

# Jahresabschluss nach HGB und IFRS

**Prof. Dr. Stefan Thiele**

Bergische Universität Wuppertal  
Fachbereich B – Schumpeter School of  
Business and Economics  
Gaußstraße 20  
42119 Wuppertal



- I Grundlagen des Jahresabschlusses
- II Die Elemente der externen Rechnungslegung
- III Die Zwecke und Grundsätze der externen Rechnungslegung
- IV Allgemeine Ansatzregeln
- V Allgemeine Bewertungsregeln
- VI Die Bilanzierung der Sachanlagen und des immateriellen Anlagevermögens
- VII Die Bilanzierung der finanziellen Vermögensgegenstände
- VIII Die Bilanzierung der Vorräte
- IX Die Bilanzierung der Verbindlichkeiten
- X Die Bilanzierung der Rückstellungen
- XI Die Bilanzierung des Eigenkapitals
- XII Besondere Bilanzposten und Haftungsverhältnisse
- XIII Die Gewinn- und Verlustrechnung
- XIV Spezielle Bilanzierungsprobleme
- XV Der Anhang
- XVI Der Lagebericht

## Als vorlesungsbegleitende Pflichtlektüre (Stand nach BilMoG):

- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Bilanzen, 11. Aufl., Düsseldorf 2011.
- Coenenberg, Adolf G., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Aufl., Stuttgart 2009.

## Aufgaben und Fallstudien (Stand nach BilMoG):

- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Übungsbuch Bilanzen und Bilanzanalyse, 4. Aufl., Düsseldorf 2010.

## Zum Nachschlagen/zur Vertiefung (Stand nach BilMoG):

- Ellrott, Helmut u. a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl., München 2009.
- KPMG (Hrsg.), IFRS visuell, 4. Aufl., Stuttgart 2010.
- Küting, Karlheinz/Pfitzer, Norbert/Weber, Claus-Peter, Handbuch der Rechnungslegung - Einzelabschluss, 5. Aufl., Loseblatt, Stuttgart 2002 ff.
- Pellens, Bernhard/Fülbier, Rolf-Uwe/Gassen, Joachim/Sellhorn, Thorsten, Internationale Rechnungslegung, 8. Aufl., Stuttgart 2011.

## Zum Nachschlagen/zur Vertiefung (Stand teilweise nach BilMoG):

- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (Hrsg.), Bilanzrecht, Kommentar, Bonn/Berlin 2002 ff. (Loseblatt).
- Thiele, Stefan/von Keitz, Isabel/Brücks, Michael (Hrsg.), Internationales Bilanzrecht, Kommentar, Bonn/Berlin 2008 ff. (Loseblatt).
- Wagenhofer, Alfred, Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS/IFRS, 6. Aufl., München 2009.

## Zum Nachschlagen/zur Vertiefung (Stand vor BilMoG):

- Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Stuttgart 1995/2001.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.), WP-Handbuch 2006, Bd. 1, 13. Aufl., Düsseldorf 2006.
- KPMG (Hrsg.), International Financial Reporting Standards. Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB, 4. Aufl., Stuttgart 2007.
- von Wysocki, Klaus/Schulze-Osterloh, Joachim/Henrichs, Joachim/Kuhner, Christoph (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ), Loseblatt, Köln 1984 ff.

## Nützliche Internetadressen:

- offizielle Internetadressen zur internationalen Rechnungslegung
  - [www.iasb.org](http://www.iasb.org)
  - [ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/index_de.htm)
  - [www.efrag.org](http://www.efrag.org)
  - [www.fasb.org](http://www.fasb.org)
  - [www.drsc.de](http://www.drsc.de)
  - [www.sec.org](http://www.sec.org)
- weitere Internetadressen zur internationalen Rechnungslegung
  - [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)
  - [www.ifrs-portal.com](http://www.ifrs-portal.com)

- AAA American Accounting Association (USA)
- AICPA American Institute of Certified Public Accountants (USA)
- APB Accounting Principles Board (USA)
- afs available for sale
- AG Applications Guidance
- ARB Accounting Research Bulletin (USA)
- ARC Accounting Regulatory Committee (EU)
- ASB Accounting Standards Board (UK)
- BaFin Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
- BC Basis for Conclusions
- CESR Committee of European Securities Regulators
- CF Conceptual Framework
- DRS Deutsche Rechnungslegungs Standards
- DRSC Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
- EFRAG European Financial Reporting Advisory Group
- FAS Financial Accounting Standard (USA)
- FASB Financial Accounting Standards Board (USA)
- FIN FASB Interpretations
- FREP Financial Reporting Enforcement Panel (D)
- FRS Financial Reporting Standard (UK)
- GAAP Generally Accepted Accounting Principles
- htm held to maturity
- IAS International Accounting Standard
- IASB International Accounting Standards Board
- IASC International Accounting Standards Committee
- IFAC International Federations of Accountants
- IFRIC International Financial Reporting Interpretations Committee
- IOSCO International Organization of Securities Commissions
- P Preface
- SAC Standards Advisory Council
- SARG Standards Advice Review Group (EU)
- SEC Securities and Exchange Commission (USA)
- SFAC Statement of Financial Accounting Concepts (USA)
- SFAS Statement of Financial Accounting Standard (USA)
- SIC Standing Interpretations Committee
- SSAP Statement of Standard Accounting Practice (UK)





# Kapitel I

## Grundlagen des Jahresabschlusses




## Literatur zu Kapitel I:


- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Bilanzen, 11. Aufl., Düsseldorf 2011, Kapitel I.
- Coenenberg, Adolf G., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Aufl., Stuttgart 2009, Kapitel I.

- 1 Die Geschichte der externen Rechnungslegung**
- 2 Theorien des Jahresabschlusses
- 3 Rechtsgrundlagen der externen Rechnungslegung
- 4 Internationale Rechnungslegung


## Historische Entwicklung (I)

- 
- Erste Rechnungsbücher, Vermögensaufstellungen und Konten finden sich bereits ca. **3000 v. Chr.** in Ägypten.
  - Im **späten Mittelalter** wurde der Grundstein der systematischen Buchführung in italienischen Großhandelsbetrieben und Banken gelegt.
  - Im Jahr **1494** erfolgte die erste theoretische Darstellung des heute üblichen Systems der doppelten Buchführung durch den Franziskanermönch Luca Pacioli.
  - **1511 bis 1579** Fugger:  
Buchhaltung und Bilanz als Controllinginstrument
  - **1673** Ordonnance Commerce / **1861** Allgemeines Deutsches HGB:  
Buchhaltung und Bilanzierung als Instrument der Gläubigersicherung durch Dokumentation und Selbstinformation

## Historische Entwicklung (II)

- 
- **ab 1874** Gesetze zur Einkommensbesteuerung
  - **1931/1937** Aktiengesetz
  - **1965** Reform des Aktiengesetzes
  - **1969** Publizitätsgesetz
  - **1985** Bilanzrichtliniengesetz
  - **1998** Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
  - **1998** Kontroll- und Transparenzgesetz

## Historische Entwicklung (III)

- 
- 2000 Kapitalgesellschaften & Co.-Richtlinie-Gesetz
  - 2002 Transparenz- und Publizitätsgesetz
  - 2002 EU Verordnung betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards
  - 2004 Bilanzrechtsreformgesetz
  - 2004 Bilanzkontrollgesetz
  - 2009 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

- 1 Die Geschichte der externen Rechnungslegung
- 2 Theorien des Jahresabschlusses**
  - 21 Die Bedeutung der Bilanztheorien für den Jahresabschluss
  - 22 Die statische Bilanztheorie
  - 23 Die dynamische Bilanztheorie
  - 24 Die organische Bilanztheorie
- 3 Rechtsgrundlagen der externen Rechnungslegung
- 4 Internationale Rechnungslegung

## Überblick

- Gegenstand der Bilanztheorien:
  - Aufgaben,
  - Inhalt und
  - Gestaltung des JA.
  
- Sogenannte „klassische Bilanztheorien“:
  - statische Bilanztheorie (ROHG, SIMON),
  - dynamische Bilanztheorie (SCHMALENBACH),
  - organische Bilanztheorie (SCHMIDT).



## Vorgehensweise

- Schwerpunkt: Ermittlung des Reinvermögens (Eigenkapital), Erfolgsermittlung nur im Hintergrund
- Fortführungsstatik vs. Zerschlagungsstatik
  - Zerschlagungsstatik (ROHG 1873)
    - ⇒ Fiktion des Konkurses
    - ⇒ Ermittlung des Schuldendeckungspotentials auf Basis von Zerschlagungswerten
    - ⇒ Einzelbewertung der Vermögensgegenstände mit ihrem Einzelveräußerungspreis und der Schulden in Höhe der rechtsverbindlichen künftigen Auszahlungsverpflichtung
  - Fortführungsstatik (SIMON 1886)
    - ⇒ Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit
    - ⇒ Bestimmung des individuellen Vermögens und der Schulden des Kaufmanns zum Stichtag
    - ⇒ Prinzipiell könnten sämtliche für die künftige Unternehmenstätigkeit „nützlichen“ Sachverhalte als Vermögen bezeichnet werden.
    - ⇒ aber: Erfordernis der Objektivierung der Bilanzierung
- Objektivierung der Bilanzierung

## Vorgehensweise

- Kritik an der bilanziellen Reinvermögensermittlung durch SCHMALENBACH:  
„Durch bilanzmäßige Addition der einzelnen Aktiva und Abzug der Passiva gewinnt man den Wert einer Unternehmung nicht und daher auch nicht das Vermögen des Kaufmannes, man gewinnt auf diese Weise nur einige Anhalte.“  
(SCHMALENBACH 1919)
- Wesentliche JA-Aufgabe ist die Ermittlung des betriebswirtschaftlichen Erfolgs.
- Der JA wird zum Instrument der Rechenschaft im Sinne periodengerechter (vergleichbarer) Erfolgsermittlung.
- Der JA liefert (nur) Informationen zur Steuerung des Unternehmens (Rechenschaft des Kaufmanns gegenüber sich selbst).

## Vorgehensweise

- Ziel: **Korrektur von Inflationseinflüssen.**
- Die organische Bilanztheorie wurde begründet durch SCHMIDT (1921).
- **Gesamtwirtschaftliche Sicht**, d. h. das Unternehmen als „Zelle im Organismus der Gesamtwirtschaft“.
- Die relative Stellung eines Unternehmens in der Gesamtwirtschaft determiniert seinen Erfolg.
- Inflationsbedingte Scheingewinne werden neutralisiert (Ermittlung des richtigen Gewinns).
- „Wertänderungen am ruhenden Vermögen“ als Unterkonto des Kapitalkontos, das den Scheinerfolg aufnimmt.

- 1 Die Geschichte der externen Rechnungslegung
- 2 Theorien des Jahresabschlusses
- 3 Rechtsgrundlagen der externen Rechnungslegung**
- 4 Internationale Rechnungslegung

## Handelsrechtliche Rechnungslegung

- In Deutschland bestehen vielfältige gesetzliche Regelungen, welche Inhalte ein Jahresabschluss (JA) enthalten muss und wie er zu erstellen ist
- Wesentliche Rechtsgrundlage bildet das **Handelsgesetzbuch (HGB)**.
- Daher wird in Abgrenzung zur steuerlichen Gewinnermittlung die JA-Erstellung auch als **handelsrechtliche Rechnungslegung** bezeichnet.

## Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses

### Zweiter Unterabschnitt. Eröffnungsbilanz. Jahresabschluss Erster Titel. Allgemeine Vorschriften

#### §242 Pflicht zur Aufstellung

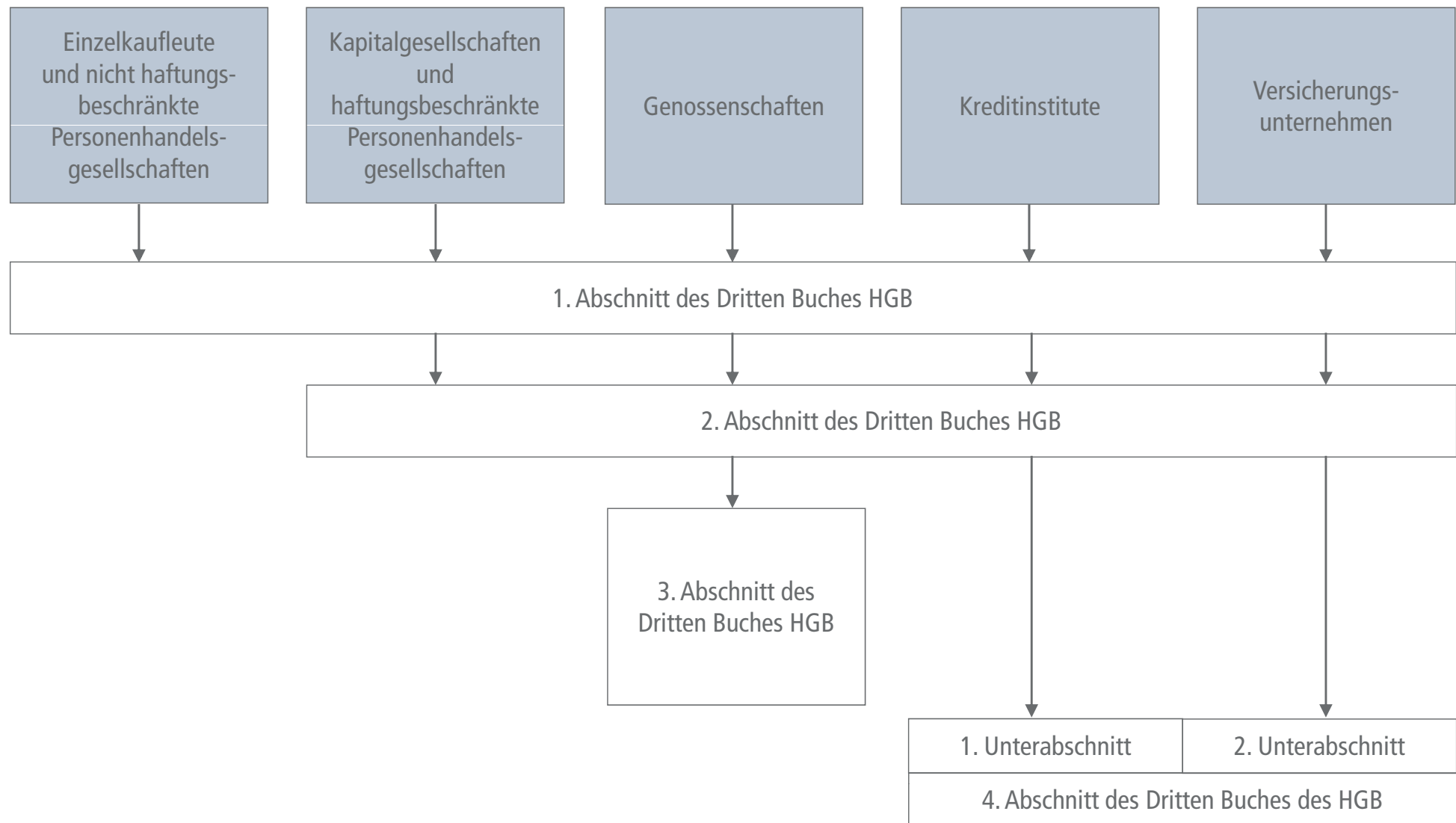
- (1) Der Kaufmann<sup>1</sup> hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen. Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen.
- (2) Er hat für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen.
- (3) Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss.
- (4) Die Absätze 1 bis 3 sind auf Einzelkaufleute im Sinn des § 241a nicht anzuwenden. Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen nach Satz 1 schon ein, wenn die Werte des § 241a Satz 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

<sup>1</sup>Kaufmannseigenschaft: §§ 1-7 HGB

## Differenzierung der Rechnungslegung nach Rechtsform und Größe

- §§ 242 bis 263 HGB enthalten **allgemeine Bilanzierungsregelungen**, die von sämtlichen Unternehmen **unabhängig von der Rechtsform oder Größe** zu beachten sind.
- **Kapitalgesellschaften** und **haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften (PHG)** haben darüber hinaus aufgrund ihrer Haftungsbegrenzung weitergehende Regelungen zur Erstellung des JA (der hier auch den Anhang mit einschließt) zu beachten (§§ 264 bis 342e HGB).
- Gemäß § 267 HGB werden **drei Größenklassen** (klein, mittelgroß und groß) unterschieden, die eine unterschiedliche Intensität der handelsrechtlichen Rechnungslegung haben.

## Aufbau des Dritten Buches des HGB



Quelle: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 11. Auflage, Düsseldorf 2011, S. 30.



## Inhalt des 1. und 2. Abschnitts des Dritten Buches des HGB

1. Abschnitt	2. Abschnitt
<p>Rechnungslegungsvorschriften für alle Kaufleute:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ §§ 238 - 263 HGB</li></ul>	<p>Ergänzende Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften (&amp; Co.):</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ §§ 264-289a: Einzelabschluss</li><li>▪ §§ 290-315: Konzernabschluss</li><li>▪ §§ 316-324a: Prüfung</li><li>▪ §§ 325-329: Offenlegung</li><li>▪ ...</li></ul>

- 1 Die Geschichte der externen Rechnungslegung
- 2 Theorien des Jahresabschlusses
- 3 Rechtsgrundlagen der externen Rechnungslegung
- 4 **Internationale Rechnungslegung**

## Gründe für internationale Rechnungslegung

- Internationale Kapitalmärkte
  - erleichterte Aufnahme von Eigenkapital durch Notierung an ausländischen Börsen
  - Verwendung eigener Aktien als Akquisitionswährung
  - Erlangung internationalen Standings
- Internationalisierung der Geschäftstätigkeit der Unternehmen
  - Erleichterung der Entscheidungsfindung bei internationalen Transaktionen
  - Fremdkapitalaufnahme nach internationalen Regulierungsnormen (z. B. Basel II)
- Unterstützung der (wertorientierten) Unternehmensführung

## Verpflichtungscharakter der International Financial Reporting Standards (IFRS)

- Grundsätzlich besitzen die IFRS nur Empfehlungscharakter, indes sind sie bspw. in Deutschland und der gesamten EU u.U. verpflichtend anzuwenden.
- Aufstellungs- und Offenlegungsvorschriften liegen grundsätzlich in der Verantwortung der nationalen Gesetzgeber.
- Der Verpflichtungscharakter der IFRS entsteht durch
  - die Anwendung als nationale Rechnungslegungsvorschriften (durch eine Körperschaft wie einen Staat oder die EU) oder
  - die Anwendung als Zugangsvoraussetzung zu nationalen Wertpapierbörsen (durch Organisationen wie die Deutsche Börse AG, vgl. hierzu die Empfehlung der IOSCO für die grenzüberschreitende Notierung multinationaler Wertpapieremittenten an ihre Mitgliedsorganisationen im Jahr 2000).

## IAS-Verordnung des Europäischen Parlaments und Rates vom 19. Juli 2002

- Mit der EG-Verordnung 1606/2002 vom 19. Juli 2002, der sog. IAS-Verordnung, wurden die Regelungen bezüglich der Anwendung der IFRS verabschiedet.
- Die Verordnung verpflichtet alle kapitalmarktorientierten Konzerne in der EG, seit 2005 den Konzernabschluss nach den Regelungen der IFRS aufzustellen.
- Unternehmen, von denen lediglich Schuldtitel zum Handel in einem geregelten Markt eines Mitgliedstaates zugelassen sind oder deren Wertpapiere zum öffentlichen Handel in einem Nichtmitgliedstaat zugelassen sind und die zu diesem Zweck bereits international anerkannte Standards anwenden, erhielten einen Aufschub zur Anwendung der Regelungen der IFRS bis 2007.
- Unmittelbare Bindungswirkung – keine Umsetzung in nationales Recht erforderlich
- Den Mitgliedsstaaten wird darüber hinaus ein Wahlrecht gewährt, wonach
  - Einzelabschlüsse börsennotierter und nicht-börsennotierter Unternehmen und
  - Konzernabschlüsse nicht-börsennotierter Unternehmen ebenfalls nach den Regelungen der IFRS aufgestellt werden dürfen

## Bilanzierungswelt in Deutschland

- In Deutschland muss jede Einzelgesellschaft eines Konzerns, der einen IFRS-Konzernabschluss aufstellt, weiterhin einen HGB-Einzelabschluss erstellen (analog bei Aufstellung eines HGB-Konzernabschlusses).
- An diese HGB-Einzelabschlüsse sind bspw. folgende unmittelbare Rechtsfolgen gebunden:
  - Ausschüttungsbegrenzungen zum Zwecke des Gläubigerschutzes,
  - Steuerzahlungen (auf Grundlage der Steuerbilanz) und
  - Eröffnung von Insolvenzverfahren.
- Konzernabschlüsse dienen ausschließlich der Informationsfunktion (unabhängig davon ob diese nach HGB oder IFRS aufgestellt wurden).

## Umsetzung des Mitgliedstaatenwahlrechts in Deutschland (I)

	Einzelabschluss	Konzernabschluss
Kapitalmarktorientierung des Unternehmens	IFRS-Wahlrecht ( <b>nur für die Offenlegung!</b> ): (§ 325 Abs. 2a und Abs. 2b HGB)	IFRS-Pflicht (Art.4 der IAS-Verordnung sowie § 315a Abs. 2 HGB)
Keine Kapitalmarktorientierung	IFRS-Wahlrecht ( <b>nur für die Offenlegung!</b> ): (§ 325 Abs. 2a und Abs. 2b HGB)	IFRS-Wahlrecht (§ 315a Abs. 3 HGB)

Der Lagebericht bleibt weiterhin für alle nach deutschem Recht verpflichtend.

## Umsetzung des Mitgliedstaatenwahlrechts in Deutschland (II)

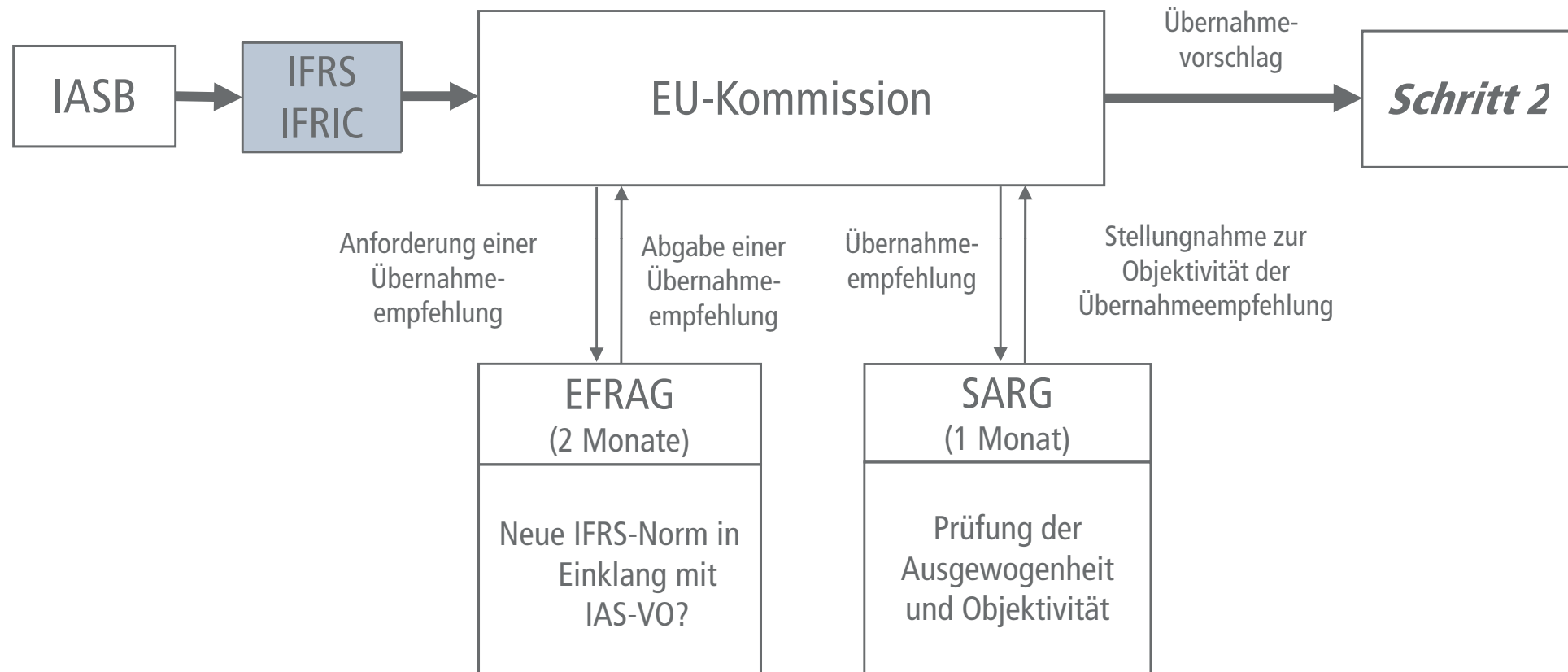
- Konzernabschluss
  - IFRS (Pflicht für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen) oder
  - HGB und DRS (Wahlrecht für nicht kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen)
- Einzelabschluss
  - HGB und
  - ggf. IFRS zur Offenlegung
- Steuerbilanz
  - HGB und Steuerrecht
- Rechnungslegung wird nach Zwecken differenziert
  - Rechtsfolgen (bspw. Limitierung der Gewinnausschüttungen zur Kapitalerhaltung) orientieren sich am Einzelabschluss nach HGB
  - Informationsvermittlung erfolgt über einen IFRS-Konzernabschluss



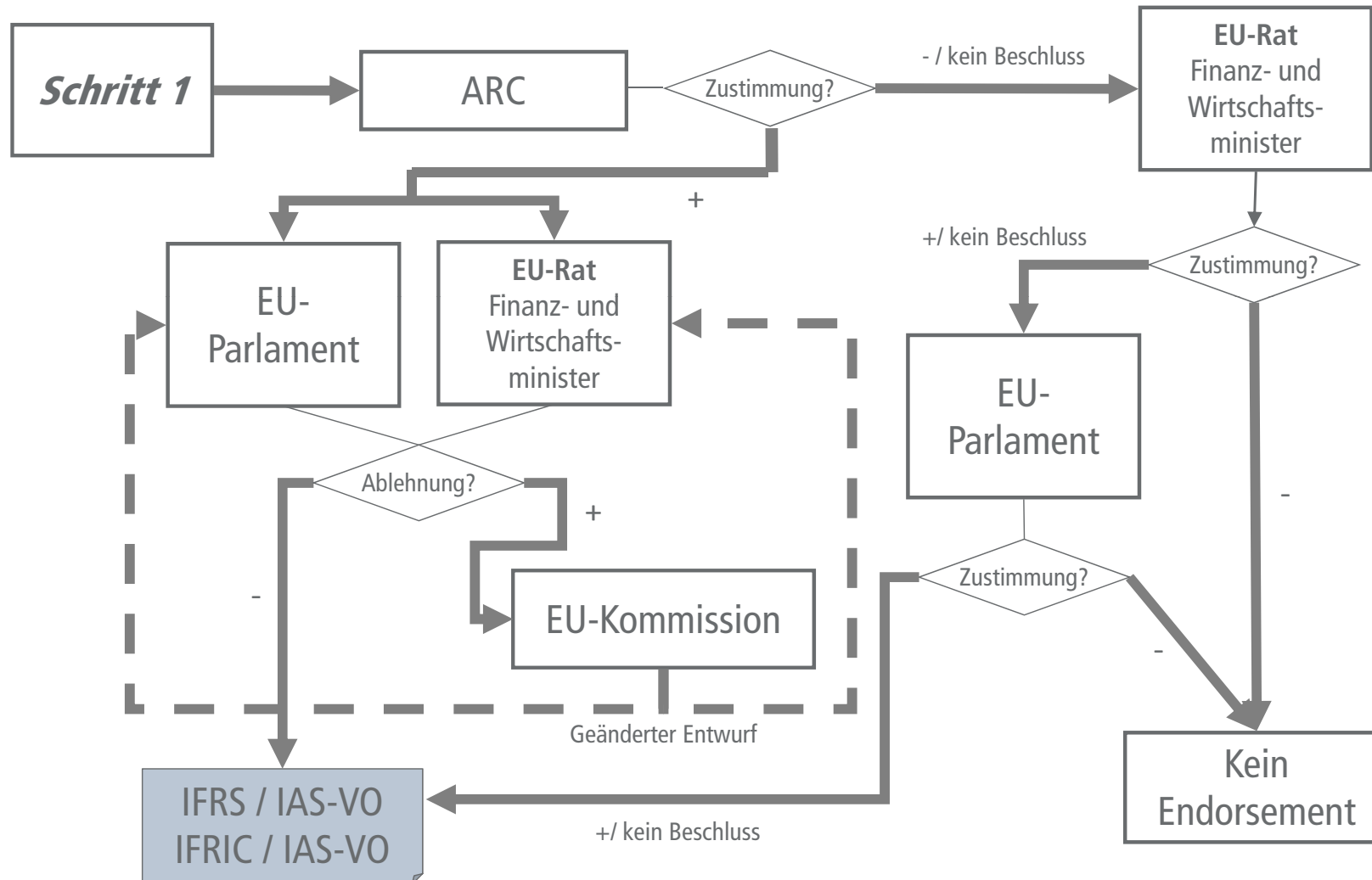
## Formelles Anerkennungsverfahren für IFRS-Standards (*Endorsement*)

- Die Regelungen des IASB müssen zur Anwendung innerhalb der EG freigegeben werden
- *Endorsement*-Verfahren wurde durch die sog. Komitologie-Reform vom 17.07.2006 geändert
- Im neuen *Endorsement*-Verfahren sind insgesamt sechs Gremien beteiligt
  - Europäische Kommission
  - *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG)
    - ⇒ Unterstützt und berät die Europäische Kommission bei der Bewertung internationaler Rechnungslegungsstandards
    - ⇒ Entscheidungsgremium der EFRAG ist die *Technical Expert Group* (TEG)
  - *Standards Advice Review Group* (SARG)
    - ⇒ Prüfung der Übernahmeempfehlung der EFRAG auf Objektivität und Ausgewogenheit
  - *Accounting Regulatory Committee* (ARC)
  - Europäisches Parlament
  - Europäischer Rat der Wirtschafts- und Finanzminister

## Erster Schritt des *Endorsement*-Verfahrens

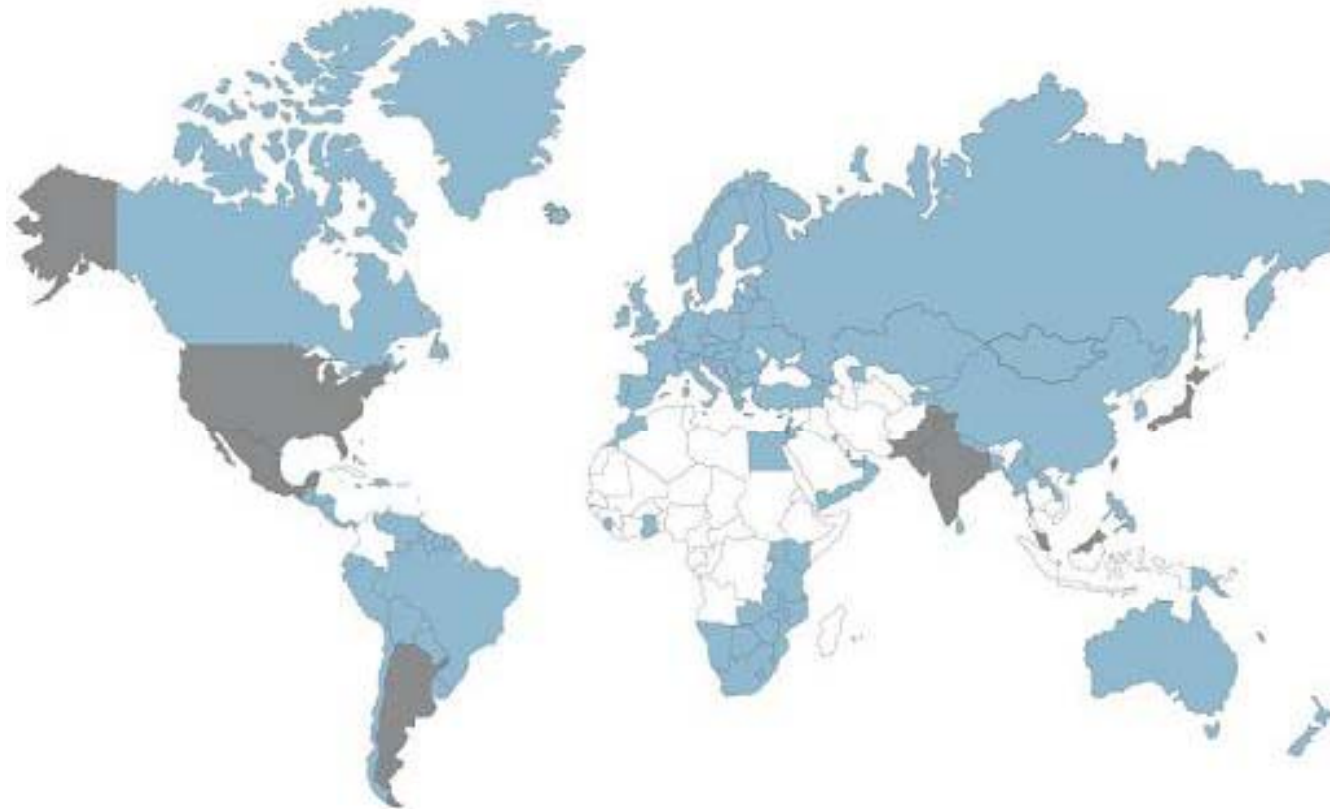


## Zweiter Schritt des *Endorsement*-Verfahrens



In Anlehnung an: Buchheim, R./Knorr, L./Schmidt, M., KoR 2008, S. 338.

## IFRS-Anwendung weltweit



- Wahlrecht/Pflicht zur Anwendung der IFRS
- Konvergenzbestrebungen/Einführung der IFRS

Abrufbar unter <http://www.iasb.org/> (Stand 2009).