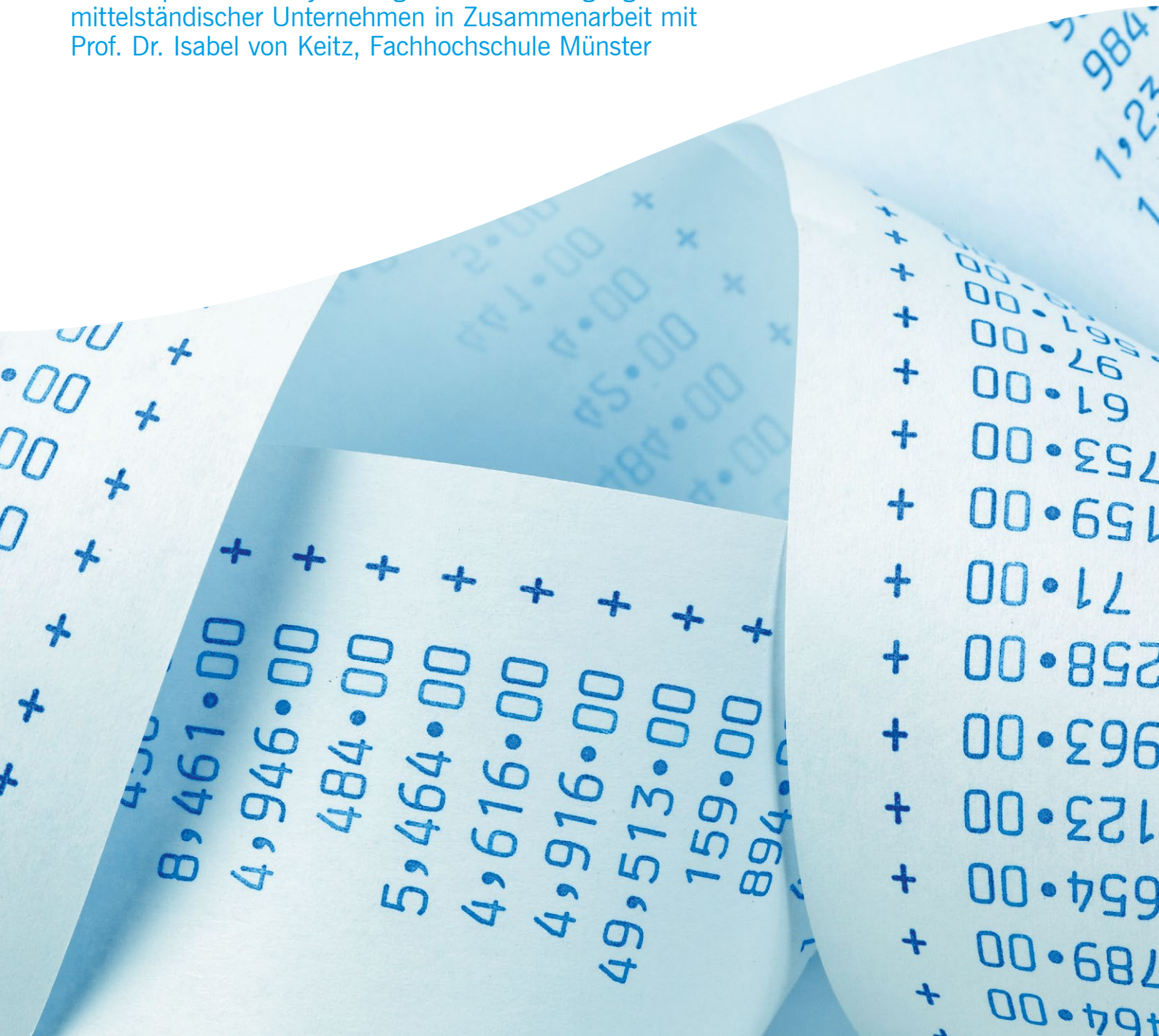


Praxis der HGB-Berichterstattung

Eine empirische Analyse ausgewählter Anhangangaben
mittelständischer Unternehmen in Zusammenarbeit mit
Prof. Dr. Isabel von Keitz, Fachhochschule Münster



Vorwort

Mit dem Erlass des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) im Mai 2009 wurden die handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften bekanntermaßen umfassend reformiert. Die geänderten Bilanzierungs- und Berichterstattungsvorschriften haben die Unternehmen seit 2010/2011 vor neue Herausforderungen bei der Erstellung ihrer HGB-Abschlüsse gestellt: Müssen bisher angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden geändert werden? – Ist die Erstellung einer Einheitsbilanz noch möglich? – Welche neuen bilanzpolitischen Möglichkeiten ergeben sich? – Wie sind neue Ermessensspielräume auszuüben? Diese Fragen zu den geänderten Bilanzierungs- und Berichterstattungsvorschriften waren in den Jahren vor und nach dem Erlass des BilMoG Thema zahlreicher Veröffentlichungen sowie verschiedener empirischer Studien.

Mit dem BilMoG wurden indes nicht allein die Bilanzierungs- und Bewertungsfragen geändert. Vielmehr wurden zur Stärkung der Informationsfunktion des HGB-Abschlusses auch die Angabepflichten weitreichend geändert und ergänzt. Die im HGB vielfach recht abstrakten Regelungen zu den Anhangangaben stellen die Unternehmen vor die Frage, in welcher Art und Weise (Form, Detaillierungsgrad etc.) diese neuen/ergänzten Angaben im Anhang zu machen sind. Die vorliegende Studie soll Hilfestellung bei der Beantwortung dieser Frage geben.

Hierzu wurde im Rahmen der Studie die praktische Umsetzung der neuen bzw. geänderten Angabepflichten analysiert. Untersucht wurden die HGB-Jahresabschlüsse 2011 von 108 Unternehmen.¹ Die so gewonnenen Erkenntnisse über die bisherige „Best Practice“ der ausgewählten Angabepflichten können allen HGB-Anwendern in den nächsten Jahren bei der Erstellung ihrer Abschlüsse behilflich sein. Wenngleich grundsätzlich das Stetigkeitsprinzip zu beachten ist, ist von einer „Feinjustierung“ der HGB-Anwendung unter Berücksichtigung von gewissen Lern- und Erfahrungseffekten auch in den nächsten Jahren noch auszugehen. Mit der veröffentlichten Studie soll dazu ein Beitrag geleistet werden, indem mögliche Unterschiede in der HGB-Berichterstattung herausgearbeitet und Praxisempfehlungen für ausgewählte Angabepflichten gegeben werden. Zudem wird anhand von Auszügen aus den Anhängen der untersuchten Unternehmen exemplarisch gezeigt, wie die geänderten bzw. neuen Angabepflichten umgesetzt werden können. Die erhobene „Best Practice“ der HGB-Angabepflichten stellt insofern eine Anwendungshilfe für die künftigen Jahresabschlüsse dar und liefert einen Beitrag zur „richtigen“, einheitlichen und vergleichbaren HGB-Anwendung.

Die Analyse wurde in 2012/2013 unter der Leitung von Prof. Dr. Isabel von Keitz, Fachhochschule Münster, in Zusammenarbeit mit Baker Tilly Roelfs, Düsseldorf durchgeführt. Ein besonderer Dank gilt Herrn André Schwenecke, M.A., der bei der Auswertung der 108 Jahresabschlüsse mitgewirkt hat.

Prof. Dr. Isabel von Keitz
Fachhochschule Münster

WP/StB Thomas Gloth
Baker Tilly Roelfs

¹ Für die Ergebnisse einer Vorabstudie von 54 der 108 Unternehmen vgl. von Keitz/Gloth, Praxis ausgewählter HGB-Anhangangaben, in: DB 2013, S. 129-138 und S. 185-194.

Inhalt

Vorwort	3
Management Summary	6
Auswahl und Charakterisierung der untersuchten Abschlüsse	8
Berichterstattung über:	10
1. Außerbilanzielle Geschäfte, sonstige finanzielle Verpflichtungen und Haftungsverhältnisse (gem. § 285 Nr. 3, 3a und 27 HGB)	10
1.1 Regulatorische Anforderungen	10
1.2 Auswertung der praktischen Umsetzung	11
1.3 Praxisempfehlungen	18
1.4 Best Practice-Beispiele	19
2. Derivativer GoF (gem. § 285 Nr. 13 HGB)	21
2.1 Regulatorische Anforderungen	21
2.2 Auswertung der praktischen Umsetzung	23
2.3 Praxisempfehlungen	27
2.4 Best Practice-Beispiele	27
3. Nahestehende Unternehmen und Personen (gem. § 285 Nr. 21 HGB)	28
3.1 Regulatorische Anforderungen	28
3.2 Auswertung der praktischen Umsetzung	29
3.3 Praxisempfehlungen	33
3.4 Best Practice-Beispiele	34
4. Selbst geschaffene IVG (gem. § 285 Nr. 22 HGB)	35
4.1 Regulatorische Anforderungen	35
4.2 Auswertung der praktischen Umsetzung	36
4.3 Praxisempfehlungen	39
4.4 Best Practice-Beispiele	40
5. Bewertungseinheiten (gem. § 285 Nr. 23 HGB)	41
5.1 Regulatorische Anforderungen	41
5.2 Auswertung der praktischen Umsetzung	43
5.3 Praxisempfehlungen	46
5.4 Best Practice-Beispiele	47

6. Bewertung der Pensionsverpflichtungen (gem. § 285 Nr. 24 HGB)	50
6.1 Regulatorische Anforderungen	50
6.2 Auswertung der praktischen Umsetzung	51
6.3 Praxisempfehlungen	54
6.4 Best Practice-Beispiele	55
7. Saldierung der Pensionsverpflichtungen (gem. § 285 Nr. 25 HGB)	56
7.1 Regulatorische Anforderungen	56
7.2 Auswertung der praktischen Umsetzung	57
7.3 Praxisempfehlungen	60
7.4 Best Practice-Beispiele	61
8. Ausschüttungssperre (gem. § 285 Nr. 28 HGB)	62
8.1 Regulatorische Anforderungen	62
8.2 Auswertung der praktischen Umsetzung	63
8.3 Praxisempfehlungen	65
8.4 Best Practice-Beispiele	65
9. Latente Steuern (gem. § 285 Nr. 29 HGB)	66
9.1 Regulatorische Anforderungen	66
9.2 Auswertung der praktischen Umsetzung	67
9.3 Praxisempfehlungen	71
9.4 Best Practice-Beispiele	72
Literaturverzeichnis	74
Abkürzungsverzeichnis	75
Autoren der Studie/Haftungsausschuss	77

Management Summary

In der vorliegenden Studie wurden die HGB-Jahresabschlüsse 2011 von 108 Unternehmen untersucht. Dabei stand die Umsetzung von ausgewählten, durch das BilMoG ergänzten bzw. geänderten Angabepflichten im Fokus.

In der vorliegenden Studie wurden die HGB-Jahresabschlüsse 2011 von 108 Unternehmen untersucht. Dabei stand die Umsetzung von ausgewählten, durch das BilMoG ergänzten bzw. geänderten Angabepflichten im Fokus. Die wichtigsten Erkenntnisse zu Umfang, Art und Übersichtlichkeit der erhobenen Angaben und die Praxisempfehlungen für die künftige Umsetzung der Angabepflichten lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Wenngleich die Prüfung der (Un-)Vollständigkeit der Angaben aufgrund der Unkenntnis über die mögliche Irrelevanz der Angabepflichten nicht systematisch Gegenstand der Untersuchung war, hat sich gezeigt, dass vereinzelt verpflichtende Angaben, z. T. auch trotz erkennbarer Relevanz/Wesentlichkeit, nicht gemacht wurden.
- Andererseits wurden z. T. Angaben freiwillig gemacht, die über die Mindestanforderungen hinausgingen.
- In manchen Fällen wären Fehlanzeigen hilfreich, insbesondere dann, wenn der Jahresabschlussadressat z. B. aufgrund der Geschäftstätigkeit des Unternehmens oder der Zwischenüberschriften im Anhang erwarten kann.
- Wenngleich das HGB keine Vorschrift zum Aufbau eines Anhangs vorsieht, ist es bewährte Praxis vieler Unternehmen (bereits seit Jahren) den Anhang wie folgt zu gliedern: allgemeine Angaben zum Unternehmen/Abschluss, angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, Erläuterung der Bilanzposten, Erläuterung der GuV-Posten und sonstige Angaben. Ungeachtet dieser einheitlichen Untergliederung werden von den Unternehmen gleiche Angaben z. T. in unterschiedlichen Abschnitten platziert. Vereinzelt werden zusammenhängende Angabepflichten in unterschiedlichen Abschnitten des Anhangs eines Unternehmens gemacht. Beides erschwert die Lesbarkeit der Abschlüsse für die Adressaten.
- Die angeführten üblichen fünf Anhangabschnitte umfassen vielfach mehrere Seiten, so dass eine weitere Unterteilung in Unterabschnitte mittels Untergliederung oder Fett-Markierung die Übersichtlichkeit erhöht. Unterbleibt indes trotz Zwischenüberschrift aufgrund der fehlenden Relevanz eine Angabe, wird zur Klarstellung eine Negativanzeige empfohlen.
- Wenngleich der Gesetzestext häufig recht abstrakt ist, sollten die Angaben so konkret wie möglich gemacht werden. Konkretisierungen der Angabepflichten finden sich z. T. in den vom IDW oder DRSC erlassenen Empfehlungen bzw. Standards. Hilfreich kann diesbezüglich auch die Kommentarliteratur sein, die unter Berücksichtigung der Ziele der Angabepflichten, der Gesetzesbegründungen sowie der Regelungen des IDW und DRSC die HGB-Vorschriften auslegen und konkretisieren.

- Der Detaillierungsgrad der gemachten Angabe sollte in Anhängigkeit der Wesentlichkeit und Homogenität der zu machenden Angaben gewählt werden.
- Wenn quantitative Angaben gemacht werden, sollte immer kenntlich gemacht werden, über welche Wertmaßstäbe berichtet wird.
- Insbesondere bei quantitativen Angaben kann eine Darstellung in Tabellenform bzw. Matrixform die Übersichtlichkeit erhöhen.

Vielfältiges Verbesserungspotenzial bei der HGB- Berichterstattung

Die Auflistung verdeutlicht das vielfältige Verbesserungspotenzial bei der HGB-Berichterstattung, welches im Folgenden für die ausgewählten neun Angabepflichten konkretisiert wird. Nicht unerwähnt bleiben soll, dass es auch viele Unternehmen gibt, bei denen die Angaben insgesamt vollständig, hinreichend konkret und übersichtlich gemacht wurden. Einige positive Beispiele werden im Folgenden für die neun Angabepflichten auszugswise als „Best Practice“ dargestellt. Die These, dass die Angaben der kapitalmarktorientierten Unternehmen im Vergleich zu den Angaben der nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen durchweg vollständiger, detaillierter und übersichtlicher waren, konnte indes nicht systematisch bestätigt werden.

Auswahl und Charakterisierung der untersuchten Abschlüsse

Gegenstand der Untersuchung waren die nach HGB aufgestellten Jahresabschlüsse von 108 Unternehmen, wovon je 54 Unternehmen kapitalmarktorientiert bzw. nicht-kapitalmarktorientiert waren. Analysiert wurde grundsätzlich allein der HGB-Jahresabschluss bestehend aus Bilanz, GuV und Anhang. Die Angaben im Lagebericht wurden, mit einer Ausnahme (vergleiche Kapitel 4), nicht berücksichtigt.

Auswahl der Unternehmen

Ausgangspunkt für die Auswahl der 54 kapitalmarktorientierten Unternehmen waren der DAX30 Index, der MDAX Index sowie der DAXplus® Family Index per 01.07.2012. Von den knapp 200 in diesen Indices gelisteten Unternehmen wurden die untersuchten 54 Unternehmen unter Berücksichtigung der folgenden Ausschlusskriterien ausgewählt.² So wurden Unternehmen mit folgenden Merkmalen nicht einbezogen:

- Sitz des Unternehmens ist nicht in Deutschland,
- Geschäftstätigkeit besteht primär in Finanzdienstleistungen,
- reine Finanzholdinggesellschaften, die keine oder ausschließlich konzerninterne Umsätze getätigt haben und/oder
- Gesellschaften, von denen bis zum 01.07.2012 der HGB-Jahresabschluss 2011 bzw. 2010/2011 weder auf der Unternehmenshomepage noch im elektronischen Bundesanzeiger verfügbar war.

Die Auswahl der 54 nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen erfolgte auf Basis der Liste "Deutschlands 1000 Weltmarktführer", welche vom Manager Magazin Online im Jahr 2010 veröffentlicht wurde. Die Liste umfasst Unternehmen, die in ihrem Segment zu den drei umsatzstärksten Anbietern gehören. Aus dieser Liste wurden die ersten 54 Unternehmen ausgewählt, welche die folgenden Kriterien kumulativ erfüllen:

- nicht-kapitalmarktorientierte Gesellschaften,
- gem. § 267 HGB große Kapitalgesellschaften bzw. Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a HGB,
- keine (freiwillige) Berichterstattung nach IFRS,
- keine reinen Holdinggesellschaften,
- der Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2011 wurde bis zum 28.02.2013 im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlicht.

In den Tabellen 1-4 wird differenziert für kapitalmarktorientierte und nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen verdeutlicht, wie sich die ausgewählten 108 Unternehmen hinsichtlich Rechtsform, Bilanzstichtag, sowie Unternehmensgröße (Bilanzsumme und Umsatzerlöse) charakterisieren lassen.

² Vgl. zur Analyse der 54 kapitalmarktorientierten Unternehmen auch von Keitz/Gloth, Praxis ausgewählter HGB-Anhangangaben, in: DB 2013, S. 129-138 und S. 185-194.

**Tabelle 1-4:
Charakterisierung der
ausgewählten Unternehmen
nach Rechtsform, Bilanz-
stichtag und Unternehmens-
größe (n = 108)**

1. Rechtsform

	Kapitalmarktorientierte Unternehmen	Nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen
AG	49	18
SE	3	0
AG & Co KGaA	1	0
SE & Co KG	0	1
KGaA	1	0
GmbH	0	25
GmbH & Co KG	0	10

2. Bilanzstichtag

	Kapitalmarktorientierte Unternehmen	Nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen
31.01.2011	0	1
31.03.2011	0	2
30.06.2011	0	6
30.09.2011	3	1
31.10.2011	1	0
31.12.2011	49	44
29.02.2012	1	0

3. Bilanzsumme T€

	Kapitalmarktorientierte Unternehmen	Nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen
<100.000	11	7
100.000 bis 1.000.000	18	43
>1.000.000	25	4

4. Umsatz T€

	Kapitalmarktorientierte Unternehmen	Nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen
<100.000	12	6
100.000 bis 1.000.000	21	45
>1.000.000	21	3

Autoren der Studie

Prof. Dr. Isabel von Keitz



Fachhochschule Münster
Corrensstraße 25
48149 Münster
i.vonkeitz@fh-muenster.de

Prof. Dr. Isabel von Keitz ist seit März 2001 Professorin für BWL, insb. internationales Rechnungswesen an der Fachhochschule Münster. Ihre Lehr- und Forschungsschwerpunkte umfassen die Rechnungslegung und Berichterstattung nach HGB und IFRS, Finanzkommunikation (auch von mittelständischen Unternehmen), Bilanzanalyse, Intellectual Capital. Zu diesen Themenkomplexen hat Frau von Keitz zahlreiche Publikationen veröffentlicht, empirische Studien durchgeführt und bietet Weiterbildungsseminare an. Zudem ist Frau von Keitz in diesen Bereichen beratend für Unternehmen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften tätig. Sie ist Mitglied im Arbeitskreis „immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft e.V. und leitet die DRSC-Arbeitsgruppe „immaterielle Vermögensgegenstände“.

Thomas Gloth



Baker Tilly Roelfs
Cecilienallee 6-7
40474 Düsseldorf
thomas.gloth@bakertilly.de

WP/StB Thomas Gloth ist Partner bei Baker Tilly Roelfs in Düsseldorf und dort im Bereich Wirtschaftsprüfung (Audit & Advisory) tätig. Zu seinen Tätigkeitsschwerpunkten zählen die Durchführung von Jahres- und Konzernabschlussprüfungen nach deutschen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften sowie die prüfungsnahen Beratung (insbes. Accounting, Due Diligence-Prüfungen sowie Unternehmensbewertungen). Thomas Gloth ist Mitglied des Arbeitskreises „Lagebericht“ des IDW.

Haftungsausschluss

Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Für die Richtigkeit und Vollständigkeit des Inhalts sowie für zwischenzeitliche Änderungen übernehmen Redaktion und Baker Tilly Roelfs keine Gewähr. Kein Nachdruck ohne ausdrückliche Genehmigung von Baker Tilly Roelfs. Alle Rechte vorbehalten. Die Studie und ihre Teile sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf der vorherigen schriftlichen Einwilligung von Baker Tilly Roelfs.

Baker Tilly Roelfs – ehemals RölfPartner – gehört zu den größten partnerschaftlich geführten Beratungsgesellschaften Deutschlands und ist unabhängiges Mitglied im weltweiten Netzwerk Baker Tilly International. Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Steuerberater sowie Unternehmensberater bieten gemeinsam ein breites Spektrum individueller und innovativer Beratungsdienstleistungen an.

Baker Tilly Roelfs entwickelt Lösungen, die exakt auf jeden einzelnen Mandanten ausgerichtet sind und setzt diese mit höchsten Ansprüchen an Effizienz und Qualität um. Auf Basis einer unternehmerischen Beratungsphilosophie stellen die mandatsverantwortlichen Partner interdisziplinäre Teams aus Spezialisten zusammen, die den jeweiligen Projektanforderungen genau entsprechen.

Die interdisziplinären Kompetenzen sind gebündelt in den Competence Centern Financial Services, Fraud • Risk • Compliance, Private Clients, Public Sector, Real Estate, Restructuring, Sports, Transactions und Versorgungseinrichtungen.

In Deutschland ist Baker Tilly Roelfs mit 750 Mitarbeitern an zwölf Standorten vertreten. Für die Beratung auf globaler Ebene sorgen 156 Partnerunternehmen mit über 26.000 Mitarbeitern in 131 Ländern innerhalb des weltweiten Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften Baker Tilly International.

Baker Tilly Roelfs

Cecilienallee 6-7
40474 Düsseldorf

Tel.: +49 211 6901-01
Fax: +49 211 6901-1250

kontakt@bakertilly.de
www.bakertilly.de

An independent member of Baker Tilly International

