

Rechnungswesen und Controlling

Referat

„Der Jahresabschluß“

von Kai Küstner

Lehrgang Technischer Betriebswirt TBT 01146

Inhalt

1	DER JAHRESABSCHLUß – WAS IST DAS?	2
2	AUFGABEN DES JAHRESABSCHLUSSES	2
3	ERSTELLUNG DES JAHRESABSCHLUSSES	2
4	DIE KOMPONENTEN DES JAHRESABSCHLUSSES	3
4.1	Die Bilanz	3
4.2	Die Gewinn- und Verlustrechnung	4
4.3	Der Anhang	4
4.4	Der Lagebericht	4
5	GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG	5
6	BESONDERE BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN	6
7	BILANZIERUNGSPOLITIK	6
8	LITERATURVERZEICHNIS	8

1 Der Jahresabschluß – was ist das?

Der Jahresabschluß wird am Ende eines Geschäftsjahres erstellt und ist die periodische Rechenschaftslegung der Personen, die für die Verbindlichkeiten des Betriebes haften oder bei Kapitalgesellschaften als verfassungsmäßige Organe die Geschäfte des Betriebes führen¹. Er erfüllt damit die Rechenschaftslegungs- und Informationsaufgabe im Rechnungswesen. Der Jahresabschluß und dessen Umfang, Form und Inhalt sind gesetzlich im Handelsgesetzbuch und im Steuergesetz vorgeschrieben.

2 Aufgaben des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluß dient vor allem der Rechenschaftslegung und Information sowie als Grundlage der Gewinnverteilung und der Steuerermittlung².

In der Informationsfunktion schützt er Gläubiger, Gesellschafter, Finanzbehörden, Arbeitnehmer und die am Betrieb interessierte Öffentlichkeit vor falschen Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Ferner soll der Betrieb durch die Verpflichtung zum Jahresabschluß vor einem plötzlichen wirtschaftlichen Zusammenbruch geschützt werden³.

3 Erstellung des Jahresabschlusses⁴

Der Jahresabschluß besteht bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften (OHG, KG) lediglich aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV). Kleine Kapitalgesellschaften (GmbH, AG) müssen den Jahresabschluß mit einem Anhang versehen. Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften zusätzlich mit einem Lagebericht. Die Größe einer Kapitalgesellschaft kann mit Hilfe der folgenden Tabelle bestimmt werden. Es müssen an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen mindestens zwei von drei Kriterien erfüllt, bzw. nicht erfüllt sein:

	Kleine Gesellschaft	Mittelgr. Gesellschaft	Große Gesellschaft
Bilanzsumme	< 5,31 Mio. DM	< 21,24 Mio. DM	> 21,24 Mio. DM
Umsatzerlöse	< 10,62 Mio. DM	< 42,48 Mio. DM	> 42,48 Mio. DM
Arbeitnehmer	< 50	< 250	> 250

Der Jahresabschluß ist in deutscher Sprache und –noch- in Deutscher Mark aufzustellen. Der aufgestellte Jahresabschluß ist von allen Geschäftsführern zu unterzeichnen.

Bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften müssen Jahresabschluß und Lagebericht in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufgestellt werden. Kleine Kapitalgesellschaften dürfen den Jahresabschluß auch später aufstellen, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht, jedoch innerhalb der ersten sechs Monate eines Geschäftsjahres. Gleiches gilt für Personengesellschaften.

¹ aus [1], Seite 3

² aus [3], Seite 172

³ aus [1], Seite 24f

⁴ Zusammenfassung aus [2], Kapitel 1.3 bis 1.6

Jahresabschluss und Lagebericht bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften müssen zusätzlich durch einen Abschlußprüfer geprüft werden. Dieser wird von den Gesellschaftern gewählt. Abschlußprüfer können Wirtschaftsprüfer (WP) und Wirtschaftsprüfergesellschaften (WPG), sowie vereidigte Buchprüfer (vBP) und Buchprüfergesellschaften (BPG) sein. Der Abschlußprüfer hat über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten.

Die Feststellung des Jahresabschlusses muß bei kleinen Kapitalgesellschaften bis zum Ablauf der ersten elf Monate des Geschäftsjahres, bei mittelgroßen und großen bis zum Ablauf der ersten acht Monate erfolgen.

Die Geschäftsführer einer großen Kapitalgesellschaft müssen vor Ablauf von neun Monaten folgende Unterlagen im Bundesanzeiger zu veröffentlichen:

- Jahresabschluss (Bilanz, GuV, Anhang)
- Lagebericht
- Evtl. Bericht des Aufsichtsrates
- Vermerk des Abschlußprüfers
- Ergebnisverwendungsvorschlag und –beschluß

Mittelgroße Kapitalgesellschaften haben die gleichen Unterlagen im Bundesanzeiger zu veröffentlichen, sie dürfen jedoch bei der Bilanz einige Zusammenfassungen von Posten vornehmen und einige Anhangangaben weglassen.

Kleine Kapitalgesellschaften dürfen bei der Offenlegung der Gewinn- und Verlustrechnung sowie im Anhang diejenigen Angaben weglassen, die sich auf die Gewinn- und Verlustrechnung beziehen. Zudem beträgt die Frist für die Offenlegung zwölf Monate.

Zusammenfassung:

	Kleine Gesellschaft	Mittelgr. Gesellschaft	Große Gesellschaft
Aufstellung	6 Monate	3 Monate	3 Monate
Prüfung	Keine	vBP, BPG, WP, WPG	WP, WPG
Feststellung	11 Monate	8 Monate	8 Monate
Offenlegung	12 Monate	9 Monate	9 Monate

4 Die Komponenten des Jahresabschlusses

Wie oben bereits beschrieben besteht der Jahresabschluss je nach Gesellschaftsgröße aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, dem Anhang und dem Lagebericht.

4.1 Die Bilanz

Die Bilanz ist nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu erstellen. Sie hat Dokumentations- und Informationsfunktionen. Ferner dient sie dem Gläubigerschutz und sie ist die Grundlage für die Gewinnverwendung und die Gewinnverteilung an die Gesellschafter. Ihre Wertansätze sind zugleich maßgebend für die Steuerbilanz, sofern steuerliche Vorschriften nicht zwingend eine andere Bewertung (z. B. eine geringere Abschreibung) vorschreiben. Man spricht vom „Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz“. Nur Unternehmen, die ihren Jahresabschluss veröffentlichen müssen, erstellen sowohl eine Handelsbilanz als auch eine – durch Hinzurechnungen und Kürzungen –

abgeleitete Steuerbilanz. Alle übrigen Unternehmen stellen in der Regel nur eine Bilanz auf, die zugleich Handels und Steuerbilanz ist. Das bedeutet aber, daß bereits bei den Jahresabschlußarbeiten die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften berücksichtigt werden müssen⁵.

4.2 Die Gewinn- und Verlustrechnung

Während die Bilanz den Erfolg des Unternehmens in nur einem Betrag ausweist, gibt die Gewinn- und Verlustrechnung Auskunft darüber, wie der Erfolg zustande gekommen ist.

Die GuV ist entweder nach dem Gesamtkostenverfahren oder nach dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen⁶.

Beim Gesamtkostenverfahren werden der gesamten Leistung die gesamten Kosten gegenübergestellt.

Beim Umsatzkostenverfahren hingegen werden den Umsatzerlösen die Umsatzkosten gegenübergestellt. Das Umsatzkostenverfahren setzt jedoch eine Kostenstellenrechnung voraus⁷.

Mittelgroße und große Unternehmen müssen ihre Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform veröffentlichen. Zu jedem Posten muß der Vorjahresbetrag ausgewiesen werden. Die Staffelform ermöglicht einen schnellen Überblick über Entstehung und Zusammensetzung des Jahresergebnisses.

Erleichternd dürfen kleine Kapitalgesellschaften die Umsatzhöhe verbergen⁸.

4.3 Der Anhang

Alle Kapitalgesellschaften haben den Jahresabschluß um einen dritten Teil, den Anhang, zu erweitern, der mit der Bilanz und der GuV eine Einheit bildet. Für kleine und mittelgroße Unternehmen bestehen Erleichterungen sowohl für die Aufstellung des Anhangs als auch für die Offenlegung⁹.

Der Anhang soll die Bilanz und die Gewinn und Verlustrechnung in den einzelnen Positionen näher erläutern. Die Bewertungs- und Abschreibungsmethoden sind dabei ebenso darzustellen wie die Beteiligungen an anderen Unternehmen, die Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von über fünf Jahren, die Bezüge der Geschäftsführer und Mitglieder des Vorstandes sowie des Aufsichtsrates, die Zahl der Arbeitnehmer u. a. m¹⁰.

4.4 Der Lagebericht¹¹

Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften müssen den Jahresabschluß zusätzlich zu den vorgenannten Bestandteilen um einen Lagebericht erweitern. Der Abschlußprüfer darf erst dann seinen Bestätigungsvermerk erteilen, wenn er auch den Lagebericht geprüft hat. Der Bestätigungsvermerk enthält dann folgenden Hinweis: „Der Lagebericht steht im Einklang mit dem Jahresabschluß“.

Im Lagebericht sind der Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens so darzustellen, daß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird.

⁵ aus [3], Seite 226

⁶ aus [2], Seite 26

⁷ aus [3], Seite 217

⁸ aus [3], Seite 216

⁹ aus [2], Seite 34

¹⁰ aus [3], Seite 211

¹¹ Zusammenfassung aus [2], Kapitel 6

Er enthält Informationen über:

- Produktion und Beschaffung
- Absatzentwicklung und Auftragslage
- Beschäftigungslage
- Branchenentwicklung

Er soll auch eingehen auf:

1. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind (Verluste wichtiger Märkte, Produktionsausfälle, Ausgang wichtiger Prozesse etc.);
2. die voraussichtliche Entwicklung der Kapitalgesellschaft (Innovationen, neue Verfahren, geplante Stilllegungen etc.);
3. den Bereich Forschung und Entwicklung (Anzahl der Mitarbeiter, Aufwendungen für Forschung, Patentanmeldungen etc.);
4. bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft.

5 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung¹²

Der Jahresabschluß hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.

Als Grundsätze können genannt werden:

- **Bilanzwahrheit:** Die einzelnen Posten der Bilanz und GuV müssen richtig und willkürfrei angesetzt werden
- **Bilanzklarheit:** Der Jahresabschluß muß klar und übersichtlich sein, die gesetzliche Gliederung ist einzuhalten.
- **Vollständigkeit:** Der Jahresabschluß hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.
- **Wesentlichkeit:** Alle zur Beurteilung wesentlichen Informationen müssen vermittelt werden. Gleichmaßen sagt dieser Grundsatz aber auch, das alle unwesentlichen Informationen weggelassen werden dürfen. In der Praxis gilt als wesentlich, was das Jahresergebnis eines Unternehmens durch den Wertansatz einer bestimmten Position um 5% bis 10% verändert.
- **Saldierungsprinzip:** Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen und Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden.
- **Realisationsprinzip:** Es dürfen nur Gewinne in die Bilanz und GuV aufgenommen werden, die am Abschlußstichtag auch realisiert sind.
- **Identitätsprinzip:** Die Wertansätze der Eröffnungsbilanz des neuen Geschäftsjahres müssen mit denen der Schlußbilanz des alten Geschäftsjahres übereinstimmen.
- **Unternehmensfortführungsprinzip:** Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen. Ansonsten müßten Vermögensgegenstände größtenteils völlig anders (nämlich niedriger) bewertet werden.
- **Grundsatz der Einzelbewertung:** Jeder Vermögensgegenstand ist einzeln zu erfassen.

¹² Zusammenfassung aus [2], Kapitel 7.1

- **Stichtagsprinzip:** Bei der Bilanzierung und Bewertung sind alle Umstände zu berücksichtigen, die am Bilanzstichtag objektiv gegeben sind.
- **Abgrenzungsprinzip:** Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluß zu berücksichtigen.
- **Stetigkeitsprinzip:** Die auf den vorhergegangenen Jahresabschluß angewandten Bewertungsmethoden sollen beibehalten werden.

Von diesen Grundsätzen soll nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden. Zu diesen Prinzipien gehören auch das Vorsichts- und Imparitätsprinzip, die im nächsten Kapitel behandelt werden.

6 Besondere Bewertungsvorschriften¹³

Das Prinzip der Vorsicht ist der wichtigste handelsrechtliche Bewertungsgrundsatz. Er dient insbesondere der Kapitalerhaltung und dem Gläubigerschutz. Er besagt, daß bei Vermögensteilen stets der niedrigere und bei Schulden stets der höhere Wert anzusetzen ist. Das Vorsichtsprinzip findet seine konkrete Anwendung in den folgenden Bewertungsprinzipien:

- **Anschaffungswertprinzip:** Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen dürfen die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht überschritten werden. Bei Vermögensgegenständen mit Wertsteigerung (z. B. Grundstücke) können so stille Reserven gebildet werden.
- **Niederstwertprinzip:** Für Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens ist am Bilanzstichtag von zwei Wertansätzen – Tageswert und Anschaffungskosten – stets der niedrigere anzusetzen.
- **Höchstwertprinzip:** Schulden sind mit ihrem Höchstwert zu passivieren. Am Bilanzstichtag muß von zwei möglichen Werten jeweils der höhere eingesetzt werden.
- **Imparitätsprinzip:** Anschaffungs-, Niederst- und Höchstwertprinzip bewirken, daß zwar nicht realisierte Verluste ausgewiesen werden, nicht aber nicht realisierte Gewinne. Dieses Prinzip der ungleichen Behandlung von nicht realisierten Gewinnen und Verlusten bezeichnet man auch als Imparitätsprinzip. Es ist Ausdruck kaufmännischer Vorsicht als dem obersten Bewertungsgrundsatz.

7 Bilanzierungspolitik¹⁴

Das bilanzpolitische Ziel der Handelsbilanz kann je nach dem, welchen Adressaten das Unternehmen ansprechen will, anders sein. Gegenüber Lieferanten und Kunden, sowie Gesellschaftern oder Mitarbeitern wird man tendenziell eher einen niedrigeren Gewinn ausweisen wollen, wenn man dort keine Begehrlichkeit wecken will. Möchte man jedoch Stärke zeigen, um Vertrauen in die Zahlungs- oder Lieferfähigkeit herzustellen, z. B. bei Banken, kann das Ziel umgekehrt sein.

¹³ Zusammenfassung aus [3], Kapitel 8.4

¹⁴ Zusammenfassung aus [2], Kapitel 8

Die Beeinflussung des Gewinns läßt sich in zwei Bereiche unterteilen. Zum einen können Sachverhaltsgestaltungen die Einfluß auf den Gewinn haben noch vor dem Bilanzstichtag getroffen werden. Zum anderen gibt es die reinen Bilanzierungs- und Bewertungsfragen, die bei feststehenden Sachverhalten im Rahmen der handels- und steuerrechtlichen Möglichkeiten auszufüllen sind.

Zu den Sachverhaltsgestaltungen zählen zunächst die terminlichen Beeinflussungen, wie das Vorziehen von Kosten oder von Anlagenanschaffungen um das Abschreibevolumen zu vergrößern oder auch die Beeinflussung von Liefer- und Abnahmetermi- nen, da erst mit der Übergabe bzw. Abnahme durch den Kunden Gewinne realisiert werden.

Ein anderer Aspekt ist der Verkauf von Vermögensgegenständen unter Realisierung von Veräußerungsgewinnen und das anschließende anmieten dieser Vermögensgegenstände (sale and lease back). Dies wird heute vermehrt mit Betriebsgrundstücken praktiziert.

Maßnahmen wie Leasing statt Kauf oder Verschiebung der Beschaffung von Rohstoffen beeinflussen die Bilanzstruktur und verbessern das Liquiditätsbild (sogenanntes window-dressing).

Zu den Bilanzierungswahlrechten gehören die Aktivierung von Zöllen, Umsatzsteuern auf Anzahlungen und Verbrauchssteuern. Desweiteren Disagio bzw. Damnum, erworbener Firmenwert und Aufwendungen für die Instandhaltung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes usw.

8 Literaturverzeichnis

- [1] Günter Wöhe: Die Handels- und Steuerbilanz
2. Auflage
Verlag C. H. Beck
München 1990
- [2] Hans-Joachim Broll u. Andreas Sattler: Der Jahresabschluß der GmbH
Expert Verlag
Kontakt und Studium Band 577
Renningen-Malmsheim 1998
- [3] Schmolke/ Deitermann: Industrielles Rechnungswesen
21. Auflage
Winklers Verlag – Gebrüder Grimm
Darmstadt 1997
- [4] DIHT Schriftenreihe
Rechnungswesen/ Controlling
W. Bertelsmann Verlag
Bielefeld 1999