
Einführung in die Bilanzierung und Bewertung

SPRINGER NATURE

FLASH-
CARDS
INSIDE

SN Flashcards Microlearning

Schnelles und effizientes Lernen mit digitalen Karteikarten – für Arbeit oder Schule!

Diese Möglichkeiten bieten Ihnen die SN Flashcards:

- Jederzeit und überall auf Ihrem Smartphone, Tablet oder Computer **lernen**
- Den Inhalt des Buches lernen und Ihr Wissen **testen**
- Sich durch verschiedene, mit multimedialen Komponenten angereicherte Fragetypen **motivieren lassen** und zwischen drei Lernalgorithmen (Langzeitgedächtnis-, Kurzzeitgedächtnis- oder Prüfungs-Modus) **wählen**
- Ihre eigenen Fragen-Sets **erstellen**, um Ihre Lernerfahrung zu **personalisieren**

So greifen Sie auf Ihre SN Flashcards zu:

1. Gehen Sie auf die **1. Seite des 1. Kapitels** dieses Buches und folgen Sie den Anweisungen in der Box, um sich für einen SN Flashcards-Account anzumelden und auf die Flashcards-Inhalte für dieses Buch zuzugreifen.
2. Laden Sie die SN Flashcards Mobile App aus dem Apple App Store oder Google Play Store herunter, öffnen Sie die App und folgen Sie den Anweisungen in der App.
3. Wählen Sie in der mobilen App oder der Web-App die Lernkarten für dieses Buch aus und beginnen Sie zu lernen!

Sollten Sie Schwierigkeiten haben, auf die SN Flashcards zuzugreifen, schreiben Sie bitte eine E-Mail an customerservice@springernature.com und geben Sie in der Betreffzeile **SN Flashcards** und den Buchtitel an.

Boris Hubert

Einführung in die Bilanzierung und Bewertung

Grundlagen im Handels- und Steuerrecht
sowie den IFRS

4. Auflage

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

ISBN 978-3-658-38795-2 ISBN 978-3-658-38796-9 (eBook)

<https://doi.org/10.1007/978-3-658-38796-9>

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

© Der/die Herausgeber bzw. der/die Autor(en), exklusiv lizenziert an Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2014, 2017, 2020, 2023

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 allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

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. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.

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

Das Papier dieses Produkts ist recyclebar.

Vorwort zur vierten, überarbeiteten Auflage

Die Arbeiten an der Neuauflage dieses Werkes fallen in eine bemerkenswerte Zeit, die sich mit nichts bisher erlebtem vergleichen lässt. Sowohl die aktuelle politische Situation, als auch die Nachwirkungen der Corona Krise werfen nach wie vor einen ebenso großen wie unangenehmen Schatten auf unseren Alltag.

Zwar befindet sich die Zahl der Unternehmensinsolvenzen auf einem vergleichsweise niedrigen Niveau; der aktuelle Kapitalmarktzinssatz und auch Inflationsrate verdeutlichen jedoch die angespannte wirtschaftliche Lage in der BRD. Unter Berücksichtigung dieser Fakten klingt es zwar geradezu grotesk, aber die Corona Krise – und insbesondere die hieraus resultierenden Kontaktbeschränkungen – haben für einige, wenige Branchen Chancen eröffnet; zu diesen Branchen gehören Hochschulen. Durch innovative, teilweise- und vollständig virtuelle Unterrichts- und Lehrformen bestand und besteht nach wie vor die Möglichkeit, Flexibilität und Leistungsfähigkeit zu demonstrieren, was sich beispielsweise in der Vermeidung von Verzögerungen im Studien- und Prüfungsbetrieb messen ließ und immer noch messen lässt.

Ein altes, deutsches Sprichwort besagt, dass Menschen aus Fehlern lernen sollten und es scheint als bewahrheitete sich diese Aussage genau jetzt. Aus der Corona Krise sollten wir Lehren ziehen, den Blick nach vorn gerichtet halten und erkennen, dass in diesem Zusammenhang die Aufrechterhaltung der Qualität in der Aus- und Weiterbildung unerlässlich ist. Die vergangenen zwei Jahre haben gezeigt, dass wir sowohl über die technische Infrastruktur als auch die erforderlichen Kenntnisse verfügen, um Krisen, wie die noch immer nicht vollständig überstandene, zu meistern. Digitale Lehr- und Lernformen sowie Medien im Allgemeinen verdienen es genutzt, weiterentwickelt und als feste Bestandteile in Rahmenpläne integriert zu werden. Aus o. g. Gründen geht diese Neuauflage neben aktualisierten handels- und steuerrechtlichen sowie IAS/IFRS-basierten, juristischen Quellen geht mit einer erweiterten Verfügbarkeit der überarbeiteten und aktualisierten SN Flashcards und auch der Lern-App einher.

Ich wünsche mir, auf diese Weise sowohl eine adäquate Prüfungsvorbereitung für Studierende und auch ein Nachschlagewerk für interessierte Praktiker bereitzustellen und darüber hinaus zur Ausweitung der Digitalisierung im Rahmen der Hochschullehre beizutragen.

Bad Mergentheim, Deutschland
Juni 2022

Boris Hubert

Vorwort zur dritten, überarbeiteten Auflage

Der Jahresabschluss eines Unternehmens ist nach wie vor mit dem Lebenslauf eines Bewerbers vergleichbar, der Kenntnisse, Fertigkeiten, Stärken aber auch Schwächen kommuniziert. Diese Tatsache hat sich im Zuge verstärkter Globalisierung, Internationalisierung und hieraus resultierender Datentransparenz nicht geändert und somit auch keine Relevanz eingebüßt. Die bundesdeutschen Rechnungslegungsvorschriften gehören zu den weltweit am stärksten restringierten und dennoch ist die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen erforderlich, um den Interessantheitsgrad deutscher Unternehmen auf internationalen Märkten weiterhin aufrecht zu erhalten. Ungeachtet der Tatsache, dass das externe Rechnungswesen in den meisten betriebswirtschaftlich ausgerichteten Studiengängen eine Kerndisziplin darstellt, bedarf es neben einem gewissen Fingerspitzengefühl auch fundierter Kenntnisse, um die Interpretation eines Jahresabschlusses vorzunehmen. Dies gilt insbesondere für immaterielle Vermögensgegenstände und solche, bei denen seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes grundsätzlich eine Wertzuschreibung statthaft ist – eine Handlung, die in gewisser Weise dem althergebrachten strengen und gemilderten Niederstwertprinzip widerspricht.

Mit der vollständig durchgesehenen und überarbeiteten dritten Auflage meines Werkes bemühe ich mich weiterhin, nicht nur das Verständnis sondern auch das Interesse bei Studierenden und Praktikern zu verstärken. Alle verwendeten Quellen wurden aktualisiert bzw. durch aktuellere ersetzt; dies jedoch primär mit dem Ziel, dem wissenschaftlichen Anspruch auch künftig zu genügen. Sie dienen der Untermauerung dargestellter Zusammenhänge und der Vertiefung behandelte Themengebiete.

Auch weiterhin bin ich dankbar für alle Formen von Anmerkungen und wünsche viel Vergnügen bei der Lektüre sowie viel Erfolg im Rahmen von Prüfungen. 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
Juni 2020

Boris Hubert

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
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. Ver-

sierten 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, Deutschland
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	18
1.8	Zusammenfassung	22
1.9	Wiederholungs- und Kontrollfragen	23
1.10	Lösungen Kap. 1	23
	Literatur	25
2	Bewertung von Vermögensgegenständen	27
2.1	Zusammenhang von Bilanzierung und Bewertung	27
2.2	Das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung	29
2.3	Bewertungsgrundsätze	31
2.3.1	Immaterielle Vermögensgegenstände	34
2.3.2	Bewertung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens	41
2.3.3	Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens	68
2.3.4	Verbindlichkeiten	81
2.4	Inhalte und Aussage der Kapitalflussrechnung/Cashflow	83
2.5	Nachträgliche Anschaffungskosten	91
2.6	Bewertungsvereinfachungsverfahren	95
2.7	Zusammenfassung	98
2.8	Wiederholungs- und Kontrollfragen	101
2.9	Lösungen Kap. 2	106
	Literatur	118

3	Ansatzvorschriften, Bilanzierungsverbote und Kennziffern	119
3.1	Rückstellungen	119
3.2	Rechnungsabgrenzungsposten	124
3.3	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	126
3.4	Aktivierungs- und Passivierungsverbote	128
3.5	Bilanzanalyse und Bilanzkennziffern	130
3.5.1	Liquidität 1., 2. und 3. Grades	130
3.5.2	Eigenkapitalintensität/Verschuldungsgrad	132
3.5.3	Vermögensstruktur/Anlagendeckung	132
3.5.4	Eigenkapitalrentabilität	133
3.5.5	Zusammenfassung	133
3.6	Sonderfall: Bilanzierung von Fördermitteln in stationären Einrichtungen des Gesundheitswesens	136
3.7	Wiederholungs- und Kontrollfragen	139
3.8	Lösungen Kap. 3	141
	Literatur	144
4	Bilanzierung in Konzernen	145
4.1	Gründe für Unternehmenszusammenschlüsse	145
4.2	Kapitalkonsolidierung; Anwendung der Buchwertmethode	146
4.3	Bilanzierung nach IFRS gemäß § 315 a HGB	149
4.4	Zusammenfassung	151
4.5	Wiederholungs- und Kontrollfragen	152
4.6	Lösungen Kap. 4	152
	Literatur	153
5	Internationale Rechnungslegung	155
5.1	Gründe für die Existenz internationaler Rechnungslegungsvorschriften	155
5.2	Ursprung der Vorschriften/Aufbau der IFRS–Foundation	159
5.3	Unterscheidung zwischen Code-Law und Case-Law	161
5.4	Bewertung von Sachanlagen/Assets	163
5.5	Atomisierung von Vermögensgegenständen	170
5.6	Immaterielle Vermögensgegenstände/intangible assets	174
5.7	Rückstellungen	177
5.8	Zusammenfassung	186
5.9	Wiederholungs- und Kontrollfragen	189
5.10	Lösungen Kap. 5	191
	Literatur	198
	Stichwortverzeichnis	199

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
BWA	Betriebswirtschaftliche Auswertung
bzw.	beziehungsweise
CGU	Cash-Generating- Units (Vgl. „zahlungsmittelgenerierende Einheiten“)
d. h.	das heißt
EStG	Einkommensteuergesetz
EK	Eigenkapital
EÜR	Einnahmeüberschussrechnung
EWB	Einzelwertberichtigung
Ford.	Forderungen
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. a.	oben abgebildet
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
Verb.	Verbindlichkeiten
z. B.	zum Beispiel
ZGE	zahlungsmittelgenerierende Einheiten

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1.1	Aufgaben des externen Rechnungswesens; Adressaten der Informationen	2
Abb. 1.2	Vorgehensweise und Intention einer Due Diligence. (Högemann 2006, S. 108)	5
Abb. 1.3	Mindestbestandteile des Jahresabschlusses gemäß HGB	7
Abb. 1.4	Wechselwirkung von EK-Zuwachs und steuerlicher Belastung	19
Abb. 2.1	Änderungen der Bewertungsvorschriften durch das BilMoG	29
Abb. 2.2	Automatisches Warenregallager. (Foto mit freundlicher Genehmigung der Kardex Germany GmbH)	31
Abb. 2.3	Gläubigerschutz und Niederstwertprinzip; juristische Interaktionen des BGB sowie des HGB	34
Abb. 2.4	Ermittlung und buchhalterische Behandlung des derivativen Geschäfts- und Firmenwertes	36
Abb. 2.5	Abschreibungsvarianten für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	44
Abb. 2.6	Unterscheidung von Einzel- und Gemeinkosten	54
Abb. 2.7	Kalkulationsschema der Herstellungskosten	56
Abb. 2.8	Kostenartenrechnung	58
Abb. 2.9	Kostenstellenrechnung	59
Abb. 2.10	Kostenstellenrechnung; Verteilungssätze in %	60
Abb. 2.11	Verteilung der administrativen Kosten auf die Fertigung	61
Abb. 2.12	Kalkulationsschema der Herstellungskosten; Gemeinkosten berücksichtigt	62
Abb. 2.13	Anwendung des Stufenleiterverfahrens auf die Kostenstellenrechnung; erste Stufe	63
Abb. 2.14	Anwendung des Stufenleiterverfahrens auf die Kostenstellenrechnung; zweite Stufe	64
Abb. 2.15	Auswirkungen der Berücksichtigung von Gemeinkosten im Rahmen der Kalkulation von Herstellungskosten	67

Abb. 2.16	Stahlpreisentwicklung in Deutschland von 2005 bis 2018. (Vgl. Statistisches Bundesamt o. J.)	72
Abb. 2.17	Bewertung von Forderungen	76
Abb. 2.18	Verfahrensweise bei der Wertberichtigung von Forderungen	79
Abb. 2.19	Niederstwertprinzip und Imparitätsprinzip	81
Abb. 2.20	Berechnungsschema zur Cashflow-Ermittlung. (Wöhe et al. 2016, S. 516)	84
Abb. 2.21	Schema der indirekten Berechnung des Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit gemäß des deutschen Rechnungslegungsstandards 28 (E-DRS 28).	86
Abb. 2.22	Berechnungsschema Anschaffungskosten. (Deitermann et al. 2016, S. 78)	92
Abb. 2.23	Permanente Durchschnittsbewertung	95
Abb. 2.24	Lifo-Methode. (Vgl. Rinker 2016; Bilanzen, S. 178)	96
Abb. 2.25	Fifo-Methode.	97
Abb. 3.1	Bildung und Auflösung von Rückstellungen.	120
Abb. 3.2	gesetzliche Zusammenhänge für Krankenhäuser	136
Abb. 3.3	Bilanzstruktur eines Krankenhauses; Sonderposten aus Fördermitteln auf der Passivseite	137
Abb. 5.1	Anteile der Rechtsformen von Unternehmen in Deutschland (vgl. https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Umsatzsteuer/ Tabellen/voranmeldungen-rechtsformen.html . Zugegriffen am 07.08.2019)	158
Abb. 5.2	Anteile der Rechtsformen von Unternehmen in Deutschland; Kapitalgesellschaften (vgl. ebda.)	159
Abb. 5.3	Aufbau der IFRS-Foundation (Kirsch 2013, S. 3)	160