
Einführung in die Bilanzierung und Bewertung

Boris Hubert

Einführung in die Bilanzierung und Bewertung

Grundlagen im Handels- und Steuerrecht
sowie den IFRS

2., überarbeitete Auflage

Boris Hubert
Duale Hochschule Baden-Württemberg
(DHBW) Mosbach
Bad Mergentheim, Deutschland

ISBN 978-3-658-15477-6 ISBN 978-3-658-15478-3 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-658-15478-3

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2014, 2017

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Gabler ist Teil von Springer Nature

Die eingetragene Gesellschaft ist Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Vorwort zur zweiten, überarbeiteten Auflage

Das externe Rechnungswesen unterliegt in Deutschland einem ständigen Wandlungs- und auch Entwicklungsprozess, der maßgeblich durch die fortschreitende Internationalisierung und immer komplexer werdende, ökonomische Strukturen zurückzuführen ist. Die Verabschiedung des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) 2015 hat die Vorschriften des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) 2009 zwar einerseits konkretisiert, andererseits resultieren hieraus jedoch auch Erläuterungen und Ergänzungen, um die Lehrveranstaltungen und begleitender Literatur erweitert werden müssen.

Insofern beinhaltet die vorliegende, vollständig überarbeitete und durchgesehene Zweitaufgabe neben in der E-Book-Version farbigen Schaubildern auch Erläuterungen hinsichtlich der durch das BilRUG beeinflussten und in der Erstauflage bereits ausführlich behandelten Bewertung des derivativen Geschäfts- und Firmenwertes.

Mit Blick auf den augenblicklich größten deutschen Wachstumsmarkt, das Gesundheitswesen, wurden die Ausführungen zu Ansatzvorschriften um ein Kapitel, welches die insbesondere für stationäre Leistungserbringer relevante Bilanzierung von Fördermitteln zum Inhalt hat, erweitert.

Mein Dank gilt allen Leserinnen und Lesern für Hinweise, die ich gerne aufgenommen habe und die mir auch weiterhin willkommen sind. Zur Vereinfachung der Lesbarkeit wird auf die zusätzliche Formulierung der weiblichen Form verzichtet. Personenbezogene Formulierungen gelten für Männer und Frauen in gleicher Weise.

Bad Mergentheim, Deutschland
im Dezember 2016

Boris Hubert

Vorwort

Über einen Zeitraum von mehreren Jahren betrachtet sind aus Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen bestehende Jahresabschlüsse von Unternehmen das, was für Privatpersonen Lebensläufe darstellen: lückenlose Zusammenfassungen aller erzielten Ergebnisse, Erfolge und auch Misserfolge innerhalb durchlebter Geschäftsjahre. Aus der Sicht eines Unternehmens betrachtet liegt hierin das Kerngeschäft des externen Rechnungswesens: die Erstellung aller Dokumente, die für Finanzbehörden als Informationsgrundlage zur Bemessung der Steuerlast sowie für Share- und Stakeholder als Abbild der wirtschaftlichen Entwicklung eines Unternehmens dienen. Während für die Finanzbehörden primär der in der G&V ausgewiesene und zu versteuernde Gewinn von Interesse ist, liegt das Augenmerk der Anteilseigner und Kapitalgeber darüber hinaus in der Entwicklung des Eigenkapitals, anhand dessen sich das wirtschaftliche Wachstum des Unternehmens ableiten lässt.

Dass derart sensible Informationen mit größtmöglicher Sorgfalt zu erstellen sind, dürfte außer Frage stehen, weswegen Kaufleute im Gegensatz zum als Kostenrechnung bezeichneten, internen Rechnungswesen bei der Bilanzierung und Bewertung nicht frei hinsichtlich der Gestaltung sind. Neben der Abgabenordnung (AO) restringieren u. a. das Einkommensteuergesetz sowie das Handelsgesetzbuch die Bewertung von Vermögensgegenständen. Beide Rechtsquellen ergänzen sich aufgrund der Existenz des Maßgeblichkeitsprinzips.

Handels- und steuerrechtliche Bewertungsvorschriften weichen zum Teil erheblich voneinander ab und führen bei ihrer Anwendung zu völlig anderen Ergebnissen hinsichtlich des Gewinns und des Eigenkapitals. Dieses Buch ist darauf ausgerichtet, die insbesondere im Mittelstand wiederkehrenden Fragestellungen hinsichtlich der Bewertung von Forderungen, Verbindlichkeiten, geringwertigen Wirtschaftsgütern sowie die aus dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) resultierenden Änderungen des strengen sowie des gemilderten Niederstwertprinzips und des Prinzips der wirtschaftlichen Zuordnung an Hand konkreter Beispiele zu verdeutlichen. Ferner sollen deren Auswirkungen auf das Unternehmensergebnis erläutert werden. Zu diesem Zweck sind stets die zu den im Text behandelten Fallbeispielen gehörenden Buchungssätze und

Konten dargestellt. Versierten Praktikern soll hiermit ein Nachschlagewerk und Studierenden eine Begleitliteratur zu Vorlesungen und Seminaren geboten werden.

Mein Dank an dieser Stelle gilt insbesondere meinen Freunden und Kollegen Herrn Prof. Dr. Alex Baumgärtner, Herrn Prof. Dr. Benjamin-Immanuel Hoff sowie Herrn Dipl.-Ing. ök. Ök. Wolfgang Peter für viele gute Gespräche und den Zuspruch, der maßgeblich zur Fertigstellung dieses Buches beigetragen hat.

Berlin
Juni 2014

Boris Hubert

Inhaltsverzeichnis

1	Das betriebliche Rechnungswesen	1
1.1	Abgrenzung des externen und internen Rechnungswesens	1
1.2	Aufgaben und Bedeutung des externen Rechnungswesens	2
1.3	Bilanzierungsanlässe	4
1.4	Handelsrechtliche Bilanzierungsvorschriften	5
1.5	Steuerrechtliche Bilanzierungsvorschriften	11
1.6	Materielle Ordnungsmäßigkeit und Verstöße gegen die Bilanzierungsvorschriften	14
1.7	Wechselwirkung der Handels- und Steuerbilanz	19
1.8	Zusammenfassung	23
1.9	Wiederholungs- und Kontrollfragen	24
1.10	Lösungen Kapitel 1	24
	Literatur	26
2	Bewertung von Vermögensgegenständen	29
2.1	Zusammenhang von Bilanzierung und Bewertung	29
2.2	Das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung	30
2.3	Bewertungsgrundsätze	33
2.3.1	Immaterielle Vermögensgegenstände	36
2.3.2	Bewertung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens	43
2.3.3	Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens	70
2.3.4	Verbindlichkeiten	84
2.4	Inhalte und Aussage der Kapitalflussrechnung/Cashflow	85
2.5	Nachträgliche Anschaffungskosten	94
2.6	Bewertungsvereinfachungsverfahren	98
2.7	Zusammenfassung	102
2.8	Wiederholungs- und Kontrollfragen	104
2.9	Lösungen Kapitel 2	109
	Literatur	123

3	Ansatzvorschriften, Bilanzierungsverbote und Kennziffern.	125
3.1	Rückstellungen	125
3.2	Rechnungsabgrenzungsposten	130
3.3	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	132
3.4	Aktivierungs- und Passivierungsverbote	134
3.5	Bilanzanalyse und Bilanzkennziffern.	136
3.5.1	Liquidität 1., 2. und 3. Grades	137
3.5.2	Eigenkapitalintensität/Verschuldungsgrad	138
3.5.3	Vermögensstruktur/Anlagendeckung	139
3.5.4	Eigenkapitalrentabilität	139
3.5.5	Zusammenfassung	140
3.6	Sonderfall: Bilanzierung von Fördermitteln in stationären Einrichtungen des Gesundheitswesens	142
3.7	Wiederholungs- und Kontrollfragen	146
3.8	Lösungen Kap. 3	148
	Literatur	152
4	Bilanzierung in Konzernen.	153
4.1	Gründe für Unternehmenszusammenschlüsse	153
4.2	Kapitalkonsolidierung; Anwendung der Buchwertmethode	154
4.3	Bilanzierung nach IFRS gemäß § 315 a HGB	157
4.4	Zusammenfassung	159
4.5	Wiederholungs- und Kontrollfragen	160
4.6	Lösungen Kapitel 4	161
	Literatur	161
5	Internationale Rechnungslegung	163
5.1	Gründe für die Existenz internationaler Rechnungslegungsvorschriften.	163
5.2	Ursprung der Vorschriften/Aufbau der IFRS –Foundation	166
5.3	Unterscheidung zwischen Code-Law und Case-Law.	168
5.4	Bewertung von Sachanlagen/Assets.	170
5.5	Atomisierung von Vermögensgegenständen	177
5.6	Immaterielle Vermögensgegenstände/intangible assets	179
5.7	Zusammenfassung	181
5.8	Wiederholungs- und Kontrollfragen	183
5.9	Lösungen Kapitel 5	184
	Literatur	186
	Sachverzeichnis	187

Abkürzungsverzeichnis

AfA	Absetzung für Abnutzung
AB	Anfangsbestand (in bilanziellen/buchhalterischen Konten)
Abs.	Absatz
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
aRAP	aktive Rechnungsabgrenzungsposten
AV	Anlagevermögen
BGA	Betriebs- und Geschäftsausstattung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
EStG	Einkommensteuergesetz
EK	Eigenkapital
EÜR	Einnahmeüberschussrechnung
EWB	Einzelwertberichtigung
GFW	Geschäfts- und Firmenwert
ggf.	gegebenenfalls
GOB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV/G&V	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standards
i. d. R.	in der Regel
i. d. Z.	in der Zeit
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
i. H. v.	in Höhe von
i. V. m.	in Verbindung mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz

Lifo	last in – first out; Bewertungsvereinfachungsmethode im Rahmen derer unterstellt werden darf, dass jüngst beschaffte Vorräte als erste verbraucht werden
mglw.	möglicherweise
o. ä.	oder ähnliches
o. g.	oben genannt
p. a.	per annum (pro Jahr)
pRAP	passive Rechnungsabgrenzungsposten
S.	Seite
SAC	Standards Advisory Council
SBK	Schlussbilanzkonto
sog.	sogenannt
Tab.	Tabelle
u. a.	unter anderem
UN	Unternehmen
UV	Umlaufvermögen
z. B.	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1.1	Aufgaben des externen Rechnungswesens; Adressaten der Informationen	3
Abb. 1.2	Vorgehensweise und Intention einer Due Diligence	5
Abb. 1.3	Mindestbestandteile des Jahresabschlusses gemäß HGB	7
Abb. 1.4	Wechselwirkung von EK-Zuwachs und steuerlicher Belastung	20
Abb. 2.1	Änderungen der Bewertungsvorschriften durch das BilMoG	31
Abb. 2.2	Automatisches Warenregallager	32
Abb. 2.3	Gläubigerschutz und Niederstwertprinzip; juristische Interaktionen des BGB sowie des HGB	35
Abb. 2.4	Ermittlung und buchhalterische Behandlung des derivativen Geschäfts- und Firmenwertes	38
Abb. 2.5	Abschreibungsvarianten für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	47
Abb. 2.6	Unterscheidung von Einzel- und Gemeinkosten	57
Abb. 2.7	Kalkulationsschema der Herstellungskosten	59
Abb. 2.8	Kostenartenrechnung	61
Abb. 2.9	Kostenstellenrechnung	62
Abb. 2.10	Kostenstellenrechnung; Verteilungssätze in %	63
Abb. 2.11	Verteilung der administrativen Kosten auf die Fertigung	64
Abb. 2.12	Kalkulationsschema der Herstellungskosten; Gemeinkosten berücksichtigt	65
Abb. 2.13	Anwendung des Treppenverfahrens auf die Kostenstellenrechnung; erste Stufe	66
Abb. 2.14	Anwendung des Treppenverfahrens auf die Kostenstellenrechnung; zweite Stufe	67
Abb. 2.15	Auswirkungen der Berücksichtigung von Gemeinkosten im Rahmen der Kalkulation von Herstellungskosten	70
Abb. 2.16	Stahlpreisentwicklung in Deutschland zwischen November 2007 und März 2011	75
Abb. 2.17	Bewertung von Forderungen	79

Abb. 2.18	Verfahrensweise bei der Wertberichtigung von Forderungen	82
Abb. 2.19	Niederstwertprinzip und Imparitätsprinzip	84
Abb. 2.20	Berechnungsschema zur Cashflow-Ermittlung	87
Abb. 2.21	Schema der indirekten Berechnung des Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit gemäß des deutschen Rechnungslegungsstandards 28	89
Abb. 2.22	Berechnungsschema Anschaffungskosten	95
Abb. 2.23	Permanente Durchschnittsbewertung	99
Abb. 2.24	Lifo-Methode	100
Abb. 2.25	Fifo-Methode	100
Abb. 3.1	Bildung und Auflösung von Rückstellungen	126
Abb. 3.2	gesetzliche Zusammenhänge für Krankenhäuser	143
Abb. 3.3	Bilanzstruktur eines Krankenhauses; Sonderposten aus Fördermitteln auf der Passivseite	144
Abb. 5.1	Anteile der Rechtsformen von Unternehmen in Deutschland	166
Abb. 5.2	Anteile der Rechtsformen von Unternehmen in Deutschland; Kapitalgesellschaften	166
Abb. 5.3	Aufbau der IFRS-Foundation	167