

SCHÄFFER

POESCHEL

1. Kapitel: Wesen und Grundlagen des Jahresabschlusses

Aufgabe 1.1: Grundsatz der Stetigkeit

Die Werkzeugfabrik G. Müller KG ist bemüht, zur Kreditbeschaffung ihrer Bank eine möglichst günstige Bilanz für die Periode 01 vorzulegen. Da die Firma die Bilanzbestände zu Vollkosten bewertet, werden zu diesem Zweck die Gemeinkostenschlüssel geändert. Anstatt die Gemeinkosten, die in den betrachteten Perioden je 40.000 GE betragen, wie bisher nach dem Materialwert zu verteilen, werden nun die Lohnkosten als Schlüssel verwendet. Das Produktionsprogramm besteht aus Hämmern und Zangen.

Außerdem sind folgende Zahlen zu berücksichtigen:

	Hämmer	Zangen
Lagerbestand zu Beginn der Periode 01	–	–
Produktionsmenge der Periode 01	10.000	10.000
Lohnkosten/Stück in GE	1	3
Materialkosten/Stück in GE	1	1
Anzahl der verkauften Einheiten in der Periode 01	10.000	5.000
Verkaufspreis in GE	8	10

Im folgenden Geschäftsjahr ergibt sich aufgrund einer günstigen Konjunkturlage ein beträchtlicher Gewinn, den die Geschäftsleitung für ihre Investitionsvorhaben verwenden möchte. Da man vermutet, dass die Kommanditisten auf Ausschüttung bestehen werden, verwendet man anstelle der Lohnkosten wieder den Materialwert als Schlüsselgröße.

Weiterhin liegen folgende Angaben vor:

	Hämmer	Zangen
Produktionsmenge der Periode 02	10.000	10.000
Anzahl der verkauften Einheiten in der Periode 02	10.000	10.000

Die Kostenangaben und Preise gelten für beide Perioden.

- a) Erklären Sie, wieso durch die beschriebenen Änderungen der ausgewiesene Jahresüberschuss (Gewinn) beeinflusst wird! Dabei ist davon auszugehen, dass die zuerst hergestellten Produkte auch zuerst verkauft werden.
- b) Würden Sie diese Taktik mit den Vorschriften des HGB und den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für vereinbar halten?
- c) Wie ist dieser Sachverhalt auf Basis der Rechnungslegungsgrundsätze nach IFRS zu beurteilen?

Lösung

- a) Für die Periode 01 ergeben sich folgende Wirkungen auf den Gewinn:

Periode 01	Schlüsselgröße Lohnkosten (neu)		Schlüsselgröße Materialwert (alt)	
	Hämmer	Zangen	Hämmer	Zangen
in GE				
Einzelkosten (Lohn)	10.000	30.000	10.000	30.000
+ Einzelkosten (Material)	10.000	10.000	10.000	10.000
+ Gemeinkosten	10.000	30.000	20.000	20.000
= Herstellungskosten	30.000	70.000	40.000	60.000
Umsatzerlöse	80.000	50.000	80.000	50.000
– Herstellungskosten der abgesetzten Einheiten	30.000	35.000	40.000	30.000
= Gewinnbeitrag (Periode 01)	50.000	15.000	40.000	20.000
Wert des Lagerbestandes am Ende der Periode 01	–	35.000	–	30.000

Um das Ergebnis möglichst günstig zu gestalten, ist in Periode 01 auf die Lohnkosten als Schlüsselgröße zu wechseln.

In der Bilanz für die Periode 01 wirkt sich die Umstellung der Bewertung folgendermaßen aus:

Aktiva in GE		Passiva in GE	
fertige Erzeugnisse, Waren	+ 5.000	Jahresüberschuss	+ 5.000

In der Periode 02 wird der Lagerbestand vom Ende der Periode 01 verkauft. Am Ende der Periode 02 ergibt sich jedoch ein neuer Lagerbestand in gleicher Höhe wie zum Ende der Periode 01.

Periode 02	Schlüsselgröße Materialwert (neu)		Schlüsselgröße Lohnkosten (alt)	
	Hämmer	Zangen	Hämmer	Zangen
in GE				
Einzelkosten (Lohn)	10.000	30.000	10.000	30.000
+ Einzelkosten (Material)	10.000	10.000	10.000	10.000
+ Gemeinkosten	20.000	20.000	10.000	30.000
= Herstellungskosten	40.000	60.000	30.000	70.000
Umsatzerlöse	80.000	100.000	80.000	100.000
– Herstellungskosten der am Ende der Periode 01 auf Lager gewesenen Zangen	–	35.000	–	35.000
– Herstellungskosten der neu produzierten und abgesetzten Einheiten	40.000	30.000	30.000	35.000
= Gewinnbeitrag (Periode 02)	40.000	35.000	50.000	30.000
Wert des Lagerbestandes am Ende der Periode 02	–	30.000	–	35.000

Die in der Periode 02 angestrebte Reduzierung des Ergebnisausweises erfordert einen erneuten Wechsel der Gemeinkostenschlüsselung. Hier müsste nämlich wieder der Materialwert als Schlüsselgröße Verwendung finden.

Diese erneute Umstellung wirkt sich in der Bilanz der Periode 02 folgendermaßen aus:

Aktiva in GE	Passiva in GE
fertige Erzeugnisse, Waren	Jahresüberschuss
– 5.000	– 5.000

Durch die Schlüsseländerung wird erreicht, dass ein großer Teil der Gemeinkosten der Periode 01 nicht den in der Berichtsperiode verkauften Produkten, sondern jenen, die auf Lager liegen, zugerechnet wird. Damit stellt dieser Teil der Gemeinkosten nicht Aufwand der Berichtsperiode dar. Der Aufwand wird in die Zukunft verschoben, was zu einer Erhöhung des Gewinns in der Berichtsperiode führt. Gemäß des Realisationsprinzips schmälert dieser Teil der Gemeinkosten erst dann den Gewinn, wenn die auf Lager liegenden Zangen verkauft werden (in Periode 02).

- b) Die Gemeinkostenzurechnung ist ein Problem der Periodenabgrenzung des Aufwands. Speziell greift hier der Grundsatz der sachlichen Abgrenzung. Dieser Grundsatz verlangt aber keine konkrete Schlüsselungsart bei der Gemeinkostenverteilung, da jede Schlüsselung letztlich willkürlich ist. Es kann hier keine der Schlüsselgrößen als richtig oder falsch bezeichnet werden. Die Änderung von Schlüsselgrößen ist daher durch den Grundsatz der sachlichen Abgrenzung und andere GoB nicht unter-

sagt. Fraglich ist, inwieweit der Grundsatz der Stetigkeit durch die Änderung der Schlüsselgröße verletzt wird.

Durch § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB ist das Stetigkeitsgebot bezüglich der Bewertungsmethoden als Sollvorschrift für alle Kaufleute gesetzlich verankert. Als Bewertungsmethoden gelten dabei diejenigen Bewertungsmaßnahmen, die planmäßig, systematisch und zielgerichtet vorgenommen werden. Somit bezieht sich die Vorschrift des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB lediglich auf sog. Bewertungswahlrechte (z. B. Methoden zur Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, planmäßige Abschreibungen sowie die Bewertung von Rückstellungen). In begründeten Ausnahmefällen kann von dem Stetigkeitsgrundsatz abgewichen werden (§ 252 Abs. 2 HGB). Die Abweichungen sind im Anhang zu erläutern. Welche Sachverhalte als begründete Ausnahmefälle zu werten sind und welche nicht, kann nicht generell festgelegt werden (in der Literatur werden überwiegend folgende Gründe als Ausnahmefälle anerkannt: Veränderung des Kostenrechnungssystems, Befolgung veränderter Rechtsprechung etc.).

Die Bewertung der Herstellungskosten ist eine Bewertungsmethode, da hier planmäßig und systematisch vorgegangen wird. Eine Änderung des bei der Herstellungskostenermittlung verwandten Gemeinkostenschlüssels ist somit aufgrund § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB nur zulässig, wenn es sich dabei um einen begründeten Ausnahmefall handelt (Beachte: Eine Änderung des Gemeinkostenschlüssels stellt keine Änderung des Kostenrechnungssystems dar).

Die Verbesserung des Bilanzbildes zur Erleichterung der Kreditbeschaffung bzw. die Gewinnminderung zum Zwecke der Ausschüttungspolitik sind nicht als begründete Ausnahmefälle zu werten, da diese Maßnahmen in erster Linie der Bilanzpolitik dienen und nicht technisch oder faktisch erforderlich sind. Der oben genannte Wechsel des Gemeinkostenschlüssels ist somit nach HGB aufgrund § 252 Abs. 1 Nr. 6 nicht zulässig.

- c) Auf Basis der Rechnungslegungsgrundsätze nach IFRS ist zunächst eine Verletzung des mit dem deutschen Grundsatz der sachlichen Abgrenzung in Verbindung stehenden *matching principle* (Grundsatz der periodengerechten Erfolgsermittlung) (F OB17 ff.) zu prüfen. Analog, wie bereits unter b) dargestellt, wird sich auch hier aus Sicht einer sachlich zutreffenden Ermittlung des Periodenerfolgs keine der beiden Gemeinkostenzuschlüsselungen als ausschließlich richtig identifizieren lassen. Insofern sind beide Verfahren der Gemeinkostenverteilung grundsätzlich als zulässig anzusehen.

Allerdings verstößt das geschilderte Vorhaben der Unternehmensleitung gegen den Grundsatz der *consistency* (Stetigkeit), der explizit aus dem Grundsatz der *comparability* (Vergleichbarkeit) (F QC22) abgeleitet wird. Ausgehend von der zentralen Zielsetzung der IFRS, dem Bilanzleser wirtschaftlich entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung zu stellen, ist besonders die zeitliche Vergleichbarkeit der finanziellen Lage des betrachteten Unternehmens zu bewahren. Die willkürliche, rein bilanzpolitisch motivierte Änderung der Zurechnungsschlüssel widerspricht sogar

explizit der aus IAS 2.12 ff. ableitbaren Forderung nach einer nachvollziehbaren und stetigen Gemeinkostenallokation. Der beabsichtigte Wechsel des Kostenschlüssels ist also auch nach IFRS nicht zulässig.

Aufgabe 1.2: Abgrenzungsgrundsätze

Welchen Geschäftsjahren sind die folgenden Wertänderungen im Betriebsvermögen der Industrie-AG als Aufwand oder Ertrag zuzurechnen, wenn deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht? Nennen Sie auch jeweils den entscheidenden Abgrenzungsgrundsatz nach HGB bzw. IFRS.

- a) Zinserträge für den Zeitraum Mai 01 bis April 02,
- b) Fertigungslöhne für Produkte, die in 01 hergestellt und in 02 verkauft wurden,
- c) Vorauszahlung von Miete für Fabrikgebäude für den Zeitraum Juli 01 bis Juni 02,
- d) Schadenersatzforderung eines Kunden wegen mangelhafter Lieferung im Jahre 01, die von der bilanzierenden Industrie-AG abgelehnt wird. Der Prozess ist im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung (31.12.01) noch nicht entschieden, er wird aber voraussichtlich verloren,
- e) Eingang eines fälligen Forderungsbetrages im März 01 für eine Lieferung aus dem Vorjahr,
- f) Ankauf einer Maschine im Januar 01, deren Nutzungszeit fünf Jahre beträgt,
- g) in 01 erhaltene Anzahlung auf eine Lieferung im Jahre 02,
- h) Spekulationsgewinn, der in 01 durch ein kurzfristiges Engagement in Wertpapieren erzielt wurde,
- i) Totalverlust eines Lagerhauses durch Brandstiftung im Jahre 01 und
- j) ein für 03 von einem Kunden bestelltes Produkt, dessen vertraglicher Verkaufspreis 100.000 GE beträgt, wird bei der Herstellung im Jahr 02 aufgrund steigender Rohstoff- und Personalkosten voraussichtlich Herstellungskosten von 125.000 GE verursachen.

Lösung

- a) Erträge in 01 zu zwei Dritteln und in 02 zu einem Drittel, zeitliche (zeitraumbezogene) Abgrenzung bzw. *realisation principle*.
- b) Aufwand in 02, sachliche Abgrenzung bzw. *matching principle*.
- c) Aufwand der Jahre 01 und 02 je zur Hälfte, zeitliche (zeitraumbezogene) Abgrenzung bzw. *matching principle*.

- d) Aufwand in 01, Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) (sachliche Abgrenzung). Auch nach IFRS würde dieser Sachverhalt bei ausreichend hoher Wahrscheinlichkeit zur Bildung einer Rückstellung und damit zu einem Aufwand in 01 führen (*matching principle*).
- e) Der Betrag ist gemäß dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) bzw. *realisation principle* bereits als Ertrag dem Vorjahr zugerechnet worden, der Eingang der Zahlung ist daher sowohl nach HGB als auch nach IFRS GuV-neutral zu betrachten.
- f) Grundsätzlich sind die Anschaffungskosten entsprechend der Nutzung der Maschine auf die Nutzungsdauer zu verteilen. Da dies zu aufwendig ist, werden die Anschaffungskosten näherungsweise linear oder degressiv auf die Nutzungsdauer verteilt – zeitliche (zeitraumbezogene) Abgrenzung – und ggf. anschließend den Produkten zugerechnet, die mit Hilfe der Maschine erstellt wurden (Grundsatz der sachlichen Abgrenzung und *matching principle*).
- g) Ertrag im Jahre 02, Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) bzw. *realisation principle*.
- h) Ertrag im Jahre 01, zeitliche Abgrenzung bzw. *matching principle*.
- i) Aufwand im Jahre 01, zeitliche Abgrenzung bzw. *matching principle*.
- j) Der drohende Verlust ist Aufwand des Jahres 02 (25.000 GE). Nach dem Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) ist eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Auch nach IFRS führt dieser Sachverhalt zur Bildung einer Rückstellung (sog. *provision for an onerous contract*).

Aufgabe 1.3: Rechnungslegungspflicht

Das Konzernmutterunternehmen Starlight AG mit Sitz in Deutschland ist an der Frankfurter Wertpapierbörse im regulierten Markt notiert. Der HGB-Jahresabschluss der Starlight AG enthält an den Bilanzstichtagen 31.12.2012 und 31.12.2013 folgende Informationen:

Bilanzstichtag	Bilanzsumme	Umsatz	Arbeitnehmer
31.12.2012	3 Mio. EUR	10 Mio. EUR	200
31.12.2013	4 Mio. EUR	11 Mio. EUR	210

- a) Nach welchen Bilanzierungs- und Offenlegungsnormen muss die Starlight AG ihren Einzel- und Konzernabschluss zum 31.12.2013 aufstellen?
- b) Gehen Sie nun davon aus, die Starlight AG sei seit dem Geschäftsjahr 2002 an der New York Stock Exchange (NYSE) notiert. Welche Rechnungslegungs- und Offenle-

gungsnormen waren seit 2002 für ihren Jahres- und Konzernabschluss relevant und welche sind es im aktuellen Geschäftsjahr 2013?

- c) Welche Bilanzierungs- und Offenlegungsnormen wären von der Starlight AG für Jahres- und Konzernabschluss ab dem 01.01.2013 zu beachten, wenn sie weder an der Frankfurter Wertpapierbörse noch an einer anderen Börse notiert wäre und auch keine sonstigen Wertpapiere als Schuldtitel ausgegeben hätte?

Lösung

- a) Die Starlight AG gilt aufgrund ihrer Notierung im regulierten Markt, der einen organisierten Markt i. S. v. § 2 Abs. 5 WpHG darstellt, als kapitalmarktorientiert und muss deshalb aufgrund der in § 315a Abs. 1 und 2 HGB umgesetzten »IAS-Verordnung« der EU für seit dem 01.01.2005 beginnende Geschäftsjahre und somit auch für das Geschäftsjahr 2013 einen Konzernabschluss nach IFRS erstellen.

Zudem muss auf jeden Fall ein HGB-Jahresabschluss erstellt werden, der als Zahlungsbemessungsgrundlage dient. Da die Starlight AG aufgrund ihrer Inanspruchnahme eines organisierten Marktes durch von ihr ausgegebene Wertpapiere eine als kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft nach § 264d HGB darstellt, gilt sie unabhängig von den Grenzwerten des § 267 HGB als große Kapitalgesellschaft (§ 267 Abs. 3 Satz 2 HGB). Somit besteht nach § 325 Abs. 2 HGB neben der Erstellungsauch eine Offenlegungspflicht sowie die Pflicht zur Einreichung des Jahresabschlusses beim Betreiber des Bundesanzeigers. Für diesen Offenlegungszweck räumt jedoch § 325 Abs. 2a i. V. m. Abs. 2b HGB der Starlight AG das Wahlrecht ein, zusätzlich zum HGB-Jahresabschluss einen IFRS-Einzelabschluss zu veröffentlichen. Des Weiteren ist zu beachten, dass, so lange in den IFRS kein dem deutschen Lagebericht äquivalentes Instrument existiert, zusätzlich zum IFRS-Konzernabschluss weiterhin ein HGB-Konzernlagebericht erstellt und offengelegt werden muss (§ 315a Abs. 1 HGB).

- b) Aufgrund ihrer Notierung an einer US-amerikanischen Börse im Jahre 2002 war die Starlight AG durch US-amerikanische Kapitalmarktvorschriften verpflichtet, ihren Konzernabschluss nach den US-GAAP aufzustellen. Dieser internationale Abschluss bewirkte für sie bis zum 31.12.2004 nach § 292a HGB a. F. eine Befreiung von der Aufstellung eines Konzernabschlusses auf Basis deutscher Bilanzierungsregeln. Wegen ihrer Kapitalmarktorientierung musste die Starlight AG gemäß der »IAS-Verordnung« der EU für ab dem 01.01.2005 beginnende Geschäftsjahre einen Konzernabschluss nach IFRS erstellen. Sie konnte aber die Ausnahmeregelung in Art. 9 der »IAS-Verordnung« in Anspruch nehmen, die Unternehmen, die ihre Rechnungslegung wegen einer US-Börsennotierung auf US-GAAP umgestellt hatten, eine Fristverlängerung bezüglich der IFRS-Anwendungspflicht bis zum 01.01.2007 gewährte. Für die Geschäftsjahre 2005 und 2006 war entsprechend noch ein US-GAAP-Konzernabschluss ausreichend, für das Geschäftsjahr 2007 musste dann aber spätestens

ein IFRS-Konzernabschluss erstellt werden. Mit einer Verlautbarung vom 21.12.2007 erklärte die SEC die Anerkennung der in Übereinstimmung mit der vom IASB veröffentlichten englischsprachigen Version der IFRS aufgestellten Abschlüsse ausländischer Wertpapieremittenten für Geschäftsjahre, die nach dem 15.11.2007 endeten (SEC *Release No.* 33-8879). Daher reichte für die Starlight AG seit 2007 ein IFRS-Konzernabschluss ohne Notwendigkeit der Überleitung auf US-GAAP, soweit sie der vom IASB verabschiedeten Version der IFRS folgte. Unter dieser Voraussetzung erfüllt sie auch im aktuellen Geschäftsjahr 2013 mit ihrem IFRS-Konzernabschluss sowohl die Anforderungen der US-Kapitalmarktaufsicht als auch jener des § 315a HGB.

Für die Pflichten zur Erstellung eines HGB-Jahresabschlusses sowie eines HGB-Konzernlageberichtes gelten die Ausführungen von Teilaufgabe a).

- c) Wenn die Starlight AG weder an einer Börse notiert ist, noch sonstige Wertpapiere als Schuldtitel an einem geregelten Markt ausgegeben hat, gilt sie als nicht kapitalmarktorientiert. Damit bewirkte ein internationaler Abschluss für sie bislang (bis zum 31.12.2004) nach § 292a HGB a. F. keine Befreiung von der Aufstellung eines HGB-Konzernabschlusses. Nach § 315a Abs. 3 HGB können seit dem 01.01.2005 aber auch nicht kapitalmarktorientierte Konzerne von der Aufstellung eines HGB-Konzernabschlusses befreit werden, wenn diese einen Konzernabschluss nach IFRS erstellen. Ein US-GAAP-Abschluss kann hier nicht befreiend herangezogen werden. Für das Geschäftsjahr 2013 ist von der Starlight AG daher entweder ein HGB- oder ein IFRS-Konzernabschluss aufzustellen.

Für die Pflichten zur Erstellung eines HGB-Konzernlageberichtes sowie des Jahresabschlusses gelten ebenso die Ausführungen von Teilaufgabe a). Allerdings gilt die Starlight AG wegen der nun fehlenden Börsennotierung nicht mehr als große Kapitalgesellschaft (§ 267 Abs. 3 Satz 2 HGB). Sie gilt jedoch als mittelgroße Kapitalgesellschaft, da sie an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen jeweils die Kriterien des § 267 HGB bezüglich der entsprechenden Höhe der Umsatzerlöse und Arbeitnehmerzahl erfüllt. Damit gelten für die Starlight AG nach § 327 HGB bestimmte Erleichterungen (u. a. verkürzte Bilanzgliederung) bei der Offenlegung der Abschlüsse.

Aufgabe 1.4: Kleinstkapitalgesellschaften

Die Lasertag AG ist ein noch junges und aufstrebendes Unternehmen, welches weder an einer Börse notiert ist, noch sonstige Wertpapiere als Schuldtitel an einem geregelten Markt ausgegeben hat. Die Gründung der Lastertag AG erfolgte zu Beginn des Jahres 2012. Der HGB-Jahresabschluss enthält an den Bilanzstichtagen 31.12.2012 und 31.12.2013 folgende Informationen:

Bilanzstichtag	Bilanzsumme	Umsatz	Arbeitnehmer
31.12.2012	0,29 Mio. EUR	0,56 Mio. EUR	17
31.12.2013	0,34 Mio. EUR	0,68 Mio. EUR	25

- a) Nach welchen Bilanzierungsnormen muss die Lasertag AG am Bilanzstichtag zum 31.12.2013 ihren Jahresabschluss aufstellen und wie ist dessen Inhalt und Form?
- b) Welche gesetzlichen Bestimmungen sind für die Lasertag AG in Bezug auf Prüfung und Offenlegung relevant?

Lösung

- a) Da die Lasertag AG weder an einer Börse notiert ist, noch sonstige Wertpapiere als Schuldtitel an einem geregelten Markt ausgegeben hat, gilt sie als nicht kapitalmarkt-orientiert i. S. des § 264d HGB. Aufgrund der Größenklassifizierung von Kapitalgesellschaften gemäß §§ 267, 267a HGB gilt die Lasertag AG somit am Bilanzstichtag 31.12.2013 als Kleinstkapitalgesellschaft, da sie an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen jeweils die Kriterien des § 267a Abs. 1 HGB bezüglich der entsprechenden Höhe der Bilanzsumme und der Umsatzerlöse unterschreitet. Die Mitarbeiteranzahl liegt über dem Größenkriterium von 10 Mitarbeitern, ist jedoch für die Kategorisierung der Lasertag AG in diesem Fall nicht mehr relevant, da bereits zwei der drei Merkmale des § 267a HGB an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen erfüllt werden.

Generell besteht für die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft die Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses, bestehend aus Bilanz, GuV und Anhang, sowie die Erstellung eines Lageberichts (§ 264 Abs. 1 HGB). Hierbei gibt es jedoch je nach Größenklasse der Kapitalgesellschaft gewisse Erleichterungsvorschriften. Für Kleinstkapitalgesellschaften wie die Lasertag AG gelten im Allgemeinen die Regelungen für kleine Kapitalgesellschaften sowie spezielle Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a Abs. 2 HGB).

Bezüglich der Gliederung von Bilanz und GuV können von Kleinstkapitalgesellschaften gewisse Erleichterungen in Anspruch genommen werden. So braucht die Lasertag AG lediglich eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in der nur die im Gliederungsschema nach § 266 Abs. 2 und 3 HGB mit Buchstaben bezeichneten Posten gesondert auszuweisen sind (§ 266 Abs. 1 Satz 4 HGB). Auch bei der Gliederung der GuV kann die Lasertag auf eine vereinfachte Gliederung zurückgreifen und ihre GuV entsprechend des § 275 Abs. 5 HGB aufstellen.

Auf die Erstellung eines Anhangs darf die Lasertag AG verzichten, sofern gewisse Angaben unter der Bilanz erfolgen (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB). Dies sind Angaben zu den Haftungsverhältnissen gemäß §§ 251 und 268 Abs. 7 HGB, Angaben zu gewähr-

ten Krediten und Vorschüssen an Mitglieder des Geschäftsführungsorgans und Aufsichtsrats nach § 285 Nr. 9c HGB und – da es sich um eine AG handelt – die Angaben zum Bestand eigener Aktien nach § 160 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AktG. Die Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts besteht für die Lasertag AG nach § 264 Abs. 4 HGB i. V. m. § 267a Abs. 2 HGB nicht.

- b) Wegen ihrer großen wirtschaftlichen Außenwirkung, besonders aber aufgrund der bei Kapitalgesellschaften häufigen Trennung zwischen Eigentümern des Unternehmens und dessen Geschäftsführungsorganen, sind Kapitalgesellschaften nach § 316 HGB verpflichtet, ihren Jahresabschluss und den Lagebericht durch einen Wirtschaftsprüfer prüfen zu lassen. Nach § 316 Abs. 1 HGB sind jedoch Kleinstkapitalgesellschaften sowie kleine Kapitalgesellschaften von dieser Prüfungspflicht befreit, weshalb auch die Lasertag AG keiner Prüfungspflicht unterliegt.

Um den externen Interessenten des Unternehmens Informationen zugänglich zu machen, sind nach § 325 HGB die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften verpflichtet, ihre offenlegungspflichtigen Unterlagen beim Betreiber des Bundesanzeigers in elektronischer Form einzureichen und dort vollständig bekannt zu machen. Eine abweichende Regelung besteht allerdings gemäß § 326 Abs. 2 HGB für Kleinstkapitalgesellschaften nach § 267a HGB. Sie können wählen, ob sie ihre Offenlegungspflicht durch Veröffentlichung (Bekanntmachung der Rechnungslegungsunterlagen) oder durch Hinterlegung der Bilanz erfüllen wollen. Für die Lasertag AG genügt es somit, lediglich die Bilanz in elektronischer Form zur dauerhaften Hinterlegung beim Betreiber des Bundesanzeigers einzureichen. Im Zuge der dauerhaften Hinterlegung ist die Lasertag AG dazu verpflichtet, einen Hinterlegungsauftrag zu erteilen sowie dem Betreiber des Bundesanzeigers mitzuteilen, dass sie zwei der drei Größenkriterien des § 267a HGB nicht überschreitet (§ 326 HGB). Entscheidet sich die Lasertag AG für die Hinterlegung, kann ihre Bilanz nicht mehr elektronisch im Internet eingesehen werden. Interessierte Personen können nur auf Antrag eine gebührenpflichtige Kopie der hinterlegten Bilanz anfordern.

2. Kapitel: Basiselemente der Bilanzierung

Aufgabe 2.1: Erhaltungs- und Herstellungsaufwand

Der Elektrohändler Maier hat im Laufe des Jahres 01 seinen Laden renoviert, wobei die Verkaufsfläche von 100 auf 150 m² erweitert wurde. Der Laden war seit zehn Jahren nicht mehr instand gesetzt worden und musste dringend modernisiert werden.

Der Laden liegt in einem dreistöckigen, 30 Jahre alten Haus, das ebenfalls Herrn Maier gehört. Die beiden oberen Stockwerke benutzt er als Büro- und Lagerraum. Da die Handwerker schon einmal da waren, hat Herr Maier auch gleich alle Räume der Obergeschosse tapezieren und die Fenster der beiden Obergeschosse erneuern lassen. Die neuen Fenster wurden aus Isolierglas hergestellt, um so gegenüber den alten Einscheibenfenstern eine bessere Wärmedämmung zu erreichen. Zum Tapezieren wurde eine Tapete mit Kunststoffunterlage verwendet, wodurch die Schalldämmung der Wände spürbar verbessert werden konnte.

Bei der Aufstellung der Bilanz für 01 fand der Steuerberater auf dem Konto »Reparaturen« folgende Beträge:

1. Bauarbeiten im Laden	GE	5.000
2. Anstreicharbeiten im Laden	GE	10.000
3. Tapezierarbeiten in den Obergeschossen	GE	6.000
4. Glaserarbeiten im Laden	GE	9.000
5. Kosten der neuen Isolierfenster	GE	12.000

- Wie sind diese Beträge nach nationalen Normen zu behandeln?
- Wie sind diese Beträge nach IFRS zu behandeln?

Lösung

- Vgl. R 21.1 EStR:

Die Kosten des Ladenumbaus (1, 2, 4) sind insgesamt zu aktivieren, obwohl sie teilweise Erhaltungsaufwand (Anstreich-, Glaserarbeiten) wären, wenn sie nicht in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang mit dem Ladenumbau entstanden wären. Eine Trennung kann sinnvoll nicht begründet werden, da der Anstrich auch dann durch den Umbau nötig geworden wäre, wenn eine Renovierung ohne Umbau kurz zuvor stattgefunden hätte.