

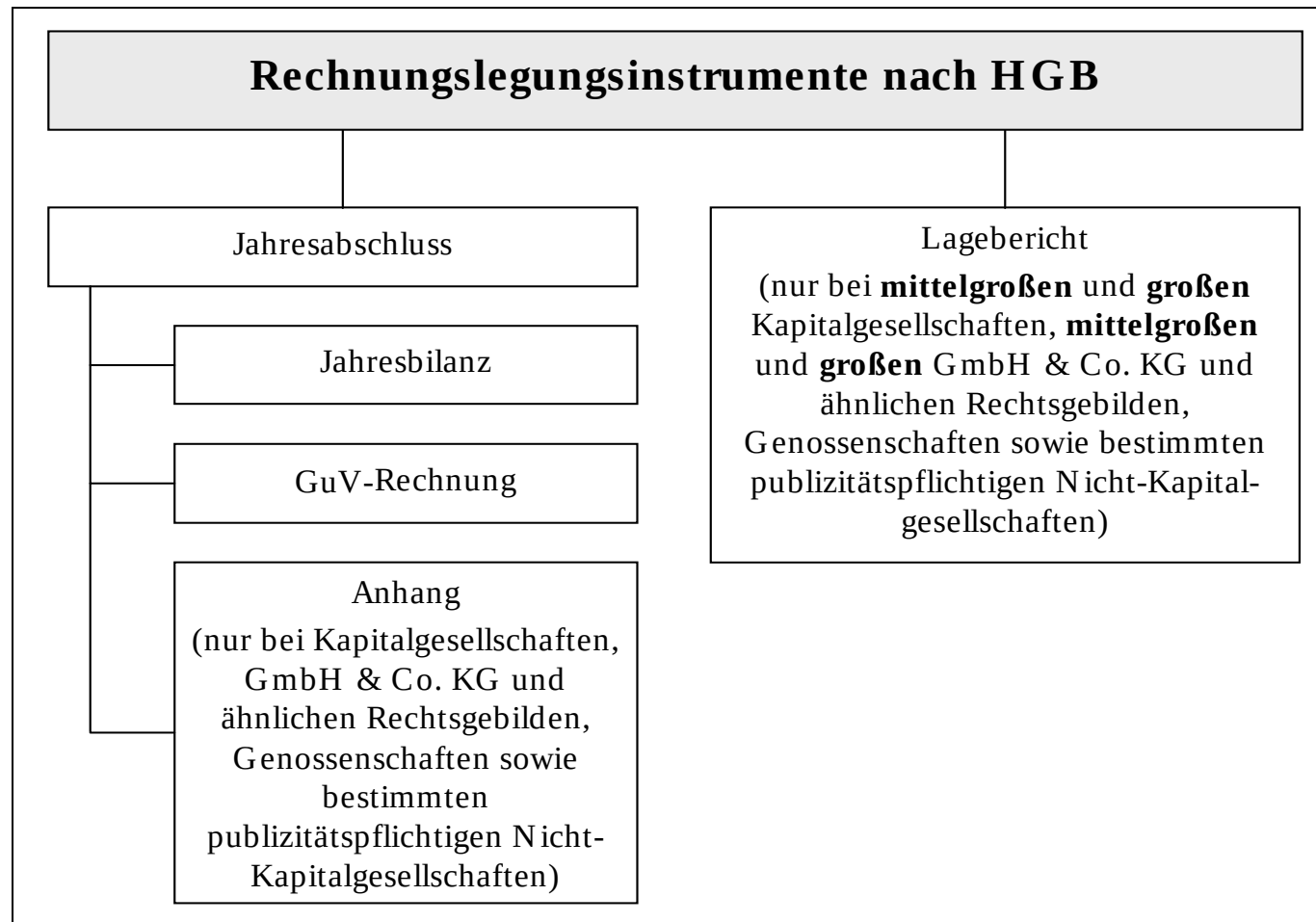
Univ.-Prof. Dr. Gerd Waschbusch
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre,
insbesondere Rechnungswesen und Finanzwirtschaft
Universität des Saarlandes
Saarbrücken

Grundzüge der BWL

Teil A2: Bilanzierung

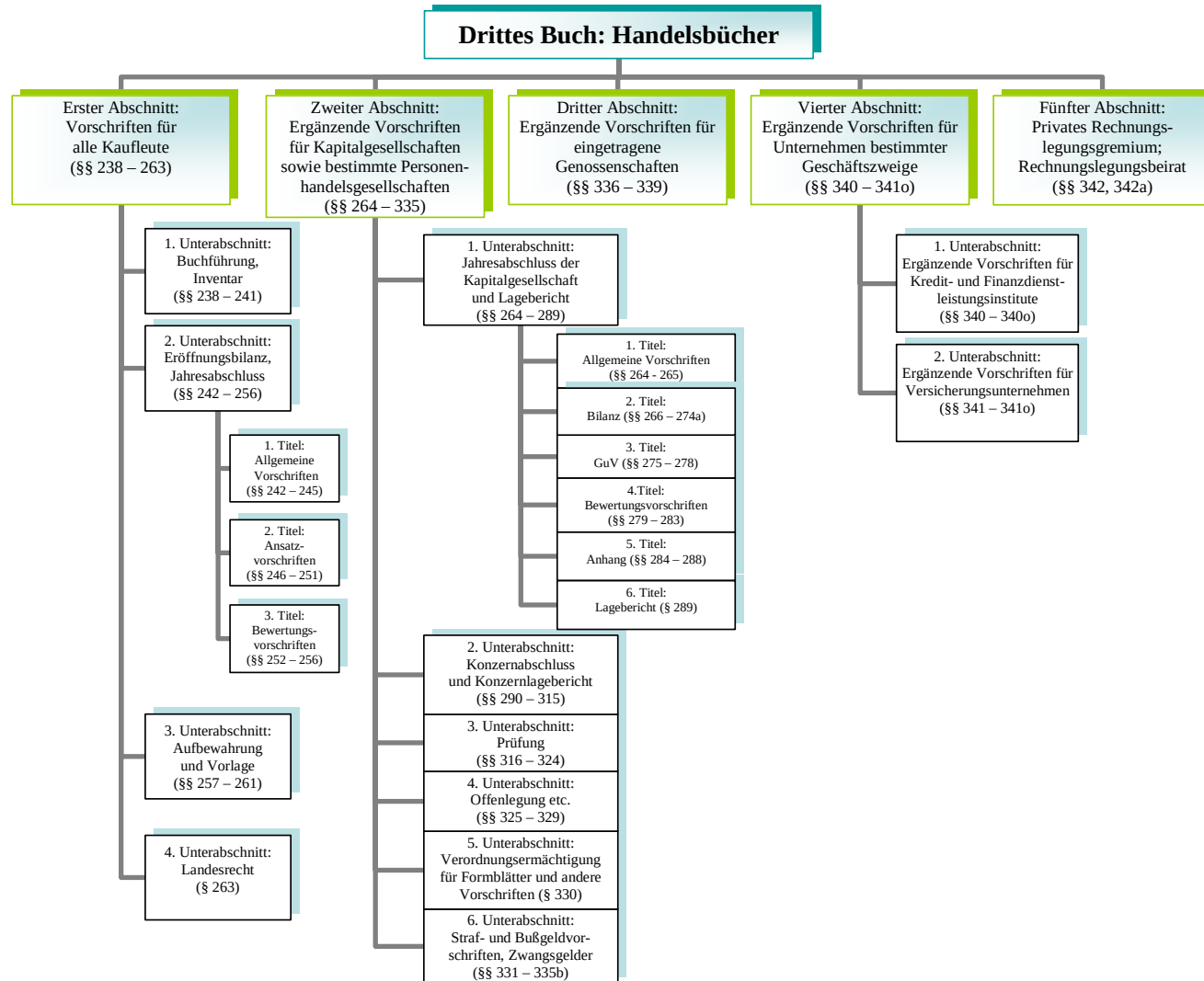
WS 2004/2005

Anlagen-Bilanz2



Entnommen aus Bieg, Hartmut; Kußmaul, Heinz: Externes Rechnungswesen, 3. Aufl., (Oldenbourg Wissenschaftsverlag) München/Wien 2003, S. 4.

Übersicht über den Aufbau des Dritten Buches des HGB



Größenklassen für Kapitalgesellschaften sowie publizitätspflichtige Unternehmungen

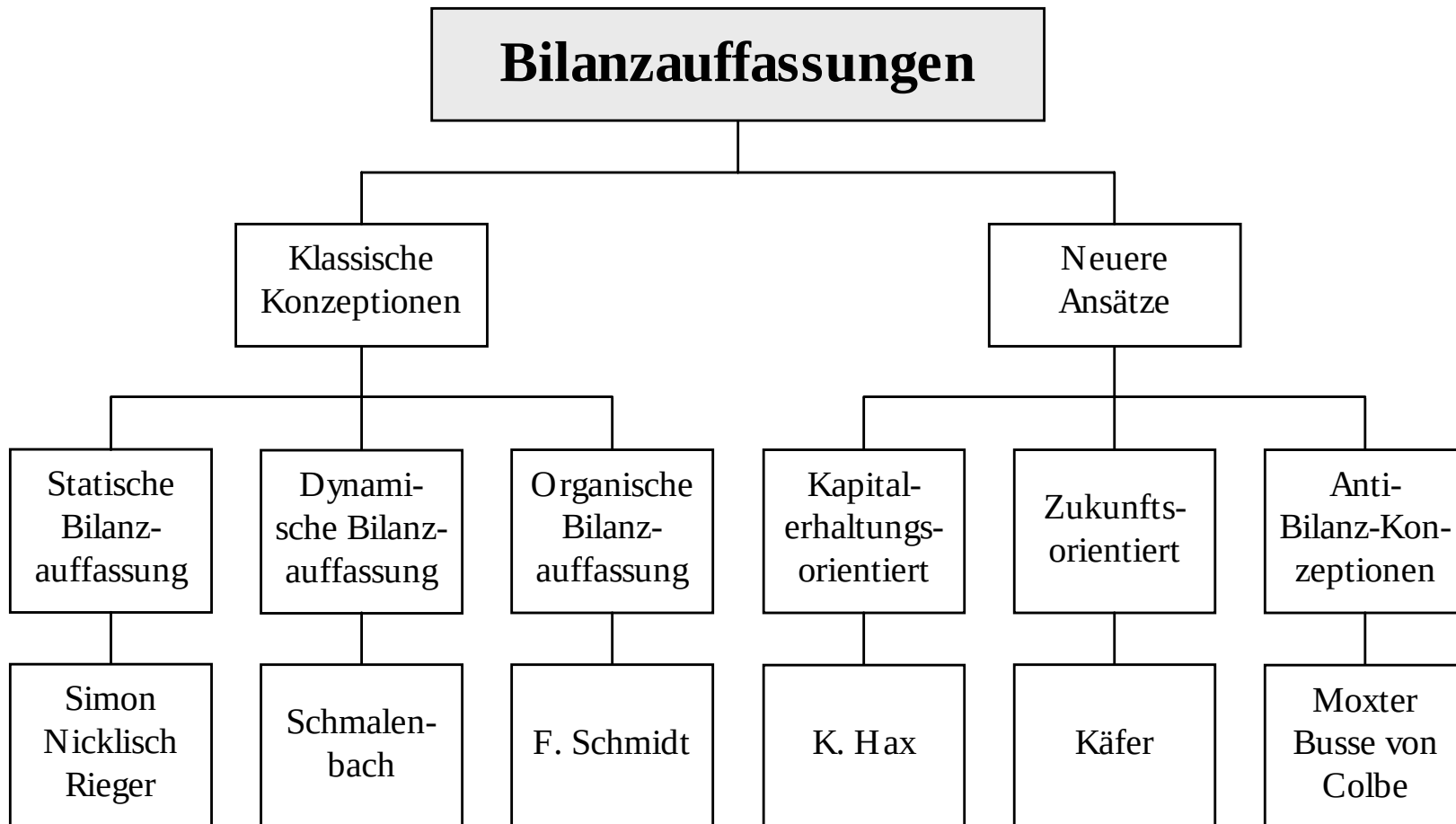
Größenkategorie ¹⁾	rechtliche Grundlage	Größenkriterien		
		Bilanzsumme Euro	Umsatzerlöse Euro	durchschnittliche Arbeitnehmerzahl
kleine Kapitalgesellschaft	§ 267 Abs. 1 HGB	≤ 3.438.000	≤ 6.875.000	≤ 50
mittelgroße Kapitalgesellschaft	§ 267 Abs. 2 HGB	> 3.438.000 ≤ 13.750.000	> 6.875.000 ≤ 27.500.000	> 50 ≤ 250
große Kapitalgesellschaft	§ 267 Abs. 3 HGB	> 13.750.000	> 27.500.000	> 250
publizitätspflichtige Unternehmungen nach PubLG ²⁾	§ 1 PubLG	> 65.000.000	> 130.000.000	> 5.000

- 1) Die Zugehörigkeit einer Kapitalgesellschaft zu einer der drei Klassen (kleine/mittelgroße/große) bestimmt sich danach, ob die Gesellschaft an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen jeweils mindestens zwei der drei angeführten Grenzwerte überschreitet bzw. nicht überschreitet (§ 267 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 bis Abs. 3 Satz 1 HGB). Eine Kapitalgesellschaft gilt stets als eine große Kapitalgesellschaft, wenn sie einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG durch von ihr ausgegebene Wertpapiere im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung zum Handel an einem organisierten Markt beantragt worden ist (§ 267 Abs. 3 Satz 2 HGB).
- 2) Gemäß § 1 PubLG fallen unter den Geltungsbereich des Publizitätsgesetzes alle Unternehmungen (unabhängig von ihrer Rechtsform), die an drei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen jeweils mindestens zwei der drei angeführten Größenkriterien überschreiten.

Bilanztheorie = Auseinandersetzung mit dem Inhalt und der Ausgestaltung des Jahresabschlusses als Instrument der finanziellen Rechnungslegung

Aufgaben einer Bilanztheorie:

1. Erklärung des Wesensgehalts der Bilanzen und Ableitung von Empfehlungen für die Ausgestaltung der Bilanzen im Hinblick auf bestimmte Rechnungsziele (formale Aufgabe der Bilanztheorie)
2. Formulierung von Gliederungs-, Bilanzierungs- und Bewertungsregeln, die sicherstellen, dass die mit der Bilanzierung verfolgten Rechnungsziele auch erreicht werden können (materielle Aufgabe der Bilanztheorie).



Entnommen aus Bieg, Hartmut; Kußmaul, Heinz: Externes Rechnungswesen, 3. Aufl., (Oldenbourg Wissenschaftsverlag) München/Wien 2003, S. 9.

statische Bilanzauffassung:

Hauptziel der Bilanz ist die **Darstellung des Vermögens und der Schulden** einer Unternehmung zu einem bestimmten Zeitpunkt.

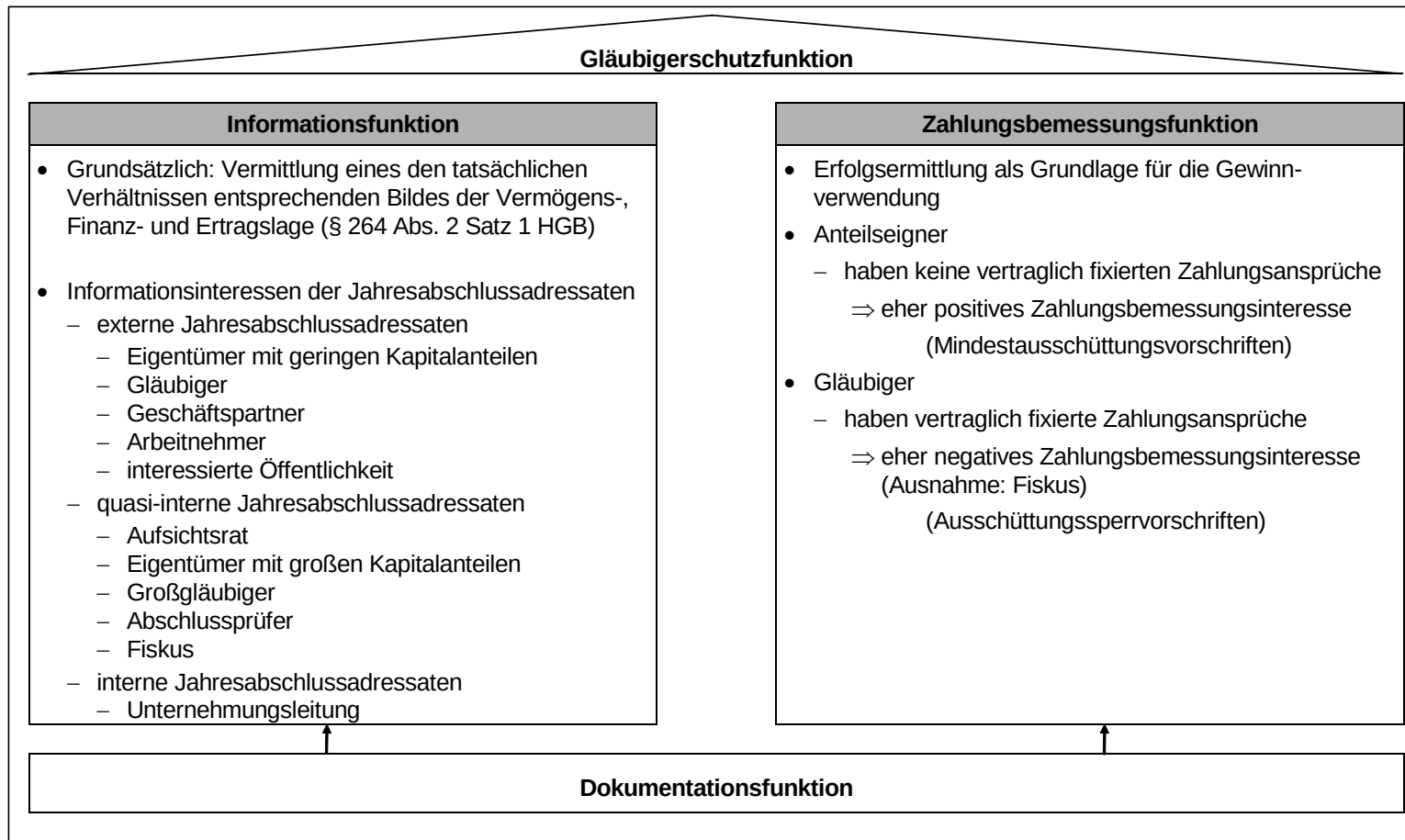
dynamische Bilanzauffassung:

Hauptziel der Bilanz ist die **Ermittlung eines vergleichbaren Periodenerfolgs** zur Messung der Wirtschaftlichkeit einer Unternehmung.

Die **Zerschlagungsstatiker** ermitteln das Vermögen einer Unternehmung unter der Fiktion ihrer Zerschlagung als so genanntes Gläubigerzugriffsvermögen. Hieraus leitet sich das Bestreben ab, das Vermögen der Unternehmung zu Marktpreisen (Zeitwerten) zu bewerten, da der Zerschlagungswert des Gesamtvermögens die Summe der jeweiligen am Markt erzielbaren Einzelveräußerungspreise der vorhandenen einzelveräußerungsfähigen Vermögensobjekte darstellt. Aus dem Zerschlagungswert des Gesamtvermögens ist im Falle der Zerschlagung der Unternehmung die Gesamtheit der Schulden zu decken.

Im Vergleich dazu gehen **Fortführungsstatiker** davon aus, dass für den Kaufmann nicht der Zerschlagungswert, sondern der Wert des Vermögens der Unternehmung unter der Annahme einer Unternehmungsfortführung („Going-concern-Annahme“) von Interesse ist.

Die Annahme einer Unternehmungsfortführung liegt grundsätzlich sowohl der Handels- als auch der Steuerbilanz zugrunde.



Das Aktiengesetz und das Handelsgesetzbuch tragen dem **Gedanken der Erhaltung eines Mindesthaftungsvermögens** unter anderem durch folgende **Ausschüttungssperrvorschriften** Rechnung:

- Verbot der Rückgewähr des Grundkapitals (§ 57 Abs. 1 Satz 1 AktG),
- Beschränkung der Ausschüttung auf den Bilanzgewinn (§ 57 Abs. 3 AktG),
- Definition von Höchstwerten für die Vermögensbewertung im Rahmen der Gewinnermittlung (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB),
- Nichtigkeit des Jahresabschlusses bei Überbewertung (§ 256 Abs. 5 AktG),
- Bildung anderer Gewinnrücklagen durch Vorstand und Aufsichtsrat in Höhe von maximal 50 % des Jahresüberschusses (§ 58 Abs. 2 Satz 1 AktG; beachte aber auch die Sätze 2 und 3),
- Verpflichtung zur Bildung einer gesetzlichen Rücklage aus dem Jahresüberschuss (§ 150 Abs. 2 AktG),
- Bildung einer Rücklage für eigene Anteile (§ 272 Abs. 4 HGB),

- Möglichkeit der Bildung anderer Gewinnrücklagen in Höhe des Eigenkapitalanteils von Wertaufholungen bei Vermögensgegenständen (§ 58 Abs. 2a AktG),
- Deckung des Betrages der aktivierten Bilanzierungshilfen durch die Verpflichtung zur Bildung entsprechend hoher Gewinnrücklagen (§ 269 HGB: Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs; § 274 Abs. 2 Satz 3 HGB: aktive latente Steuern).

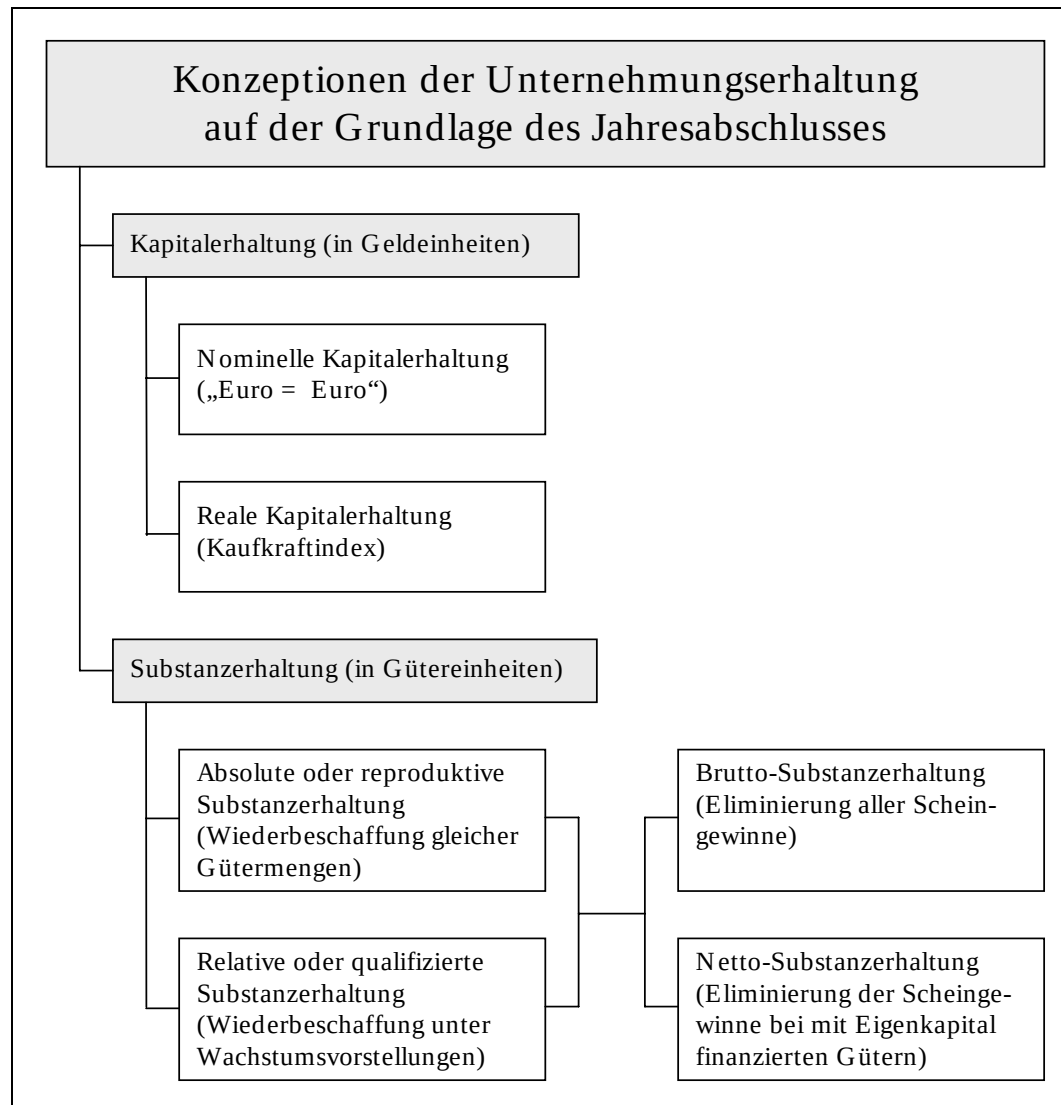
Vgl. auch Coenenberg, Adolf G.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 19. Aufl., Stuttgart 2003, S. 15.

Das Aktiengesetz und das Handelsgesetzbuch tragen dem **Gedanken des Minderheiten- (Aktionärs-) Schutzes** unter anderem durch folgende Vorschriften Rechnung:

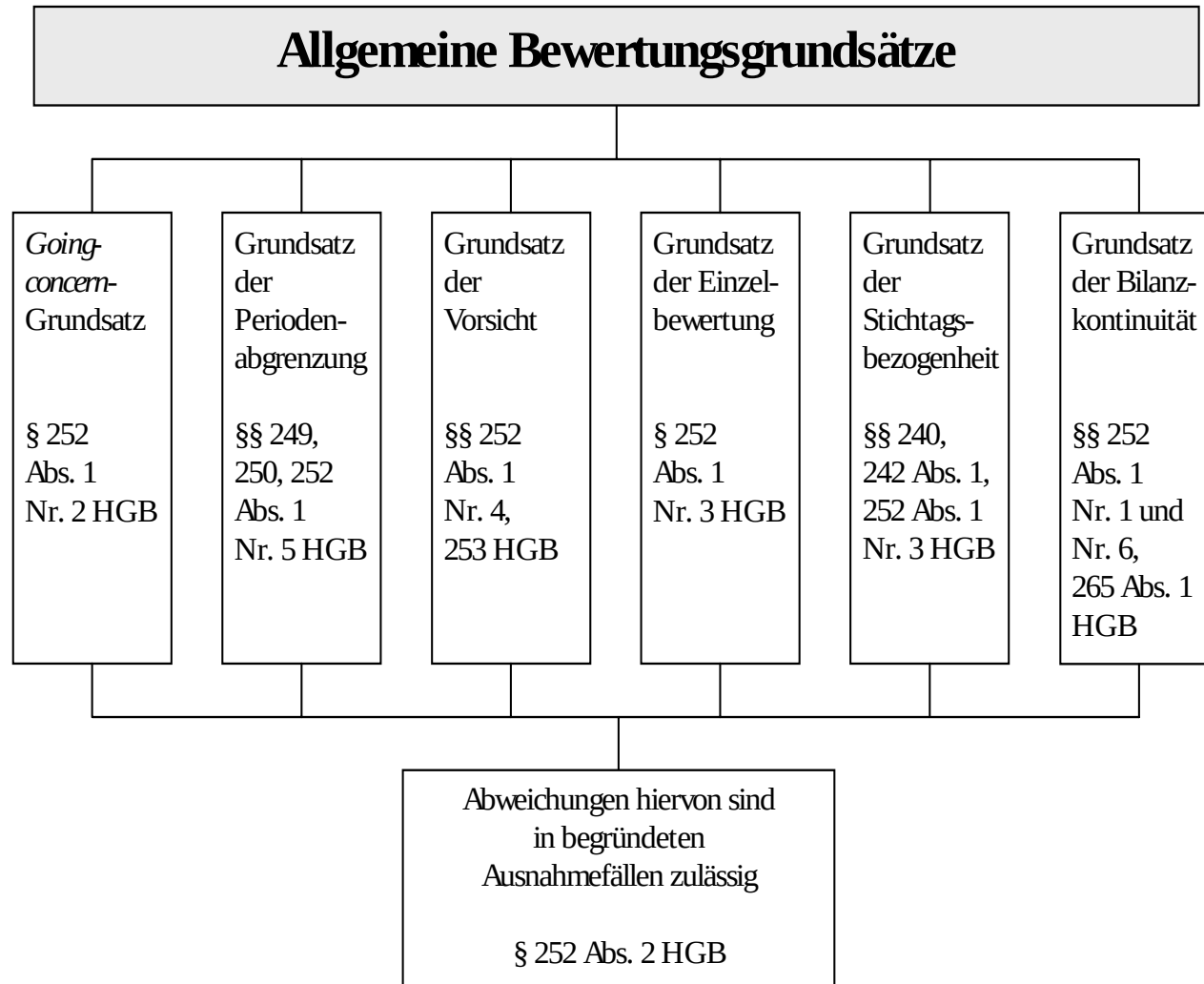
- Begrenzung der Thesaurierungsmöglichkeit durch Vorstand und Aufsichtsrat (§ 58 Abs. 1 und Abs. 2 AktG),
- Anspruch der Aktionäre auf den Bilanzgewinn (§ 58 Abs. 4 AktG),
- Recht zur Anfechtung des Bilanzgewinnverwendungsbeschlusses durch einen Aktionär, wenn Teile des seiner Verwendungskompetenz unterliegenden Bilanzgewinns vorgetragen oder thesauriert werden, obwohl eine solche Maßnahme nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nicht notwendig ist, um die Lebens- und Widerstandsfähigkeit der Gesellschaft zu sichern, und dadurch unter die Aktionäre kein Gewinn in Höhe von mindestens 4 % des Grundkapitals (abzüglich noch nicht eingeforderter Einlagen) verteilt werden kann (§ 254 AktG),
- die Höchstwertvorschriften gelten, von wenigen Ausnahmen abgesehen, auch als Mindestwertvorschriften (Fixwertprinzip) (§ 253 Abs. 1 HGB),

- Festlegung von Wertuntergrenzen bei Kapitalgesellschaften (§ 279 Abs. 1 HGB), die nicht unterschritten werden dürfen (Begrenzung von Willkürreserven),
- § 253 Abs. 4 HGB ist von Kapitalgesellschaften nicht anzuwenden,
- § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB darf von Kapitalgesellschaften, wenn es sich nicht um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt, nur auf Vermögensgegenstände, die Finanzanlagen sind, angewendet werden,
- Beschränkung der allein steuerrechtlich begründeten Abschreibungen (§ 254 HGB) für Kapitalgesellschaften auf die Fälle der so genannten umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 279 Abs. 2 HGB),
- Wertaufholungsgebot für Kapitalgesellschaften (§ 280 HGB).

Vgl. auch Coenenberg, Adolf G.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 19. Aufl., Stuttgart 2003, S. 15.



Entnommen aus Bieg, Hartmut; Kußmaul, Heinz: Externes Rechnungswesen, 3. Aufl., (Oldenbourg Wissenschaftsverlag) München/Wien 2003, S. 24.



Entnommen aus Bieg, Hartmut; Kußmaul, Heinz:
Externes Rechnungswesen,
3. Aufl., (Oldenbourg Wissenschaftsverlag) München/Wien
2003, S. 32.

	Aktive Abgrenzung (Erfolg ohne Abgrenzung zu niedrig)	Passive Abgrenzung (Erfolg ohne Abgrenzung zu hoch)
Transitorische Abgrenzung	Auszahlung jetzt – Aufwand später Beispiel: vorausbezahlte Versicherungsprämie Konto: Aktiver RAP	Einzahlung jetzt – Ertrag später Beispiel: im Voraus erhaltene Miete Konto: Passiver RAP
Antizipative Abgrenzung	Ertrag jetzt – Einzahlung später Beispiel: bereits aufgelaufene, vom Schuldner noch zu zahlende Zinsen Konto: Sonstige Forderungen (Sonstige Vermögensgegenstände)	Aufwand jetzt – Auszahlung später Beispiel: noch zu zahlende Löhne Konto: Sonstige Verbindlichkeiten

Entnommen aus Bieg, Hartmut; Kußmaul, Heinz: Externes Rechnungswesen, 3. Aufl., (Oldenbourg Wissenschaftsverlag) München/Wien 2003, S. 35.

Eine **Rückstellungsbildung** ist **gerechtfertigt**, wenn eine der drei folgenden Situationen vorliegt:

1. Die Unternehmung erwartet, dass in zukünftigen Perioden **Ansprüche von Seiten Dritter** an sie herangetragen werden, deren wirtschaftliche Ursachen im gegenwärtigen Geschäftsjahr liegen. Hierbei sind drei Fälle möglich:
 - a) Die **Verpflichtung** der Unternehmung gegenüber einem Dritten ist bereits **rechtswirksam** entstanden, jedoch **steht die Höhe** der späteren Auszahlungen **noch nicht fest**.

Beispiel:

Rückstellungen für ein vertragliches Versprechen der Unternehmung zur Leistung von Alters-, Hinterbliebenen- oder Invalidenunterstützung an einzelne Beschäftigte (Pensionsrückstellungen).

- b) Die **Verpflichtung** gegenüber einem Dritten ist **bereits verursacht und erkennbar**, sie ist aber noch **nicht rechtswirksam** festgesetzt worden.

Beispiele:

Rückstellungen für Steuern, Rückstellungen für bereits erkennbare Bergschäden.

- c) Aufgrund bisheriger Erfahrungen ist es **hinreichend wahrscheinlich, dass** in Zukunft **eine Schuld** gegenüber einem Dritten **entstehen wird**, die in der betrachteten Abrechnungsperiode begründet wurde. **Höhe und Fälligkeitstermin** sind **noch ungewiss**.

Beispiele:

Rückstellungen für schwebende Prozesse, Rückstellungen für Eventualverbindlichkeiten (Garantie, Bürgschaft, Wechselobli-go), Rückstellungen für Bergschäden, die bereits verursacht, aber noch nicht erkennbar sind.

2. Am Bilanzstichtag ist bereits erkennbar, dass der Unternehmung aus einem rechtswirksamen, aber noch von keinem der Vertragspartner erfüllten Vertrag (schwebendes Geschäft) ein Verlust droht.

Beispiel:

Der Verkäufer hat wegen über den vereinbarten Verkaufspreis gestiegener zukünftiger Herstellungs- oder Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes handelsrechtlich „Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften“ zu bilden.

3. Die Unternehmung rechnet zwar **nicht mit der Inanspruchnahme durch einen Dritten**, aber:

- a) Es **droht** ihr ein wirtschaftlich in dieser Periode begründeter **Verlust**, der bereits erkennbar ist, jedoch noch **nicht exakt quantifiziert** werden kann.

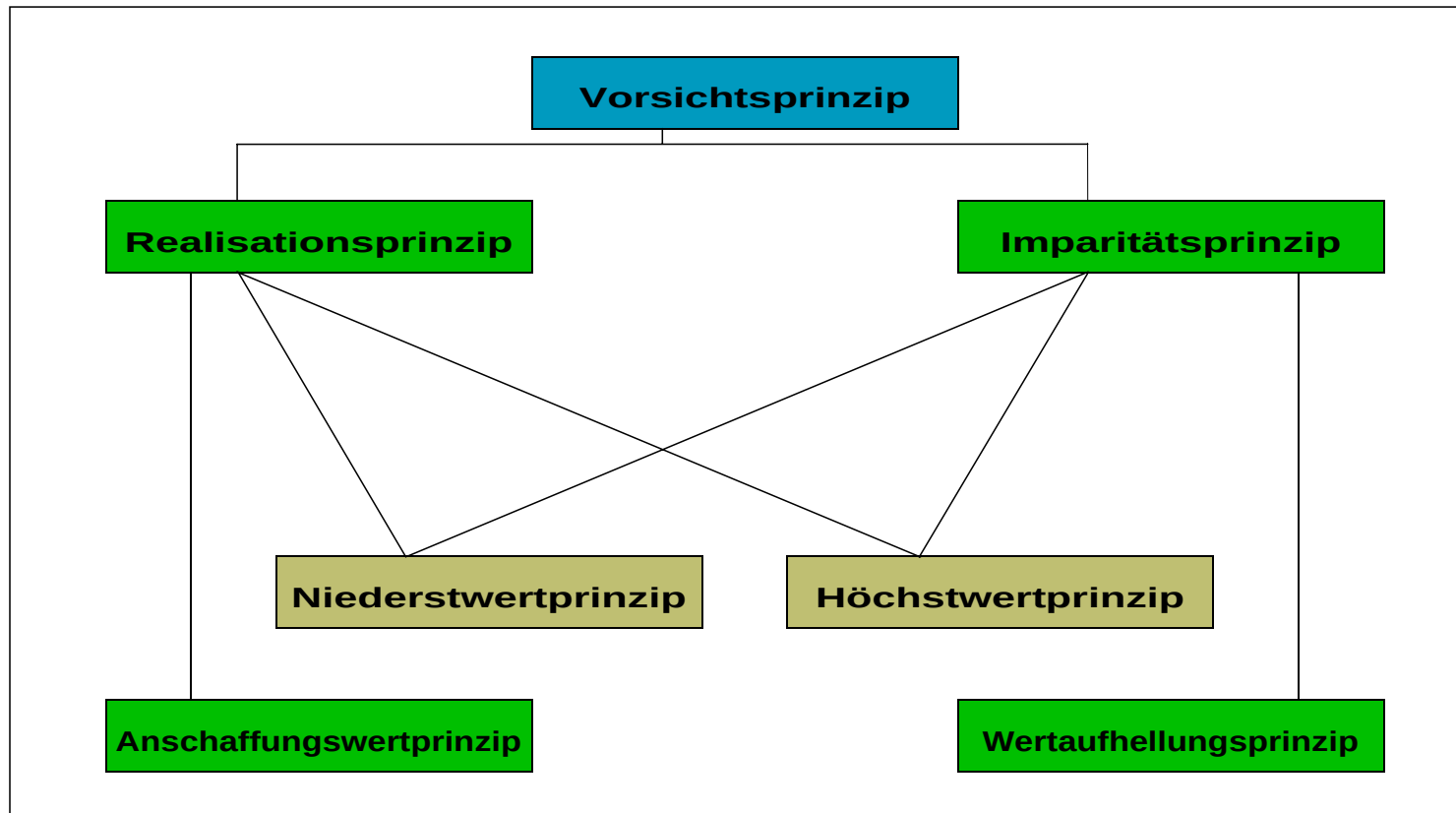
Beispiele:

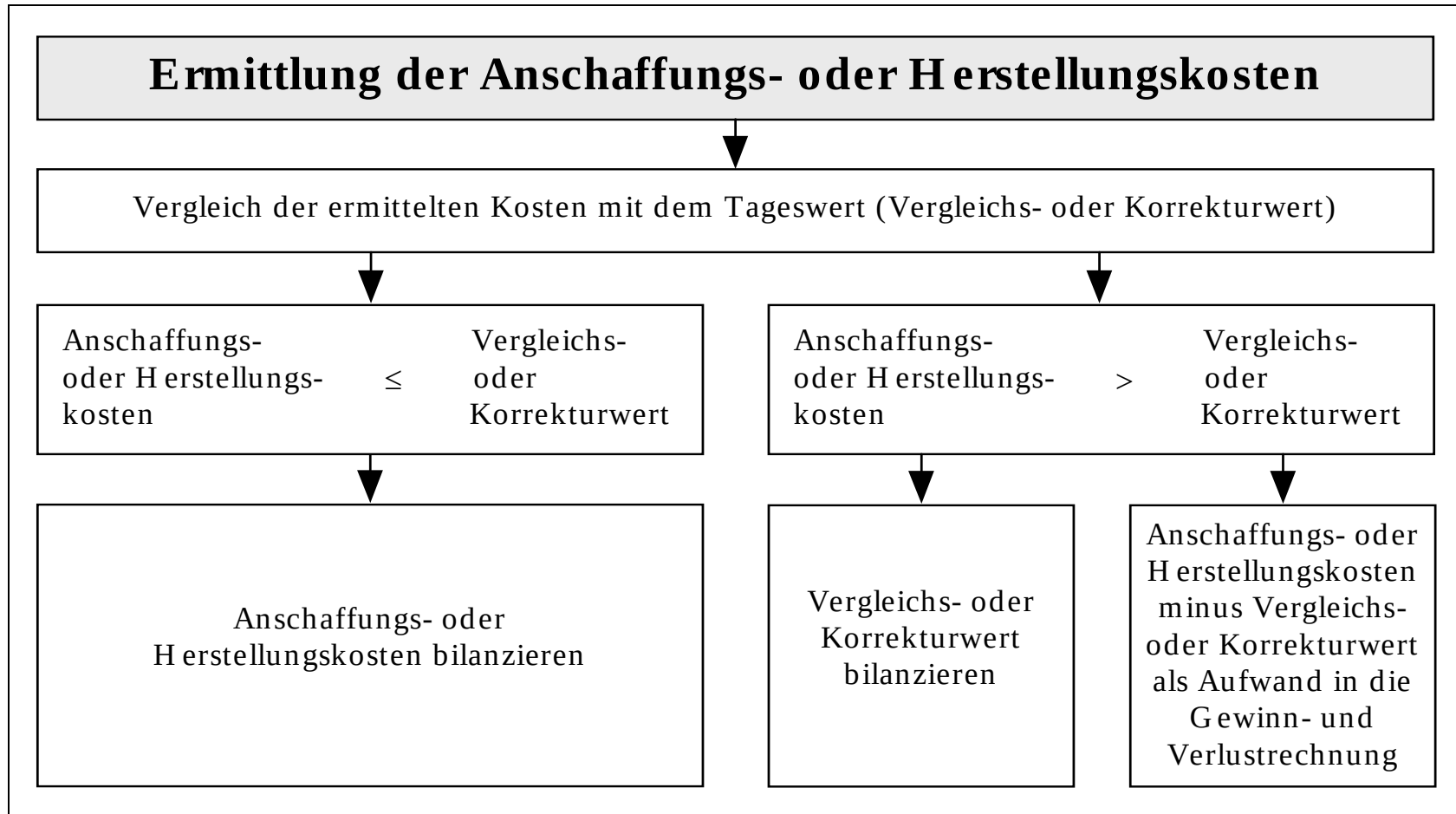
Rückstellungen für Verluste aus Einzelwagnissen, Rückstellungen für Großreparaturen (vgl. § 249 Abs. 2 HGB).

- b) Es ist eine Wertminderung eingetreten, die den Charakter einer wirtschaftlichen **Verpflichtung des Betriebes gegen sich selbst** trägt und erst später zu Auszahlungen führen wird.

Beispiel:

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung und Abraumbeseitigung (vgl. § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Satz 3 HGB).





Entnommen aus Bieg, Hartmut; Kußmaul, Heinz: Externes Rechnungswesen, 3. Aufl., (Oldenbourg Wissenschaftsverlag) München/Wien 2003, S. 44.

Unter dem allgemeinen **Grundsatz der Bilanzstetigkeit (Bilanzkontinuität)** lassen sich folgende Einzelgrundsätze subsumieren:

1. **Grundsatz der Bilanzidentität** (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB):

Hierunter versteht man die Identität von Schlussbilanz und nachfolgender Eröffnungsbilanz. Andere Bezeichnungen für Bilanzidentität sind Bilanzzusammenhang, allgemeine Bilanzkontinuität, Bilanzkongruenz und totale Bilanzverknüpfung.

2. **Grundsatz der formalen Bilanzstetigkeit** (§ 265 Abs. 1 HGB):

Die einmal gewählte Gliederung von Bilanz und Erfolgsrechnung ist aus Gründen der Vergleichbarkeit beizubehalten.

3. Grundsatz der materiellen Bilanzkontinuität (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB):

Für die Informationsvermittlung ist dieser Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsgrundsätze (Bewertungskontinuität) von besonderer Bedeutung. Er stellt sicher, dass gleiche Tatbestände in den einzelnen Jahresabschlüssen auch gleich dargestellt werden. Eine Durchbrechung der Bewertungskontinuität (z. B. Änderung der Abschreibungsmethoden, der Ermittlung der Herstellungskosten oder des Wertansatzes für gleichartige Vorräte) könnte dem Ziel des Jahresabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln, zuwiderlaufen.