

Hempel  
(Hrsg.)

**Betriebswirtschaftliche Module**

**Bilanzierung**

*nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS*

Merkur 

Verlag Rinteln

# Wirtschaftswissenschaftliche Bücherei für Schule und Praxis

## Begründet von Handelsschul-Direktor Dipl.-Hdl. Friedrich Hutkap t

---

Herausgeber:

**Günter Hempel**, Dipl.-Hdl., Wangen im Allgäu

Verfasser:

**Dr. Hermann Speth**, Dipl.-Hdl., Wangen im Allgäu

**Dietmar Schuster**, Dipl.-Hdl., Gießen

**Alfons Kaier**, Dipl.-Hdl., Überlingen

Fast alle in diesem Buch erwähnten Hard- und Softwarebezeichnungen sind eingetragene Warenzeichen.

Das Werk und seine Teile sind urheberrechtlich geschützt. Jede Nutzung in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlages. Hinweis zu § 52a UrhG: Weder das Werk noch seine Teile dürfen ohne eine solche Einwilligung eingescannt und in ein Netzwerk eingestellt werden. Dies gilt auch für Intranets von Schulen und sonstigen Bildungseinrichtungen.

\* \* \* \* \*

3. Auflage 2012

© 2010 by MERKUR VERLAG RINTELN

Gesamtherstellung:

MERKUR VERLAG RINTELN Hutkap GmbH & Co. KG, 31735 Rinteln

E-Mail: [info@merkur-verlag.de](mailto:info@merkur-verlag.de)

[lehrer-service@merkur-verlag.de](mailto:lehrer-service@merkur-verlag.de)

Internet: [www.merkur-verlag.de](http://www.merkur-verlag.de)

ISBN 978-3-8120-0655-2

# 1 Jahresabschluss bei Kapitalgesellschaften nach Handelsrecht

## 1.1 Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflicht

Der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft soll einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Unternehmens gewährleisten. Deshalb stellt der Gesetzgeber hohe Anforderungen an den Inhalt und die Form des Jahresabschlusses.

Der Jahresabschluss eines Kaufmanns mit Ausnahme bestimmter Einzelkaufleute besteht aus der **Bilanz** und der **Gewinn- und Verlustrechnung** [§ 242 III HGB]. Im **Anhang** sind Erläuterungen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen sowie sonstige Pflichtangaben anzugeben [§§ 284, 285 HGB]. Im **Lagebericht** hat eine Kapitalgesellschaft über den Geschäftsverlauf zu berichten und die Lage so darzustellen, dass sich Dritte ein Bild über die tatsächlichen Verhältnisse machen können.

### Merke:

Der **Jahresabschluss** ist ein **Dokument** (Beweisstück) und eine **Rechnungslegung** für eine bestimmte Rechnungsperiode.

### (1) Abhängigkeit der Rechnungslegungsvorschriften von der Größe der Kapitalgesellschaft

Maßgebend für den Zeitpunkt der Aufstellungspflicht, den Umfang der Prüfungspflicht und die Art der Offenlegungspflicht ist die Größe der Kapitalgesellschaft. Es wird zwischen kleinen, mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften unterschieden.

Merkmale	Große Kapitalgesellschaften [§ 267 III HGB]	Mittelgroße Kapitalgesellschaften [§ 267 II HGB]	Kleine Kapitalgesellschaften [§ 267 I HGB]
Bilanzsumme	über 19,25 Mio. EUR	Liegen nach ihrer Größenordnung zwischen der kleinen und der großen Kapitalgesellschaft	bis 4,84 Mio. EUR
Jahresumsatz	über 38,5 Mio. EUR		bis 9,68 Mio. EUR
durchschnittliche Anzahl von Arbeitnehmern	über 250 Arbeitnehmer		bis 50 Arbeitnehmer

Für die Einordnung in eine der drei Größenklassen müssen zwei der drei angegebenen Merkmale an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen erfüllt sein [§ 267 IV HGB]. Außerdem gelten Kapitalgesellschaften auch dann als groß, wenn sie einen organisierten Markt<sup>1</sup> durch von ihnen ausgegebene Wertpapiere<sup>2</sup> in Anspruch nehmen oder die Zulassung derartiger Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt haben [§ 267 III HGB].<sup>3</sup>

1 **Organisierte Märkte** im Sinne des Wertpapierhandelsgesetzes sind Märkte, die von staatlich anerkannten Stellen (vor allem durch die „Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht“) geregelt und überwacht werden, regelmäßig stattfinden und für das Publikum (z. B. Käufer und Verkäufer der Effekten) unmittelbar oder mittelbar zugänglich sind.

2 Hierzu gehören z. B. Aktien, Zertifikate, die Aktien vertreten, Schuldverschreibungen und Investmentzertifikate der Kapitalanlagegesellschaften.

3 Eine solche kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft gilt stets als große Kapitalgesellschaft [§ 267 III, S. 2 HGB].

## (2) Aufstellungspflicht

**Große und mittelgroße Kapitalgesellschaften** sowie **kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften** haben den Jahresabschluss (und den Lagebericht) in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen [§ 264 I, S. 3 HGB].

**Kleine Kapitalgesellschaften** können ihren Jahresabschluss innerhalb der ersten sechs Monate des Geschäftsjahres aufstellen [§ 264 I, S. 4 HGB].

## (3) Prüfungspflicht

Für die **Prüfung** [§§ 316 – 324 a HGB] gilt Folgendes: Große und mittelgroße Kapitalgesellschaften müssen ihren Jahresabschluss mit Lagebericht durch einen **Abschlussprüfer** prüfen lassen [§ 316 I, S. 1 HGB]. Der Jahresabschluss ist unter Einbeziehung der Buchführung zu prüfen [§ 317 I, S. 1 HGB]. Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Abschlussprüfung befreit [§ 316 I, S. 1 HGB].

## (4) Offenlegungspflicht

### ■ Überblick

Für die Speicherung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses eines Unternehmens ist der **Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers** zuständig [§ 325 I, S. 1 HGB].<sup>1</sup> Veröffentlichungspflichtig sind:

- **Kapitalgesellschaften** (z. B. AG, GmbH) und
- **Personengesellschaften**, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (z. B. GmbH & Co. KG). Sobald eine **natürliche Person unbeschränkt** für die Verbindlichkeiten der Personengesellschaft haftet, zählt die Personengesellschaft **nicht** zu den veröffentlichungspflichtigen Unternehmen.

Welche Unterlagen beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einzureichen sind, hängt von der **Einstufung** der Gesellschaft als **klein, mittelgroß** oder **groß** ab [§ 267 HGB]. Dies gilt grundsätzlich auch für die nach § 264 a HGB **publizierungspflichtigen Personengesellschaften**.

### ■ Veröffentlichungspflichtige Unterlagen

Bezüglich der **Offenlegung** schreibt das Gesetz [§§ 325 – 329 HGB] Folgendes vor:<sup>2</sup>

<b>Große Kapitalgesellschaften</b>	Sie müssen die Bilanz, die GuV-Rechnung, den Anhang, den Lagebericht, den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers, den Bericht des Aufsichtsrats sowie einen Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses spätestens <b>vor Ablauf des 12. Monats</b> des neuen Geschäftsjahres beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einreichen. Dieser veröffentlicht die Unterlagen anschließend im elektronischen Bundesanzeiger [§ 325 HGB].
<b>Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften</b>	Sie müssen den Jahresabschluss innerhalb von <b>vier Monaten</b> offenlegen.

<sup>1</sup> Siehe auch „Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister [EHUG]“.

Einzelheiten zum elektronischen Bundesanzeiger gibt es unter [www.ebundesanzeiger.de](http://www.ebundesanzeiger.de).

<sup>2</sup> Man spricht auch von der sogenannten Publizitätspflicht der Unternehmen (Publizität: Öffentlichkeit, Veröffentlichung).

<b>Kleine Kapitalgesellschaften</b>	Sie müssen spätestens <b>vor Ablauf des 12. Monats</b> des neuen Geschäftsjahres die Bilanz <sup>1</sup> und den Anhang einreichen [§§ 325 I, 326 HGB].
<b>Mittelgroße Kapitalgesellschaften</b>	Sie haben spätestens <b>vor Ablauf des 12. Monats</b> des neuen Geschäftsjahres den Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang jeweils in verkürzter Form), den Lagebericht, den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers, den Bericht des Aufsichtsrats sowie einen Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses einzureichen [§§ 325 I, 327 HGB].

### ■ Durchsetzung der Offenlegungspflicht (Publizitätspflicht)

Der Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers hat das Recht, die eingereichten Unterlagen darauf zu überprüfen, dass sie fristgerecht und vollständig eingereicht wurden. Ergibt die Prüfung, dass die **Unterlagen unvollständig** und/oder **zu spät** eingereicht wurden, ist dies im **elektronischen Bundesanzeiger** anzuzeigen.

Außerdem ist die für die Verfolgung/Ahndung der Ordnungswidrigkeiten **zuständige Verwaltungsbehörde** darüber **zu unterrichten**. Ein Verstoß gegen die Offenlegungspflicht gilt als Ordnungswidrigkeit und kann mit einem Bußgeld geahndet werden.

## 1.2 Bestandteile des Jahresabschlusses

### 1.2.1 Überblick

Der Jahresabschluss ist im 3. Buch des HGB für Einzelkaufleute/Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften unterschiedlich geregelt.

- **Einzelkaufleute und Personengesellschaften** haben nach § 242 III HGB nur eine **Bilanz** und eine **Gewinn- und Verlustrechnung** zu erstellen.<sup>2</sup>

Einzelkaufleute, die in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren je Geschäftsjahr einen geringeren Umsatz als 500 000,00 EUR und einen geringeren Jahresüberschuss als 50 000,00 EUR aufweisen, haben keine Buchführungs-, Inventarerstellungs- und Jahresabschlussaufstellungspflicht [§ 241 a HGB].

- **Kapitalgesellschaften** und diesen **nach § 264 a HGB gleichgestellten Personengesellschaften**<sup>3</sup> haben den Jahresabschluss zudem um einen **Anhang** zu erweitern sowie ergänzend zum Jahresabschluss einen **Lagebericht** nach § 289 HGB zu erstellen [§ 264 I, S.1 HGB]. Der Lagebericht gilt **nicht als Bestandteil des Jahresabschlusses**.

1 Da kleine Kapitalgesellschaften nach § 266 I, S. 3 HGB nur verpflichtet sind, eine verkürzte Bilanz aufzustellen, brauchen sie auch nur diese Bilanz zur Veröffentlichung einzureichen. Nicht vermeiden lässt es sich, dass das Jahresergebnis (Jahresüberschuss, -fehlbetrag) veröffentlicht wird. Denn in § 266 II ist diese Angabe unter der römischen Ziffer „V Jahresüberschuss, Jahresfehlbetrag“ auch von als klein eingestuften Gesellschaften zu bilanzieren und damit zu veröffentlichen.

2 Handelt es sich bei dem Einzelkaufmann oder der Personengesellschaft um ein **Großunternehmen** (Bilanzsumme > 65 Mio. EUR, Umsatz > 130 Mio. EUR, Arbeitnehmer > 5000), so ist der Jahresabschluss nach den Vorgaben der Kapitalgesellschaften zu erstellen. Die Kriterien des Großunternehmens sind erfüllt, wenn für den Tag des Ablaufs eines Geschäftsjahres und für zwei darauf folgende Geschäftsjahre jeweils mindestens zwei der drei Merkmale zutreffen [§ 1 I, II PublG].

3 Es handelt sich um Personengesellschaften, die keinen persönlich haftenden Gesellschafter haben (z.B. GmbH & Co. KG).

- **Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften**<sup>1</sup> sind verpflichtet, ihren Jahresabschluss um eine **Kapitalflussrechnung** und einen **Eigenkapitalspiegel** zu erweitern, die mit der Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang eine Einheit bilden. Der Jahresabschluss kann – auf freiwilliger Basis – um eine **Segmentberichterstattung** ergänzt werden.

Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften			
	<b>Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften</b> (nicht konzernrechnungspflichtig) [§§ 242 III, 264 I, S. 2 HGB]	<b>Große und mittelgroße Kapitalgesellschaften</b> [§§ 242 III, 264 I, S. 1 HGB]	<b>Kleine Kapitalgesellschaften</b> [§§ 242 III, 264 I, S. 1 HGB]
<b>Bestandteile</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Bilanz</li> <li>■ GuV-Rechnung</li> <li>■ Anhang</li> <li>■ Kapitalflussrechnung</li> <li>■ Eigenkapitalspiegel</li> <li>■ Segmentberichterstattung (freiwillig)</li> </ul> Ergänzend: Lagebericht	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Bilanz</li> <li>■ GuV-Rechnung</li> <li>■ Anhang</li> </ul> Ergänzend: Lagebericht	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Bilanz</li> <li>■ GuV-Rechnung</li> <li>■ Anhang</li> </ul> Ergänzend: Lagebericht
<b>Aufstellung</b>	innerhalb von <b>drei Monaten</b> des neuen Geschäftsjahres	innerhalb von <b>drei Monaten</b> des neuen Geschäftsjahres	innerhalb von <b>sechs Monaten</b> des neuen Geschäftsjahres
<b>Offenlegung</b>	spätestens vor Ablauf des <b>vierten Monats</b> des neuen Geschäftsjahres	spätestens vor Ablauf des <b>zwölften Monats</b> des neuen Geschäftsjahres	spätestens vor Ablauf des <b>zwölften Monats</b> des neuen Geschäftsjahres

## 1.2.2 Bilanz

### (1) Gliederung der Bilanz nach § 266 II, III HGB

Die Bilanz ist grundsätzlich in Kontoform aufzustellen. Das gilt unabhängig von der Rechtsform für alle Unternehmen. Für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften gelten uneingeschränkt die durch § 266 HGB vorgegebenen Gliederungsgesichtspunkte: Grobgliederung (nach großen Buchstaben A bis C), Untergliederung (in römischen Ziffern) und weitere Untergliederung (mit arabischen Ziffern) sowie die Bezeichnungen und die Reihenfolge der einzelnen Bilanzposten.

<sup>1</sup> **Kapitalmarktorientiert** sind alle Unternehmen, deren Wertpapiere – gleich welcher Art – auf einem organisierten Kapitalmarkt (z. B. Börse) zugelassen sind bzw. deren Zulassung zum Handel beantragt wurde [§ 264 d HGB].

## Gliederung der Bilanz [§ 266 II, III HGB]

Aktiva	Bilanz	Passiva
<p><b>A. Anlagevermögen:</b></p> <p>I. Immaterielle Vermögensgegenstände:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;</li> <li>2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;</li> <li>3. Geschäfts- oder Firmenwert;</li> <li>4. geleistete Anzahlungen;</li> </ol> <p>II. Sachanlagen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte u. Bauten einschl. der Bauten a. fr. Grundstücken;</li> <li>2. technische Anlagen und Maschinen;</li> <li>3. and. Anlagen, Betr.- u. Geschäftsausstattung;</li> <li>4. geleistete Anzahlungen u. Anlagen im Bau;</li> </ol> <p>III. Finanzanlagen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Anteile an verbundenen Unternehmen;</li> <li>2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen;</li> <li>3. Beteiligungen;</li> <li>4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;</li> <li>5. Wertpapiere des Anlagevermögens;</li> <li>6. sonstige Ausleihungen.</li> </ol> <p><b>B. Umlaufvermögen:</b></p> <p>I. Vorräte:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;</li> <li>2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen;</li> <li>3. fertige Erzeugnisse und Waren;</li> <li>4. geleistete Anzahlungen;</li> </ol> <p>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ford. a. Lieferungen u. Leistungen;</li> <li>2. Ford. gegen verbundene Unternehmen;</li> <li>3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;</li> <li>4. sonstige Vermögensgegenstände;</li> </ol> <p>III. Wertpapiere:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Anteile an verbundenen Unternehmen;</li> <li>2. sonstige Wertpapiere;</li> </ol> <p>IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.</p> <p><b>C. Rechnungsabgrenzungsposten.</b></p> <p><b>D. Aktive latente Steuern.</b></p> <p><b>E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung</b></p>	<p><b>A. Eigenkapital:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>I. Gezeichnetes Kapital;</li> <li>II. Kapitalrücklage;</li> <li>III. Gewinnrücklagen:             <ol style="list-style-type: none"> <li>1. gesetzliche Rücklage;</li> <li>2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen;</li> <li>3. satzungsmäßige Rücklagen;</li> <li>4. andere Gewinnrücklagen;</li> </ol> </li> <li>IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;</li> <li>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.</li> </ol> <p><b>B. Rückstellungen:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;</li> <li>2. Steuerrückstellungen;</li> <li>3. sonstige Rückstellungen.</li> </ol> <p><b>C. Verbindlichkeiten:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Anleihen, davon konvertibel;</li> <li>2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;</li> <li>3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;</li> <li>4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;</li> <li>5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;</li> <li>6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;</li> <li>7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;</li> <li>8. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit.</li> </ol> <p><b>D. Rechnungsabgrenzungsposten.</b></p> <p><b>E. Passive latente Steuern.</b></p>	

Verschiedene **Posten der Bilanz** sind im **Anhang** zum Jahresabschluss zu erläutern.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Siehe S. 16ff.

## (2) Bilanzschema kleiner Kapitalgesellschaften

Kleine Kapitalgesellschaften müssen nur eine verkürzte Bilanz veröffentlichen. In dieser Bilanz sind nur die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten des vollständigen Gliederungsschemas aufzuführen [§ 266 I, S. 3 HGB].<sup>1</sup>

Aktiva	Bilanzschema kleiner Kapitalgesellschaften	Passiva
<p><b>A. Anlagevermögen</b></p> <p>I. Immaterielle Vermögensgegenstände</p> <p>II. Sachanlagen</p> <p>III. Finanzanlagen</p> <p><b>B. Umlaufvermögen</b></p> <p>I. Vorräte</p> <p>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</p> <p>III. Wertpapiere</p> <p>IV. Flüssige Mittel</p> <p><b>C. Rechnungsabgrenzungsposten</b></p> <p><b>D. Aktive latente Steuern</b></p> <p><b>E Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensrechnung</b></p>	<p><b>A. Eigenkapital</b></p> <p>I. Gezeichnetes Kapital</p> <p>II. Kapitalrücklage</p> <p>III Gewinnrücklagen</p> <p>IV. Gewinn-/Verlustvortrag</p> <p>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</p> <p><b>B. Rückstellungen</b></p> <p><b>C. Verbindlichkeiten</b></p> <p><b>D. Rechnungsabgrenzungsposten</b></p> <p><b>E Passive latente Steuern</b></p>	

### 1.2.3 Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

Nach § 275 HGB müssen Kapitalgesellschaften ihre Gewinn- und Verlustrechnung in der **Staffelform** gliedern. Eine Darstellung in der Kontoform ist ihnen nicht gestattet. Sofern in der Buchführung eine GuV-Rechnung in der Kontoform aufgestellt wird, ist diese für den zu veröffentlichenden Jahresabschluss in die Staffelform zu übertragen. Wie bei der Bilanz ist auch hier zu jedem Posten der Vorjahresbetrag anzugeben.

Die Gewinn- und Verlustrechnung darf wahlweise nach dem **Gesamtkostenverfahren** oder nach dem **Umsatzkostenverfahren** gegliedert werden.

- Zur Berechnung des **Betriebsergebnisses** werden beim **Gesamtkostenverfahren** der Gesamtleistung der Periode (Umsatzerlöse ± Bestandsveränderungen bei fertigen und unfertigen Erzeugnissen+ aktivierte Eigenleistungen) alle Aufwendungen der gleichen Periode gegenübergestellt. Das Gesamtkostenverfahren ist produktionsorientiert. Der Aufwand wird nach dem Verbrauch der Produktionsfaktoren in Materialaufwand, Personalaufwand, Abschreibungen und sonstige betriebliche Aufwendungen gegliedert (siehe Gliederung der GuV-Rechnung S. 14).

<sup>1</sup> **Mittelgroße Kapitalgesellschaften** müssen ihre Bilanz zwar nach dem vollständigen Gliederungsschema des § 266 II, III HGB erstellen, sie brauchen aber ihre Bilanz nur nach dem Bilanzschema für kleine Kapitalgesellschaften zu veröffentlichen.



- Zur Berechnung des **Betriebsergebnisses** werden beim **Umsatzkostenverfahren**<sup>1</sup> den Umsatzerlösen der Periode nur die Herstellungskosten der verkauften Produkte/ Dienstleistungen und keine bewerteten Bestandsveränderungen gegenübergestellt. Die Daten des Umsatzkostenverfahrens müssen aus der Kosten- und Leistungsrechnung entnommen werden, d. h., das Umsatzkostenverfahren bedingt eine Kosten- und Leistungsrechnung.

Um die Aussagefähigkeit des Umsatzkostenverfahrens zu erhöhen, können sowohl die Umsatzerlöse als auch die Kosten nach bestimmten Kriterien aufgeteilt werden, z. B. nach Kostenarten, Kostenstellen oder Kostenträgern. Die weitere Gliederung des Umsatzkostenverfahrens entspricht der des Gesamtkostenverfahrens.

1.	Umsatzerlöse
2.	- Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
<hr/>	
3.	= Bruttoergebnis vom Umsatz
4.	- Vertriebskosten
5.	- allgemeine Verwaltungskosten
6.	+ sonstige betriebliche Erträge
7.	- sonstige betriebliche Aufwendungen
<hr/>	
=	<u>Betriebsergebnis</u>

Das **ermittelte Betriebsergebnis** ist bei beiden Verfahren **identisch**.

**Beispiel zum Gesamtkostenverfahren:**

Die Überlinger Bootsbau AG bereitet den handelsrechtlichen Jahresabschluss vor. Aus der Buchführung liegt folgende zusammengefasste GuV-Rechnung vor:

Aufwendungen	8020 GuV-Konto zum 31. Dez. 20 . . (TEUR)		Erträge
6000 Aufwendungen für Rohstoffe	2450	5000 Umsatzerlöse f. eigene Erz.	9400
6030 Aufwendungen für Betriebsstoffe	240	5202 Bestandsveränderungen FE	75
6140 Frachten und Fremdlager	270	5401 Nebenerlöse a. Verm. u. Verp.	380
6200 Löhne	2010	5500 Erträge aus Beteiligungen	150
6300 Gehälter	1300	5710 Zinserträge	85
6400/6410 Arbeitgeberant. z. Soz.-Vers.	595	5800 Außerordentliche Erträge	20
6520 Abschreibungen a. Sachanlagen	520		
6700 Mieten, Pachten	190		
6800 Büromaterial	87		
7090 Sonstige betriebliche Steuern	10		
7510 Zinsaufwendungen	143		
7710 Körperschaftsteuer	712		
3400 Jahresüberschuss	1583		
	<hr/>		<hr/>
	10110		10110
	<hr/>		<hr/>

**Aufgabe:**

Erstellen Sie eine GuV-Rechnung in Staffelform nach § 275 II HGB!

<sup>1</sup> Auf die Darstellung des Umsatzkostenverfahrens wird verzichtet, da es in der Praxis geringe Bedeutung hat.

## Gliederung der GuV-Rechnung in Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren [§ 275 II HGB]

<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Umsatzerlöse</li> <li>2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen u. unfert. Erzeugnissen</li> <li>3. andere aktivierte Eigenleistungen</li> <li>4. sonstige betriebliche Erträge</li> </ol>	betriebliche Erträge (+)	<div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 20px; margin: 0 auto; width: 80%;"></div>	betriebliches Ergebnis
<ol style="list-style-type: none"> <li>5. Materialaufwand:               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren</li> <li>b) Aufwendungen für bezogene Leistungen</li> </ol> </li> <li>6. Personalaufwand:               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Löhne und Gehälter</li> <li>b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung</li> </ol> </li> <li>7. Abschreibungen:               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen</li> <li>b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten</li> </ol> </li> <li>8. sonstige betriebliche Aufwendungen</li> </ol>	betriebliche Aufwendungen (-)		
<ol style="list-style-type: none"> <li>9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen</li> <li>10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen</li> <li>11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen</li> </ol>	Finanz-erträge (+)	<div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 20px; margin: 0 auto; width: 80%;"></div>	+ Finanz-ergebnis
<ol style="list-style-type: none"> <li>12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens</li> <li>13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen</li> <li>14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit</li> </ol>	Finanz-aufwendungen (-)		
<ol style="list-style-type: none"> <li>15. außerordentliche Erträge</li> <li>16. außerordentliche Aufwendungen</li> <li>17. außerordentliches Ergebnis</li> </ol>	außerord. Erträge (+) außerord. Aufw. (-)	<div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 20px; margin: 0 auto; width: 80%;"></div>	+ außerordentliches Ergebnis
<ol style="list-style-type: none"> <li>18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag</li> <li>19. sonstige Steuern*</li> </ol>			
<ol style="list-style-type: none"> <li>20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</li> </ol>		<div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 20px; margin: 0 auto; width: 80%;"></div>	= Gesamtergebnis

\* Der Kontenrahmen führt die betrieblichen (sonstigen) Steuern in der Position 8 „sonstige betriebliche Aufwendungen“.

**Anmerkung:** Während für große Kapitalgesellschaften das vollständige Gliederungsschema gilt, gewährt § 276 HGB den kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften Erleichterungen für die Aufstellung der GuV-Rechnung, und zwar insofern, als sie die Gliederungspositionen 1. – 5. zu dem Posten **Rohergebnis** zusammenfassen dürfen.

## Lösung:

Nr. lt. HGB <sup>1</sup>	Bezeichnung		Betrag in TEUR
1.	Umsatzerlöse	+	9400
2.	Erhöhung des Bestands an fertigen Erzeugnissen	+	75
4.	sonstige betriebliche Erträge	+	380
5.	Materialaufwand:		
	a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	-	2690
	b) Aufwendungen für bezogene Leistungen	-	270
6.	Personalaufwand		
	a) Löhne und Gehälter	-	3310
	b) soziale Abgaben	-	595
7.	Abschreibungen:		
	a) auf Sachanlagen	-	520
8.	sonstige betriebliche Aufwendungen	-	277
9.	Erträge aus Beteiligungen	+	150
11.	sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	+	85
13.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	-	143
14.	<b>Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit</b>		<b>2285</b>
15.	außerordentliche Erträge	+	20
16.	außerordentliche Aufwendungen	-	0
17.	<b>außerordentliches Ergebnis</b>		<b>20</b>
18.	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	-	712
19.	sonstige Steuern	-	10
20.	<b>Jahresüberschuss</b>		<b>1583</b>

### Merke:

- Kapitalgesellschaften müssen ihre GuV-Rechnung in der **Staffelform** erstellen.
- Am häufigsten wird das **Gesamtkostenverfahren** angewandt. Man geht dabei von den angefallenen Gesamtkosten aus und passt diese durch Berücksichtigung der Bestandsveränderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen an die erzielten Umsatzerlöse an.

**Verschiedene Posten der Bilanz und der GuV-Rechnung sind im Anhang zum Jahresabschluss zu erläutern.**

## 1.2.4 Anhang

### 1.2.4.1 Funktionen des Anhangs

Bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften nach § 264 a HGB gehört zum Inhalt des Jahresabschlusses neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung außerdem noch der Anhang.

<sup>1</sup> Es werden nur die benötigten Positionen aus dem HGB übernommen. In der Praxis wird fortlaufend nummeriert.

## Merke:

Der **Anhang** soll zusätzlich zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung dazu beitragen, das Bild über die tatsächlichen Verhältnisse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Kapitalgesellschaft zu verdeutlichen (**Informationsfunktion**).

Neben der Informationsfunktion hat der Anhang insbesondere noch folgende weitere Funktionen:

<b>Interpretationsfunktion</b>	Durch Ergänzungen und Erläuterungen wird die Aussagefähigkeit von Bilanz und GuV-Rechnung erhöht und das Risiko von Fehlinterpretationen vermindert. <b>Beispiele:</b> Angaben zu Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen, Angaben zu Forschungs- und Entwicklungskosten, Haftungsverhältnisse, Vergütung des Abschlussprüfers.
<b>Entlastungsfunktion</b>	Um das Zahlenwerk von Bilanz und GuV-Rechnung zu entlasten, werden bestimmte Informationen in den Anhang verlagert. <b>Beispiele:</b> Angabe eines Anlage- und Eigenkapitalspiegels, Aufgliederung der Restlaufzeiten von Forderungen und Verbindlichkeiten, Kapitalflussrechnung.
<b>Ergänzungsfunktion</b>	Es handelt sich um Informationen, die nicht in der Bilanz und GuV-Rechnung enthalten sind. <b>Beispiele:</b> Angaben zu außerbilanziellen Geschäften, Haftungsverhältnisse außerhalb der Bilanz, Angaben zur Berechnung der Pensionsrückstellungen, Umrechnungsgrundsätze bei Fremdwährungen.

### 1.2.4.2 Ausgewählte Inhalte des Anhangs

#### (1) Angaben zu den angewandten Bilanzierungs-, Bewertungs- und Umrechnungsmethoden

Es sind z. B. die auf die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben [§ 284 II, Nr. 1 HGB], die Umrechnungsgrundsätze und Kurse bei Fremdwährungen [§ 284 II, Nr. 2 HGB], die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten [§ 284 II, Nr. 5 HGB].

#### (2) Angaben zur Erläuterung von Bilanz- und GuV-Posten

- Für jeden einzelnen **Bilanzposten des Anlagevermögens** muss dessen Entwicklung in der Bilanz oder im Anhang dargestellt werden [§ 268 II HGB]. Eine mögliche Darstellungsform ist der Anlagespiegel (siehe S. 18f.).

- Die **Restlaufzeiten** von **Verbindlichkeiten** sind aufzugliedern [§ 285 I, Nr. 2 HGB] (siehe Verbindlichkeitspiegel S. 20).
- Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften müssen die Veränderungen des Eigenkapitals in einem **Eigenkapitalpiegel** [§ 264 I, S. 2 HGB] und in einer **Kapitalflussrechnung** [§ 297 I HGB] aufzeigen (siehe S. 20f. und S. 22f.).
- **Eventualverbindlichkeiten** (z. B. aus der Weitergabe von Wechseln, aus Bürgschaften oder aus Gewährleistungsverträgen) müssen unter der Bilanz [§ 251 HGB] oder im Anhang [§ 268 VII HGB] gesondert ausgewiesen werden.

### (3) Angaben zu sonstigen Sachverhalten (Auswahl)

<p><b>Angaben zu außerbilanziellen Geschäften</b></p>	<p>Nach § 285 I, Nr. 3 HGB sind im Anhang Art, Zweck sowie Risiken und Vorteile von nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften anzugeben. Über Risiken und Vorteile ist getrennt zu berichten.</p> <p>Kleine Kapitalgesellschaften brauchen diese Angaben nicht zu machen [§ 288 II HGB]. Mittlere Kapitalgesellschaften haben die Risiken und Vorteile der Geschäfte nicht darzustellen.</p> <p><b>Beispiele:</b></p> <p>Errichtung und Nutzung von Zweckgesellschaften, Factoring, Leasingverträge, Verpfändung von Aktiva, Auslagerung von Tätigkeiten, Pensionsgeschäfte.</p>
<p><b>Aufgliederung der Umsatzerlöse</b></p>	<p>Bei den Umsatzerlösen ist eine Aufgliederung nach Tätigkeitsbereichen und Regionen vorzunehmen [§ 285 I, Nr. 4 HGB].</p>
<p><b>Erläuterungen zu den Steuern</b></p>	<p>Im Anhang ist zu erläutern, in welchem Umfang die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und das außergewöhnliche Ergebnis belasten [§ 285 I, Nr. 6 HGB].</p>
<p><b>Vergütung der Organe</b></p>	<p>Es sind die Bezüge für die Mitglieder des Vorstands, Aufsichtsrats, Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung jeweils für jede Personengruppe anzugeben. Hierzu zählen z.B. Gehälter, Gewinnbeteiligungen, Aktienoptionen, Aufwandsentschädigungen, Abfindungen, Ruhegehälter [§ 285 I, Nr. 9 HGB].</p>
<p><b>Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen</b></p>	<p>Angaben sind zu machen, wenn Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen zu nicht marktüblichen Bedingungen abgeschlossen werden. Es sind Angaben zu machen zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie weitere Angaben, die für die Beurteilung des Geschäftes notwendig sind [§ 285 I, Nr. 21 HGB].</p> <p><b>Beispiele:</b></p> <p>Käufe oder Verkäufe von Grundstücken, Gebäuden, fertigen oder unfertigen Erzeugnissen; Erbringung von Dienstleistungen; Gewährung von Bürgschaften oder anderen Sicherheiten, Übernahme der Erfüllung von Verbindlichkeiten, Finanzierungen.</p>

	Kleine Kapitalgesellschaften brauchen keine Angaben zu machen [§ 288 I HGB]. Mittelgroße Kapitalgesellschaften müssen Angaben nur machen, soweit sie eine Aktiengesellschaft sind.
<b>Angaben zu Pensionsrückstellungen</b>	Zu den Pensionsrückstellungen sind folgende Angaben zu machen: das angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren sowie die grundlegenden Annahmen der Berechnung wie Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und die zugrunde gelegten Sterbetafeln.

### 1.2.4.3 Entwicklung des Anlagevermögens im Anlagespiegel

Kapitalgesellschaften haben nach § 268 II HGB die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens mit genau festgelegten Angaben darzustellen. Diese Darstellung, die allgemein als Anlagespiegel (gelegentlich auch als Anlagegitter) bezeichnet wird, kann entweder in der Bilanz oder im Anhang vorgenommen werden.

Der **Anlagespiegel** muss die folgenden Angaben enthalten:

- Anschaffungs- und Herstellungskosten
- Zugänge
- Abgänge
- Umbuchungen
- Zuschreibungen
- gesamte Abschreibungen
- Buchwert am Schluss des Geschäftsjahres

Da zu jedem Posten des Anlagevermögens auch die Abschreibungen des laufenden Geschäftsjahres [§ 268 II, S. 3 HGB] sowie die Buchwerte des Vorjahres [§ 265 II HGB] anzugeben sind, wird der Anlagespiegel in der Praxis im Allgemeinen um diese beiden Angaben ergänzt. Um die Bilanz von Kapitalgesellschaften nicht mit zu vielen Angaben überfrachten zu müssen, wird der Anlagespiegel in der Praxis üblicherweise im Anhang dargestellt. Zur Gewinnung der erforderlichen Angaben für den Anlagespiegel kann auf ein Anlageverzeichnis, eine Anlagenkartei oder eine gesonderte Anlagenbuchführung nicht verzichtet werden.

#### Beispiel:

Der Bilanzposten „Technische Anlagen und Maschinen“ der neu gegründeten Karlsruher Werkzeug AG wird durch folgende Vorgänge beeinflusst:

Jahr 09: Anfangsbestand: 0,00 EUR. Kauf einer Maschine am 20. Januar: 100000,00 EUR; Abschreibung 10 % linear.

Jahr 10: Kauf einer Maschine am 10. Januar: 200000,00 EUR; Abschreibung jeweils 10 % von den Anschaffungskosten.

Jahr 12: Verkauf der in 09 angeschafften Maschine zum Buchwert am 30. Juni.

#### Aufgabe:

Erstellen Sie für den Bilanzposten „Technische Anlagen und Maschinen“ den Anlagespiegel!

## Lösung:

Die Angabe der Beträge im **Anlagespiegel** erfolgt jeweils in Tausend EUR.

Jahr	Bilanz-posten	Anschaffungs-/Herstellungskosten	Zugänge +	Abgänge -	Umbuchungen +/-	kumulierte Abschreibungen -	Zuschreibungen +	Buchwert am 31. Dez.	Buchwert des Vorjahres	Abschreibungen des Abschlussjahres
09	Tech. Anl. u. Maschinen	0	100			10		90	0	10
10		100	200			40		260	90	30
11		300				70		230	260	30
12		300		100		60		140	230	25

Nach § 268 II, S. 3 HGB in der Bilanz oder im Anhang

Nach § 265 II HGB in der Bilanz

Nach § 268 II, S. 3 HGB in der Bilanz o. im Anhang

### Erläuterungen zu den einzelnen Spalten:

**Anschaffungs-/Herstellungskosten:** Anschaffungs- und Herstellungskosten aller zu Beginn des Jahres vorhandenen Maschinen.

**Zugänge:** Mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertete Zunahme von Maschinen.

**Abgänge:** Mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertete Abgänge von Maschinen.

**Umbuchungen:** Umschreibungen von einem Bilanzposten auf einen anderen, z.B. „Anlagen im Bau“ nach Fertigstellung auf „Bebaute Grundstücke“.

**Kumulierte<sup>1</sup> Abschreibungen:<sup>2</sup>** (Beispiel Jahr 12)

Aufgelaufene Abschreibungen lt. Bilanz 11	70 TEUR
+ Abschreibungen Jahr 12 (10% von 200; 5% von 100)	25 TEUR
- auf die Abgänge des Geschäftsjahres entfallende kumulierte Abschreibungen (09: 10%; 10: 10%; 11: 10%; 12: 5%)	35 TEUR
= kumulierte Abschreibung des Jahres 12	<u>60 TEUR</u>

**Zuschreibungen:<sup>3</sup>** Wertaufholungen nach § 280 HGB

**Buchwert am Ende des Geschäftsjahres:** (Beispiel Jahr 10)

Anschaffungs- und Herstellungskosten	100 TEUR
+ Zugänge	200 TEUR
- Abgänge	0 TEUR
+/- Umbuchungen	0 TEUR
- kumulierte Abschreibungen	40 TEUR
(+ Zuschreibungen	- -)
= Buchwert am 31. Dezember 10	<u>260 TEUR</u>

**Hinweis:** Die Abschreibungen von 10 sind schon in den kumulierten Abschreibungen enthalten.

**Buchwert des Vorjahres:** Vergleichbarer Wert aus der Vorjahresbilanz

**Abschreibungen des Abschlussjahres:** Erfassung aller planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen; **Beispiel Jahr 12:** 10 % von 200 TEUR; 5 % von 100 TEUR

1 Kumulieren: anhäufen, zusammenfassen (z.B. der jährlich erfolgten Abschreibungen).

2 Entspricht 6 Monaten. Das Anlagevermögen ist bis zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzuschreiben, wobei der Monat des Ausscheidens berücksichtigt wird.

3 Diese Spalte bleibt im Folgenden jeweils leer, weil die Behandlung von Wertaufholungen aus Vereinfachungsgründen nicht dargestellt wird.

Der alternative Ausweis des Anlagevermögens z.B. des Jahres 10 in der Bilanz stellt sich wie folgt dar:

	Aktiva						Bilanz		Passiva
	Anschaffungs-/Herstellungskosten	Zugang	Abgang	Umbuchungen +/-	kumulierte Abschreibungen	Zuschreibungen	Buchwert 31. Dez.	Buchwert des Vorjahres	
<b>A. Anlagevermögen</b>									
I. Immaterielle Vermögensgegenstände									
II. Sachanlagen									
1. Grundstücke und Bauten									
2. Techn. Anlagen und Maschinen	100	200	-		40	-	260	90	

#### 1.2.4.4 Verbindlichkeitspiegel

Große Kapitalgesellschaften müssen neben dem in § 268 V HGB geforderten gesonderten Ausweis von Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr zusätzlich für jeden Verbindlichkeitsposten den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren ausweisen sowie den Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten [§ 285 Nr. 1 HGB].

In der Regel wird deshalb ein sogenannter **Verbindlichkeitspiegel** mit nachfolgendem Aufbau in den Anhang aufgenommen:<sup>1</sup>

Art der Verbindlichkeit	Restlaufzeit bis 1 Jahr	Restlaufzeit über 1 bis 5 Jahre	Restlaufzeit über 5 Jahre	Gesamtbetrag	davon gesichert	Art der Sicherheit
1. Anleihen davon konvertibel	—	1,2 Mio. EUR	2,5 Mio. EUR	3,7 Mio. EUR	3,7 Mio. EUR	Grundschild
...				1,0 Mio. EUR		
...						
8. Sonstige Verbindl., davon aus Steuern, davon im Rahmen der soz. Sicherh.	37,8 Mio. EUR	24,6 Mio. EUR	—	62,4 Mio. EUR	—	—
				15,5 Mio. EUR		
				34,1 Mio. EUR		

#### 1.2.4.5 Eigenkapitalspiegel

Nach § 264 I, S. 2 HGB müssen kapitalmarktorientierte Kapitalunternehmen einen Eigenkapitalspiegel erstellen. Ziel des Eigenkapitalspiegels ist es, den Eigentümern und Gläubigern die **Veränderungen des Eigenkapitals** eines Geschäftsjahres offenzulegen. Damit wird gleichzeitig auch die **Verwendung des Jahresüberschusses** sichtbar, also die Einstellung in die Rücklagen bzw. die Ausschüttung.

<sup>1</sup> Auf die Angabe der jeweiligen Art und Form der Sicherheit für die einzelnen Verbindlichkeiten wird aus Gründen der Vereinfachung verzichtet.