

IWW-Studienprogramm

Grundlagenstudium

Modul 5 Jahresabschluss

begründet von
Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch
– Steuerberater –

fortgeführt von
Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering
unter Mitwirkung von
Dr. Nicole Marenbach

Inhaltsverzeichnis

Bearbeitungshinweise	7
Lehr- und Lernziele sowie Literaturhinweise	7
Beispiele und Übungsaufgaben	8
IWW-Forum	9
IWW-Studienplattform	9
Einsendearbeit und Abschlussklausur	10
Abbildungsverzeichnis	11
Abkürzungsverzeichnis	12
1 Grundlagen	14
1.1 Zwecke und Adressaten des Jahresabschlusses	14
1.2 Bilanztheorien	16
1.3 Kaufmannseigenschaft	16
1.4 Rechtsformabhängige Rechtsnormen	18
1.5 Größen- und rechtsformabhängige Befreiungen	18
1.6 Bestandteile des Jahresabschlusses	21
1.7 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB)	23
1.7.1 Bedeutung und Rechtsnatur	23
1.7.2 Die Grundsätze der Klarheit und Wahrheit	24
1.7.3 Allgemeine Grundsätze gemäß § 252 HGB	25
2 Bilanzierung	28
2.1 Überblick	28
2.2 Aufbau der Bilanz	28
2.3 Bilanzierungsgegenstände	33
2.4 Aktivierung von Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens	34
2.4.1 Grundsätzliches	34
2.4.2 Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens	35
2.4.3 Sachanlagen	37
2.4.4 Finanzanlagen	38
2.4.5 Umlaufvermögen	40

2.5	Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen	41
2.6	Rechnungsabgrenzungsposten	43
2.7	Ausweis des Eigenkapitals	44
3	Bewertung	48
3.1	Einführung	48
3.2	Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens	48
3.2.1	Bewertungsgrundsätze	48
3.2.2	Anschaffungskosten	51
3.2.3	Herstellungskosten	53
3.2.4	Außerplanmäßige Abschreibung	55
3.2.5	Zuschreibungsgebot	56
3.3	Bewertung der Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten	57
3.4	Währungsumrechnung von auf Fremdwährung lautenden Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten	58
4	GuV-Rechnung	61
5	Anhang und Lagebericht	67
5.1	Anhang	67
5.2	Lagebericht	68
6	Konzernrechnungslegung	70
7	Prüfungs- und Offenlegungspflichten	74
7.1	Prüfungspflichten	74
7.2	Offenlegungspflichten	75
8	Überblick über die IFRS	76
9	Übungsaufgaben	79
10	Musterlösungen zu den Übungsaufgaben	83
	Literaturverzeichnis	90
	Stichwortverzeichnis	93

Bearbeitungshinweise

Lehr- und Lernziele sowie Literaturhinweise

Lehrbücher zum Jahresabschluss sowie Kommentare zu den einschlägigen Vorschriften des Handelsgesetzbuchs gibt es in großer Zahl. Sie zeichnen sich fast alle durch einen großen Umfang aus. Bei Lehrbüchern beträgt er meistens einige hundert, bei Kommentaren sogar einige tausend Seiten. Dies dürfte die Unmöglichkeit verdeutlichen, hier die mit der Erstellung des Jahresabschlusses verbundenen Probleme tiefgehend zu erörtern. Vielmehr können nur grundlegende Kenntnisse vermittelt werden. Ziel ist es, Sie in die Lage zu versetzen, Probleme im Zusammenhang mit der Erstellung und der Interpretation des Jahresabschlusses zu verstehen und – soweit der eigene Arbeitsbereich berührt ist – zur Lösung von Problemen beizutragen. Das Schwergewicht der Ausführungen liegt hierbei auf Fragen der Bilanzierung und der Bewertung, die auch als Bilanzierung dem Grunde bzw. der Höhe nach bezeichnet werden.

Nach dem Studium des ersten Kapitels sollten Sie:

Lehr- und
Lernziele

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

Nach der Lektüre des zweiten Kapitels sollten Sie:

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

Nach dem Durcharbeiten des dritten Kapitels sollten Sie:

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

Nach der Lektüre der übrigen Kapitel sollten Sie:

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

Große Bedeutung für die Rechnungslegung haben Gesetze – nicht nur für das Studium, sondern auch für die berufliche Praxis. Daher empfehlen wir Ihnen, jede im Studententext auftauchende Norm im Gesetz nachzulesen. Dazu ist es sinnvoll, sich eine aktuelle Textausgabe (gebunden oder als Loseblatt-Sammlung) eines beliebigen Verlags zu beschaffen. Diese sollten den Text des Handelsgesetzbuchs enthalten. Alternativ können Sie die genannten Gesetze auch im Internet einsehen. Dies ist bspw. (kostenlos) über folgende Homepage möglich:

<https://www.gesetze-im-internet.de>.

Der vorliegende Lehrtext ist in sich geschlossen und sollte sich selbst erklären. Bei gleichwohl bestehendem Interesse an vertiefter Lektüre finden Sie thematisch geordnete Literaturhinweise auf der Lehrstuhl-Homepage des Autors. Sie erreichen diese unter:

<https://www.fernuni-hagen.de/meyering>.

Die Hinweise erreichen Sie in der Rubrik „Studium & Lehre“ im Menü „Literaturhinweise“.

Beispiele und Übungsaufgaben

Dieser Studententext enthält zahlreiche Beispiele. Außerdem sind die Ausführungen um unterschiedliche Typen von Übungsaufgaben nebst passender Musterlösungen ergänzt (siehe die Kapitel 9 und 10). Versuchen Sie zunächst, die Übungsaufgaben eigenständig zu lösen. Beachten Sie dabei folgende Hinweise:

1. Die Übungsaufgaben können auf die Reproduktion, die Anwendung oder den Transfer von in diesem Studententext vermittelten Inhalten oder auf die eigenständige Erarbeitung neuer Inhalte abzielen, sie können auch gleichzeitig Fragestellungen unterschiedlichen Typs enthalten. Insbesondere Fragestellungen des dritten Typs, also die Erarbeitung neuer Inhalte, können Sie mit Problemen konfrontieren, deren Lösung Ihnen möglicherweise nur unvollständig oder fehlerhaft gelingen wird. Lassen Sie

sich davon im Hinblick auf die Klausur nicht entmutigen. Das Niveau gerade von Fragestellungen dieses Typs liegt teilweise ganz bewusst über dem in einer Klausur zu erwartenden Niveau. Hierdurch soll Ihnen die Gelegenheit gegeben werden, sich an eher zu schweren als an zu leichten Aufgaben zu üben.

2. Teilweise sind die Musterlösungen zu den Übungsaufgaben um einige Überlegungen ergänzt, welche in der Fragestellung nicht konkret gefordert wurden. Bitte ziehen Sie daraus keine voreiligen Schlüsse auf die in einer Klausur zu erfüllenden Anforderungen. In diesem Studientext bieten sich Musterlösungen von Übungsaufgaben gelegentlich für ergänzende Überlegungen an. In einer Klausur werden die Fragen hingegen möglichst präzise formuliert und nur Antworten auf die formulierten Fragen erwartet.

Umfang der
Musterlösungen

IWW-Forum

Das IWW stellt Ihnen das IWW-Forum zur Verfügung, welches durch die Lehrenden betreut wird. Sie erreichen es hier:

<https://forum.fernuni-iww.de/>.

Dort finden Sie unter dem Eintrag „Grundlagenstudium“ einen Bereich für Fragen zu diesem Modul. Bitte stellen Sie beim Einstellen einer Frage dem Thema die Bezeichnung dieses Moduls voran, bspw. in der Form „Modul 5 (Jahresabschluss)“. So ist es für alle Nutzer des IWW-Forums leichter, den Überblick zu behalten.

Das Platzieren von Fragen in dem IWW-Forum bietet Ihren Kommilitonen die Möglichkeit, ihr Verständnis dadurch zu prüfen, dass Sie sich an einer Beantwortung versuchen. Darüber hinaus haben wir die Hoffnung, dass aus Ihren Fragen eine Diskussion erwächst, die alle voran bringt. Schließlich vermeidet das Platzieren Ihrer Fragen in dem IWW-Forum Informationsasymmetrien: Alle Kommilitonen sind über alle Fragen und alle Antworten informiert.

Werden Ihre Fragen nicht durch Ihre Kommilitonen beantwortet, erfolgt die Beantwortung durch den Autor dieses Textes und dessen Team. Erwarten Sie hierbei aber keine kurzfristigen Reaktionen, da die Betreuung des IWW-Forums nur eine von vielen Aufgaben ist.

IWW-Studienplattform

Das IWW stellt Ihnen die IWW-Studienplattform bereit. Sie erreichen diese über die Homepage des IWW. Die IWW-Studienplattform bietet Ihnen vielfältige Unterstützung während Ihres Studiums und bei der Klausurvorbereitung. Dort erhalten Sie alle Informationen zur organisatorischen und inhaltlichen Abwicklung des Studiums, zur Kommunikation mit anderen Studierenden, den Dozenten und der Geschäftsstelle sowie zur Vorbereitung auf die Klausuren. Außerdem können Sie dort die aktuellsten Versionen der Studientexte und die

Einsendearbeiten zu den von Ihnen belegten Modulen sowie die Lösungshinweise zu den von Ihnen absolvierten Einsendearbeiten und Klausuren abrufen.

Auf der IWW-Studienplattform finden Sie auch den IWW-Aufgabentrainer. Dieser umfasst zahlreiche Übungsaufgaben zu allen Modulen des Grundlagenteils und teilweise auch des Vertiefungsteils. Sie können darauf jederzeit und beliebig oft zugreifen und erhalten am Ende eines Übungsabschnitts sofort eine automatisch erstellte Korrektur Ihrer Lösungen. IWW-Aufgabentrainer

Einsendearbeit und Abschlussklausur

Zu jedem Modul wird eine Einsendearbeit angeboten. Bitte beachten Sie, dass das Niveau der Einsendearbeiten zu diesem Modul nicht dem Niveau der Abschlussklausur zu diesem Modul entspricht. Es liegt vielmehr darunter. Die Einsendearbeit zu diesem Modul erfordert von Ihnen hauptsächlich die Reproduktion des Inhalts dieses und dient insb. Ihrer Lernkontrolle. Mit dem Bestehen dieser Einsendearbeit weisen Sie nach, dass Sie sich mit dem Studientext zu diesem Modul befasst haben. Einsendearbeit

Davon ausgehend, dass Sie dieses Modul mit dem Ziel studieren, an der Abschlussklausur, dem dieses Modul zugeordnet ist, teilzunehmen, hierzu ein paar Hinweise: Wichtig ist, dass Sie sich intensiv mit dem Studientext selbst beschäftigen, diesen in kleinen Schritten wirklich durcharbeiten und sich die Inhalte und Strukturen durch Unterstreichungen, Randbemerkungen, eigene Zusammenhangsskizzen usw. selbst im wahrsten Sinne des Wortes „vor Augen führen“. Dies gilt umso mehr, als es immer wieder vorkommt, dass in einer Klausur Inhalte abgefragt werden, die sich nicht auch schon in alten Klausuren wiederfinden und von Zeit zu Zeit auch neue Arten von Fragestellungen präsentiert werden. Studierende, die sich in erster Linie mit dem Studientext selbst auseinandergesetzt haben, sind aller Erfahrung nach sehr viel besser gerüstet, auch solche „neuartigen“ Anforderungen zu meistern als Studierende, die sich überwiegend anhand von alten Klausuren vorbereitet haben. „echtes“ Studium notwendig!

Neben dem Studium des Studientextes ist es selbstverständlich nicht von Nachteil, sich auch durch die Bearbeitung alter Klausuren auf die Abschlussklausur vorzubereiten. Hierfür stehen Ihnen auf der IWW-Studienplattform drei Musterklausuren zur Verfügung (inklusive Musterlösungen). Sie sollten diese Art der Vorbereitung aber nicht übertreiben. Das würde zu sehr vom eigentlichen Studium ablenken (welches es nicht ersetzen kann). Wir empfehlen Ihnen, für die Vorbereitung nicht mehr als diese drei Musterklausuren heranzuziehen. Musterklausuren

Beachten Sie schließlich für Ihre Klausurvorbereitung die allgemeinen Klausurhinweise und die aktuellen Hinweise zu konkreten einzelnen Klausuren, insb. hinsichtlich der zugelassenen Hilfsmittel. Beides wird Ihnen auf der IWW-Studienplattform zur Verfügung gestellt. Klausurhinweise

In einer Schreinerei lagern am Bilanzstichtag zur Möbelproduktion unter anderem verschiedene Holzarten, Nägel, Schrauben, Beizen, Lacke sowie Reinigungs- und Schmiermaterialien für die zur Produktion benötigten Werkzeuge.

Bei den Hölzern handelt es sich um Rohstoffe. Nägel, Schrauben, Beizen und Lacke sind Hilfsstoffe. Die Reinigungs- und Schmiermaterialien sind Betriebsstoffe.

Bsp. 2.9: Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

noch nicht versandfertig sind. Es handelt sich somit um Vorräte in einem Zustand zwischen Rohstoffen und Fertigerzeugnissen. Waren sind von fremden Betrieben gekaufte Produkte, die zur Weiterveräußerung bestimmt sind.

Zu den Forderungen und den sonstigen Vermögensgegenständen gehören vor allem Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, d. h. Forderungen ggü. Kunden (Kundenforderungen). Außerdem gehören hierzu Darlehensforderungen, Schadensersatzforderungen, Guthaben ggü. dem Finanzamt oder der Krankenkasse usw.

Forderungen,
sonstige Vermö-
gensgegenstände

Alle bisher erörterten Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind nach dem Vollständigkeitsgebot aktivierungspflichtig.

Aktivierungspflicht

Sämtliche im Eigentum des Unternehmens befindlichen Wertpapiere sind nach dem Vollständigkeitsgebot zu aktivieren. Das gilt nicht nur für die bereits besprochenen Wertpapiere des Anlage-, sondern auch für diejenigen des Umlaufvermögens. Ein Aktivierungsgebot besteht auch für die in § 266 Abs. 2 HGB einzeln aufgeführten liquiden Mittel, wie Kassenbestände und Guthaben bei Kreditinstituten.

Aktivierungsgebote

Wie bereits in Abschnitt 2.4.2 auf S. 35 ausgeführt wurde, können auch Patente, Lizenzen und Software zum Umlaufvermögen gehören. Für derartige Vermögensgegenstände besteht dann nach § 246 Abs. 1 HGB ein Aktivierungsgebot.

2.5 Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Eine Verbindlichkeit ist eine schuldrechtliche Verpflichtung. Sie ist die Kehrseite der Forderung. Es lassen sich folgende zwei Arten von Verbindlichkeiten voneinander unterscheiden:

Verbindlichkeiten

1. Verbindlichkeiten, die dem Grund und der Höhe nach *gewiss* sind;
2. Verbindlichkeiten, die dem Grund und/oder der Höhe nach *ungewiss* sind (ungewisse Verbindlichkeiten).

Zu beachten ist, dass unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten“ nur solche Schulden erfasst werden, die dem Grunde und der Höhe nach gewiss sind. Ungewisse Verbindlichkeiten sind hingegen unter „Rückstellungen“ zu passivieren.

Am 30.12. des Jahres 1 wütet in Teilen Norddeutschlands ein Orkan. Die M-Versicherung rechnet am 31.12. des Jahres 1 damit, dass sie für Sturmschäden i. H. v. rund 100 Mio. € aufkommen muss.

Die zu erwartenden Versicherungsleistungen stellen zum Bilanzstichtag, annahmegemäß der 31.12. des Jahres 1, für die Versicherung ungewisse Verbindlichkeiten dar. In ihrer Bilanz zu diesem Stichtag muss sie eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden.

Bsp. 2.10: Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten 1

Verbindlichkeiten aus Schuldverträgen sind beim Schuldner erst ab dem Zeitpunkt der Vertragserfüllung durch den Gläubiger passivierungsfähig. Ab diesem Zeitpunkt sind sie auch passivierungspflichtig.

Verträge, die von der zur Lieferung oder Leistung verpflichteten Vertragspartei noch nicht erfüllt sind (schwebende Geschäfte), können bilanziell grds. nicht erfasst werden. Eine Ausnahme ergibt sich bei drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften, auf die gleich noch eingegangen wird.

schwebende
Geschäfte

§ 266 Abs. 3 HGB unterscheidet zwischen mehreren Arten von Verbindlichkeiten. Zu nennen sind vor allem:

Arten von
Verbindlichkeiten

- Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten,
- erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen,
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
- Verbindlichkeiten ggü. verbundenen Unternehmen und
- sonstige Verbindlichkeiten, wie z. B. Verbindlichkeiten ggü. dem Finanzamt oder der Krankenkasse.

Rückstellungen dürfen ausschließlich für die in § 249 Abs. 1 HGB genannten Zwecke gebildet werden. Satz 1 in Absatz 2 dieser Vorschrift regelt ausdrücklich, dass Rückstellungen für andere Zwecke nicht gebildet werden dürfen.

Rückstellungen

Hier wird auf die beiden in § 249 Abs. 1 S. 1 HGB genannten Arten der Rückstellungen eingegangen werden, nämlich auf:

- die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und
- die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Ist ein Kaufmann mit einer ungewissen Verbindlichkeit belastet, muss er nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden. Eine ungewisse Verbindlichkeit ist eine Verbindlichkeit, die dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss ist. Auch eine Ungewissheit hinsichtlich des Zeitpunkts der Fälligkeit führt zu einer ungewissen Verbindlichkeit. Dies verdeutlichen Beispiel 2.10 und Beispiel 2.11 auf der nächsten Seite.

für ungewisse
Verbindlichkeiten