Ja
Veröffentlichungsfrist	12 Monate	12 Monate	12 Monate	12 Monate bzw. 4 Monate (kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften)

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

Tabelle 6: Aufstellung, Prüfung und Offenlegung von Einzelkaufleuten und Personengesellschaften

	Einzelkaufleute, Personengesellschaften,	
	die nicht unter das PubliG fallen	die unter das PubliG fallen
Bilanz-Erstellung	Ja	Ja
Veröffentlichung	Nein	Bundesanzeiger
GuV-Erstellung	Ja	Ja
Veröffentlichung	Nein	Nein
Anhang-Erstellung	Nein	Nein
Veröffentlichung	Nein	Nein
Lagebericht-Erstellung	Nein	Nein
Veröffentlichung	Nein	Nein
Pflichtprüfung	Nein	Ja
Aufstellungsfrist	12 Monate	3 Monate

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

6.2 Prüfungspflichten

Wegen ihrer großen wirtschaftlichen Außenwirkung, besonders aber aufgrund der bei Kapitalgesellschaften besonders häufigen Trennung zwischen Eigentümern des Unternehmens und dessen Geschäftsführungsorganen, sind die **Kapitalgesellschaften mit Ausnahme der kleinen Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften verpflichtet**, ihre externe Rechnungslegung **prüfen zu lassen** (§ 316 HGB). Die Prüfung erstreckt sich auf den

- Jahresabschluss (Konzernabschluss) und
- den Lagebericht (Konzernlagebericht).

und ist von einer zur Prüfung berechtigten Person durchzuführen (**Wirtschaftsprüfer** – Prüfung aller Gesellschaftsformen, **vereidigter Buchprüfer** – nur Prüfung von Jahresabschlüssen mittelgroßer GmbHs und KapCoGes), die die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung nach Gesetz und Satzung durch einen so genannten Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss testiert (§ 322 HGB). Die Feststellung des Jahresabschlusses bzw. die Billigung des Konzernabschlusses kann erst nach erfolgter Prüfung vorgenommen werden (§ 316 Abs. 1 und 2 HGB).

6.3 Offenlegung

Die §§ 325 bis 329 HGB enthalten die von allen **Kapitalgesellschaften** zu beachtenden Offenlegungs- und Veröffentlichungsvorschriften der Unterlagen zur Rechnungslegung. Das HGB versteht unter Offenlegung die Einreichung der gesetzlich geforderten Unterlagen beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers sowie die Bekanntmachung dort.

In § 325 HGB sind die Grundformen und der Umfang der Offenlegungspflichten umschrieben, für GmbHs ist die Offenlegung der Ergebnisverwendung erleichtert. Für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften sowie Kleinstkapitalgesellschaften sehen die §§ 326, 327 HGB **größenabhängige Erleichterungen** vor. Kapitalgesellschaften sind gemäß § 264 Abs. 3 HGB und KapCoGes gemäß § 264b HGB bei Einbeziehung in einen befreienden Konzernabschluss und Erfüllung bestimmter unterschiedlicher Anforderungen von der Offenlegung befreit.

Offenlegungspflichtige Unterlagen sind der Jahresabschluss, der Lagebericht, der Bericht des Aufsichtsrats und der Ergebnisverwendungsbeschluss sowie von prüfungspflichtigen Gesellschaften der Bestätigungsvermerk oder Versagungsvermerk, hinzu kommt die Entsprechungserklärung i. S. d. § 161 AktG. Für mittelgroße und kleine Kapitalgesellschaften sowie Kleinstkapitalgesellschaften bestehen unterschiedlich ausgestaltete Erleichterungen, die bis zu einer Teiloffenlegung reichen.

Kapitalgesellschaften, die freiwillig einen IFRS-Einzelabschluss aufstellen, dürfen diesen IFRS-Einzelabschluss anstelle des HGB-Jahresabschlusses im elektronischen Bundesanzeiger bekannt machen (§ 325 Abs. 2a HGB).

Der IFRS-Einzelabschluss kann den HGB-Jahresabschluss jedoch nicht ersetzen.

Die Offenlegung hat unverzüglich nach Vorlage des Jahresabschlusses an die Gesellschafter zu erfolgen, jedoch spätestens vor Ablauf des **zwölften Monats** des folgenden Geschäftsjahres. Bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften beträgt die Frist **vier Monate**.

Wird der Jahresabschluss aufgrund nachträglicher Prüfung oder Feststellung geändert, unterliegt die Änderung nach § 325 Abs. 1b HGB der Offenlegungspflicht in oben dargestellter Weise.

Bei Verstößen gegen die Veröffentlichungspflicht wird vom Bundesamt für Justiz ein Ordnungsgeldverfahren eingeleitet. Nach § 335 Abs. 3 HGB muss der Offenlegungspflicht dann innerhalb von sechs Wochen nachgekommen werden. Ein erneuter Verstoß führt zu einem wiederholten Ordnungsgeld.

7 Vorschriften zur handels- und steuerrechtlichen Buchführung

7.1 Handelsrechtliche Buchführungspflichten

Das HGB enthält im dritten Buch Vorschriften zur Führung von Handelsbüchern. Der § 238 Abs. 1 HGB liefert die allgemeine Rechtsgrundlage der Buchführung und lautet: „Jeder Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.“ Weiß man, wer als Kaufmann im Sinne des Handelsgesetzbuchs gilt, dann bedeutet dies gleichzeitig die Verpflichtung des Betreffenden zur Buchführung. Es werden im HGB verschiedene Gruppen von Kaufleuten und die aus dieser Eigenschaft erwachsende Buchführungspflicht oder Befreiung von dieser Pflicht unterschieden.

Die von den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten betroffenen Personen ergeben sich aus folgender Übersicht:

Tabelle 7: Von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten betroffene Personen

Betroffene Personen	Beginn	Ende
Istkaufmann, § 1 HGB	Mit dem Beginn der Tätigkeit	Mit der Einstellung der Tätigkeit
Kannkaufmann, § 2 HGB	Mit der Eintragung im Handelsregister	Mit der Löschung im Handelsregister
Land- und Forstwirtschaft Kannkaufmann, § 3 HGB	Mit der Eintragung im Handelsregister	Mit der Löschung im Handelsregister
Formkaufmann, § 6 HGB	Mit dem Beginn der Tätigkeit	Mit der Einstellung der Tätigkeit

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

7.2 Steuerrechtliche Buchführungspflichten

Darüber hinaus sind die steuerrechtlichen Buchführungsvorschriften in den §§ 140 und 141 Abgabenordnung (AO) zu beachten. Der § 140 AO besagt, dass eine nach anderen Normen bestehende Buchführungspflicht auch für steuerliche Zwecke zu beachten ist (abgeleitete Buchführungspflicht). Dagegen begründet der § 141 AO eine Buchführungspflicht für steuerliche Zwecke, wenn nach anderen Normen (also vor allem dem HGB) keine Buchführungspflicht besteht (originäre Buchführungspflicht). Dies betrifft vor allem Kaufleute, deren Unternehmen einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (früher als Minderkaufleute definiert), deren Umsätze über 600.000,00 € bzw. deren Gewinne über 60.000,00 € liegen.

7.3 Umfang der Pflichten

Die wesentlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sind nachfolgend aufgeführt.

Der Kaufmann muss die **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung** beachten. Die GoB sind ein unbestimmter Rechtsbegriff, d. h. sie müssen im Einzelfall bei der Rechtsanwendung konkretisiert werden. Im Wesentlichen soll durch die GoB erreicht werden, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle des Unternehmens verschaffen kann. Dazu müssen sich die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Die nachfolgenden Anforderungen sind hierzu im Regelfall erforderliche Voraussetzungen.

7.3.1 Verwendung einer lebenden Sprache/Euro

Die Handelsbücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen in einer lebenden Sprache verfasst sein (§ 239 Abs. 1 HGB). Der Jahresabschluss ist dagegen in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen (§ 244 HGB).

7.3.2 Vollständigkeit

Die Eintragungen in den Büchern und sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig sein (§ 239 Abs. 2 HGB). Dies bedeutet, dass sämtliche Geschäftsvorfälle erfasst werden müssen, d. h. ohne Hinzufügung fiktiver Vorgänge und ohne Weglassung von Vorfällen. Darüber hinaus ist das Gebot der Vollständigkeit nur dann gewahrt, wenn Geschäftsvorfälle nicht saldiert werden.

7.3.3 Richtigkeit

Die Eintragungen müssen richtig erfolgen (§ 239 Abs. 2 HGB). Richtigkeit erfordert insbesondere die Einhaltung folgender Grundsätze:

- Die Grundaufzeichnungen müssen korrekt sein.
- Betrag und Beschreibung der Geschäftsvorfälle müssen mit dem zugrunde liegenden Tatbestand übereinstimmen.
- Jede Buchung erfordert einen zugehörigen Beleg („Keine Buchung ohne Beleg“).
- Zutreffende Kontierung der Geschäftsvorfälle.
- Korrekte Umsetzung der Kontierung in der Buchhaltung.

7.3.4 Zeitgerechte Erfassung

Mit dem ebenfalls in § 239 Abs. 2 HGB vorgeschriebenen Grundsatz der zeitgerechten Erfassung soll sichergestellt werden, dass die Geschäftsvorfälle zeitnah zu ihrer Entstehung gebucht werden.

7.3.5 Ordnung der Aufzeichnungen

Die Aufzeichnungen müssen nach § 239 Abs. 2 HGB geordnet geführt werden. Die Erfüllung dieses Anspruchs orientiert sich an der Frage, ob die Unterlagen einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Vermögenslage des Unternehmens verschaffen können.

7.3.6 Unveränderlichkeit

Der § 239 Abs. 3 HGB bestimmt, dass Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in der Weise verändert werden dürfen, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Aus diesem Grund sind Überschreibungen, Durchschreibungen, Radierungen, Überklebungen u. s. w. nicht gestattet. Änderungen, die nicht erkennen lassen, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht wurden, sind ebenfalls verboten.

7.3.7 Unterzeichnung

Der Jahresabschluss ist nach § 245 HGB vom Kaufmann unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. Darüber hinaus müssen sämtliche persönlich haftende Gesellschafter den Jahresabschluss unterzeichnen, ebenso alle Geschäftsführer bzw. Vorstände.

7.3.8 Aufbewahrung

Die Fristen betragen grundsätzlich **10 Jahre** für

- Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Abschlüsse und Lageberichte sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen und Buchungsbelege

sowie **6 Jahre** für

- empfangene und abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe und sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (§ 257 HGB).

Eine Vernichtung der Unterlagen ist dann **nicht zulässig**, wenn diese noch für laufende Verfahren, z. B. für eine **begonnene Betriebsprüfung, ein Straf- oder Klageverfahren**, benötigt werden.

Es ist auch erlaubt, alle aufbewahrungspflichtigen Unterlagen - mit Ausnahme der Abschlüsse und der Eröffnungsbilanz - **elektronisch** oder auf **Mikrofilm** zu speichern. Auf Verlangen der Finanzbehörde sind diese Unterlagen lesbar zu machen.

8 Inventar und Inventur

§ 240 HGB ist mit „Inventar“ überschrieben. Ein **Inventar** ist danach ein Vermögens- und Schuldenverzeichnis, das den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden enthält.

Demnach lässt sich die **Inventarisierung** in zwei Arbeitsgänge zerlegen:

- Aufstellung eines (mengenmäßigen) Inventars,
- Bewertung des aufgestellten Inventars.

Die Tätigkeit der **Aufnahme** der Vermögensgegenstände und Schulden ist die **Inventur**, ein Begriff, der im HGB nur in der Überschrift zu § 241 HGB zusammen mit dem Begriff der Vereinfachungsverfahren verwendet wird. Das Ergebnis der Inventarisierung sind die **Bestandsnachweise**, im Einzelnen:

- beim Anlagevermögen die Anlagenkartei,
- beim Vorratsvermögen die Inventurlisten,
- bei Forderungen und Verbindlichkeiten die Saldenlisten und Saldenbestätigungen,
- bei Guthaben und bei Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten Kontoauszüge bzw. Saldomitteilungen,
- bei Rückstellungen eine Einzelaufstellung mit Nachweisen über ihre Berechnung bzw. Schätzung.

Das Inventar und der Inventarisierungsvorgang (Inventur) sind eng miteinander verknüpft. Bei der Inventur ist zwischen dem **Zeitpunkt**, dem **Umfang** und der **Technik der Bestandsaufnahme** zu unterscheiden.

8.1 Zeitpunkt der Inventur

Tabelle 8: Inventurzeitpunkte

Stichtagsinventur	Ausgeweitete Stichtagsinventur	Vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur	Permanente Inventur
Findet exakt am Bilanzstichtag statt	Innerhalb von 10 Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag	Innerhalb von 3 Monaten vor und 2 Monaten nach dem Bilanzstichtag	Verteilung der körperlichen Bestandsaufnahme auf das Geschäftsjahr, d. h. beliebig an einem/mehreren Tag(en) zwischen zwei Bilanzstichtagen
Anschließende Vor- bzw. Rückrechnung auf den Bilanzstichtag			

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

8.2 Umfang der Inventur

Bei der **vollständigen Inventur** müssen sämtliche Vermögensgegenstände und sämtliche Schulden verzeichnet werden.

Der Buch führende kann auch ein **mathematisch-statistisches Verfahren** anwenden und hierdurch aufgrund einer Stichprobe den vorhandenen Bestand hochrechnen (**repräsentative Teilinventur**). Hierbei sind aber folgende Einschränkungen zu beachten:

- nur für Vermögensgegenstände (nicht für Schulden),
- nur anerkannte mathematisch-statistische Methoden,
- Verfahren muss den GoB entsprechen,
- Aussagewert dieses Verfahrens muss dem Aussagewert einer vollständigen körperlichen Aufnahme entsprechen.

Die repräsentative Teilinventur ist **nicht zulässig** für:

- Vermögensgegenstände mit Neigung zu unkontrolliertem Schwund,
- schlecht gelagerte Vermögensgegenstände,
- besonders wertvolle Vermögensgegenstände,
- Negativpositionen,
- Ladenhüter (Vermögensgegenstände, die im Geschäftsjahr nicht bewegt wurden), sofern die körperliche Aufnahme zur Bestimmung des Wertansatzes erforderlich ist.

8.3 Technik der Inventur

Die **körperliche Inventur** erfolgt durch Zählen, Messen und Wiegen und dient der Bestandsaufnahme physischer Vermögensgegenstände.

Die **buchmäßige Inventur** erfolgt durch Heranziehung buchmäßiger Aufzeichnungen. Sie darf nur hilfsweise zum Einsatz gelangen.

In bestimmten Fällen ist das Zählen, Messen und Wiegen unzumutbar, andererseits ist aber durch Verwendung von Hilfsgrößen dennoch ein genaues Ergebnis durch Schätzung gewährleistet. Dann kann an die Stelle der körperlichen Bestandsaufnahme die Inventur mit Hilfe von **Schätzmethoden** treten.

Bei immateriellen Vermögensgegenständen sowie bei Gütern, die sich im Lager Dritter befinden, kann die Inventur durch Heranziehung entsprechender **Urkunden** erfolgen. Mögliche Urkunden in diesem Sinne sind:

- Lagerscheine,
- Versandpapiere,
- Rechnungen mit Versanddokumenten,
- Saldenabstimmungen mit Kunden und Lieferanten.

Automatisch gesteuerte Lagersysteme sind Großraum-, Umlaufregal- oder Hochregallager, die auf einer Vielzahl oftmals identischer Lagerflächen völlig unterschiedliche Güter lagern. Durch die Art ihrer Konstruktion ist der Aufenthalt von Menschen im Regelfall nicht möglich. Aus diesem Grund ist eine vollständige körperliche Bestandsaufnahme in derartigen Systemen gelagerter Güter nicht möglich bzw. nicht vertretbar. In diesen Fällen sind Erleichterungen möglich. So kann die körperliche Bestandsaufnahme auf den Zeitpunkt der Einlagerung der Gegenstände beschränkt werden, wenn verschiedene Voraussetzungen erfüllt werden.

9 Ansatz von Vermögenswerten und Schulden

9.1 Bilanzierungsgebote

Die Bilanzierungsgebote ergeben sich aus der handelsrechtlichen Bilanzierungskonzeption. Gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB sind **Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten** in der **Bilanz auszuweisen**, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Der Unterschiedsbetrag, 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 (**entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert**), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB).

9.2 Bilanzierungsverbote

Bilanzierungsverbote verbieten die Bildung von Aktiv- oder Passivposten in der Bilanz. Qualifizieren sich Aufwendungen **nicht** als Anschaffungskosten auf einen **Vermögensgegenstand**, sind sie nicht als **Rechnungsabgrenzungsposten** zu erfassen und sind sie auch nicht als **Bilanzierungshilfe** bilanzierungsfähig, so bleibt nur der Ausweis als **Aufwand** in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Explizite Bilanzierungsverbote betreffen die Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und für die Beschaffung des Eigenkapitals (§ 248 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGB), Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen (§ 248 Abs. 1 Nr. 3 HGB) sowie selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 Satz 2 HGB). Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und die Eigenkapitalbeschaffung sind insbesondere Emissionskosten und die Kosten der Börseneinführung.

9.3 Bilanzierungswahlrechte

Bilanzierungswahlrechte bezeichnen vom Gesetzgeber eingeräumte Wahlmöglichkeiten, einen **Geschäftsvorfall mit Wirkung für die Bilanz** oder mit Wirkung für die **GuV** zu verbuchen. Die Entscheidung für einen Ausweis in der Bilanz, mithin eine Bilanzierung, führt zum Ausweis des fraglichen Postens auf der Aktivseite (Aktivierung) oder auf der Passivseite (Passivierung). Bilanzierungswahlrechte bestehen handelsrechtlich hinsichtlich der folgenden Sachverhalte:

- Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens,
- Disagio,
- Aktivierung latenter Steuern,
- Nichtansatz von Pensionsrückstellungen für so genannte Altzusagen.

Aus der Logik der doppelten Buchführung ergibt sich, dass die Aktivierung die Alternative zur Aufwandsbuchung und die Passivierung die Alternative zur Ertragsbuchung darstellt. Daraus folgt wiederum, dass jede **Aktivierung** das **Ergebnis erhöht** und jede **Passivierung dieses vermindert**. Aus bilanzpolitischer Sicht ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Aktivierung und Passivierung nur eine zeitliche Verschiebung des Ergebnisses zwischen einzelnen Perioden bewirkt: Aktivierte Beträge sind abzuschreiben, passivierte Positionen in der Folge ertragswirksam aufzulösen.

Außerdem ist zu bedenken, dass Bilanzierungswahlrechte im Fall ihrer Ausübung in den meisten Fällen bereits durch einen Blick in die Bilanz erkennbar sind und damit ihre eigentlich gewünschte Wirkung nicht entfalten können. Vielfach sieht das HGB darüber hinausgehende Erläuterungspflichten im Anhang vor.

9.4 Verrechnungsverbote/-gebote

§ 246 Abs. 2 Satz 1 HGB verbietet generell die Verrechnung von Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite, von Aufwendungen mit Erträgen sowie von Grundstücksrechten mit Grundstückslasten. Andernfalls würde der Einblick in die Vermögens- und die Ertragslage zumindest beeinträchtigt und der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 Abs. 2 HGB) verletzt. Nicht unter das Saldierungsverbot fällt die offene Absetzung bestimmter einzelner Posten in einer Vorspalte der Bilanz (z .B. Absetzung erhaltener Anzahlungen von den Vorräten gemäß § 268 Abs. 5 Satz 2 HGB).

Daneben besteht ein Verrechnungsgebot nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB von Vermögensgegenständen des Deckungsvermögens mit den dazugehörigen Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen.

Auch bei Forderungen und Verbindlichkeiten können Saldierungen in Betracht kommen. Eine Saldierung ist dann zulässig, wenn sich gleichartige, gegen dieselben Personen bestehende Forderungen und Verbindlichkeiten nach § 387 BGB aufrechenbar gegenüberstehen. Dies verlangt zumindest die Fälligkeit der Forderung und die Erfüllbarkeit der Verbindlichkeit.

9.5 Stetigkeit

Nach § 246 Abs. 3 Satz 1 HGB sind neben den Bewertungsmethoden (Bewertungs-stetigkeit nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) auch die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatzmethoden beizubehalten (zeitliche Ansatzstetigkeit). Bei vergleichbaren Posten sind danach außerdem die gleichen Ansatzmethoden anzuwenden (sachliche Ansatzstetigkeit). Ansatzmethoden umfassen das planvolle Vorgehen bei der Ausübung von Ansatzwahlrechten und Ermessensspielräumen im Rahmen der Entscheidung über den Ansatz von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, sofern der Ausübung ein bestimmtes Verfahren bzw. eine Systematik zugrunde liegt. Durchbrechungen der Ansatzstetigkeit sind nur unter den Voraussetzungen des § 252 Abs. 2 HGB zulässig.

9.6 Haftungsverhältnisse

Haftungsverhältnisse des Unternehmens sind, soweit sie nicht durch entsprechende Rückstellungen oder Verbindlichkeiten berücksichtigt werden müssen, unter der Bilanz auf der Passivseite zu vermerken (§ 251 Satz 1 HGB), d. h. nachrichtlich außerhalb der Hauptspalte anzugeben. Die Haftungsverhältnisse umfassen:

- Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln (Wechselobligo),

- Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften,
- Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen,
- Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten.

Das Scheckobligo braucht nicht genannt zu werden.

10 Bewertungsgrundsätze

10.1 Allgemeines zu Bewertungsgrundsätzen und GoB im Jahresabschluss

Für die Bewertung der Vermögensgegenstände gilt der Grundsatz der Bestimmtheit des Wertansatzes, d. h. die einzelnen Vermögensgegenstände sind mit einem einer bestimmten Bewertungsmethode folgenden Wert in der Bilanz anzusetzen.

Des Weiteren gilt der Grundsatz der Methodenfreiheit, d. h. zur Ermittlung von Wertansätzen kann jede den GoB entsprechende Bewertungs- oder Abschreibungsmethode gewählt werden, soweit sie im Einzelfall nicht gegen das Gebot der **Klarheit** und **Übersichtlichkeit** des Jahresabschlusses (§ 243 Abs. 2 HGB) verstößt. Dies bedeutet insbesondere die Erfüllung bestimmter Formalien. So sind die Bücher und Aufzeichnungen klar und übersichtlich zu führen, die Bilanz und die GuV ist in verschiedene Positionen zu gliedern. Während der Grundsatz der Richtigkeit die sachliche Richtigkeit beinhaltet, verweist der Grundsatz der Klarheit auf die **Verständlichkeit**.

Nach dem Grundsatz der Bilanzwahrheit muss der Jahresabschluss

- **bezogen auf die Sache** richtig sein (Grundsatz der Richtigkeit) und
- **bezogen auf die Person** des Bilanzierenden willkürfrei sein (Grundsatz der Willkürfreiheit).

Nach dem **Grundsatz der Richtigkeit** müssen die faktischen und rechtlichen Vorgänge zutreffend in dem Jahresabschluss abgebildet sein. Dies ist nur dann gegeben, wenn ein sachverständiger Dritter (z. B. Abschlussprüfer) in vertretbarer Zeit die objektive Übereinstimmung des Jahresabschlusses mit den zugrunde liegenden Sachverhalten überprüfen kann und zu dem Ergebnis gelangt, dass keine nennenswerten Fehler vorliegen.

Der **Grundsatz der Willkürfreiheit** verlangt, dass der Bilanzierende insbesondere Ansatz- und Bewertungsentscheidungen innerhalb der gesetzlichen Vorschriften treffen muss.

Nach dem **Grundsatz der Vollständigkeit** muss die Bilanz alle Vermögensgegenstände und Schulden eines Unternehmens und die GuV alle Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres beinhalten.

Das **Stichtagsprinzip** besagt im Grundsatz, dass für die Frage des Ansatzes und der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden die **Verhältnisse zum Abschlusszeitpunkt maßgebend** sind.

Tatsächliche Vorgänge nach dem Bilanzstichtag sind für Ansatz und Bewertung in der Bilanz **unbeachtlich** (wertbegründend). Die nach dem Bilanzstichtag bis zur Bilanzerstellung erlangte **bessere Erkenntnis über Verhältnisse am Bilanzstichtag** muss aber bei der Bilanzierung **berücksichtigt** werden (wertaufhellend).

Die GoB werden im konkreten Einzelfall durch die praktische Übung und Ansicht ordentlicher Kaufleute ausgefüllt, sofern nicht Gesetze, Verordnungen, Richtlinien sowie Gutachten und Stellungnahmen bereits eine fachgerechte Konkretisierung herbeiführen.

Tabelle 9: GoB-Übersicht

Allgemeine Grundsätze	Bewertungsgrundsätze	Sonstige Grundsätze
Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit	Grundsatz der Bilanzidentität Going-concern-Prinzip	Stichtagsprinzip
Grundsatz der Klarheit	Grundsatz der Einzelbewertung Vorsichtsprinzip (einschließlich Realisations- und Imparitätsprinzip)	
Grundsatz der Vollständigkeit	Grundsatz der Periodenabgrenzung Grundsatz der Bewertungsstetigkeit	

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

In § 252 HGB sind allgemeine Bewertungsgrundsätze kodifiziert. Es handelt sich hierbei um allgemein anerkannte GoB.

10.2 Grundsatz der Bilanzidentität

Bilanzidentität bedeutet, dass die Wertansätze in der Anfangsbilanz des Geschäftsjahres mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen müssen (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

10.3 Grundsatz der Unternehmensfortführung

Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Going-concern-Prinzip) auszugehen (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB), sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Es ist eine **Abkehr vom Grundsatz der Unternehmensfortführung** notwendig, wenn aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten ein Insolvenzverfahren eingeleitet und aufgrund dessen mit der Zerschlagung des Unternehmens gerechnet werden muss.

Das Prinzip des going-concern führt dazu, dass die Vermögensgegenstände im Allgemeinen zu einem höheren Wert angesetzt werden, als dies bei Zerschlagung der Fall wäre.

Beispiel: Typische Verpflichtungen, die aus der Einstellung der Unternehmenstätigkeit resultieren, sind z. B. (IDW RS HFA 17 „Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss“, Tz. 13):

- Vertragsstrafen für den Fall, dass Verträge nicht mehr erfüllt werden,
- Drohverlustrückstellungen im Fall zu erfüllender Verträge, wenn die erhaltene Leistung nicht mehr verwertet werden kann,
- Abfindungen für Mitarbeiter,
- Rückbau- und Abbruchverpflichtungen,
- Verpflichtungen aus der Beseitigung von Altlasten.

10.4 Grundsatz der Einzelbewertung

Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung ist jeder Vermögensgegenstand und jede Verbindlichkeit **einzel**n, d. h. voneinander getrennt, zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Was als Einzelheit in diesem Sinne anzusehen ist, bestimmt sich im Wesentlichen nach der Verkehrsanschauung. Ein Gesamtkaufpreis ist auf die einzelnen Güter aufzuteilen.

Gesetzlich geregelte Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelbewertung sind insbesondere die Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 4 HGB) und die Festbewertung (§ 240 Abs. 3 HGB), die Bildung von Bewertungseinheiten (§ 254 HGB) sowie die Bewertung wertpapiergebundener Versorgungszusagen (§ 253 Abs. 1 Satz 3 HGB).

10.5 Grundsatz der Vorsicht

Für die Bewertung gilt das Prinzip der Vorsicht (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Namentlich sind alle Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sowie alle vorhersehbaren Risiken zu berücksichtigen. Risiken und Chancen sind vorsichtig abzuschätzen.

Das **Vorsichtsprinzip** ist eines der wichtigsten und wohl auch ältesten Grundsätze. Einer der wesentlichsten Gründe für die Aufstellung der Bilanz ist, dass der Kaufmann sich einen Überblick über sein Vermögen und seine Schulden verschaffen soll und damit über seine Fähigkeit, die **Verbindlichkeiten zu begleichen**. Um diese Aufgabe zu erfüllen, **darf sich der Kaufmann nicht reich rechnen**, d. h. überhöhte Wertansätze für die vorhandenen Vermögensgegenstände aktivieren bzw. zu geringe Beträge als Schuldposten (z. B. Rückstellungen) passivieren.

Das Vorsichtsprinzip hat seinen Niederschlag in einer Reihe von Vorschriften und Bilanzierungsgrundsätzen gefunden. So ist eine höhere Bewertung

als zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) bis auf bestimmte Ausnahmefälle grundsätzlich ausgeschlossen (§ 253 Abs. 1 HGB).

In engem Zusammenhang hiermit steht das **Realisationsprinzip**, wonach Gewinne nur zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 zweiter Halbsatz HGB). Das Realisationsprinzip dient der **zeitlichen Zuordnung** der Erfolgsgrößen. Es ist erforderlich, weil durch die Erstellung von Jahresabschlüssen der während der Lebensdauer eines Unternehmens erzielte Gewinn auf die einzelnen Abrechnungsperioden verteilt wird. Gewinne oder Verluste werden dabei der Periode zugewiesen, in der sie realisiert sind. Das Prinzip besagt im **Grundsatz**, dass Aufwendungen und Erträge dann anzusetzen sind, wenn die Leistung in Anspruch genommen bzw. erbracht wurde (**Zeitpunkt der Vertragserfüllung**).

Das **Imparitätsprinzip** (§ 253 Abs. 3 Satz 5, Abs. 4 HGB) ist ebenfalls Ausfluss des Vorsichtsprinzips und besagt im **Grundsatz**, dass **Gewinne** erst im **Zeitpunkt** ihrer **Realisierung** (siehe Realisationsprinzip) ausgewiesen werden dürfen. Dagegen müssen **Verluste** schon vor ihrer Realisierung berücksichtigt werden, wenn sie in der Vergangenheit verursacht wurden (**imparitätische Ungleichbehandlung** von Gewinnen und Verlusten).

10.6 Grundsatz der Periodenabgrenzung

Nach diesem Grundsatz sind Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres unabhängig von den entsprechenden Zahlungszeitpunkten im Jahresabschluss zu berücksichtigen (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). Maßgebend für die Zurechnung zu einer bestimmten Berichtsperiode ist das Verursachungsprinzip.

10.7 Grundsatz der Bewertungsstetigkeit

Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit verlangt bei der Bewertung die Beibehaltung der auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden (zeitliche Stetigkeit, § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB). Durch **Vergleich der Jahresabschlüsse** sollen Entwicklungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens im Zeitablauf verfolgt werden können.

In begründeten Ausnahmefällen (§ 252 Abs. 2 HGB) ist es zulässig, die Bewertungspolitik an veränderte Verhältnisse anzupassen und mit der Wahl der Bewertungsmethoden dem Ziel eines sachlich zutreffenden, klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses (§ 243 Abs. 1 und 2 HGB) nahezukommen. Nach IDW RS HFA 38 „Ansatz- und Bewertungsstetigkeit im handelsrechtlichen Jahresabschluss“, Tz. 15 kommen Durchbrechungen der Bewertungsstetigkeit nur dann in Betracht, wenn die Abweichung

- durch eine Änderung der rechtlichen Gegebenheiten (insbesondere Änderung von Gesetz und Gesellschaftsvertrag/Satzung, Änderung der handels- und steuerrechtlichen Rechtsprechung) veranlasst wurde,
- unter Beachtung der GoB ein besseres Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln soll,
- dazu dient, Bewertungsvereinfachungsverfahren in Anspruch zu nehmen,
- im Jahresabschluss zur Anpassung an konzerneinheitliche Bilanzierungsrichtlinien erfolgt,
- erforderlich ist, um steuerliche Ziele zu verfolgen.

Jeder Fall einer Durchbrechung der Bewertungsstetigkeit führt bei Kapitalgesellschaften zu einer Angabepflicht nach § 284 Abs. 2 HGB im Anhang.

10.8 Bilanzielle Wertbegriffe

Nach Handels- und Steuerrecht lassen sich folgende Bewertungsmaßstäbe differenzieren:

Tabelle 10: Bewertungsmaßstäbe nach Handels- und Steuerrecht: Aktivseite

Handelsbilanz				
Anschaffungskosten	Herstellungskosten	Beizulegender Wert	Aus dem Börsen- oder Marktpreis sich ergebender Wert	Beizulegender Zeitwert
Anschaffungskosten	Herstellungskosten	Teilwert		
Steuerbilanz				

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

Darüber hinaus sind noch die Werte **Nennbetrag** (Nennwert, Nominalwert) zu nennen sowie für die **Passivseite** der **Erfüllungsbetrag** bei Verbindlichkeiten und bei Rückstellungen.

10.8.1 Anschaffungskosten

Die Definition der Anschaffungskosten leitet sich aus § 255 Abs. 1 HGB mit folgendem Grundsatz ab:

Anschaffungskosten sind die

- **Aufwendungen**, die geleistet werden um einen
- Vermögensgegenstand zu erwerben und

- ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen
- soweit sie dem Vermögensgegenstand **einzel**n zugerechnet werden können.

Die Bestandteile der Anschaffungskosten können schematisch wie folgt dargestellt werden:

Tabelle 11: Bestandteile der Anschaffungskosten

Bestandteile der Anschaffungskosten	
Anschaffungspreis	(ohne abziehbare Vorsteuer)
+ Anschaffungsnebenkosten	Maklerkosten, Provisionen Notar- und Grundbuchamtskosten Transportkosten Montagekosten Umbaukosten Versicherungen Zölle Steuern (z. B. Grunderwerbsteuer) ggf. Fremdkapitalzinsen
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	Anschaffungskosten für eingefügte Güter
- Anschaffungspreisminderungen	Skonti, Boni und Rabatte Rückvergütungen Subventionen, Zuschüsse
= Anschaffungskosten	

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

Fremdkapitalzinsen sind nur insoweit als Nebenkosten aktivierbar (Wahlrecht des § 255 Abs. 3 HGB), wie die Kredite dazu dienen, die Herstellung zu beschaffender Neuanlagen mit längerer Bauzeit durch An- oder Vorauszahlungen zu finanzieren.

Von der öffentlichen Hand erhaltene **Subventionen und Zuschüsse** entweder von den AHK abzusetzen oder durch Bildung eines Passivpostens zu neutralisieren.

10.8.2 Herstellungskosten

Die Herstellungskosten sind in § 255 Abs. 2 HGB wie folgt definiert:

Herstellungskosten sind die

- **Aufwendungen**, die durch den
- Verbrauch von Gütern und Diensten für die
- **Herstellung** eines Vermögensgegenstands, seine
- **Erweiterung** oder für eine
- über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung** entstehen.

Falls vom Ansatzwahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB Gebrauch gemacht wird, sind die Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens die bei dessen Entwicklung anfallenden Ausgaben.

Die Berechnung der Herstellungskosten kommt zum Tragen zum einen bei betrieblich genutzten selbst erstellten Maschinen, Anlagen o. Ä. und zum anderen bei den unfertigen und fertigen Erzeugnissen. Nach den handelsrechtlichen Vorschriften gibt es für die Ermittlung der Herstellungskosten Pflicht- und Wahlbestandteile. Daraus ergeben sich eine Wertuntergrenze und eine Wertobergrenze. Im Ergebnis kann dadurch das Jahresergebnis erheblich beeinflusst werden.

Die **Wertuntergrenze** ergibt sich aus dem Ansatz der folgenden Pflichtbestandteile:

- 1. Materialeinzelkosten
- + 2. Fertigungseinzelkosten
- + 3. Sonderkosten der Fertigung
- + 4. Materialgemeinkosten
- + 5. Fertigungsgemeinkosten
- + 6. Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit durch die Fertigung veranlasst (= Abschreibungen)
- = **Herstellungskosten** (Wertuntergrenze)

Die **Wertobergrenze** wird unter Einbeziehung zusätzlicher folgender Wahlbestandteile erreicht:

- + 7. Kosten der allgemeinen Verwaltung
- + 8. Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs
- + 9. Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen
- + 10. Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung
- + 11. Ggf. Fremdkapitalzinsen (wenn diese auf Zeitraum der Herstellung entfallen)
- = **Herstellungskosten** (Wertobergrenze)

Die **Vertriebskosten**, **Sondereinzelkosten des Vertriebs** und **Forschungskosten** dürfen weder nach handels- noch nach steuerrechtlichen Vorschriften in die Berechnung der Herstellungskosten aufgenommen werden.

Beispiel zu den Bewertungswahlrechten bei der Ermittlung der Herstellungskosten:

Ein Unternehmen hat zum Bilanzstichtag die unfertigen Erzeugnisse zu bewerten. Im nachfolgenden Beispiel soll der bilanzielle Ansatz ermittelt werden:

	in €
1. Materialeinzelkosten	4.000,00
+ 2. Fertigungseinzelkosten	2.000,00

+ 3. Sonderkosten der Fertigung	500,00
+ 4. Materialgemeinkosten	2.000,00
+ 5. Fertigungsgemeinkosten	4.000,00
+ 6. Wertverzehr des Anlagevermögens	500,00
= Herstellungskosten (Wertuntergrenze)	13.000,00
+ 7. Kosten der allgemeinen Verwaltung	1.000,00
+ 8. Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs	100,00
+ 9. Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen	50,00
+ 10. Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung	100,00
+ 11. Ggf. Fremdkapitalzinsen	10,00
= Herstellungskosten (Wertobergrenze)	14.260,00

In diesem Beispiel liegt die **Differenz** zwischen Wertunter- und -obergrenze bei € 1.260,00. Das heißt, das Unternehmen kann das Jahresergebnis um € 1.260,00 nach oben oder unten beeinflussen.

10.8.3 Beizulegender Zeitwert

Mit § 255 Abs. 4 HGB wurde im Rahmen des BilMoG die Definition eines beizulegenden **Zeitwerts** als neuen Bewertungsmaßstab in das Bilanzrecht eingeführt. Hiernach entspricht der beizulegende Zeitwert grundsätzlich dem Marktpreis, oder – wenn kein aktiver Markt besteht, anhand dessen sich der Marktpreis ermitteln lässt – einem nach allgemein anerkannten Bewertungsmethoden bestimmten Wert. Die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert stellt eine Durchbrechung des handelsrechtlichen Realisationsprinzips dar, wonach Gewinne nur zu erfassen sind, soweit sie realisiert sind. Da in der Steuerbilanz keine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert erfolgt, führt die handelsbilanzielle Vorgehensweise zur Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz.

Es ist eine Zeitwertbilanzierung für bestimmte Aktiva und Passiva im Zusammenhang mit **Altersversorgungsverpflichtungen** vorgesehen. So sind nach § 253 Abs. 1 Satz 3 HGB Rückstellungen zum beizulegenden Zeitwert von bestimmten Wertpapieren zu bewerten, wenn die Rückstellungen Altersversorgungsverpflichtungen betreffen und sich ihre Höhe ausschließlich nach dem Zeitwert dieser Wertpapiere (z. B. wertpapiergebundene Pensionszusage) bestimmt. Ebenfalls sind nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB mit Pensionsrückstellungen zu saldierende Vermögensgegenstände (**Deckungsvermögen**) mit ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

Der beizulegende Zeitwert ist nach einem zweistufigen Verfahren zu ermitteln. Besteht ein aktiver Markt, entspricht der beizulegende Zeitwert dem Marktpreis. Andernfalls ist der beizulegende Zeitwert mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zu ermitteln.

Ein **aktiver Markt** liegt vor, wenn der Marktpreis an einer Börse, von einem Händler, von einem Broker, von einer Branchengruppe, von einer Preisrechnungsstelle oder von einer Aufsichtsbehörde leicht und regelmäßig

erhältlich ist und auf aktuellen und regelmäßig auftretenden Markttransaktionen zwischen unabhängigen Dritten beruht.

Besteht kein aktiver Markt, ist der beizulegende Zeitwert mit Hilfe **allgemein anerkannter Bewertungsmethoden** zu ermitteln. Dazu gehören beispielsweise die Ableitung aus Marktpreisen der einzelnen Bestandteile des zu bewertenden Vermögensgegenstands, die Ableitung aus dem Marktpreis eines vergleichbaren Vermögensgegenstands oder die Anwendung von anerkannten betriebswirtschaftlichen Bewertungsmodellen.

Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt (§ 253 Abs. 4 Satz 1 HGB). **Börsenpreis** ist der an einer Börse festgestellte Preis eines dort gehandelten Vermögensgegenstandes (Wertpapier oder Ware). Der **Marktpreis** ist dagegen der zu einem bestimmten Zeitpunkt an einem bestimmten Ort für bestimmte Waren vordefinierter Güte üblich geforderte Betrag. Im Zweifel ist einem Börsenpreis wegen der größeren Transparenz der Vorzug zu geben.

Dabei ist von Bedeutung, ob die Betrachtung aus der Sicht des potenziellen Käufers oder aus der Sicht des potenziellen Verkäufers erfolgt. Vermögensgegenstände, die vom **Unternehmen benötigt** werden, sind von der **Beschaffungsseite** aus zu beurteilen. Vermögensgegenstände, die dagegen nicht mehr benötigt werden, sind sinnvollerweise nur noch durch **Veräußerung** nutzbar. Für sie ist die **Absatzseite** maßgebend.

Tabelle 12: Von Beschaffungsseite bzw. Absatzseite sich ergebender Wert

Beschaffungsseite		Absatzseite	
	Markt- oder Börsenpreis		Markt- oder Börsenpreis
+	Anschaffungsnebenkosten	-	Veräußerungskosten
=	Wert	=	Wert

Quelle: eigene Darstellung



Der beizulegende Zeitwert entspricht nicht dem für außerplanmäßige Abschreibungen maßgeblichen beizulegenden Wert.

10.8.4 Beizulegender Wert

Der beizulegende Wert wird bei Vermögensgegenständen des Anlage- bzw. Umlaufvermögens nur dann herangezogen, wenn er niedriger ist, als die (ggf. fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 253 Abs. 3 Satz 5 und Abs. 4 Satz 2 HGB). In der Literatur wird daher auch vom **niedrigeren beizulegenden Wert** gesprochen. Das HGB selbst gibt keine Definition des Begriffs. In diesem Zusammenhang kommt der sinnvollen Verwendung des Vermögensgegenstands die entscheidende Bedeutung zu. Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber dem Unternehmen die

Möglichkeit (bzw. ggf. auch die Pflicht) geben wollte, den Vermögensgegenstand auf den Wert abzuschreiben, bei dessen Ansatz er im Unternehmen noch sinnvoll einsetzbar ist.

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind im Regelfall zur dauerhaften Nutzung im Betrieb bestimmt. Aus diesem Grund sind die **Wiederbeschaffungskosten** für den beizulegenden Wert maßgebend. Dagegen ist von der Veräußerungsseite auszugehen, wenn einzelne Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (z. B. wegen Umstellung der Produktion, Anschaffung neuer Maschinen u. a.) zum Verkauf bestimmt sind. Vermögensgegenstände, die zwar weiterhin genutzt werden sollen, deren Nutzung sich aber nur durch Berücksichtigung eines Wertabschlages rechnet, sind mit diesem Wert anzusetzen. Unterster Wert ist generell der **Einzelveräußerungspreis abzüglich Veräußerungskosten**, denn dieser Betrag ist auf dem Markt auf jeden Fall erzielbar.

Bei **Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens** hängt die Frage der relevanten Marktseite ebenfalls von der Verwendung ab. Der beizulegende Wert ist hier nur dann von Bedeutung, wenn kein Wert aus dem Börsen- oder Marktpreis abgeleitet werden kann. **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe** werden bei der Produktion von Gütern eingesetzt und orientieren sich in ihrem Wert regelmäßig an der **Beschaffungsseite**. Nur dann, wenn diese Vermögensgegenstände nicht in die Produktion eingehen, sondern veräußert werden sollen (z. B. weil ein ganzer Produktionszweig aufgegeben werden soll), ist die Orientierung an der **Verkaufsseite** von Bedeutung. Für **Handelswaren** kommt sowohl die **Beschaffungs- als auch die Veräußerungsseite** für die Ermittlung des beizulegenden Wertes zur Anwendung. Eine Handelsware wird keinen höheren als den niedrigeren der beiden Werte aufweisen.

Unfertige und fertige Erzeugnisse sind vorwiegend von der **Veräußerungsseite** zu bewerten. Nach dem **Grundsatz der verlustfreien Bewertung** sind diese Vermögensgegenstände so anzusetzen, dass aus dem Verkauf kein Verlust mehr entsteht. Mit anderen Worten: Der Verlust wird vorweggenommen (antizipiert). Danach ist folgendes Schema zu beachten:

Verlustfreie Bewertung unfertiger und fertiger Erzeugnisse und Waren

Voraussichtlicher Veräußerungserlös
(unter Beachtung des Vorsichtsprinzips geschätzt)

- Weitere Fertigstellungskosten (bei unfertigen Erzeugnissen)
- Erlösschmälerungen (Skonti, Boni und Rabatte)
- Verpackungskosten, Frachten
- Vertriebskosten (z. B. Provisionen)
- Künftige Verwaltungskosten
- Zinsaufwendungen bis zum Verkauf

= Beizulegender Wert

10.8.5 Nennwert

Für Wertpapiere sowie Forderungen existiert darüber hinaus der Nennwert (auch Nennbetrag oder Nominalwert). Dies ist der aufgedruckte bzw. zu fordernde Betrag. Daneben zeigt der Marktwert die Einschätzung der Werthaltigkeit dieser Ansprüche durch den Markt an.

10.8.6 Erfüllungsbetrag

Der § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB sieht vor, dass Verbindlichkeiten zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen sind.

Nach der Gesetzesbegründung zum BilMoG soll durch diese Regelung für **Verbindlichkeiten** klargestellt werden, dass hiervon nicht nur aus Geldzuflüssen stammende Verbindlichkeiten, sondern auch Sachleistungsverpflichtungen (z. B. aus Tauschvorgängen) erfasst sein sollen. Geldleistungsverpflichtungen sind also zum Rückzahlungsbetrag anzusetzen, Sachleistungsverpflichtungen zum im Erfüllungszeitpunkt voraussichtlich aufzuwendenden Geldbetrag.

Die Bewertung zum Erfüllungsbetrag bedeutet für **Rückstellungen**, dass ihre Höhe von den Preis- und Kostenverhältnissen im Zeitpunkt des tatsächlichen Anfalls der Aufwendungen abhängt. Daher sind auch zukünftige Preis- und Kostensteigerungen ebenso wie Preis- und Kostensenkungen zu berücksichtigen.

Gemäß § 253 Abs. 2 HGB besteht die verpflichtende **Abzinsung** von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr für die Handelsbilanz.

Für die Abzinsung ist der durchschnittliche fristenkongruente Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre anzusetzen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB). Der Zinssatz wird von der Deutschen Bundesbank gemäß der Rückstellungsabzinsungsverordnung monatlich ermittelt und ist auf ihrer Internetseite abrufbar.

Beispiel: Die Restlaufzeit einer Rückstellung beträgt voraussichtlich drei Jahre. Es ist der durchschnittliche (von der Deutschen Bundesbank veröffentlichte) Marktzins der letzten sieben Jahre für dreijährige Laufzeiten heranzuziehen, beispielsweise 1,53% zum 30. September 2017.

Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen dürfen pauschal mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt (§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB).

Ab dem Geschäftsjahr 2016 ist im handelsrechtlichen Jahresabschluss der 10-Jahresdurchschnittszinssatz bei der Abzinsung von Altersversorgungsrückstellungen anzuwenden (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB). Für die Unterneh-

men entstehen dadurch deutliche Entlastungen, da die Pensionsrückstellungen stark durch das niedrige Zinsumfeld in die Höhe getrieben wurden.

Steuerlich sind Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen. Der Zinssatz beträgt abweichend vom Handelsrecht 5,5%. Bei Pensionsverpflichtungen beläuft sich der Zinssatz auf 6%.

10.8.7 Teilwert

Der Teilwert ist ein **rein steuerlicher Wert**. Seine Definition enthält § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sowie § 10 BewG wie folgt:

Teilwert ist der Betrag, den ein **Erwerber des ganzen Betriebs** im Rahmen des **Gesamtkaufpreises** für das **einzelne Wirtschaftsgut** ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den **Betrieb fortführt**.

Der Teilwert kommt sowohl für **Wirtschaftsgüter** (= Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz) des **Anlagevermögens** als auch des **Umlaufvermögens** zur Anwendung. Er kann (dauerhafte Wertminderung vorausgesetzt) nur dann angesetzt werden, wenn er niedriger ist als die AHK bzw. bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern die fortgeführten (d. h. um planmäßige Abschreibungen verminderten) AHK.

Die Rechtsprechung und der Gesetzgeber geben nicht an, nach welchen einzelnen Überlegungen die Werte der Güter zu ermitteln sind. Dies ist vielmehr aus dem **Einzelfall** abzuleiten. Die **Rechtsprechung** hat dazu verschiedene **Teilwertvermutungen** aufgestellt, die vom Steuerpflichtigen zu widerlegen sind, wenn er einen niedrigeren Wert ansetzen will.

Im Einzelfall können sich nach der steuerrechtlichen Teilwertdefinition höhere Wertansätze ergeben als handelsrechtlich gerechtfertigt erscheint, z. B. wenn die Finanzverwaltung die Notwendigkeit von handelsrechtlichen Abschreibungen nicht anerkennt.

11 Gliederung der Bilanz

Die Gliederung der Bilanz und der GuV ist nur für Kapitalgesellschaften vorgegeben. Andere Unternehmen können die Gliederung im Rahmen der GoB wählen.

11.1 Grundlagen

Sowohl die Bilanz als auch die GuV können in der **Kontoform** als auch in der **Staffelform** dargestellt werden.

In der Kontoform werden bei der Bilanz Vermögensgegenstände und Schulden bzw. bei der GuV Aufwendungen und Erträge nebeneinander

gestellt. Bei der Staffelform werden diese Positionen untereinander aufgeführt.

Tabelle 13: Kontoform

AKTIVA		PASSIVA	
Anlagevermögen	100	Eigenkapital	90
Umlaufvermögen	200	Rückstellungen	110
Rechnungsabgrenzungsposten	30	Verbindlichkeiten	130
	330		330

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

Tabelle 14: Staffelform

AKTIVA	
Anlagevermögen	100
Umlaufvermögen	200
Rechnungsabgrenzungsposten	30
	330
PASSIVA	
Eigenkapital	90
Rückstellungen	110
Verbindlichkeiten	130
	330

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

Bilanz und GuV müssen klar und übersichtlich sein. Dazu ist die getrennte Darstellung von Aktiva und Passiva sowie von Aufwendungen und Erträgen erforderlich. Die Posten sind sachgerecht zu bezeichnen, zu zweckmäßigen Gruppen zusammenzufassen und voneinander hervorzuheben. Folgende Gliederungsprinzipien sind für die **Bilanz** denkbar:

Tabelle 15: Gliederungsprinzipien für die Bilanz

Gliederung nach		
Liquidität	Rechtsverhältnisse	Ablauf
Gliederung der Aktiva nach dem Grad der Liquidierbarkeit; Gliederung der Passiva nach der Fälligkeit	Gliederung der Aktiva nach Sachen (bewegliche und unbewegliche) und Rechten; Gliederung der Passiva nach Eigenkapital und Verbindlichkeiten und innerhalb dieser z. B. die Verbindlichkeiten nach Kreditgeber (Banken, verbundene Unternehmen etc.), Sicherheiten u. s. w.	Gliederung der Aktiva nach der Abfolge des betrieblichen Leistungsprozesses in Anlagevermögen, Umlaufvermögen (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen etc.); für die Passivseite eignet sich dieses Prinzip nur unzureichend.

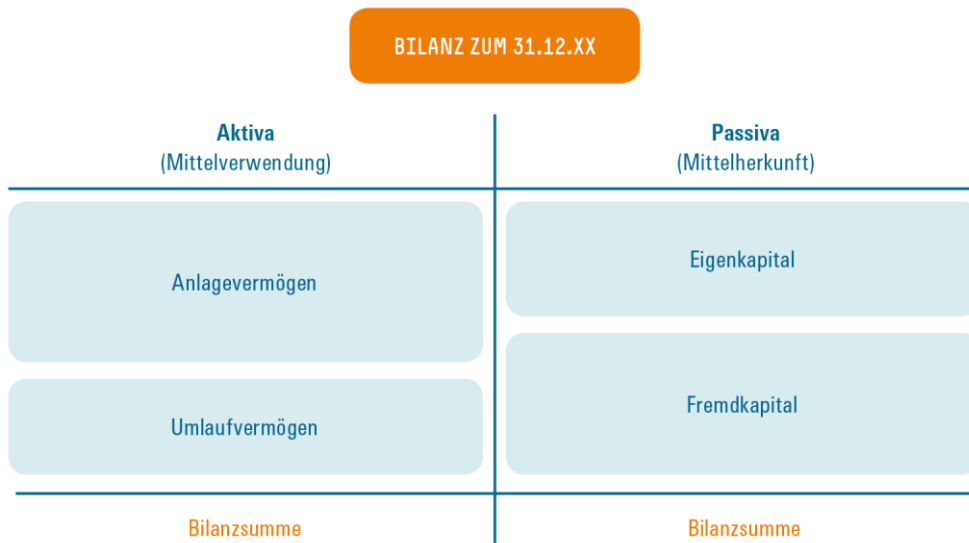
Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

11.2 Charakteristik, Inhalt und Struktur einer Bilanz

Eine Bilanz kann als kontenmäßige Gegenüberstellung von Vermögen (auf der so genannten Aktivseite) und Kapital (auf der so genannten Passivseite) zu einem Stichtag bezeichnet werden. Auf der Aktivseite der Bilanz (linke Seite) sind die Vermögensgegenstände aufgelistet (Mittelverwendung). Auf der Passivseite der Bilanz (rechte Seite) wird ersichtlich, mit welchen Mitteln das Vermögen der Aktivseite finanziert wurde, z. B. in welchem Verhältnis Eigen- und Fremdkapital im Unternehmen eingesetzt sind, mit denen dann Investitionen finanziert wurden (Mittelherkunft). Ein grobes Gliederungsschema einer HGB-Bilanz findet sich in der nachstehenden Abbildung.

Abbildung 2: Gliederungsschema einer HGB-Bilanz

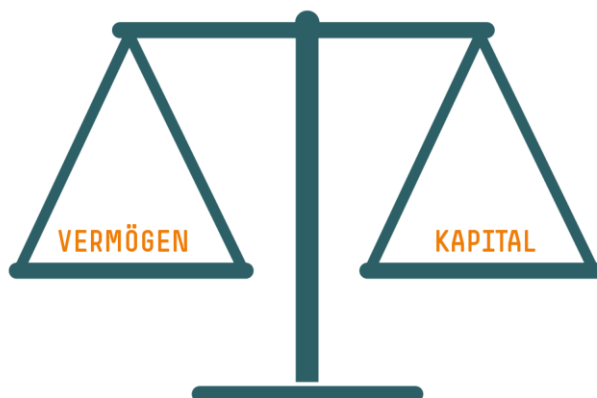


Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

Aufgrund der betragsmäßigen Gleichheit des Vermögens (Aktivseite) und des zur Finanzierung des Vermögens aufgewandten Eigen- und Fremdkapitals kann die Bilanz auch als Waage dargestellt werden, wie nachfolgende Abbildung zeigt:

Abbildung 3: Modell Bilanzwaage



Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

Die Darstellung verdeutlicht, dass das Vermögen und das dafür eingesetzte Kapital auf beiden Seiten der Bilanz einander entsprechen müssen. Die Bilanzsumme wird für die Aktiv- und die Passivseite der Bilanz ermittelt und ist jeweils auf beiden Seiten der Bilanz identisch. Dieses ergibt sich zwingend aus der Tatsache, dass das Eigenkapital die Differenz zwischen dem Vermögen (der Aktivseite) und dem Fremdkapital (der Passivseite) ist.

11.2.1 Handels-, Steuer-, Einheitsbilanz, Eröffnungsbilanz

Die **Handelsbilanz** wird im Rahmen des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach den Vorschriften des HGB erstellt und soll externen Adressaten Informationen über die Vermögenslage geben.

Die **Steuerbilanz** dient der Vermögens- und Gewinnermittlung als Grundlage für die Besteuerung.

Entspricht die aufgestellte Handelsbilanz in vollem Umfang auch den steuerrechtlichen Vorschriften, spricht man von einer **Einheitsbilanz**. Durch das BilMoG wurde die umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft. Außerdem wurde handelsrechtlichen Neuerungen durch steuerliche Beschränkungen entgegengewirkt. Durch die Abkopplung des Steuerrechts vom Handelsrecht gelingt es nur noch selten, eine Einheitsbilanz aufzustellen.

Gemäß § 242 HGB hat der Kaufmann „zu Beginn seines Handelsgewerbes ... einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darzustellenden Abschluss (**Eröffnungsbilanz**, ...) aufzustellen.“ Für die Folgejahre dient die Eröffnungsbilanz der Übertragung der Aktiva und Passiva auf die neue Rechnungsperiode. Für sie gilt dann das Prinzip der Bilanzidentität, wonach die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen müssen.

11.2.2 Bilanz der Einzelkaufleute und Personengesellschaften

Die Gliederung der Bilanz der Einzelkaufleute und der Personengesellschaften ist gesetzlich im Einzelnen nicht verbindlich festgelegt. Als konkrete Norm bestimmt § 247 Abs. 1 HGB lediglich den getrennten Ausweis von Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Eigenkapital, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten. Eine weitere Aufgliederung wird zumindest nicht ausdrücklich verlangt.

11.2.3 Bilanz der Kapitalgesellschaften

Für Kapitalgesellschaften wird im Gegensatz zu den Einzelkaufleuten und Personengesellschaften die Gliederung der Bilanz (§ 266 HGB) verbindlich vorgeschrieben.

In diesem Zusammenhang gewährt der Gesetzgeber für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften sowie Kleinstkapitalgesellschaften Erleichterungen, das heißt deren Gliederung von Bilanz und GuV kann weniger detailliert sein als bei großen Kapitalgesellschaften.

Da es immer wieder branchen- und unternehmensbezogene sowie einzelfallorientierte Besonderheiten gibt, die der Gesetzgeber unmöglich voraussehen kann, sind darüber hinaus besondere Gliederungsprinzipien zu beachten, die immer dann eine Rolle spielen, wenn die gesetzlich vorgesehene Gliederung den Einzelsachverhalten nicht gerecht wird.

Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen. Dabei haben große und mittelgroße Kapitalgesellschaften die nachfolgend aufgeführten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen. Eine ausführlichere Gliederung findet sich in § 266 HGB. Kleinstkapitalgesellschaften und kleine Kapitalgesellschaften brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufstellen.

Tabelle 16: Bilanz nach § 266 HGB

AKTIVA	PASSIVA
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	I. Gezeichnetes Kapital
II. Sachanlagen	II. Kapitalrücklage
III. Finanzanlagen	III. Gewinnrücklagen
B. Umlaufvermögen	IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
I. Vorräte	V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	B. Rückstellungen
III. Wertpapiere	C. Verbindlichkeiten
IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	D. Rechnungsabgrenzungsposten
C. Rechnungsabgrenzungsposten	E. Passive latente Steuern
D. Aktive latente Steuern	
E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	
Bilanzsumme	Bilanzsumme

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

11.3 Die Aktivseite der Bilanz

11.3.1 Anlagevermögen

Das Anlagevermögen fasst alle Vermögenswerte zusammen, die dem Unternehmen dauerhaft (länger als ein Jahr) zur Verfügung stehen.

Immaterielle Vermögensgegenstände

Zu den immateriellen Vermögensgegenständen gehören Rechte, Patente, Lizenzen und die darauf geleisteten Anzahlungen sowie der Geschäfts- oder Firmenwert. Es handelt sich um Vermögensgegenstände, die **nicht körperlich** sind.

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Daneben besteht ein **Aktivierungswahlrecht** für **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens** (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB). Für das Aktivierungswahlrecht in Betracht kommen daher vor allem Entwicklungskosten auf technische Verfahren, Patente, Produkt-Know-how und Software. Forschungskosten dürfen nicht berücksichtigt werden (§ 255 Abs. 2 Satz 4 HGB).

Geschäfts- oder Firmenwert

Der Geschäfts- oder Firmenwert entsteht immer dann, wenn ein Betrieb oder selbstständiger Betriebsteil erworben wird und der **Kaufpreis höher** ist als die Summe der Werte der **einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich übernommener Schulden** (so genannter *asset deal*). Es werden hierbei keine Geschäftsanteile an Kapitalgesellschaften erworben (so genannter *share deal*).

Es kommt nicht darauf an, ob die übernommenen Vermögenswerte bislang aktiviert waren. Zur Ermittlung muss also zunächst eine Aufstellung aller einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden (einschließlich Eventualschulden) vorgenommen werden. Im Anschluss daran ist den einzelnen Gegenständen ein Wert beizumessen. Dies kann nur der im Zeitpunkt der Übernahme aktuelle Zeitwert sein. Die **Differenz** zwischen dieser **Summe** und dem **höheren Kaufpreis** für das Unternehmen ist der **entgeltlich erworbene = derivative Geschäfts- oder Firmenwert**. Für ihn besteht eine **Ansatzpflicht** in der Handelsbilanz (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB). Dagegen ist die Aktivierung des **selbst geschaffenen = originären Geschäfts- oder Firmenwerts** (hier als Differenz zwischen dem **nicht durch Kauf** konkretisierten **Marktwert** des **Gesamtunternehmens** und der **Summe der Einzelwerte**) **nicht zulässig**.

In der Handelsbilanz werden die Anschaffungskosten über die voraussichtliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts verteilt (§ 253 Abs. 3 HGB).

In § 253 Abs. 3 HGB wird die Abschreibungsdauer bei aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerts sowie selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, bei denen die **Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt** werden kann, geregelt. Planmäßige Abschreibungen sind hierbei über einen Zeitraum von **zehn Jahren** vorzunehmen. Der Zeitraum, über den die Abschreibung eines aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerts erfolgt, ist im Anhang zu erläutern.

Bei einem außergewöhnlichen Wertverlust ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Ein niedrigerer Wertansatz eines entgeltlich er-

worbenen Geschäfts- oder Firmenwertes ist beizubehalten (Wertaufholungsverbot gemäß § 253 Abs. 5 HGB).

In der **Steuerbilanz** besteht für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert eine Ansatzpflicht gemäß § 5 Abs. 2 EStG. Der § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG schreibt eine lineare AfA über **15 Jahre** vor.

Geleistete Anzahlungen

Geleistete Anzahlungen sind finanzielle Vorleistungen auf ein bilanzrechtlich schwebendes Geschäft, das auf den Erwerb immaterieller Anlagegegenstände, Sachanlagen oder Vorräte gerichtet ist.

Sachanlagen

Die Sachanlagen bilden neben den immateriellen Vermögensgegenständen die zweite Position im Anlagevermögen und bestehen aus **materiellen Vermögensgegenständen**, die dem Unternehmen dauerhaft zur Verfügung stehen sollen. Zu den Sachanlagen zählen Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken, technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, die Betriebs- und Geschäftsausstattung und geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau.

Bei der Bewertung von **Immobilien** ist das Gebäude und der dazugehörige Grund und Boden getrennt zu betrachten: Der **Grund und Boden** ist **nicht abnutzbar**. Für ihn kommt daher eine planmäßige Abschreibung nicht in Betracht. Dagegen sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Gebäudes planmäßig über die voraussichtliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen.

Mit Ausnahme der geleisteten Anzahlungen und Anlagen im Bau werden auch alle anderen Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens **planmäßig abgeschrieben**. Darüber hinaus sind für alle Vermögensgruppen außerplanmäßige Abschreibungen bei dauernder Wertminderung erforderlich (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB, gemildertes Niederstwertprinzip).

Finanzanlagen

Bei den Finanzanlagen handelt es sich um Finanzinvestitionen bei anderen Unternehmen.

Dabei ist zu differenzieren, ob die Investition der reinen Kapitalanlage dient (Ausweis unter „Wertpapiere des Anlagevermögens“) oder ob die Finanzanlage dazu bestimmt ist, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu einem anderen Unternehmen zu dienen (Ausweis unter „**Anteile an verbundenen Unternehmen**“ bzw. „**Beteiligungen**“).

Aufgrund der Auflistung der Anteile an verbundenen Unternehmen und der Beteiligungen im Anhang ist grundsätzlich ersichtlich, in welchem Umfang sich die Kapitalgesellschaft an anderen Unternehmen beteiligt hat und somit, auf welche(s) Unternehmen es ggf. Einfluss nehmen kann.

Des Weiteren werden unter dieser Position **Ausleihungen** ausgewiesen, die langfristig außerhalb des eigenen Unternehmens angelegte Forderungen darstellen. Die Ausleihungen an verbundene Unternehmen werden von den übrigen langfristigen Forderungen gesondert ausgewiesen, da verbundene Unternehmen oftmals auch einen gewissen Verbund von Risiken darstellen. Aufgrund der gegenseitigen Verpflichtungen ist die Wahrscheinlichkeit größer, dass Ausleihungen auch dann vorgenommen oder beibehalten werden, wenn dies wegen des gestiegenen Bonitätsrisikos gegenüber fremden Unternehmen nicht erfolgt wäre. Dieses möglicherweise höhere Risiko soll dem Bilanzleser verdeutlicht werden.

Bei Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung vorgenommen werden (§ 253 Abs. 3 Satz 6 HGB).

11.3.2 Umlaufvermögen

Im Umlaufvermögen befinden sich Vermögensgegenstände des Unternehmens, die nicht zum Anlagevermögen gehören und keine Rechnungsabgrenzungsposten darstellen. Vermögensgegenstände, die dem Unternehmen **nicht dauerhaft** zur Verfügung stehen, werden daher dem Umlaufvermögen zugeordnet.

Von den drei möglichen Wertansätzen, den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, dem Börsen- oder Marktpreis und dem am Abschlussstichtag beizulegenden Wert ist bei den Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens stets der niedrigste Wert anzusetzen (strenges Niederstwertprinzip, § 253 Abs. 4 HGB).

Vorräte

Vorräte schließen das gesamte Vorratsvermögen ein, das wiederum unterteilt wird in Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, in unfertige Erzeugnisse und Leistungen, in fertige Erzeugnisse und Waren sowie in darauf geleistete Anzahlungen.

Unfertige Erzeugnisse sind für materielle Güter der Zwischenschritt zwischen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen auf der einen Seite und den fertigen Erzeugnissen auf der anderen Seite. Für Dienstleistungen lautet die Bezeichnung **unfertige Leistungen**. Was als unfertig und was als fertig zu bezeichnen ist, richtet sich einerseits bei Auftragsleistungen nach dem erteilten Auftrag und andererseits bei Serien- und Massenfertigung nach dem Geschäftszweck des betreffenden Unternehmens.

Fertige Erzeugnisse sind die vom bilanzierenden Unternehmen selbst hergestellten und zum Verkauf bestimmten Produkte. Dagegen sind **Waren** vom Unternehmen eingekaufte und unverändert zum Verkauf bestimmte Güter, also Handelsartikel.

Forderungen

Die Position umfasst Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände. Unter den **Forderungen** sind Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen (z. B. Liefer-, Dienstleistungs- oder Werkverträgen) zu verstehen, bei denen das bilanzierende Unternehmen seine Vertragsverpflichtungen (z. B. Lieferung von Waren) bereits erfüllt hat, die Zahlung des Vertragspartners aber noch aussteht. Sämtliche Forderungen sind daher **Ansprüche auf Geldleistungen**.

Beispiel: Ein Unternehmen räumt seinen Kunden ein Zahlungsziel nach Warenlieferung ein. Zum Bilanzstichtag ist die Warenlieferung erfolgt, es ist aber noch keine Zahlung eingegangen, somit besteht eine Forderung aus Lieferungen und Leistungen, die zu bilanzieren ist.

Die Position **sonstige Vermögensgegenstände** stellt einen Sammelposten dar. Hierzu gehören z. B. Kautionen, Steuererstattungsansprüche, Schadensersatzansprüche, Gehaltsvorschüsse, Forderungen aus Treuhandverhältnissen und Ähnliches.

Forderungen mit einer **Restlaufzeit** von mehr als einem Jahr sind gesondert in der Bilanz auszuweisen. Diese gesetzliche Vorgabe ist sinnvoll, um die Liquidität des Unternehmens besser beurteilen zu können.

Hat das Unternehmen Informationen über die gesunkene Werthaltigkeit einer bestimmten Forderung, so ist hierfür eine Abschreibung vorzunehmen. Dies erfolgt im Wege der Einzelbewertung (**Einzelwertberichtigung**). Oftmals wird aber eine Vielzahl von Forderungen bestehen, über deren Werthaltigkeit der Kaufmann weder positive noch negative Informationen hat. Da aber aus der Erfahrung der Vergangenheit damit zu rechnen ist, dass ein bestimmter Prozentsatz dieser Forderungen ausfallen wird, hat er im Wege einer Sammelbewertung eine entsprechende Abschreibung vorzunehmen (**Pauschalwertberichtigung**). In der Praxis wird häufig eine Kombination beider Verfahren verwendet.

Wertpapiere

Wertpapiere verbriefen Rechte in Form von Forderungen oder Anteilen an anderen Unternehmen.

Die Position kann in folgende Unterpositionen gegliedert werden:

Anteile an verbundenen Unternehmen, für die keine dauerhafte Besitzabsicht besteht, müssen gesondert im Umlaufvermögen ausgewiesen werden.

Sonstige Wertpapiere sind zur vorübergehenden Anlage liquider Mittel bestimmt. Es kann sich dabei um Pfandbriefe, Industrieobligationen, öffentliche Anleihen oder Ähnliches handeln.

Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks

Hier sind alle Bar- und Buchgeldbestände, auch bargeldähnliche Bestände wie Schecks, Briefmarken und Gebührenmarken, auszuweisen. Es handelt sich dabei um die zum Bilanzstichtag vorhandene Liquidität.

11.3.3 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

Rechnungsabgrenzungsposten sind keine Vermögensgegenstände, sondern Posten, die der Erfolgsabgrenzung mit dem Ziel einer periodengerechten Erfolgsermittlung dienen.

Sie werden auf der Aktivseite der Bilanz gebildet, wenn das Unternehmen Vorauszahlungen für zu empfangende Leistungen des folgenden Geschäftsjahres geleistet hat, z. B. für Mieten, Zinsen oder Versicherungsprämien.

11.3.4 Aktive latente Steuern

Mit der Neufassung des § 274 HGB wird im Rahmen des BilMoG inhaltlich und konzeptionell die latente Steuerabgrenzung neu geregelt. Die bisherige konzeptionelle Basis – das GuV-orientierte Konzept – wird durch das im Rahmen der internationalen Rechnungslegungsstandards übliche **bilanzorientierte Konzept** ersetzt. Die latente Steuerabgrenzung orientiert sich somit konzeptionell nicht mehr an Differenzen, die aus unterschiedlichen handelsrechtlichen und steuerlichen Jahresergebnissen resultieren (periodengerechte „Steuerabgrenzung“ als Ziel), sondern an Differenzen, die sich aus unterschiedlichen Wertansätzen in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz ergeben (richtige Vermögensdarstellung latenter Steuererstattungen und -zahlungen als Ziel).

Der Ansatz aktiver latenter Steuern ist im Jahresabschluss unter folgenden Voraussetzungen zulässig (**Wahlrecht**):

- zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen bestehen Differenzen,
- diese Differenzen bauen sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ab und
- hieraus ergibt sich insgesamt eine künftige Steuerentlastung.

Beispiel: Werden z. B. in der Handelsbilanz pflichtgemäß Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB), entsteht aufgrund des steuerrechtlichen Verbots derartiger Rückstellungen (§ 5 Abs. 4a EStG) eine Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz bei diesem Posten. Bei dem späteren

Verbrauch der Rückstellung ergibt sich eine künftige Steuerentlastung, da das zu versteuernde Einkommen hinsichtlich dieses Sachverhalts niedriger sein wird (Aufwand wird erst in Folgejahren berücksichtigt) als das handelsrechtliche Ergebnis vor Steuern. Die Ertragsteuerentlastung kann im Jahr der Rückstellungsbildung als aktive latente Steuern aktiviert werden (latente Steuererträge in GuV), die beim Verbrauch der Rückstellung ebenfalls aufzulösen ist (latenter Steueraufwand in GuV).

Darüber hinaus sind bei der Berechnung aktiver latenter Steuern **steuerliche Verlustvorträge** zu berücksichtigen, soweit eine Verrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartet wird (§ 274 Abs. 1 Satz 4 HGB). An die Untermauerung einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit für künftige steuerpflichtige Einkünfte zur Realisierung aktiver latenter Steuern sind deshalb hohe Anforderungen zu stellen. Dies gilt insbesondere, wenn das Unternehmen in der Vergangenheit keine ausreichenden nachhaltigen Einkünfte erzielt hat.

Kleine Kapitalgesellschaften und **Kleinstkapitalgesellschaften** (§ 267a Abs. 2 HGB) sind gemäß § 274a Nr. 4 HGB von der Anwendung des § 274 HGB **befreit**.

11.3.5 Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung

Nach § 246 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 HGB sind die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogenen Vermögensgegenstände, die ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen, mit diesen Schulden zu verrechnen. Aus dieser Verrechnungspflicht von Altersversorgungsverpflichtungen, die auch für vergleichbare langfristige fällige Verpflichtungen gilt, mit bestimmten Vermögensgegenständen (Deckungsvermögen), die zur Erfüllung dieser Verpflichtungen dienen (z. B. Rückdeckungsversicherungsansprüche), kann es durch die **Saldierung** zu einem **aktiven Unterschiedsbetrag** kommen. Ein aktiver Unterschiedsbetrag entsteht dann, wenn die Höhe der Verpflichtung geringer als der Wert des Deckungsvermögens ist. Nach § 246 Abs. 2 Satz 3 HGB wird der Unterschiedsbetrag als gesonderter Posten aktiviert. Die Bewertung erfolgt zum beizulegenden Zeitwert. Die Saldierung wird entsprechend mit den zugehörigen Aufwendungen und Erträgen aus der Abzinsung und aus dem zu verrechnenden Vermögen vorgenommen.

Durch die abweichende steuerliche Behandlung ist der Posten bei der Berechnung der latenten Steuern zu berücksichtigen.

11.4 Die Passivseite der Bilanz

11.4.1 Eigenkapital

Dabei handelt es sich um die buchmäßige Differenz zwischen den gesamten Aktiva und den übrigen Posten der Passivseite. Die von den Anteilseignern einem Unternehmen überlassenen Mittel haben nur dann Eigenkapitalcharakter, wenn sie im Insolvenzfall zur Haftungsmasse gehören.

Gezeichnetes Kapital bezeichnet die Summe der Nominalbeträge (Nennbeträge) des Eigenkapitals der Anteilseigner und ist meistens konstant. Das gezeichnete Kapital verändert sich in der Regel nur dann, wenn die Hauptversammlung oder Gesellschafterversammlung eine Kapitalerhöhung oder -herabsetzung beschließt. Das gezeichnete Kapital wird bei Aktiengesellschaften als Grundkapital und bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung als Stammkapital bezeichnet.

Ausstehende Einlagen (rechtlich handelt es sich um Forderungen an Gesellschafter), die nicht eingefordert sind. Sie sind auf der Passivseite der Bilanz von der Summe des gezeichneten Kapitals in einer Vorspalte abzusetzen. Etwaige bereits eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Beträge sind gesondert unter den Forderungen auszuweisen (§ 272 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Die **Kapitalrücklage** setzt sich aus der Summe der Eigenkapitalzahlungen zusammen, die über das gezeichnete Kapital hinausgehen. Das variable Eigenkapital dient unter anderem dazu, auftretende Verluste ausgleichen zu können, ohne dabei das gezeichnete Kapital anzugreifen. Die Bildung einer Kapitalrücklage erhöht die Haftungsbasis, schützt die Gläubiger und bietet einen gewissen Schutz bei wirtschaftlichen Krisen.

Gewinnrücklagen entstehen durch die Einbehaltung von Gewinnen aus vorangegangenen Geschäftsjahren. Die Bilanzposition „Gewinnrücklage“ kann sich wiederum in mehrere Unterpositionen gliedern. Bei Aktiengesellschaften und KGaA ist eine gesetzliche Gewinnrücklage zu bilden, bis sie und die Kapitalrücklagen nach § 272 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 HGB 10% des Grundkapitals betragen. Ferner werden satzungsmäßige Rücklagen, Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen und andere Gewinnrücklagen bilanziert.

Eigene Anteile sind von einer Kapitalgesellschaft zurückgekaufte eigene Aktien oder GmbH-Anteile. Der Erwerb eigener Anteile (auch der unentgeltliche Erwerb) ist unabhängig davon, zu welchem Zweck der Erwerb erfolgt, und unabhängig von der Rechtsform der Kapitalgesellschaft, wie folgt zu bilanzieren (§ 272 Abs. 1a HGB): Der Nennbetrag bzw. der rechnerische Wert der erworbenen eigenen Anteile ist in einer Vorspalte offen vom gezeichneten Kapital abzusetzen. Die Differenz zwischen dem vom gezeichneten Kapital abzusetzenden Betrag und dem reinen Kaufpreis der eigenen Anteile ist mit frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen.

Der **Gewinnvortrag bzw. Verlustvortrag** entsteht aus der Verwendung des Jahresergebnisses. Der Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag ist das Jahresergebnis. Es kann durch die Einstellung in eine oder mehrere Rücklagen verwendet, ausgeschüttet oder auf neue Rechnung vorgetragen werden. Der Betrag, der auf neue Rechnung vorgetragen wird, ist der Gewinn- oder Verlustvortrag. Über ihn kann - zusammen mit dem Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag des nächsten Jahres - erneut entschieden werden. Wird die Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt, so tritt an die Stelle der Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ und „Gewinnvortrag/Verlustvortrag“ der Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“; ein vorhandener Gewinn- oder Verlustvortrag ist in den Posten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ einzubeziehen und in der Bilanz gesondert anzugeben. Die Angabe kann auch im Anhang gemacht werden (§ 268 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Der im Geschäftsjahr erwirtschaftete Gewinn bzw. Verlust (**Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag**) wird nur ausgewiesen, wenn die Bilanz vor Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt wird.

11.4.2 Sonderposten mit Rücklageanteil

Steuerliche Sonderposten mit Rücklageanteil (z. B. Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG) sind nicht mehr in der Handelsbilanz zu zeigen. Dies ist die Konsequenz aus der Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit. Letztmals konnte der Ansatz neuer Sonderposten für das Geschäftsjahr 2009 erfolgen. Für bereits in der Vergangenheit gebildete Sonderposten bestehen Übergangsregelungen, die ein Beibehaltungswahlrecht vorsehen.

Im Ergebnis wird damit das handelsrechtliche Eigenkapital gegenüber der Steuerbilanz im Jahr der Passivierung höher ausgewiesen. Allein in der Steuerbilanz angesetzte steuerliche Sonderposten sind im Rahmen der Abgrenzung passiver latenter Steuern in der Handelsbilanz zu berücksichtigen.

11.4.3 Rückstellungen

Rückstellungen sind Verpflichtungen, bei denen die Höhe und/oder der Eintritt zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung noch ungewiss sind. Diese ungewissen Verpflichtungen können Dritten gegenüber bestehen (z. B. Pensionsrückstellungen, Steuerrückstellungen, Garantierückstellungen) oder nur aufgrund eines bestimmten Zwecks ohne eine Verpflichtung Dritten gegenüber (z. B. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden). Da die Höhe der Verpflichtung bzw. die Eintrittswahrscheinlichkeit nur geschätzt werden kann, besteht bei dieser Bilanzposition ein erheblicher Bewertungsspielraum, der großen Einfluss auf den Jahresabschluss nehmen kann.

Die Position Rückstellungen untergliedert sich in die Unterpositionen **Pensionsrückstellungen**, **Steuerrückstellungen** und **sonstige Rückstellungen**. Sonstige Rückstellungen dienen als Sammelposten für ganz unterschiedliche Rückstellungsarten. Die Aufgliederung dieser Position findet sich nur dann im Anhang des Jahresabschlusses, wenn es sich um wesentliche Beträge handelt. Sie ist sehr beachtenswert.

11.4.4 Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind Zahlungsverpflichtungen eines Unternehmens, deren Höhe und Fälligkeit zum Bilanzstichtag feststehen. Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften haben diese Bilanzposition nach Gläubigern bzw. Gläubigergruppen weiter zu untergliedern: Anleihen, Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel, Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen, Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, und sonstige Verbindlichkeiten. Kleine Kapitalgesellschaften, Kleinstkapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelkaufleute sind von der Pflicht zur Aufteilung befreit und können sämtliche Verbindlichkeiten in einem Posten ausweisen. Um die Liquidität eines Unternehmens besser beurteilen zu können, müssen Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr und der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr gesondert vermerkt werden (§ 268 Abs. 5 HGB). Die Restlaufzeit berechnet sich vom Bilanzstichtag bis zum Zeitpunkt der Begleichung der Verbindlichkeit. Des Weiteren sind im Anhang die Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren anzugeben (§ 285 Nr. 1a und 2 HGB).

11.4.5 Passive Rechnungsabgrenzungsposten

Sie werden auf der Passivseite der Bilanz gebildet, wenn das Unternehmen Vorauszahlungen erhalten hat, die Leistungen aber erst im folgenden Geschäftsjahr erbringen wird.

Beispiel: Ein Unternehmen erhält die Mieterträge für eine Lagerhalle im Voraus für ein halbes Jahr.

11.4.6 Passive latente Steuern

Der Ansatz passiver latenter Steuern ist im Einzelabschluss unter folgenden Voraussetzungen **geboten** (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB):

- zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten und deren steuerlichen Wertansätzen bestehen Differenzen,
- diese Differenzen bauen sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ab und
- hieraus ergibt sich insgesamt eine künftige Steuerbelastung.

Beispiel: Im Geschäftsjahr 2017 wird ein Internetshop durch eine Gesellschaft selbst neu gestaltet. Die Website wird zum 31. Dezember 2017 online geschaltet. Es werden selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Handelsbilanz in Höhe von 90.000 € aktiviert (Entwicklungskosten). Steuerlich besteht für diesen Sachverhalt ein Aktivierungsverbot. Aus dieser Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz resultieren passive latente Steuern, die abgegrenzt werden müssen. Der Ertragsteuersatz der Gesellschaft beträgt 30% (30% von 90.000 € = 27.000 €). Das handelsrechtliche Ergebnis laut GuV der Gesellschaft verbessert sich in Summe um 63.000 € im Geschäftsjahr 2017, da 90.000 € Entwicklungskosten aktiviert werden und 27.000 € latenter Steueraufwand in der GuV anfallen (90.000 € - 27.000 € = 63.000 €).

Buchungssätze:

Datum	Konten			Soll in €	Haben in €
31.12.2017	Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte (Bilanz)	an	Andere aktivierte Eigenleistungen (GuV)	90.000	90.000
31.12.2017	Latenter Steueraufwand* (GuV)	an	Passive latente Steuern (Bilanz)	27.000	27.000

* Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen (§ 274 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Kleine Kapitalgesellschaften und **Kleinstkapitalgesellschaften** sind gemäß § 274a Nr. 5 HGB von der Anwendung des § 274 HGB befreit. Wenn sie diese Befreiung in Anspruch nehmen, kann gleichwohl der Ansatz einer **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten** im Hinblick auf

eine zu erwartende Steuerbelastung gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB erforderlich sein.

11.5 Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

Die Gewinn- und Verlustrechnung

Die GuV ist eine **zeitraumbezogene Erfolgsrechnung**, weil sie alle Aufwendungen und Erträge eines Geschäftsjahres erfasst. Sie gibt somit Auskunft über die **Art**, die **Höhe** und die **Herkunft** des Unternehmenserfolgs in einem Geschäftsjahr. Der ermittelte Periodenerfolg der GuV entspricht der Veränderung eines Teils des Eigenkapitals zwischen zwei Bilanzstichtagen.

Für Einzelkaufleute und Personengesellschaften ist eine bestimmte Gliederung der GuV im HGB nicht normiert. Dagegen ist für Kapitalgesellschaften eine Gliederung in § 275 HGB in Staffelform vorgeschrieben.

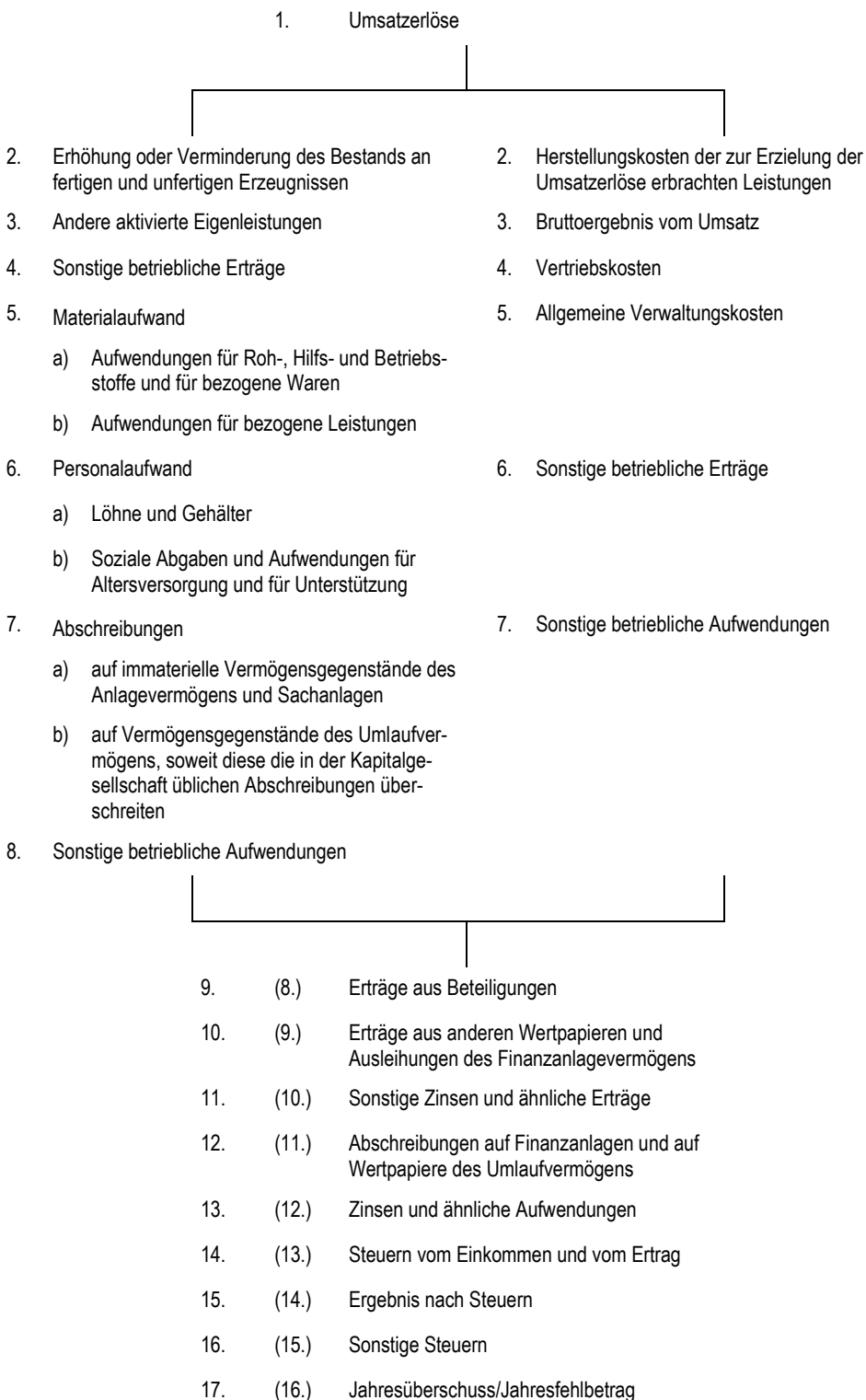
Im Rahmen des BilRUG erfolgt kein Ausweis eines außerordentlichen Ergebnisses mehr. Hierbei fällt auch die bisherige Zwischensumme zum „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ weg. Neu eingefügt wurde das „Ergebnis nach Steuern“.

Unternehmen haben bei der Erstellung der GuV die Wahl zwischen dem Gesamtkostenverfahren und dem Umsatzkostenverfahren. Viele Unternehmen in Deutschland erstellen ihre GuV nach dem **Gesamtkostenverfahren**. Danach werden alle Erträge sämtlichen Aufwendungen eines Geschäftsjahres (einer Periode) gegenübergestellt. Die Gliederung der Aufwendungen erfolgt nach Kostenarten (Primärprinzip). Das Gesamtkostenverfahren ist einfach anwendbar, da die Positionen der GuV direkt aus der Finanzbuchhaltung abgeleitet werden können.

Das **Umsatzkostenverfahren** ist erst seit 1985 in Deutschland im Rahmen von internationalen Harmonisierungsbemühungen zugelassen und stammt aus der anglo-amerikanischen Rechnungslegung. Insofern wählen hauptsächlich international tätige Unternehmen das Umsatzkostenverfahren. Die Gliederung der Aufwendungen erfolgt nach Funktionsbereichen im Rahmen des Umsatzprozesses (Sekundärprinzip). Beim Umsatzkostenverfahren werden den Umsatzerlösen nicht die gesamten Herstellungskosten gegenübergestellt, sondern nur diejenigen, die auf den Umsatz (also auf die verkauften Produkte und Dienstleistungen) entfallen. Daher werden sie als Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen bezeichnet.

Insgesamt führen das Gesamt- und das Umsatzkostenverfahren immer zum **selben Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag**.

Tabelle 17: Vergleich der Gliederung des Gesamtkosten- und des Umsatzkostenverfahrens



Quelle: eigene Darstellung

LMU

Im Folgenden werden die wichtigsten Vorteile des Gesamtkosten- und des Umsatzkostenverfahrens dargestellt, wobei jeweils die Vorteile der einen Methode als Nachteile der anderen angesehen werden können.

Vorteile des Gesamtkostenverfahrens

- Es zeigt die Gesamtleistung einer Rechnungsperiode.
- Es werden die Entwicklung des Materialaufwands, der Abschreibungen und des Personalaufwands im Vergleich zur Gesamtleistung des Unternehmens erkennbar.
- Die Periodenbezogenheit als Abgrenzungskriterium von Aufwendungen und Erträgen kommt besser zum Ausdruck.
- Es ist bei langfristiger Fertigung, z. B. Schiffs-, Brücken- oder Großanlagen-Bauten aussagefähiger, da hierbei die jährliche Gesamtleistung (allerdings ohne Gewinnrealisierung) gezeigt wird.
- Es ist für Unternehmen ohne weit reichende Funktionsgliederung oder mit nur wenigen Kostenträgern deutlich überlegen.
- Es gibt keine Zurechnungsprobleme der betrieblichen Aufwendungen nach Funktionsbereichen.
- Die Gliederung nach Aufwandsarten erfordert in der Regel keine Betriebsabrechnung. Allerdings ist meist eine Betriebsabrechnung zur Bewertung der Bestände an unfertigen und fertigen Erzeugnissen erforderlich.

Vorteile des Umsatzkostenverfahrens

- Es zeigt die Beziehung zwischen Kosten und Verkaufsleistung des Unternehmens.
- Die Gliederung entspricht besser dem Kalkulationsschema des Unternehmens, da die Entstehung des Aufwands nach Funktionsbereichen gezeigt wird.
- Es ist insbesondere für Industriebetriebe mit vorwiegender Serienfertigung sowie für Handelsbetriebe geeignet.
- Es ermöglicht eher eine internationale Vergleichbarkeit der Ergebnisrechnung und erspart deutschen Unternehmen, die international ausgerichtet sind, eine zweifache Aufstellung (beide GuV-Arten).

11.5.1 Die Gewinn- und Verlustrechnung nach Gesamtkostenverfahren

Umsatzerlöse

Eine der bedeutsamsten Änderungen des BilRUG ist die Neudefinition des Begriffs der Umsatzerlöse in § 277 Abs. 1 HGB, welche häufig zu einer Ausweitung im Geschäftsjahr 2016 führte. Als Umsatzerlöse sind die Erlöse

aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Gesellschaft auszuweisen. Erlösschmälerungen, die Umsatzsteuer und sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern sind abzusetzen.

Es wurden die Begriffe „Waren und Erzeugnisse“ durch den Begriff „Produkte“ ersetzt und der Bezug zum für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Leistungsangebot des Unternehmens gestrichen. Demnach liegen Umsatzerlöse vor, wenn das Unternehmen Lieferungen oder Leistungen erbringt, die sich auf Produkte oder Dienstleistungen des Unternehmens beziehen. Die Auslegung der Begriffe „Produkte“ und „Dienstleistungen“ ist zur Abgrenzung der Umsatzerlöse von den sonstigen betrieblichen Erträgen nunmehr von entscheidender Bedeutung. Unter Produkte sind solche Vermögensgegenstände zu verstehen, die regelmäßig im Rahmen der Geschäftstätigkeit des Unternehmens veräußert werden. Dienstleistungen führen dagegen unabhängig davon, ob diese regelmäßig im Rahmen der Geschäftstätigkeit erbracht werden, immer zu Umsatzerlösen. Entscheidend ist das Vorliegen eines Leistungsaustausches.

In die Umsatzerlöse sind u. a. Erlöse aus folgenden Sachverhalten einzu beziehen:

- Verkauf von Erzeugnissen und Handelswaren, regelmäßige Verkäufe von nicht mehr benötigten Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, regelmäßige Verkäufe von Schrott, Abfallprodukten, Neben- oder Kuppelprodukten und Zwischenerzeugnissen, Vereinnahmung passivierter Baukostenzuschüsse bei Netzbetreibern, Entgelte für Vermittlungs- und Kommissionsgeschäfte (Provisionen), Patent- und Lizenzgebühren, Vermietung oder Verpachtung von Vermögensgegenständen, regelmäßige Veräußerung von Vorführprodukten, Reparatur-, Instandhaltungs- und Wartungsleistungen, Überlassung von Personal an ein anders (Konzern-)Unternehmen.

Bestandsveränderungen an fertigen/unfertigen Erzeugnissen

Als Bestandsveränderungen sind sowohl Mengen- als auch Wertänderungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen zu erfassen. Wertänderungen dürfen hier nur ausgewiesen werden, soweit sie die sonst üblichen Abschreibungen nicht überschreiten. Unübliche Wertänderungen sind unter „Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten“ auszuweisen.

Diese Bestandsveränderungen sind bei produzierenden Unternehmen relevant, weil aus der Position ersichtlich wird, ob mehr produziert als verkauft wurde und sich somit der Lagerbestand erhöht hat oder umgekehrt.

Auch die Bestandsveränderungen noch nicht abgerechneter Leistungen, wie in Arbeit befindliche Aufträge oder für Dritte errichtete unfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden bei Dienstleistungs- oder Bauunternehmen,

fallen unter diesen Posten, die Bezeichnung ist dann grundsätzlich anzupassen.

Andere aktivierte Eigenleistungen

Andere aktivierte Eigenleistungen sind in der Regel selbst hergestellte Vermögensgegenstände, die nicht verkauft worden sind, sondern im Unternehmen bleiben und dort genutzt werden (Aktivierungen im Anlagevermögen). Diese selbst produzierten Vermögensgegenstände müssen zu Herstellungskosten aktiviert und über die planmäßige Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Übliche andere aktivierte Eigenleistungen sind z. B. Maschinen oder Gegenstände, die zur Betriebs- und Geschäftsausstattung zählen.

Beispiel: Ein Unternehmen, das Küchen herstellt, behält im Geschäftsjahr insgesamt fünf selbst produzierte Küchen, die auf den Bürotagen als Teeküchen für das Unternehmen genutzt werden.

Sonstige betriebliche Erträge

Erträge werden als sonstige betriebliche Erträge ausgewiesen, wenn keine der oben aufgeführten oder der unten angesprochenen Ertragspositionen in Betracht kommt.

Im Einzelnen sind dies z. B.:

- Erlöse aus Anlageverkäufen, soweit sie zu Buchgewinnen geführt haben, Erträge aus Buchgewinnen bei dem Verkauf von Wertpapieren des Umlaufvermögens, Erträge aus Zuschreibungen zum Anlagevermögen und sonstigen Zuschreibungen aufgrund von Wertaufholungen, Erträge aus der Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung und von Einzelwertberichtigungen zu Forderungen, Zahlungseingänge auf in früheren Jahren abgeschriebene bzw. ausgebuchte Forderungen, überhöhte und nicht rückerstattete Zahlungen von Kunden, Kostenerstattungen und Gutschriften für frühere Geschäftsjahre, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen (mit Ausnahme der Steuerrückstellungen), Ausbuchungen unbezahlter verjährter Verbindlichkeiten, Kursgewinne aus Währungsgeschäften und Erträge aus der Umrechnung von Fremdwährungsposten zum Abschlussstichtag gemäß § 256a HGB, Versicherungsentschädigungen und Schadensersatzansprüche, Subventionen und Zuschüsse, Erträge aus privater Kfz-Nutzung, Telefonnutzung u. Ä. im Sinne von Eigenverbrauchstatbeständen (Sachbezüge).

Materialaufwand

Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Im Materialaufwand sind alle Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zu zeigen, die im Geschäftsjahr be- oder verarbeitet, verbraucht oder entnommen sind sowie alle eingekauften und wieder veräußerten Handelswaren.

Je weniger ein direkter Bezug zu den Umsatzerlösen, den Bestandsveränderungen oder den anderen aktivierten Eigenleistungen besteht, desto eher kommt ein Ausweis unter sonstige betriebliche Aufwendungen in Betracht, wie z. B. beim Büro- und Werbematerial.

Aufwendungen für bezogene Leistungen

Fremdleistungen sind hier auszuweisen, wenn sie den auszuweisenden Materialaufwendungen entsprechen oder diesen gleichzusetzen sind (Subunternehmerleistungen).

Maßgeblich ist, dass die durch Dritte erbrachten Leistungen ein wesentlicher bzw. prägender Bestandteil der durch das Unternehmen zu erbringenden Leistungen sind, die zu Umsatzerlösen (§ 277 Abs. 1 HGB) führen.

Aus der Unterposition Aufwendungen für bezogene Leistungen wird ersichtlich, ob und in welchem Umfang umsatzrelevante Aufträge an fremde Unternehmen erteilt worden sind. Die Höhe von Fremdvergabekosten und Kosten für Leiharbeitnehmer können insbesondere für personalwirtschaftliche Themen interessant sein.

Personalaufwand

Hierunter fallen sämtliche durch die Arbeitnehmer direkt oder indirekt verursachten Aufwendungen (Geld- und Sachleistungen), unabhängig davon, ob auf vertraglicher oder freiwilliger Basis, für welche Arbeit, in welcher Form und unter welcher Bezeichnung sie geleistet werden. Es muss sich um eigene Arbeitnehmer, so genannte "primäre Personalaufwendungen", handeln, nicht dagegen um "sekundäre Personalaufwendungen", die im Zusammenhang mit Fremdarbeiten anfallen, z. B. um Fremdpersonal beim Personalleasing. Der Ausweis von Leistungen aufgrund eines Sozialplans sowie von Abfindungen an ausscheidende Arbeitnehmer kann unter dem Gesichtspunkt, dass Abfindungszahlungen letztlich ihren Ursprung im Dienstverhältnis haben unter „Löhne und Gehälter“ erfolgen. Hat die Abfindung jedoch nicht den Charakter einer Nachzahlung für geleistete Dienste oder soll durch sie ein lästiger Arbeitnehmer zum Ausscheiden veranlasst werden, ist der Ausweis unter „sonstige betriebliche Aufwendungen“ vorzuziehen.

Löhne und Gehälter

Hier erfolgt der Ausweis aller Leistungen an Arbeitnehmer, das sind Arbeiter, Angestellte, Mitglieder der Geschäftsführung und des Vorstands, einschließlich der gewährten Neben- und Sachleistungen, dazu gehören auch Nachzahlungen für Vorjahre, soweit hierfür keine Rückstellungen gebildet wurden. Die Aufwendungen müssen aus einem Dienstvertrag resultieren und können sich im Einzelnen zusammensetzen aus:

- Grundlöhnen und Gehältern, und zwar als Bruttobeträge, Überstundenentgelte, Zulagen und Zuschläge aller Art, Urlaubs- und Feiertagsbezügen, Gefahrenzulagen, Weihnachtsgeld, Ausstandsgeld, Deputaten, Jubiläumsgeld, Dienstalterszulagen, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall, Zahlungen aufgrund des Vermögensbildungsgesetzes,

Aufwands- und Trennungsentschädigungen, Provisionen, Gratifikationen, Tantiemen, Erfolgs- und Gewinnbeteiligungen, kostenlose Überlassung von Dienstwohnungen, private Firmen-Kfz-Nutzung, übernommene Versicherungsprämien und Lohnsteuer.

Aufsichtsratsbezüge sind nicht hier, sondern unter „sonstige betriebliche Aufwendungen“ auszuweisen, weil Aufsichtsratsmitglieder in keinem Dienst- oder Anstellungsverhältnis zur Gesellschaft stehen. Gleiches gilt für Vergütungen an Beiratsmitglieder.

Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung, davon für Altersversorgung

Zu den **sozialen Abgaben** gehören:

- Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, das sind Beiträge zur Rentenversicherung, zur Kranken-, Pflege und Arbeitslosenversicherung, Berufsgenossenschaftsbeiträge.

Zu den **Aufwendungen für Altersversorgung** gehören:

- laufende Pensionszahlungen, Zuführungen zu Pensionsrückstellungen, Zahlungen oder Zuweisungen an Pensions- und Unterstützungskassen, Versicherungsprämien für künftige Altersversorgung der Mitarbeiter, Beiträge an den Pensionssicherungsverein.

Zu den **Aufwendungen für Unterstützung** gehören:

- Zuweisungen an Sozialkassen und Unterstützungseinrichtungen, soweit sie nicht der Altersversorgung dienen, freiwillige Zahlungen an tätige oder im Ruhestand lebende Arbeitnehmer und deren Hinterbliebene, Beihilfen zu Arzt-, Kur- oder Krankenhauskosten, Aufwendungen für verunglückte Arbeitnehmer, Notstandsbeihilfen an Arbeitnehmer, Erholungsbeihilfen und Familienfürsorgezahlungen.

Abschreibungen

Nicht sämtliche Abschreibungen sind an dieser Stelle auszuweisen. Hierher gehören Abschreibungen auf das Anlagevermögen sowie Abschreibungen auf das Umlaufvermögen, soweit sie unüblich sind. Übliche Abwertungen des Vorratsvermögens sind im „Materialaufwand“ oder bei den „Bestandsveränderungen“, übliche Forderungsabschreibungen unter „sonstige betriebliche Aufwendungen“ zu zeigen. Abschreibungen auf das Finanzanlage- oder Finanzumlaufvermögen sind dagegen im Finanzergebnis zu zeigen.

Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen

Hier sind sämtliche planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen auf das immaterielle Anlagevermögen und das Sachanlagevermögen zu erfassen. Gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben sind außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, um sie mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Bilanzstichtag beizulegen ist.

Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten

Die auf das Umlaufvermögen vorzunehmenden Abschreibungen - mit Ausnahme der Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens - müssen unüblich sein, d. h. vom Umfang her selten vorkommen und daher ungewöhnlich sein. Das kann sich sowohl auf die Abschreibungshöhe als auch die -ursache beziehen.

Als selten vorkommende Abschreibungsursachen sind

beim **Vorratsvermögen** denkbar:

- Wertminderungen aufgrund eines außergewöhnlichen Preisverfalls auf den Beschaffungsmärkten, wesentliche Abwertungen aufgrund verlustfreier Bewertung

bei den **Forderungen**:

- ungewöhnlich hohe Forderungsausfälle und Abschreibungen aufgrund von Kursverlusten sowie

bei den **liquiden Mitteln**:

- Abschreibungen aufgrund von Kursverlusten bei in ausländischer Währung geführten Guthaben bei Kreditinstituten.

Sonstige betriebliche Aufwendungen

Sonstige betriebliche Aufwendungen umfassen ausschließlich Aufwendungen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, die in keine andere Aufwandsposition fallen. Beispiele für sonstige betriebliche Aufwendungen sind:

- Ausgangsfrachten, Beiträge und Gebühren, Bewirtungs-, Werbe-, Repräsentationskosten, Buchführungs- und IT-Kosten, Bürgschaftsentgelte, Bürobedarf, Einstellung in die Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen, Erbbauzinsen, Grundstücksaufwendungen, Instandhaltungen, Fachliteratur, Forderungsabschreibungen (soweit nicht unüblich), Gründungskosten, Hausverwaltungskosten, Kfz-Kosten (ohne Kfz-Steuer), Konzernumlagen, Konzessionsabgaben, Kosten des Aufsichtsrats und der Haupt-/Gesellschafterversammlung, Kosten der Offenlegung, Kosten für Fremdpersonal, soweit nicht dem Materialaufwand gleichzustellen, Kursverluste aus Devisentermingeschäften und der Umrechnung von Fremdwährungen, Leasingkosten, Lizenzgebühren, Mieten und Mietnebenkosten, auch auf den Verwaltungsbereich entfallende Energiekosten, Reinigung, Nebenkosten des Geldverkehrs, Pachten, Rechtsschutzkosten, Rechts- und Beratungskosten, Reisekosten, Rückdeckungsversicherungsbeiträge, Rückstellungszuführungen für Wechsel- und Scheckobligo, für Garantien, Spenden, Geschenke, Telefon, Telefax und Porti, Verluste aus Anlageabgängen, Verluste aus Schadensfällen, Versicherungen, Vertriebskosten, Zuschüsse zu Kantinen.

Aufwendungen aus der Ansammlung eines BilMoG-Umstellungsbetrags bei den Altersversorgungsverpflichtungen sind jetzt hier auszuweisen (gesonderter Ausweis nach Art. 75 Abs. 5 EGHGB), da der Posten „außerordentliche Aufwendungen“ nicht mehr existiert.

Erträge aus Beteiligungen

Hierunter sind Erträge aus Beteiligungen wie Dividenden von Kapitalgesellschaften einschließlich Abschlagszahlungen auf den Bilanzgewinn, Gewinnanteile an Personenhandelsgesellschaften, Gewinnanteile an stillen Gesellschaften u. Ä. auszuweisen. Gewinne aus dem Verkauf einer Beteiligung sind dagegen unter den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ zu erfassen.

Erträge aus Gewinngemeinschaften, Gewinnabführungs- und Teilgewinnabführungsverträgen

Ein gesonderter Ausweis unter entsprechender Bezeichnung ist gemäß § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB vorgeschrieben. Es handelt sich um Erträge aus Gewinngemeinschaften, auch Interessengemeinschaftsverträgen, Gewinnabführungsverträgen und Teilgewinnabführungsverträgen.

Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen

Sämtliche Zins-, Dividenden- und ähnliche Erträge aus Ausleihungen und Wertpapieren des Anlagevermögens sind hier zu erfassen. Auch Aufzinsungen von im Finanzanlagevermögen ausgewiesenen Ausleihungen, die wegen Un- oder Niedrigverzinslichkeit abgezinst bilanziert wurden, können hier ausgewiesen werden.

Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, insbesondere aus Forderungen und Wertpapieren

Dies ist ein Sammelposten für Zinsen und ähnliche Erträge, insbesondere aus Forderungen und Wertpapieren. Dazu gehören:

- Zinsen aus Forderungen an Kunden, Lieferanten, Mitarbeiter und sonstige Personen, soweit es sich nicht um Ausleihungen handelt, Zinsen und Dividenden auf Wertpapiere des Umlaufvermögens, Erträge aus Aufzinsungen von Forderungen und Darlehen des Umlaufvermögens, Zinsen auf Bankguthaben, Termingelder und andere Einlagen bei Kreditinstituten, weiterberechnete Diskont- und Verzugszinsen, Zinserträge auf Steuerguthaben gemäß § 233a AO.

Erträge aus der Abzinsung von Rückstellungen sind hierunter gesondert auszuweisen (§ 277 Abs. 5 Satz 1 HGB). Dies kann in der GuV oder im Anhang erfolgen.

Beispiel: Der Barwert einer Pensionsrückstellung betrage T€ 100 zum Bilanzstichtag. Infolge einer Zinssatzänderung ergab sich zum Vorjahresbetrag eine Abzinsung in Höhe von T€ 5 (Zinsertrag).

Buchungssatz: Pensionsrückstellung 5.000 an Erträge aus der Abzinsung (Zinsertrag) 5.000

Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens

Sämtliche Abschreibungen auf das Finanzanlagevermögen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens sind hier auszuweisen.

Aufwendungen aus Verlustübernahme

Ein gesonderter Ausweis unter entsprechender Bezeichnung ist gemäß § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB vorgeschrieben. Derartige Aufwendungen entstehen, wenn die Gesellschaft aufgrund eines Gewinn- oder Teilgewinnabführungsvertrages Verluste von Tochtergesellschaften übernehmen muss.

Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen

Sämtliche für Fremdkapital zu zahlenden Aufwendungen sind hier auszuweisen. Im Einzelnen sind dies:

- Zinsen für Bankkredite, Hypothekendarlehen, Schuldverschreibungen, sonstige Darlehen, Lieferantenkredite, Abschreibungen auf ein aktiviertes Disagio oder Damnum, unabhängig von einer Sofortabschreibung oder Aufwandsverteilung über die Darlehenslaufzeit.

Zinsähnliche Aufwendungen, die zu den Nebenkosten der Kreditaufnahme gerechnet werden, wie

- Kreditprovisionen, Bürgschafts- und Avalprovisionen, Kreditbereitstellungsgebühren, Überziehungszinsen und -gebühren.

Als Nebenkosten des Geldverkehrs sind unter „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ Bankspesen auszuweisen.

Der Zinsanteil der Zuführungen (Aufzinsungen) zur Pensionsrückstellung sowie zu sonstigen Rückstellungen ist gemäß § 277 Abs. 5 Satz 1 HGB hierunter gesondert auszuweisen. Dies kann in der GuV oder im Anhang erfolgen.

Beispiel: Der Barwert einer Pensionsrückstellung betrage T€ 100 zum Bilanzstichtag. Infolge einer Zinssatzänderung ergab sich zum Vorjahresbetrag eine Aufzinsung in Höhe von T€ 5 (Zinsaufwand).

Buchungssatz: Aufwendungen aus der Aufzinsung (Zinsaufw.) 5.000 an Pensionsrückstellung 5.000

Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

Dies sind die Ertragsteuern, die die Gesellschaft als Steuerschuldner zu entrichten hat, wie Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer; im Zusammenhang mit Erträgen anfallende und dort nach dem Bruttoprinzip ausgewiesene anrechnungsfähige Steuern, wie Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag, ausländische Ertragsteuern; latente Steuern. Erträge aus latenten Steueransprüchen sind mit den hier auszuweisenden Steueraufwendungen zu verrechnen. Die Aufwendungen bzw. Erträge aus latenten Steuern sind gesondert unter den Steuern vom Einkommen und vom Ertrag auszuweisen (§ 274 Abs. 2 Satz 3 HGB). Steuerstrafen und Säumniszuschläge sind nicht hier, sondern unter „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“, soweit sie Zinscharakter haben, unter „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ auszuweisen.

Unerheblich ist, ob es sich um Steueraufwendungen des laufenden Jahres oder um Steuernachzahlungen handelt. Auch Steuererstattungen aufgrund eines Verlustrücktrags oder infolge einer steuerlichen Außenprüfung sind hier zu zeigen, ein entsprechender Ertragssaldo ist kenntlich zu machen.

Ergebnis nach Steuern

Das ist die Zwischensumme aus den vorhergegangenen Positionen der GuV.

Sonstige Steuern

Zu den ertragsunabhängigen Steuern gehören: Grundsteuer sowie alle Verbrauch- und Verkehrsteuern, bei denen die Gesellschaft alleiniger Steuerschuldner ist, z. B. Kfz-Steuer, Biersteuer u. Ä.

Nicht zu den sonstigen Steuern gehören Steuerstrafen, Bußgelder, Säumnis- und Verspätungszuschläge, die unter „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ auszuweisen sind. Umsatzsteuer ist, auch soweit sie auf erhaltene Anzahlungen zu entrichten ist, als durchlaufender Posten zu behandeln, der die GuV nicht berührt. Nicht abzugsfähige Vorsteuer gehört zu den Anschaffungskosten oder ist Kostenbestandteil und sachbezogen mit den zugehörigen Aufwendungen auszuweisen.

Erträge aus Verlustübernahme

Das sind aufgrund eines Gewinnabführungsvertrages von der Obergesellschaft (Organträger) übernommene Verluste der Organgesellschaft. Auch freiwillige Verlustübernahmen gehören hierher.

Aufgrund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinn- oder Teilgewinnabführungsvertrags abgeführte Gewinne

Hierunter fallen aufgrund der in der Postenbezeichnung aufgeführten Verträge an die Obergesellschaft abgeführte Gewinne.

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Das ist der Saldo der Gesamterträge und Gesamtaufwendungen vor Rücklagenbewegungen. Ein Jahresüberschuss ist Basis für die Gewinnverwendung.

11.6 Die Gewinn- und Verlustrechnung nach Umsatzkostenverfahren

Der § 275 Abs. 3 HGB erlaubt, die GuV nach dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen. Die Gegenüberstellung von Gesamt- und Umsatzkostenverfahren zeigt (Punkt 11.5), dass beide Verfahren bis auf wenige (allerdings wichtige) Posten gliederungsidentisch sind.

Die beim Umsatzkostenverfahren fehlenden Posten des Gesamtkostenverfahrens sind auf die einzelnen Unternehmensbereiche mit Hilfe von Kostenzurechnungsverfahren zu verteilen.

Tabelle 18: Vergleich der Gliederung des Gesamtkosten- und des Umsatzkostenverfahrens

Kostenarten beim Gesamtkostenverfahren	Unternehmensbereich beim Umsatzkostenverfahren
Materialaufwand	Produktion
Personalaufwand	Vertrieb
Abschreibungen	Verwaltung

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

Wegen der oben angesprochenen Gliederungsidentität werden hier nur die im Gesamtkostenverfahren nicht enthaltenen und deshalb vom Inhalt neu zu bestimmenden Positionen behandelt.

Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen

Unter dieser Position werden nur die Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen ausgewiesen.

Es handelt sich dabei um **Herstellungskosten der in der abgelaufenen Periode veräußerten Produkte**. Während § 255 Abs. 2 HGB Herstellungskosten für die Bewertung der Vorratsbestände/Sachanlagen definiert, sind unter dieser Position nach dem Umsatzkostenverfahren die Herstellungskosten nach den Grundsätzen einer Kostenstellenrechnung auf Vollkostenbasis zu ermitteln.

Da die Herstellungskosten angesetzt werden, umfasst diese Position - gemessen am Gesamtkostenverfahren - insbesondere Teile des Materialaufwands, Teile des Personalaufwands und Teile der Abschreibungen auf Sachanlagevermögen.

Der Vorteil besteht darin, dass ein unmittelbarer Vergleich zwischen Erlösen und hierzu benötigten Aufwendungen möglich ist. Dagegen gewährt

das Umsatzkostenverfahren jedoch keinen Einblick in die Struktur der Kosten (Kostenarten).

Bruttoergebnis vom Umsatz

Hierbei handelt es sich um das erste Zwischenergebnis, das sich als Ergebnis der Herstellung darstellt.

Vertriebskosten

Zu den Vertriebskosten gehören alle Aufwendungen der Verkaufs-, Werbe-, Marketingabteilungen, des Vertreternetzes und sonstige Kosten der Absatzförderung. Ermittlungsgrundlage ist - ebenso wie bei den Herstellungskosten - die nach Kostenrechnungsgrundsätzen vorzunehmende Kostenverteilung auf den Bereich Vertrieb. Die Vertriebseinzelkosten beinhalten die den einzelnen Produkten direkt zurechenbaren Verpackungs- und Transportkosten sowie Verkaufsprovisionen. Zu den Vertriebsgemeinkosten gehören die Personalkosten der vorgenannten Abteilungen, Kosten der Marktforschung, Werbung und Absatzförderung, Verkaufsschulungen, Messe- und Ausstellungskosten, Präsentationen, Reisekosten, Kosten der Auslieferung und Verteilungsläger, des Fuhrparks, der anteiligen Abschreibungen und Materialkosten sowie ein angemessener Teil der Verwaltungskosten, soweit er auf den Vertriebsbereich entfällt, wie Telefon, Porti, Mieten, Versicherungen.

Allgemeine Verwaltungskosten

Allgemeine Verwaltungskosten sind Aufwendungen, die weder unmittelbar im Rahmen der Erstellung von Gütern und Dienstleistungen (des Unternehmens zwecks) noch im Rahmen des Vertriebs anfallen.

Zu den allgemeinen Verwaltungskosten gehören die Kosten der Geschäftsführung und anderer Unternehmensorgane, des Rechnungswesens und eines Rechenzentrums, der Personalverwaltung, der Finanzabteilung, der Stabsabteilungen wie Rechtsabteilungen, Steuerabteilung, Revisionsabteilung u. Ä. Außerdem sind Gemeinkosten, soweit sie auf den Verwaltungsbereich entfallen, hier auszuweisen, wie Abschreibungen auf Verwaltungsgebäude, Bürobedarf, Energiekosten, Telefon, Porti, Mieten, Versicherungen.

Sonstige betriebliche Erträge

Der Posten stimmt weitestgehend mit dem Inhalt der „sonstigen betrieblichen Erträge“ nach dem Gesamtkostenverfahren überein. Soweit Aufwendungen für andere aktivierte Eigenleistungen angefallen sind, sind diese direkt im Anlagevermögen zu aktivieren und belasten nicht die GuV nach dem Umsatzkostenverfahren.

Sonstige betriebliche Aufwendungen

Es handelt sich um einen Sammelposten für alle nicht unter anderen Posten der GuV auszuweisenden Aufwendungen, ähnlich wie beim Gesamt-

kostenverfahren, jedoch mit der Einschränkung, dass hier nur solche Aufwendungen auszuweisen sind, die nicht den drei Unternehmensbereichen Herstellung, Vertrieb oder Verwaltung direkt zuordenbar sind. Hierzu gehören:

- Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens, Forschungs- und Entwicklungskosten, soweit sie nicht im Zusammenhang mit dem Test, der Verbesserung oder der Änderung existierender Produkte anfallen, Kosten der Grundlagenforschung, nicht zuordenbare Verluste aus Schadensfällen; Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit sonstigen betrieblichen Erträgen stehen.

Alle weiteren Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren entsprechen den Positionen nach dem Gesamtkostenverfahren.

12 Anhang (mit Checkliste)

12.1 Allgemeines

Jahresabschluss und damit auch der Anhang müssen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Bezogen auf den Anhang sind insbesondere die GoB der Klarheit, Richtigkeit und Vollständigkeit zu beachten. Ergänzend gilt der Grundsatz der Wesentlichkeit. Im Übrigen brauchen kleine Kapitalgesellschaften und – soweit zutreffend – Kleinstkapitalgesellschaften bestimmte Angaben gemäß §§ 274a, 276 und 288 HGB nicht zu machen.

Der **GoB Klarheit verbietet die ausschließliche Angabe von Paragraphen**, weil dies die Verständlichkeit beeinträchtigen würde. Die Angaben müssen vielmehr so formuliert sein, dass sie mit durchschnittlichem Sachverstand der Öffentlichkeit verständlich sind, denn der Anhang ist als Bestandteil des Jahresabschlusses - von Offenlegungserleichterungen abgesehen - zu publizieren.

Im Anhang sind keine Fehlanzeigen erforderlich. Andererseits sind sämtliche in den Anhang aufzunehmenden Angaben, sofern die Sachverhalte unverändert vorliegen, jedes Jahr erneut aufzunehmen, so dass Verweise auf Vorjahre nicht die gesetzliche Angabeverpflichtung ersetzen.

Einzelne Bestimmungen enthalten die Einschränkung, dass die Anhangsangaben nur aufzunehmen sind, sofern sie von Bedeutung oder die Beträge erheblich sind. Die Angaben im Anhang lassen sich wie folgt unterscheiden:

- **Pflichtangaben**, das sind solche, die bei Vorliegen der im Gesetz genannten Tatbestände - unter dem Wesentlichkeitsvorbehalt - in den Anhang aufgenommen werden müssen,
- **Wahlpflichtangaben**, das sind solche, die wahlweise in der Bilanz bzw. GuV oder im Anhang angegeben werden müssen,

- **Freiwillige Angaben**, das sind solche, die über den gesetzlichen Umfang hinaus in den Anhang aufgenommen werden können, für die aber bei Aufnahme in den Anhang die gleichen Kriterien wie für Pflichtangaben gelten.

Die in den **Anhang aufzunehmenden Informationspflichten** beziehen sich auf:

- einzelne Bilanz- und/oder GuV-Posten,
- die Bewertung,
- allgemeine Tatbestände.

Das Gesetz fordert die unterschiedlichsten Angaben im Anhang, die mit den Begriffen Angabe, Erläuterung, Begründung oder Aufgliederung umschrieben sind. Sie lassen sich wie folgt definieren:

Angabepflicht: Oberbegriff für die Nennung einer in den Anhang aufzunehmenden Information, die eine zahlenmäßige oder verbale sein kann. Für Bilanz und GuV werden auch der Begriff Ausweis, für den Anhang der Begriff Darstellung verwendet.

Erläuterungspflicht: Kommentierung und Interpretation von Jahresabschlussposten, Bewertungsmaßnahmen oder allgemeinen Tatbeständen im Hinblick auf Inhalt, Zustandekommen, Verursachung oder Charakter von Beträgen oder Posten.

Begründungspflicht: Offenlegung der Überlegungen und Argumente, die für bestimmte Maßnahmen kausal waren.

Aufgliederungspflicht: Segmentierung von zusammengefassten Jahresabschlussgrößen, in der Regel Bilanz- oder GuV-Posten.

Die Angaben im Anhang sind in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz und der GuV darzustellen (§ 284 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die Gliederung könnte wie folgt sein:

- I. Allgemeine Angaben zum Jahresabschluss
- II. Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- III. Angaben zur Bilanz
 1. Allgemeines
 2. Anlagevermögen
 3. Finanzanlagen und Finanzinstrumente
 4. Weitere Aktivposten
 5. Eigenkapital
 6. Rückstellungen
 7. Verbindlichkeiten
 8. Latente Steuern

9. Haftungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen

IV. Angaben zur GuV

V. Sonstige Angaben

1. Anzahl der Arbeitnehmer
2. Gesellschaftsorgane
3. Verbundene Unternehmen und Beteiligungsunternehmen (Anteilsbesitz)
4. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen/Personen
5. Honorar des Abschlussprüfers
6. Besondere Vorgänge nach dem Schluss des Geschäftsjahrs
7. Ergebnisverwendungsvorschlag bzw. -beschluss
8. Übrige Angaben

Ein wichtiger Bestandteil des Anhangs ist der **Anlagenspiegel**, aus dem ersichtlich wird, wie sich das Anlagevermögen zusammensetzt und im Zeitverlauf entwickelt hat.

Tabelle 19: Beispiel eines Anlagenspiegels

Entwicklung des Anlagevermögens im Geschäftsjahr 2017

	Anschaffungs- und Herstellungskosten					Abschreibungen					Buchwerte	
	Stand 01.01.2017	Zugänge	Umbuchungen	Abgänge	Stand 31.12.2017	Stand 01.01.2017	Zugänge	Umbuchungen	Abgänge	Stand 31.12.2017	Stand 31.12.2017	Stand 31.12.2017
	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€
I. Immaterielle Vermögensgegenstände												
1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte	0,00	158.645,00	0,00	0,00	158.645,00	0,00	15.864,50	0,00	0,00	15.864,50	142.780,50	0,00
1. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten	4.354.546,00	5.664,00	767,00	445,00	4.360.532,00	2.323.454,00	876,00	0,00	445,00	2.323.885,00	2.036.647,00	2.031.092,00
2. Geschäfts- oder Firmenwert	1.500.000,00	0,00	0,00	0,00	1.500.000,00	700.000,00	100.000,00	0,00	0,00	800.000,00	700.000,00	800.000,00
3. Geleistete Anzahlungen	568.975,00	8.779,00	-767,00	0,00	576.987,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	576.987,00	568.975,00
	6.423.521,00	173.088,00	0,00	445,00	6.596.164,00	3.023.454,00	116.740,50	0,00	445,00	3.139.749,50	3.456.414,50	3.400.067,00
II. Sachanlagen												
1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	10.897.557,00	86.474,00	975.654,00	0,00	11.959.685,00	5.632.140,00	456.987,00	0,00	0,00	6.089.127,00	5.870.558,00	5.265.417,00
2. Technische Anlagen und Maschinen	6.978.315,00	963.147,00	216.624,00	76.589,00	8.081.497,00	4.698.231,00	1.258.654,00	34.579,00	68.972,00	5.922.492,00	2.159.005,00	2.280.084,00
3. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	3.898.172,00	986.317,00	-159.637,00	598.731,00	3.926.121,00	2.697.830,00	569.789,00	-34.579,00	598.731,00	2.634.309,00	1.291.812,00	1.000.342,00
4. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	5.691.762,00	364.561,00	-1.032.641,00	0,00	5.023.682,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.023.682,00	5.691.762,00
	27.265.806,00	2.400.499,00	0,00	675.320,00	28.990.985,00	13.028.201,00	2.285.430,00	0,00	667.703,00	14.645.928,00	14.345.057,00	14.237.605,00
III. Finanzanlagen												
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	15.100.000,00	0,00	0,00	0,00	15.100.000,00	1.000.000,00	0,00	0,00	0,00	1.000.000,00	14.100.000,00	14.100.000,00
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen	8.965.000,00	0,00	0,00	0,00	8.965.000,00	0,00	89.000,00	0,00	0,00	89.000,00	8.876.000,00	8.965.000,00
3. Beteiligungen	569.800,00	0,00	0,00	0,00	569.800,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	569.800,00	569.800,00
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	90.000,00	0,00	0,00	0,00	90.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	90.000,00	90.000,00
5. Wertpapiere des Anlagevermögens	1.563.000,00	0,00	0,00	0,00	1.563.000,00	56.000,00	8.900,00	0,00	0,00	64.900,00	1.498.100,00	1.507.000,00
6. Sonstige Ausleihungen	200.000,00	0,00	0,00	0,00	200.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	200.000,00	200.000,00
	26.487.800,00	0,00	0,00	0,00	26.487.800,00	1.056.000,00	97.900,00	0,00	0,00	1.153.900,00	25.333.900,00	25.431.800,00
	60.177.127,00	2.573.587,00	0,00	675.765,00	62.074.949,00	17.107.655,00	2.500.070,50	0,00	668.148,00	18.939.577,50	43.135.371,50	43.069.472,00

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

Der **Verbindlichkeitspiegel** des Anhangs gliedert die einzelnen Verbindlichkeitsposten aus der Bilanz nach ihrer Restlaufzeit. Dabei werden Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr und diejenigen mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren gesondert ausgewiesen.

Tabelle 20: Beispiel eines Verbindlichkeitspiegels

	Stand 31.12.2017	Restlaufzeit bis 1 Jahr	Restlaufzeit zwischen 1 und 5 Jahren	Restlaufzeit mehr als 5 Jahre
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	900.000,00	600.000,00	200.000,00	100.000,00
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	650.000,00	600.000,00	50.000,00	0,00
Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	320.000,00	0,00	0,00	320.000,00
Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	250.000,00	200.000,00	0,00	50.000,00
Sonstige Verbindlichkeiten	120.000,00	120.000,00	0,00	0,00
	<u>2.240.000,00</u>	<u>1.520.000,00</u>	<u>250.000,00</u>	<u>470.000,00</u>

Quelle: eigene Darstellung

I.M.U.

12.1.1 Checkliste zu den Anhangsangaben

Die Angaben im Anhang lassen sich nur schwer systematisieren. Dennoch soll hier eine Übersicht gegeben werden. Die folgenden Angaben beziehen sich auf den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften (wie AG und GmbH).

Tabelle 21: Checkliste zu den Anhangangaben im Jahresabschluss für Kapitalgesellschaften

Beschreibung der Norm	Vorschrift	Sollvorschrift für Kapitalgesellschaft i. S. v. § 267 HGB		
		Groß	Mittel	Klein
I. Allgemeine Angaben zum Jahresabschluss				
Angaben zur Identifikation Gesellschaft: Firma, Sitz, Registergericht, Nummer, unter der die Gesellschaft in das HR eingetragen ist Bei Gesellschaften in Liquidation oder Abwicklung ist auch diese Tatsache anzugeben	§ 264 Abs. 1a HGB	X	X	X
Allgemeines zum Anhang und zur Reihenfolge der Anhangangaben: Angaben zu den einzelnen Posten der Bilanz und GuV Angaben sind in der Reihenfolge der Bilanz- bzw. GuV-Posten darzustellen Angaben zu Posten, die in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Bilanz oder in die GuV aufgenommen wurden	§ 284 Abs. 1 Satz 1 HGB	X	X	X
Angabe und Begründung, wenn die Darstellungsstetigkeit (Gliederung der aufeinander folgenden Bilanzen und GuV) nicht beibehalten wird	§ 265 Abs. 1 Satz 2 HGB	X	X	X
Angabe und Erläuterung, wenn Beträge einzelner Posten der Bilanz und GuV nicht mit den Angaben des vorhergehenden Geschäftsjahres vergleichbar sind	§ 265 Abs. 2 Satz 2 HGB	X	X	X
Angabe und Erläuterung, wenn der Vorjahresbetrag in der Bilanz und GuV angepasst wird	§ 265 Abs. 2 Satz 3 HGB	X	X	X
Angabe und Begründung der Ergänzung, wenn durch mehrere Geschäftszweige verschiedene Gliederungsvorschriften bedingt sind und das verwendete Gliederungsschema ergänzt wird	§ 265 Abs. 4 Satz 2 HGB	X	X	
Gesonderter Ausweis von in der Bilanz und GuV im Interesse der Klarheit der Darstellung zusammengefassten Posten	§ 265 Abs. 7 Nr. 2 HGB	X	X	X
Zusätzliche Angaben, wenn der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht vermittelt	§ 264 Abs. 2 Satz 2 HGB	X	X	X
II. Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden				
Angabe der auf die Posten der Bilanz und GuV angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB	X	X	X
Angabe der Grundlagen für die Fremdwährungsumrechnung Umrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden erfolgt mit dem Devisenkassamittelkurs (§ 256a HGB)	§ 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB	X	X	X
Ausweis erheblicher Unterschiedsbeträge bei Anwendung einer Bewertungsmethode nach den §§ 240 Abs. 4, 256 Satz 1 HGB, wenn der letzte Börsenkurs/Marktpreis erheblich HGB) von diesem Wert abweicht	§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB	X	X	
Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten	§ 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB	X	X	X
Angaben zu Bewertungseinheiten gemäß § 254 HGB (Hedge-Accounting, alternativ Angabe im Lagebericht):	§ 285 Nr. 23 HGB	X	X	X
a) mit welchem Betrag jeweils Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte und mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen zur Absicherung welcher Risiken in welche Arten von Bewertungseinheiten einbezogen sind sowie die Höhe der mit Bewertungseinheiten abgesicherten Risiken				
b) für die jeweils abgesicherten Risiken, warum, in welchem Umfang und für welchen Zeitraum sich die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme künftig voraussichtlich ausgleichen einschließlich der Methode der Ermittlung				
c) eine Erläuterung der mit hoher Wahrscheinlichkeit erwarteten Transaktionen, die in Bewertungseinheiten einbezogen wurden				
Angabe und Begründung der Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie gesonderte Darstellung des Einflusses dieser Abweichungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	§ 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB	X	X	X
III. Angaben zum Jahresabschluss				

Beschreibung der Norm	Vorschrift	Groß	Mittel	Klein
1. Angaben zur Bilanz				
a. Allgemeines				
Angabe der Mitzugehörigkeit zu anderen Posten, wenn ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld unter mehrere Posten der Bilanz fällt und dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist	§ 265 Abs. 3 HGB	X	X	X
b. Anlagevermögen				
Darstellung des Anlagenspiegels (Anlagegitter) für die einzelnen Posten des Anlagevermögens	§ 284 Abs. 3 Satz 1, 2 HGB	X	X	
Angabe der Abschreibungen des Geschäftsjahres auf die Posten des Anlagevermögens entsprechend der Gliederung des Anlagegitters	§ 284 Abs. 3 Satz 3 HGB	X	X	
Im Fall der Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten: Angabe für jeden Posten des Anlagevermögens, welcher Betrag an Zinsen im Geschäftsjahr aktiviert worden ist	§ 284 Abs. 3 Satz 4 HGB	X	X	
Im Fall der Aktivierung von Entwicklungskosten:	§ 285 Nr. 22 HGB	X	X	
a) Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres				
b) davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallender Betrag				
Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird	§ 285 Nr. 13 HGB	X	X	X
Angabe von Anteilen oder Anlageaktien an inländischen Investmentvermögen von mehr als 10% aufgliedert nach Anlagezielen Jeweils Angabe des Marktwerts (i. S. d. KAGB oder vergleichbarer ausländischer Vorschriften), Differenz zum Buchwert, für das Geschäftsjahr erfolgte Ausschüttung, Beschränkungen hinsichtlich der täglichen Rückgabemöglichkeit, ggf. Gründe für eine unterbliebene Abschreibung, ggf. Anhaltspunkte für eine voraussichtlich nicht dauerhafte Wertminderung	§ 285 Nr. 26 HGB	X	X	
c. Finanzanlagen und Finanzinstrumente				
Angabe der Ausleihungen an GmbH-Gesellschafter	§ 42 Abs. 3 GmbHG	X	X	X
Angabe für zu den Finanzanlagen gehörende Finanzinstrumente, die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden, da insoweit eine außerplanmäßige Abschreibung gemäß § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB unterblieben ist:	§ 285 Nr. 18 HGB	X	X	
a) der Buchwert und der beizulegende Zeitwert der einzelnen Vermögensgegenstände oder angemessener Gruppierungen sowie				
b) die Gründe für das Unterlassen einer Abschreibung gemäß § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB einschließlich der Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist				
Angabe für jede Kategorie nicht zum beizulegenden Zeitwert bilanzierter Finanzinstrumente	§ 285 Nr. 19 HGB	X	X	
a) deren Art und Umfang				
b) deren beizulegender Zeitwert, soweit er sich nach § 255 Abs. 4 HGB verlässlich ermitteln lässt, unter Angabe der angewandten Bewertungsmethode				
c) deren Buchwert und der Bilanzposten, in welchem der Buchwert, soweit vorhanden, erfasst ist, sowie				
d) die Gründe dafür, warum der beizulegende Zeitwert nicht bestimmt werden kann				
d. Weitere Aktivposten				
Angabe der Forderungen gegen GmbH-Gesellschafter	§ 42 Abs. 3 GmbHG	X	X	X
Erläuterungen zu wesentlichen Beträgen bei den sonstigen Vermögensgegenständen, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen	§ 268 Abs. 4 Satz 2 HGB	X	X	
Angabe des Betrags der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als	§ 268 Abs. 4	X	X	X

Beschreibung der Norm	Vorschrift	Groß	Mittel	Klein
einem Jahr, sofern Angabe nicht in der Bilanz erfolgt	Satz 1 HGB			
Angaben zu dem Unterschiedsbetrag (Disagio) gemäß § 250 Abs. 3 HGB	§ 268 Abs. 6 HGB	X	X	
e. Eigenkapital				
Angaben über das Bestehen von Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten, unter Angabe der Anzahl und der Rechte, die sie verbriefen	§ 285 Nr. 15a HGB	X	X	
Angabe der in die anderen Gewinnrücklagen eingestellten Beträge (Eigenkapitalanteil) aus Wertaufholungen	§ 29 Abs. 4 Satz 2 GmbHG	X	X	X
Angabe eines im Bilanzgewinn/-verlust einbezogenen Gewinn- oder Verlustvortrags bei Aufstellung der Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Ergebnisverwendung	§ 268 Abs. 1 Satz 3 HGB	X	X	X
Angabe des Gesamtbetrags der ausschüttungsgesperrten Beträge i. S. d. § 268 Abs. 8 HGB, aufgegliedert in	§ 285 Nr. 28 HGB	X	X	
a) Beträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens				
b) Beträge aus der Aktivierung latenter Steuern				
c) Beträge aus der Aktivierung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert				
f. Sonderposten mit Rücklageanteil				
Bei der Fortführung von Posten vor BilMoG: Angabe der Vorschriften, nach denen der Sonderposten mit Rücklageanteil gebildet wurde	§ 273 Satz 2, § 281 Abs. 1 Satz 2 HGB a. F., Art. 67 Abs. 3 Satz 1, Abs. 4, Satz 1 EGHGB	X	X	X
g. Pensionsrückstellungen				
Angabe zu den Pensionsrückstellungen	§ 285 Nr. 24 HGB	X	X	
a) das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren				
b) die grundlegenden Annahmen der Berechnung, wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegte Sterbetafeln				
Im Fall der Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB Angabe von	§ 285 Nr. 25 HGB	X	X	X
a) Anschaffungskosten der verrechneten Vermögensgegenstände				
b) beizulegender Zeitwert der verrechneten Vermögensgegenstände				
c) Erfüllungsbetrag der verrechneten Schulden				
d) verrechneten Aufwendungen und Erträge				
Die Angaben nach § 285 Nr. 20a HGB sind hier entsprechend zu machen, d. h. die Annahmen, die zugrunde gelegt wurden				
Angabe der in der Bilanz nicht ausgewiesenen Rückstellungen für laufende Pensionen, Anwartschaften auf Pensionen und ähnliche Verpflichtungen bei Anwendung des Art. 28 Abs. 1 EGHGB („Altzusagen“)	Art. 28 Abs. 2 EGHGB	X	X	X
Angabe der in der Bilanz nicht ausgewiesenen Pensionsverpflichtungen aufgrund des Übergangs auf das BilMoG (so genannter Fehlbetrag)	Art. 67 Abs. 2 EGHGB	X	X	X
Angabe des Betrags der Überdeckung aufgrund nicht aufgelöster Rückstellungen aufgrund des Übergangs auf das BilMoG	Art. 67 Abs. 1 Satz 4 EGHGB	X	X	X
h. Sonstige Rückstellungen				
Erläuterungen zu den wesentlichen nicht gesondert ausgewiesenen sonstigen Rückstellungen	§ 285 Nr. 12 HGB	X	X	
i. Verbindlichkeiten				
Angabe der Verbindlichkeiten gegenüber GmbH-Gesellschaftern	§ 42 Abs. 3 GmbHG	X	X	X
Erläuterungen zu wesentlichen Beträgen bei den sonstigen Verbindlichkeiten, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen	§ 268 Abs. 5 Satz 3 HGB	X	X	

Beschreibung der Norm	Vorschrift	Groß	Mittel	Klein
Angabe des Betrags der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr und mehr als einem Jahr, sofern nicht Angabe in Bilanz erfolgt	§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB	X	X	X
Angaben zu den Verbindlichkeiten:				
Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren	§ 285 Nr. 1a HGB	X	X	X
Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten	§ 285 Nr. 1b HGB	X	X	X
Aufgliederung dieser Angaben für jeden Posten der Verbindlichkeiten	§ 285 Nr. 2 HGB	X	X	
j. Latente Steuern				
Angabe auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist	§ 285 Nr. 29 HGB	X		
Für den Fall, dass latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt werden, Angabe der latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden (quantitative Angaben)	§ 285 Nr. 30 HGB	X	X	
2. Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung				
Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten <i>Ggf. Schutzklausel des § 286 Abs. 2 HGB anwendbar</i>	§ 285 Nr. 4 HGB	X		
<i>Bei Fortführung von Posten vor BilMoG:</i> Angabe der in den sonstigen betrieblichen Erträgen ausgewiesenen Beträge aus der Auflösung des Sonderpostens mit Rücklageanteil	§ 281 Abs. 2 Satz 2 HGB a. F., Art. 67 Abs. 3 Satz 1 EG-HGB	X	X	
Angaben bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens:	§ 285 Nr. 8 HGB			
Materialaufwand des Geschäftsjahres, gegliedert nach § 275 Abs. 2 Nr. 5 HGB		X	X	
Personalaufwand des Geschäftsjahres, gegliedert nach § 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB		X	X	X
Gesonderte Angabe des Betrags der außerplanmäßigen Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 HGB zum Anlagevermögen	§ 277 Abs. 3 Satz 1 HGB	X	X	X
Angabe von Betrag und Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind	§ 285 Nr. 31 HGB	X	X	X
Erläuterung des Betrags und der Art von wesentlichen (periodenfremden) Aufwendungen und Erträgen, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind	§ 285 Nr. 32 HGB	X		
3. Haltungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen				
Angaben der in § 251 HGB bezeichneten Haftungsverhältnisse unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten	§ 268 Abs. 7 Nr. 1, 2 HGB	X	X	X
Gesonderte Angabe Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen	§ 268 Abs. 7 Nr. 3 HGB	X	X	X
Angabe für nach § 251 HGB unter der Bilanz oder nach § 268 Abs. 7 Halbsatz 1 HGB im Anhang ausgewiesene Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse der Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme	§ 285 Nr. 27 HGB	X	X	
Angabe von Art und Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist	§ 285 Nr. 3 HGB	X	X	
Angabe des Gesamtbetrags der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz erscheinen und auch nicht nach § 251 HGB oder nach §	§ 285 Nr. 3a HGB	X	X	X

Beschreibung der Norm	Vorschrift	Groß	Mittel	Klein
285 Nr. 3 HGB anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist				
Angabe des Betrags Verpflichtungen betreffend die Altersversorgung und der sonstigen finanziellen Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen, die nicht in der Bilanz erscheinen und auch nicht nach § 251 HGB oder nach § 285 Nr. 3 HGB anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist	§ 285 Nr. 3a HGB	X	X	X
4. Sonstige Angaben				
a. Anzahl der Arbeitnehmer				
Angabe der durchschnittlichen Zahl der während des Geschäftsjahres beschäftigten Arbeitnehmer getrennt nach Gruppen	§ 285 Nr. 7 HGB	X	X	
b. Gesellschaftsorgane				
Angabe aller Mitglieder des Geschäftsführungsorgans und eines Aufsichtsrats, auch wenn sie im Geschäftsjahr oder später ausgeschieden sind, mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen, einschließlich des ausgeübten Berufs (bei börsennotierten Aktiengesellschaften auch der Mitgliedschaft in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien). Der Vorsitzende eines Aufsichtsrats, seine Stellvertreter und ein etwaiger Vorsitzender des Geschäftsführungsorgans sind als solche zu bezeichnen.	§ 285 Nr. 10 HGB	X	X	
Angaben über die im Geschäftsjahr gewährten Gesamtbezüge der Mitglieder eines Geschäftsführungsorgans Aufsichtsrats/Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung Dazu rechnen insbesondere Gehälter, Gewinnbeteiligungen, Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen, Aufwandsentschädigungen, Versicherungsentgelte, Provisionen und Nebenleistungen jeder Art. Einzurechnen sind auch Bezüge, die nicht ausgezahlt, sondern in Ansprüche anderer Art umgewandelt oder zur Erhöhung anderer Ansprüche verwendet werden. Anzugeben sind auch die Bezüge, die im Geschäftsjahr gewährt, bisher aber in keinem Jahresabschluss angegeben worden sind. Bezugsrechte und sonstige aktienbasierte Vergütungen sind mit ihrer Anzahl und dem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt ihrer Gewährung anzugeben. Bei einer börsennotierten Aktiengesellschaft sind zusätzlich unter Namensnennung die Bezüge jedes einzelnen Vorstandsmitglieds, aufgeteilt nach erfolgsunabhängigen und erfolgsbezogenen Komponenten sowie Komponenten mit langfristiger Anreizwirkung, gesondert anzugeben. Dies gilt auch für: Leistungen, die dem Vorstandsmitglied für den Fall einer vorzeitigen Beendigung seiner Tätigkeit zugesagt worden sind; Leistungen, die dem Vorstandsmitglied für den Fall der regulären Beendigung seiner Tätigkeit zugesagt worden sind, mit ihrem Barwert, sowie den von der Gesellschaft während des Geschäftsjahrs hierfür aufgewandten oder zurückgestellten Betrag; während des Geschäftsjahrs vereinbarte Änderungen dieser Zusagen; Leistungen, die einem früheren Vorstandsmitglied, das seine Tätigkeit im Laufe des Geschäftsjahrs beendet hat, in diesem Zusammenhang zugesagt und im Laufe des Geschäftsjahrs gewährt worden sind. Leistungen, die dem einzelnen Vorstandsmitglied von einem Dritten im Hinblick auf seine Tätigkeit als Vorstandsmitglied zugesagt oder im Geschäftsjahr gewährt worden sind, sind ebenfalls anzugeben. <i>Hinweis auf alternative Angabe im Lagebericht (§ 289a Abs. 2 Satz 2 HGB)</i>	§ 285 Nr. 9a HGB	X	X	
Angabe der Gesamtbezüge der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen; ferner Angabe des Betrags der für diese Personengruppe gebildeten Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen und der Betrag, der für diese Verpflichtungen nicht gebildeten Rückstellungen	§ 285 Nr. 9b HGB	X	X	

Beschreibung der Norm	Vorschrift	Groß	Mittel	Klein
Schutzzvorschrift: Bei Gesellschaften, die keine börsennotierten Aktiengesellschaften sind, keine Angabe nach § 285 Nr. 9a und Nr. 9b HGB erforderlich, wenn sich anhand dieser Angaben die Bezüge eines Mitglieds dieser Organe feststellen lassen	§ 286 Abs. 4 HGB	X	X	
Schutzzvorschrift: Die individualisierte Angabe der Gesamtbezüge nach § 285 Nr. 9a HGB kann unterbleiben, wenn die Hauptversammlung dies beschlossen hat.	§ 286 Abs. 5 HGB	X	X	
Angabe der gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinssätze, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls im Geschäftsjahr zurückgezählten Beträge an Mitglieder des Geschäftsführungsorgans, Aufsichtsrats/Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung sowie die zu Gunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse	§ 285 Nr. 9c HGB	X	X	X
c. Verbundene Unternehmen und Beteiligungsunternehmen				
Angabe von Name, Sitz, Beteiligungsquote, Eigenkapital und Ergebnis des letzten Geschäftsjahres von Unternehmen, an denen die Kapitalgesellschaft oder eine für Rechnung der Kapitalgesellschaft handelnde Person mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt; ferner sind von börsennotierten Kapitalgesellschaften zusätzlich alle Beteiligungen an großen Kapitalgesellschaften anzugeben, die 5% der Stimmrechte überschreiten <i>Ggf. Schutzklausel nach § 286 Abs. 3 HGB</i>	§ 285 Nr. 11, 11b HGB	X	X	
Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die Kapitalgesellschaft ist <i>Ggf. Schutzklausel nach § 286 Abs. 3 HGB</i>	§ 285 Nr. 11a HGB	X	X	X
Angabe der Anwendung der Schutzklausel nach § 286 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB (Angaben sind unterblieben, weil zum Nachteil der Kapitalgesellschaft oder verbundener Unternehmen); gilt nicht für kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften im Sinne des § 264d HGB	§ 286 Abs. 3 Satz 4 HGB	X	X	
Angabe von Name und Sitz des Mutterunternehmens der Kapitalgesellschaft, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, und ihres Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt sowie im Falle der Offenlegung der von diesen Mutterunternehmen aufgestellten Konzernabschlüsse der Ort, wo diese erhältlich sind	§ 285 Nr. 14, 14a HGB	X	X	
Angabe von Name und Sitz des Mutterunternehmens, das den befreienden Konzernabschluss und -lagebericht aufstellt Hinweis auf die Befreiung von der Verpflichtung, einen Konzernabschluss und -lagebericht aufzustellen Erklärung der im befreienden Konzernabschluss vom deutschen Recht abweichend angewandten Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden	§ 291 Abs. 2 Nr. 3 HGB	X	X	X
d. Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen/Personen				
Angaben über die zumindest nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, soweit sie wesentlich sind: einschließlich Angaben zur Art der Beziehung zum Wert der Geschäfte sowie weiterer Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind Ausgenommen sind Geschäfte mit und zwischen mittel- oder unmittelbar in 100%-igem Anteilsbesitz stehenden in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen. Angaben über Geschäfte können nach Geschäftsarten zusammengefasst werden, sofern die getrennte Angabe für die Beurteilung der Auswirkungen auf die Finanzlage nicht notwendig ist.	§ 285 Nr. 21 HGB	X		
e. Honorar des Abschlussprüfers				
Angabe des von dem Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar, aufgeschlüsselt in das Honorar für a) die Abschlussprüfungsleistungen	§ 285 Nr. 17 HGB	X		

Beschreibung der Norm	Vorschrift	Groß	Mittel	Klein
b) andere Bestätigungsleistungen				
c) Steuerberatungsleistungen				
d) sonstige Leistungen				
soweit die Angaben nicht in einem das Unternehmen einbeziehenden Konzernabschluss enthalten sind				
f. Besondere Vorgänge nach dem Schluss des Geschäftsjahrs				
Angabe der Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind und weder in der GuV noch in der Bilanz berücksichtigt sind, unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen	§ 285 Nr. 33 HGB	X	X	
g. Ergebnisverwendungsvorschlag bzw. -beschluss				
Angabe des Vorschlags für die Verwendung des Ergebnisses oder des Beschlusses über seine Verwendung	§ 285 Nr. 33 HGB	X	X	
h. Entsprechenserklärung				
Angabe, dass die nach § 161 AktG vorgeschriebene Erklärung abgegeben und den Aktionären zugänglich gemacht worden ist (Entsprechenserklärung zum Corporate Governance Kodex von börsennotierten Aktiengesellschaften)	§ 285 Nr. 16 HGB	X		
IV. Aktienrechtliche Vorschriften				
Angabe der in die anderen Gewinnrücklagen eingestellten Beträge (Eigenkapitalanteil) aus Wertaufholungen	§ 58 Abs. 2a Satz 2 AktG	X	X	X
Beachtung der Ausweisvorschriften bei Aktiengesellschaften zum Ausweis mehrerer Aktiegattungen, zu bedingtem Kapital und zu Mehrstimmrechtsaktien	(§ 152 Abs. 1 AktG	X	X	X
Einstellungen in und Entnahmen aus den Kapital- und Gewinnrücklagen	§ 152 Abs. 2, 3 AktG	X	X	X
Darstellung zur Ergebnisverwendung gemäß § 158 Abs. 1 AktG	§ 158 Abs. 1 Satz 2 AktG	X	X	X
Angaben zu Aktien für Rechnung der Gesellschaft oder eines abhängigen oder eines im Mehrheitsbesitz der Gesellschaft stehenden Unternehmens und Angaben zu eigenen Aktien	§ 160 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AktG	X	X	
Angaben über die Zahl und den Nennbetrag der Aktien jeder Gattung	§ 160 Abs. 1 Nr. 3 AktG	X	X	
Gesonderte Angabe der aus einer bedingten Kapitalerhöhung oder einem genehmigten Kapital im Geschäftsjahr gezeichneten Aktien	§ 160 Abs. 1 Nr. 3 AktG	X	X	
Angaben zum genehmigten Kapital	§ 160 Abs. 1 Nr. 4 AktG	X	X	
Angaben zu Bezugsrechten, Wandelschuldverschreibungen und vergleichbaren Wertpapieren, unter Angabe der Art und Zahl der Rechte, die sie verbriefen	§ 160 Abs. 1 Nr. 5 AktG	X	X	
Angaben zum Bestehen einer wechselseitigen Beteiligung unter Angabe des Unternehmens	§ 160 Abs. 1 Nr. 7 AktG	X	X	
Angaben zum Bestehen einer Beteiligung an der Gesellschaft, die ihr nach § 20 Abs. 1 oder 4 AktG mitgeteilt worden ist	§ 160 Abs. 1 Nr. 8 AktG	X	X	
Unterbleiben von Angaben gemäß § 160 Abs. 1 AktG insoweit, als es für das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder erforderlich ist	§ 160 Abs. 2 AktG	X	X	X
Erläuterung der Verwendung der bei vereinfachter Kapitalherabsetzung und der Auflösung von Gewinnrücklagen gewonnenen Beträge	§ 240 Satz 3 AktG	X	X	X

Quelle: eigene Darstellung

13 Lagebericht

13.1 Lagebericht nach § 289 HGB

Gemäß § 264 Abs. 1 HGB haben **mittelgroße** und **große Kapitalgesellschaften**, wenn sie als Tochterunternehmen nicht nach § 264 Abs. 3 HGB bzw. § 264b HGB befreit sind, einen Lagebericht aufzustellen. Kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften brauchen gemäß § 264 Abs. 1 Satz 4 HGB den Lagebericht nicht aufzustellen.

Die Vorschriften über den **Inhalt** des Lageberichts umfassen:

- Darstellung von **Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage** der Gesellschaft mit deren umfassender Analyse unter Einbeziehung der bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren (Wirtschaftsbericht, § 289 Abs. 1 Satz 1 bis 3 HGB),
- Beurteilung und Erläuterung der **voraussichtlichen Entwicklung** mit ihren wesentlichen **Chancen und Risiken** (Chancen- und Risikobericht, § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB),
- Spezielle Berichterstattung über
 - Risikobericht in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten (§ 289 Abs. 2 Nr. 1 HGB),
 - Forschung und Entwicklung (§ 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB),
 - Zweigniederlassungen (§ 289 Abs. 2 Nr. 3 HGB),
- Zusatzangaben für große Kapitalgesellschaften über **nichtfinanzielle Leistungsindikatoren** (§ 289 Abs. 3 HGB),
- Beschreibung der **wesentlichen Merkmale des internen Kontrollsystems** und des **Risikomanagementsystems** im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften (§ 289 Abs. 4 HGB).

Es bestehen darüber hinaus weitere Angabepflichten im Lagebericht bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften gemäß § 264d HGB.

Die Berichterstattung im Lagebericht hat verschiedenen Zwecken zu dienen. Gemäß § 289 HGB ist der Lagebericht ein eigenständiger Teil im Rahmen der jährlichen Rechenschaftslegung, der neben dem Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft steht. Er hat sowohl eine **Informations-** als auch eine **Rechenschaftsfunktion**. Die tatsächliche Bedeutung dieser Aufgaben und damit des Lageberichts als Publizitätsinstrument wird insbesondere dadurch sichtbar, dass der Lagebericht den Jahresabschluss der Kapitalgesellschaften ergänzen soll. Denn der Jahresabschluss einschließlich der Erläuterungen im Anhang ermöglicht den Adressaten nur begrenzt, die tatsächliche Lage der Gesellschaft zu erkennen.

Grundsätzlich sind im Lagebericht alle Vorgänge anzugeben, die die **wirtschaftliche Gesamtbeurteilung** der Gesellschaft berühren. Im Lagebe-

richt geben die gesetzlichen Vertreter auch ihr persönliches Urteil über den Geschäftsverlauf, das Geschäftsergebnis, die Lage und voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft ab, das betriebswirtschaftliche, technische, rechtliche, sozialpolitische und volkswirtschaftliche Aspekte gleichermaßen umfasst.

Im Lagebericht sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaften so darzustellen, dass ein den **tatsächlichen Verhältnissen** entsprechendes Bild vermittelt wird. Hiermit wird das für den Jahresabschluss vorgeschriebene Konzept des „**true and fair view**“ auf den Lagebericht übertragen.

Die Angaben im Lagebericht sind jedes Jahr erneut zu machen. Ausdrückliche oder indirekte Verweise auf frühere Geschäftsjahre stellen einen Verstoß gegen die Berichterstattungspflicht dar und sind daher nicht zulässig.

Der Inhalt des Lageberichts ist nicht begrenzt. Demzufolge kann er um freiwillige Angaben erweitert werden. Sollen freiwillige Angaben und Darstellungen weder im Lagebericht noch im Anhang gemacht, gleichwohl aber im Rahmen einer allgemeinen Berichterstattung an die Öffentlichkeit gerichtet werden, besteht die Möglichkeit, in einem **Geschäftsbericht** getrennte Sonderabschnitte einzurichten, die selbst keinen gesetzlichen Vorschriften unterliegen und auch nicht prüfungspflichtig sind, wohl aber vom Abschlussprüfer kritisch zu lesen sind.

Wie der Jahresabschluss ist der Lagebericht in **deutscher Sprache** und in **Euro** aufzustellen. Anders als der Jahresabschluss braucht der Lagebericht **nicht** vom Geschäftsführungsorgan **unterzeichnet** zu werden.

Gemäß dem Hauptfachausschuss (HFA) des IDW gibt der Deutsche Rechnungslegungs Standard 20 „Konzernlagebericht“ zweckdienliche Hinweise für eine ordnungsgemäße Lageberichterstattung nach § 285 HGB (Ausstrahlungswirkung).

13.2 Schlusserklärung zum Abhängigkeitsbericht

Der Vorstand einer abhängigen AG/KGaA hat nach § 312 AktG unter bestimmten Voraussetzungen einen Bericht über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (Abhängigkeitsbericht) zu erstatten. Am Schluss dieses Berichts hat der Vorstand eine besondere, in § 312 Abs. 3 Satz 1 und 2 AktG im Einzelnen bestimmte Erklärung abzugeben (Schlusserklärung). Diese Schlusserklärung ist auch in den Lagebericht aufzunehmen (§ 312 Abs. 3 Satz 3 AktG).

13.3 Nachhaltigkeitsbericht

Der Gesetzgeber hat mit dem am 18. April 2017 verkündeten CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz bestimmte große, kapitalmarktorientierte Unternehmen sowie Kreditinstitute und Versicherungen mit mehr als 500 Mitarbeitern verpflichtet, ihre Lageberichte künftig um eine nichtfinanzielle Er-

klärung zu erweitern. Alternativ können die Unternehmen auch einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht außerhalb des Lageberichts offenlegen. Die Berichte sind erstmals für Geschäftsjahre zu erstellen, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen. Die Erklärung bezieht sich zumindest auf Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, Sozialbelange, die Achtung der Menschenrechte und die Bekämpfung von Korruption und Bestechung. Zu diesen Aspekten sind Angaben zu machen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage der Gesellschaft sowie der Auswirkungen der unternehmerischen Tätigkeiten auf diese Aspekte erforderlich sind (§§ 289b ff. HGB).

In diesem Zusammenhang hat die EU-Kommission am 5. Juli 2017 Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen veröffentlicht.

13.4 Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit

Sämtliche Unternehmen, die nach § 264 HGB lageberichtspflichtig sind und mehr als 500 Beschäftigte aufweisen, haben erstmals im Jahr 2018 für das Jahr 2016 (§ 25 Abs. 3 Entgelttransparenzgesetz - EntgTranspG) den so genannten Bericht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit zu erstellen. Dieser Bericht ist nach § 22 Abs. 4 EntgTranspG als Anlage zum Lagebericht offenzulegen. In dem Bericht sind zum einen Maßnahmen zur Förderung der Gleichstellung von Frauen und Männern und deren Wirkung und zur Herstellung von Entgeltgleichheit für Frauen und Männer darzustellen. Zum anderen sind nach Geschlecht aufgeschlüsselte Angaben zur durchschnittlichen Gesamtzahl der Beschäftigten und zur durchschnittlichen Zahl der Vollzeit- und Teilzeitbeschäftigten erforderlich.

14 Quellenverzeichnis und weiterführende Literatur

Adler/Düring/Schmaltz (1998): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen: Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubiG nach den Vorschriften des Bilanzrichtliniengesetzes, 6. Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag

Beck'scher Bilanz-Kommentar (2016): Handels- und Steuerbilanz, 10. Auflage, München: Verlag C. H. Beck

Coenberg, Adolf Gerhard (2016): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen – HGB, IFRS, US-GAAP, DRS, 24. Auflage, Stuttgart: Schäffer Poeschel Verlag

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (Hrsg.) (2017): Deutsche Rechnungslegungs Standards (DRS), Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag

HFA des IDW 1/1981 i. d. F. 1990: Stichprobenverfahren für die Vorratsinventur zum Jahresabschluss, Düsseldorf: IDW Verlag GmbH.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.) (2017): IDW Prüfungsstandards IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung, Düsseldorf: IDW Verlag GmbH

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.) (2017): WP Handbuch, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, Düsseldorf: IDW Verlag GmbH

Zwirner, Christian (2015): BilRUG: Wesentliche Änderungen für Einzel- und Konzernabschluss – Darstellung, Beispiele sowie Tipps für die Erstanwendung und Umsetzung in der Praxis –, in: DER BETRIEB, Sonderdruck zu Heft 48

Müller, Matthias (2010): Prüfung von Jahresabschluss und Konzernabschluss im Aufsichtsrat, in: Hans-Böckler-Stiftung, Arbeitshilfen für Aufsichtsräte Nr. 17

Naumann, Klaus-Peter/Siegel, Daniel (2017): Reichweite der Prüfungspflichten von Aufsichtsrat, Abschlussprüfer und DPR - Wer prüft eigentlich was in welchem Umfang? in: Wpg, Heft 20, S. 1170 ff.

Ansprechpartner in der Hans-Böckler-Stiftung

Alexander Sekanina

[Kontakt](#)

Über die Autorin

Christiane Kohs ist Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin und Dipl.-Wirtschaftsingenieurin. Sie ist Geschäftsführerin der CARA GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Inhaberin einer Steuerberaterpraxis. Sie ist Sachverständige auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung sowie des Steuerrechts und berät in wirtschaftlichen Angelegenheiten u. a. Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat.

Impressum

Erschienen im Mitbestimmungsportal, dem Infoservice der Hans-Böckler-Stiftung für die Mitbestimmungspraxis. Die Reihe "Wissen kompakt" bietet im Kartenstapel-Format anschaulich und komprimiert aufbereitete Hintergrundinformationen zu aktuellen Themen.

Online-Fassung und weitere Themen unter www.mitbestimmung.de

Kontakt:

Michael Stollt
Hans-Böckler-Stiftung
Hans-Böckler-Straße 39
40476 Düsseldorf
mitbestimmungsportal@boeckler.de

Hans-Böckler-Stiftung,
Juli 2019