

SCHÄFFER
POESCHEL

Vorwort

ENZENSBERGER: ... Eine Bilanz ist ein Kunstwerk, ein phantastischer Rangierbahnhof. Das weiß jeder, der sich einmal eine Bilanz angeschaut hat.

FAZ: Das heißt, eine Bilanz schreibt sich wie ein Roman?

BARBIER: Das darf nicht sein!

ENZENSBERGER: Semi-fiction könnte man vielleicht sagen.

Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 4.9.2002

Rechnungslegung bezeichnet man häufig als die Sprache der Wirtschaft. Mit ihren Jahresabschlüssen kommunizieren Unternehmen und bedienen sich bestimmter Vokabeln und Grammatik. Auch wenn nur wenige Unternehmen tatsächlich Romane schreiben, so ist auch bei der Bilanzierung Kreativität verlangt. Insofern ist nicht das Lesen, sondern das Verstehen einer Bilanz die eigentliche Kunst.

Vor diesem Hintergrund soll das vorliegende Lexikon zunächst als Wörterbuch dienen. Von „Abschreibung“ bis „Zuschüsse“ werden die wesentlichen Begriffe der Rechnungslegung, Bilanzpolitik und Bilanzanalyse erläutert. Handelsrechtliche Vorschriften werden ebenso behandelt, wie die geltenden Standards des IASB. Neben einer Erläuterung des jeweiligen Sachverhalts wird auf die bilanzpolitischen Möglichkeiten eingegangen, sowie die Auswirkungen auf die Bilanzanalyse (Kennzahlen) dargestellt. Ein besonderes Augenmerk wird auf die Konsequenzen der Internationalisierung für die Auswertung von Jahresabschlüssen gelegt.

Das Buch richtet sich an *user* und *preparer* finanzieller Informationen. Angehörigen dieser Gruppen sei an dieser Stelle ausdrücklich gedankt: beratenden und lehrenden Kollegen, den Studierenden des Schwerpunktes Prüfungs- und Steuerwesen sowie den Teilnehmern vieler Seminarveranstaltungen zu den behandelten The-

men. Von ihren Anregungen, Fragen und speziellen Problemstellungen haben wir uns leiten lassen.

Gedankt sei an dieser Stelle auch Frau Petra Schubert, die nicht nur große Teile der Schreibearbeit gewissenhaft und mit erstaunlicher Geschwindigkeit erledigte, sondern uns auch half, in der anschwellenden Zahl der Stichworte nicht den Überblick zu verlieren. Last but not least gilt unser Dank Frau Marita Mollenhauer für die verlagsseitige Unterstützung und die Ratschläge bei der Konzeption dieses Buchs.

Weimar / Achterwehr, Januar 2003

Tobias Hüttche
Henning von Brandis

Benutzerhinweise

Bei der Bearbeitung der Stichworte wurde der per 1.1.2003 gültige Rechtsstand, sowie die bis zu diesem Zeitpunkt erschienene Literatur berücksichtigt. Gleiches gilt für die IAS/IFRS, bei denen im Interesse der besseren Lesbarkeit die eingeführte Bezeichnung als IAS beibehalten wurde. Auf die Darstellung von in 2002 nicht mehr gültigen Standards wurde verzichtet, insofern erübrigt sich auch die Erwähnung des jeweiligen Status (*revised*).

Zentrale Begriffe wie bspw. *Abschreibungen*, sind strukturiert nach Ausführungen zur Rechnungslegung, Bilanzpolitik und Bilanzanalyse dargestellt. Der Leser kann so unmittelbar in den für ihn interessanten Kontext einsteigen.

Die Stichwörter sind untereinander - sofern sinnvoll und weiterführend - durch Verweise (↗) verbunden. Der Leser gelangt so vom Allgemeinen zum Speziellen (bspw. *Umlaufvermögen* ↗ *Vorräte* ↗ *Anschaffungskosten* ↗ *Verbrauchsfolgeverfahren*), von den handelsrechtlichen Vorschriften zu den einschlägigen IAS (*Vorräte* ↗ *inventories*).

Bei der Verwendung der englischen Begriffe war zwischen Werk-treue und Lesbarkeit abzuwägen. Wird *Anlagevermögen* statt *non-current assets* verwendet, suggeriert dies auch die materielle Identität der Begriffe. Daher verwenden wir bevorzugt die englischen Termini, gefolgt von einem Übersetzungsvorschlag in Klammer.

A

ABS

↗ *Asset backed securities*

Abschlussprüfung

Kapitalgesellschaften sowie Kapital- und Co.- Gesellschaften sind, sobald sie die ↗ Größenklasse einer mittleren oder großen Gesellschaft erreichen, prüfungspflichtig. Die Jahresabschlussprüfung ist eine Ordnungsmäßigkeitsprüfung, die sich auf die Rechnungslegung der Gesellschaft bezieht. Auch wenn sie eine genuine Misstrauensprüfung ist (*Leffson, 1988, S. 327*), so richtet sich dieses Misstrauen doch nicht gegen die Geschäftsführung als solche, sondern viel mehr gegen das von ihr zu verantwortende und aufzustellende Zahlenwerk.

Die Abschlussprüfung schließt mit einem ↗ Bestätigungsvermerk (Testat) ab. Darin bestätigt der Abschlussprüfer die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung oder weist auf erkannte Mängel bzw. Vorbehalte hin. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk ist lediglich ein Gütesiegel für das Zahlenwerk, nicht jedoch für die wirtschaftliche Lage. Im Extremfall kann auch einem offensichtlich insolventen Unternehmen ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden, wenn es in Jahresabschluss und ↗ Lagebericht darauf hinweist und bei Bilanzierung und Bewertung diesen Umständen Rechnung trägt.

Für die ↗ Feststellung bzw. ↗ Billigung von Jahres- und Konzernabschluss einer Kapital- oder Kapital- und Co. Gesellschaft ist die vorherige Abschlussprüfung Voraussetzung. Eine Abschlussprüfung kann aus mehreren Gründen nicht durchgeführt worden sein: bspw. keine bzw. ungültige Wahl des Abschlussprüfers, Wahl eines i. S. d. § 319 Abs. 2 HGB unzulässigen (befangenen) Abschlussprüfers, Durchführung einer Prüfung, die nicht den Mindestanfor-

derungen genügt. Die Rechtsfolgen sind vielfältig und reichen von der ↗ Nichtigkeit des Jahresabschlusses bis zum Verlust des Honoraranspruchs des Abschlussprüfers und dessen unbeschränkter Haftung (*Hüttche/Maurer, GmbHHR 2001, S. 844 f.*)

IAS

↗ Bestätigungsvermerk

Abschlussstichtag

Rechnungslegung

Beginn und Ende eines jeden Geschäftsjahres werden durch die Abschlussstichtage bestimmt. In dessen Wahl sind die Unternehmen grundsätzlich frei, wobei die Dauer eines Geschäftsjahres 12 Monate nicht überschreiten darf (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB). Das Geschäftsjahr muss nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmen, der Abschlussstichtag kann also beliebig gewählt werden. Vom Kalenderjahr abweichende Geschäftsjahre sind typisch für Saisonbetriebe oder haben andere, betriebsindividuelle Ursachen.

Unternehmen sind in der Festlegung eines vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahres relativ frei. Nach herrschender Meinung darf das Geschäftsjahr jedoch nicht kürzer als auf 12 Monate festgelegt werden (*Beck'scher Bilanzkommentar, § 240, Rn. 60*). Im Ausnahmefall (Gründungsjahr, Umwandlung, Spaltung oder bei Umstellung auf ein kalendergleiches Wirtschaftsjahr) kann ein weniger als 12 Monate umfassendes Rumpfwirtschaftsjahr gebildet werden.

Bilanzpolitik

Die Wahl des Abschlussstichtags kann in Grenzen bilanzpolitisch genutzt werden (Stichtagspolitik). Mit vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahren lassen sich gerade bei Unternehmensgründungen unter Umständen Steuerstundungseffekte erzielen. Handelsrechtlich ist die Wahl und ein Wechsel des Stichtags unter Beachtung des Willkürverbots zulässig. Wirksam ist ein solcher Wechsel erst mit Änderung des Gesellschaftsvertrags und entsprechendem Eintrag im Handelsregister. Steuerlich bedarf es zur Umstellung von

einem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr der Zustimmung der Finanzverwaltung (§ 8b EStDV). Der umgekehrte Weg ist hingegen ohne vorherige Zustimmung zulässig.

Bilanzanalyse

Der Wechsel des Abschlussstichtages führt zur Entstehung von Rumpfwirtschaftsjahren. Die für ein Rumpfwirtschaftsjahr ausgewiesenen Beträge sind weder mit der Vor-, noch mit der Folgeperiode zu vergleichen, was den Zeitvergleich erschwert.

IAS

↗ *Balance sheet date*

Abschreibung, degressive

↗ Abschreibung, planmäßige

Abschreibung, progressive

↗ Abschreibung, planmäßige

Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens

Position der GuV – Hier sind alle ↗ außerplanmäßigen Abschreibungen auf ↗ Finanzanlagen und ↗ Wertpapiere des Umlaufvermögens auszuweisen.

Abschreibungen, außerplanmäßige

Rechnungslegung

Außerplanmäßige Abschreibungen erfassen Wertminderungen und andere Umstände, denen durch planmäßige Abschreibungen nicht bzw. nicht in genügendem Umfang Rechnung getragen werden kann.

Ob sie vorgenommen werden müssen (Abschreibungspflicht) oder können (Abschreibungswahlrecht), hängt von der Vermögenskategorie und ggf. der Dauer der Wertminderung ab. Nicht an die §§ 264 ff. HGB gebundene Unternehmen – also in der Hauptsache Einzelunternehmen und Personengesellschaften – können außerplanmäßige Abschreibungen außerdem nach ↗ vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vornehmen.

Bilanzpolitik

↗ Anlagevermögen ist bei einer ↗ voraussichtlich dauernden Wertminderung zwingend außerplanmäßig abzuschreiben. Eine Alternative zur außerplanmäßigen Abschreibung kann u. U. die Verkürzung der Restnutzungsdauer sein. Der Aufwand wird dadurch auf die Folgeperioden verteilt. Bei nur vorübergehender Wertminderung ist zu differenzieren: Nicht an §§ 264 ff. HGB gebundene Unternehmen dürfen auch in diesem Fall außerplanmäßig abschreiben, alle anderen nur, sofern es sich bei den fraglichen Vermögensgegenständen um Finanzanlagen handelt (↗ Niederstwertprinzip).

↗ Umlaufvermögen ist unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens und der Dauerhaftigkeit der Wertminderung immer auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis bzw. ↗ beizulegenden Wert abzuschreiben (↗ Niederstwertprinzip).

Ist der Grund für eine außerplanmäßige Abschreibung weggefallen, können nicht an §§ 264 ff. HGB gebundene Unternehmen den niedrigeren Wert beibehalten, aber auch wahlweise eine ↗ Zuschreibung vornehmen. Für die übrigen Unternehmen ist die Zuschreibung zwingend.

Bilanzanalyse

Außerplanmäßige Abschreibungen auf das Anlagevermögen wegen voraussichtlich vorübergehender oder voraussichtlich dauernder Wertminderung sind in der GuV gem. § 277 Abs. 3 Satz 1 HGB gesondert oder im Anhang anzugeben. Der Charakter der Wertminderung – ob also dauerhaft oder nur vorübergehend – ist ebenfalls anzugeben (*Beck'scher Bilanzkommentar*, § 285, Rn. 109). Dies kann bei der Beurteilung der Bilanzpolitik berücksichtigt wer-

den: Wird bereits bei nur vorübergehender Wertminderung abgeschrieben, spricht dies für eine konservative Bewertung.

IAS

↗ *impairment*, ↗ *write-down* – ↗ Außerplanmäßige Abschreibungen sind zwingend auf den niedrigeren ↗ *recoverable amount* oder ↗ *net realisable value* vorzunehmen. Auf die Dauerhaftigkeit der Wertminderung kommt es dabei nicht an. Sofern der *recoverable amount* in Form des ↗ *value in use* berechnet wird, entspricht dieser einem Ertragswert. Bereits methodisch finden dort nur Wertminderungen mit einer gewissen Nachhaltigkeit ihren Niederschlag (Baetge/Krolak/Thiele, 2002, IAS 36, Rn. 138).

Abschreibungen, planmäßige

Rechnungslegung

Planmäßige Abschreibungen verteilen die Anschaffungskosten abnutzbarer Vermögensgegenstände des ↗ Anlagevermögens auf deren betriebsgewöhnliche ↗ Nutzungsdauer (§ 253 Abs. 2 Satz 2 HGB). Sie dienen damit der zutreffenden Abbildung der Vermögens- und Ertragslage. Handels- und steuerrechtlich zulässig sind die lineare (gleichbleibende Abschreibungsbeträge) und degressive (fallende Abschreibungsbeträge) Methode sowie die leistungsabhängige Abschreibung. Progressive Abschreibungen sind handelsrechtlich in Sonderfällen möglich (Obstplantagen, Weinberge), steuerlich jedoch unzulässig. Bei Zugang oder Abgang innerhalb des Geschäftsjahres sind planmäßige Abschreibungen zeitanteilig (»pro rata temporis«) vorzunehmen. Im Zugangsjahr besteht eine steuerliche Vereinfachungsmöglichkeit, die auch handelsrechtlich Gültigkeit hat (↗ Halbjahresregel). Besonderheiten sind bei der Abschreibung ↗ geringwertiger Wirtschaftsgüter zu beachten.

Abschreibungen sind ab dem Zeitpunkt der Lieferung bzw. Fertigstellung des Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Handelsrechtlich kommt es auf die Ingebrauchnahme nicht an; steuerlich räumt die Finanzverwaltung ein Wahlrecht zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung und Ingebrauchnahme ein (StEK EStG § 7, R 19).

Bilanzpolitik

Abschreibungen verteilen Aufwand. Bilanzpolitische Gestaltungen sind daher darauf gerichtet, in der fraglichen Periode mehr oder weniger Abschreibungsaufwand zu verrechnen. Bei der Wahl der Abschreibungsmethode ist das Unternehmen grundsätzlich frei. Die sachliche und zeitliche ↗ Stetigkeit verlangt jedoch, dass wesensgleiche Vermögensgegenstände nach den gleichen Methoden abgeschrieben werden und dass eine einmal gewählte Methode beibehalten wird (*MünchKommHGB, Ballwieser, § 252, Rn. 103*, der die zeitliche als vertikale, die sachliche als horizontale Stetigkeit bezeichnet). Ein Wechsel von der degressiven auf die lineare Abschreibung ist schon aus rechnerischen Gründen erforderlich um auf einen Restbuchwert von € 0,00 bzw. € 1,00 zu gelangen. Es handelt sich insofern nicht um eine Änderung der ↗ Bewertungsmethode über die dementsprechend nicht im ↗ Anhang zu berichten ist. Eine Abweichung von der linearen auf die degressive oder umgekehrt ist im Übrigen in den Fällen zulässig, in denen die zuerst gewählte Methode den Nutzungsverlauf nicht zutreffend wiedergibt (*Beck'scher Bilanzkommentar, § 253, Rn. 260*). Die Verkürzung der Restnutzungsdauer kann eine Alternative zur ↗ außerplanmäßigen Abschreibung sein, sofern sich die Wertminderung auch in einer Verminderung der Nutzungsdauer niederschlägt.

Die degressive Abschreibung führt zu einer Vorverlagerung der entsprechenden Aufwendungen. Bezieht man aber auch Instandhaltungskosten, Reparaturen etc. in die Betrachtung ein, so ist eher eine Gleichverteilung der gesamten Aufwendungen die Folge.

Bilanzanalyse

Wahl und Änderung der Abschreibungsmethode sind dem Anhang zu entnehmen. Auch die gewählten Nutzungsdauern sollten getrennt für die einzelnen Bilanzposten angegeben werden. Daraus kann eine Einschätzung der Bilanzpolitik erfolgen (↗ Abschreibungsquote, ↗ Anlagenabnutzungsgrad, ↗ Anlagenspiegel): Degressive Abschreibungen und kurze Nutzungsdauer sprechen für eine konservative Bewertung.

IAS

↗ *Amortisation*, ↗ *Depreciation*

Abschreibungen, steuerrechtliche

Rechnungslegung

Gemäß § 254 Satz 1 HGB können in der Handelsbilanz auch Abschreibungen vorgenommen werden, um Vermögensgegenstände des ↗ Anlage- oder ↗ Umlaufvermögens mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der allein aufgrund einer steuerrechtlichen Vorschrift zulässig ist. Niedrigere Werte in diesem Sinne können sich zum einen aus steuerrechtlichen Abschreibungsbestimmungen ergeben, zum anderen aus einer Verminderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (bspw. um den Betrag der auf Reinvestitionsobjekte übertragenen stillen Reserven im Sinne des § 6 b EStG). Die Vorschrift ist Konsequenz der so genannten umgekehrten ↗ Maßgeblichkeit (§ 5 Abs.1 S. 2 EStG). Die genannten, im Grunde wirtschaftspolitisch begründeten, steuerlichen Vergünstigungen, werden dem Steuerpflichtigen nur gewährt, wenn er auch die Bemessungsgrundlage der Ausschüttungen – also den handelsrechtlichen Jahresüberschuss – in gleichem Umfang wie das zu versteuernde Einkommen mindert.

Bilanzanalyse

Der Umfang der steuerrechtlichen Abschreibungen ist weder der Bilanz noch der Gewinn- und Verlustrechnung unmittelbar zu entnehmen. Auch im ↗ Anlagenspiegel sind sie Teil der gesondert auszuweisenden Abschreibungen des Geschäftsjahres. Gemäß § 285 Nr. 5 HGB sind jedoch im Anhang darüber Angaben zu machen, in welchem Ausmaß das Jahresergebnis durch die Vornahme oder die Beibehaltung steuerrechtlicher Abschreibungen bzw. die Anwendung nur steuerrechtlich zulässiger Vorschriften beeinflusst wurde. Ferner ist über das Ausmaß erheblicher künftiger Belastungen, die sich aus einer solchen Bewertung ergeben, zu berichten.

Zu beachten ist, dass die Berichterstattungspflicht sich nur auf die Darstellung von Steuererleichterungen bezieht; steuerliche Erschwernisse wie die Nichtanerkennung handelsrechtlich zulässiger bzw. pflichtig zu bildender ↗ Rückstellungen sind nicht berichtspflichtig (*Beck'scher Bilanzkommentar*, § 285, Rn. 88).

IAS

Derzeit dient die IAS Rechnungslegung nur der Information. Eine Verknüpfung mit Gesellschafts- und Steuerrecht besteht nicht, daher auch keine Maßgeblichkeit. Eine Öffnung des IAS Abschlusses für allein steuerrechtliche Normen ist daher unnötig, wäre aber auch mit dessen Informationsfunktion nicht zu vereinbaren. Steuerrechtliche Abschreibungen sind daher im IAS Abschluss unzulässig.

Abschreibungsintensität

$$\text{Abschreibungsintensität} = \frac{\text{Abschreibungen auf das Sachanlagevermögen und auf immaterielle Vermögensgegenstände}}{\text{Umsatzerlöse}}$$

Die Abschreibungsintensität gibt das Verhältnis von ↗ Abschreibungen zum Umsatz wieder und erlaubt damit eine Beschreibung der Produktionsstruktur. Eine zunehmende Abschreibungsintensität lässt eine steigende Vermögensposition und damit eine entsprechende Fertigungstiefe vermuten. Dies müsste also mit einer sinkenden ↗ Materialintensität einhergehen.

Die Kennziffer ist zum einen von der Art der Finanzierung des ↗ Anlagevermögens (↗ Leasing) beeinflusst, zum anderen durch die Ausübung von ↗ Bilanzierungs- und ↗ Bewertungswahlrechten. Weiter ist zu beachten, dass die Abschreibungsintensität auch den Investitionszyklen folgt. Nur bei Unternehmen, die regelmäßig in Höhe der Abschreibungen wieder reinvestieren – also konstante ↗ Investitionsquoten aufweisen – ist die Abschreibungsintensität ein geeigneter Indikator für die Entwicklung der Produktionsstruktur. Veränderungen der Abschreibungsintensität können freilich auch auf Änderungen der bilanzpolitischen Parameter hinweisen: Wechsel der ↗ Abschreibungsmethode, überarbeitete ↗ Nutzungsdauern, Vornahme ↗ außerplanmäßiger Abschreibungen etc.

Die Kennziffer ist in einem IAS Abschluss gleichermaßen zu ermitteln. Folgende Rechnungslegungsunterschiede können auf die Kennzahl wirken: