

Jahresabschlusserstellung 1

Erstellung ausgewählter JA-Posten (Einsteiger) 2025

Themenbereich 1: Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB

Gliederung

- 1.1 Buchführungspflicht und allgemeine Vorschriften (§§ 238-245 HGB)
- 1.2 Befreiung von der Buchführungs- und Jahresabschlusspflicht
- 1.3 Bestandteile des Jahresabschlusses nach HGB
- 1.4 Handelsbilanzielle Vermögens- und Gewinnermittlung

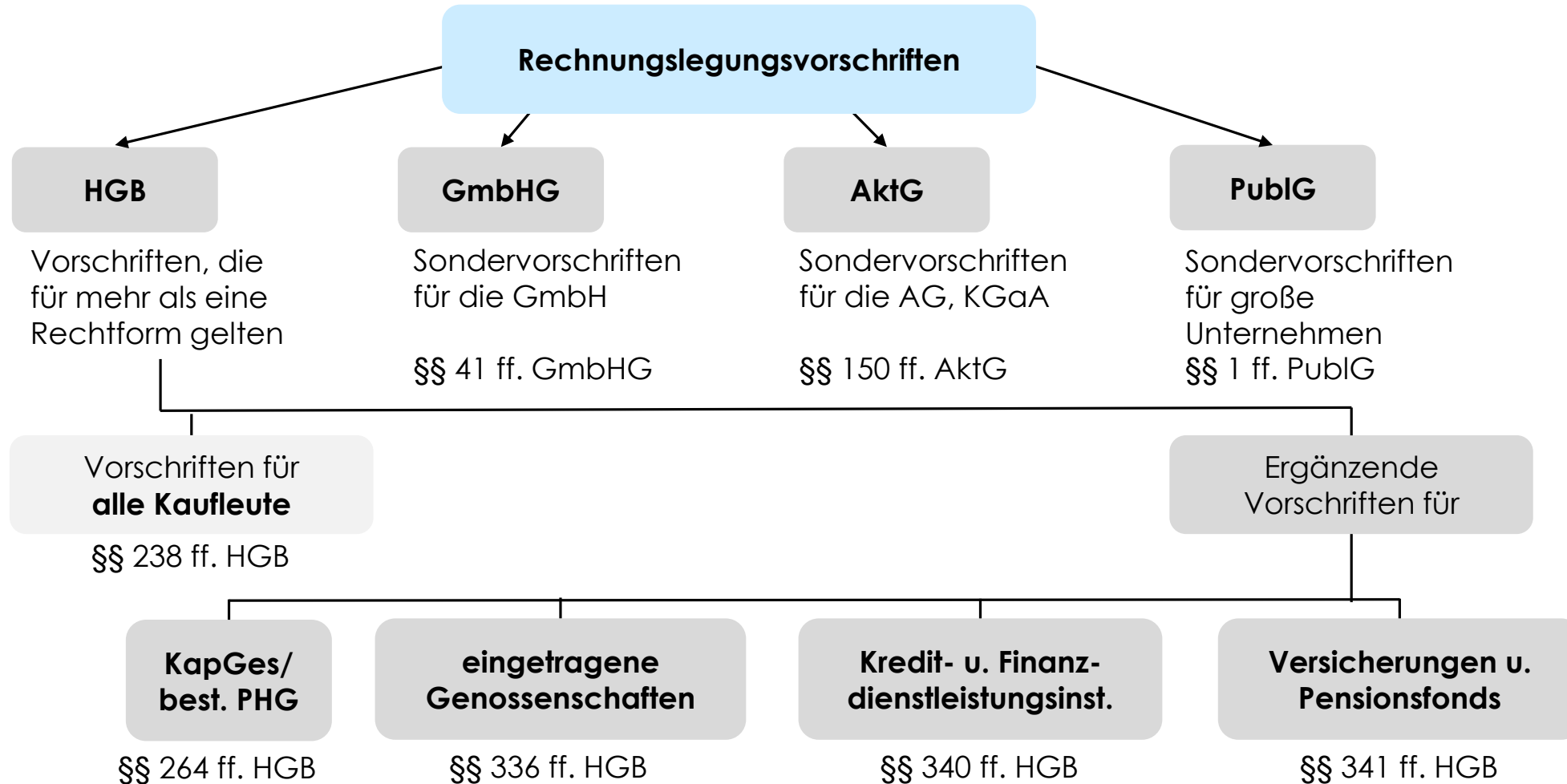
1.1 Buchführungspflicht und allgemeine Vorschriften (§§ 238-245 HGB)

- 1.1.1 Übersicht über wichtige Rechnungslegungsvorschriften
- 1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)
- 1.1.3 Größenklassen der Unternehmen

1.1 Buchführungspflicht und allgemeine Vorschriften (§§ 238-245 HGB)

- Grundsätzlich ist jeder Kaufmann i. S. § 1 HGB zur Führung von Büchern verpflichtet
- Aufstellungspflicht Jahresabschluss (§ 242 Abs. 1 HGB):
 - Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss (§ 242 Abs. 3 HGB)
 - Bei beschränkt haftenden Gesellschaften: Erweiterung um einen Anhang (§ 264 HGB)
- Aufstellungsgrundsätze (§ 243 HGB):
 - Entsprechend den GoB
 - Klar und übersichtlich
 - Innerhalb angemessener Zeit: ordnungsmäßiger Geschäftsgang
- Sprache, Währungseinheit (§ 244 HGB): Der Jahresabschluss ist in deutscher Sprache und in Euro zu erstellen.
- Unterzeichnung (§ 245 HGB): Alle persönlich haftenden Gesellschafter und Vorstand, Geschäftsführer

1.1.1 Übersicht über wichtige Rechnungslegungsvorschriften



1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Allgemeine Vorgaben

- Der Jahresabschluss ist nach den GoB aufzustellen (§ 243 Abs. 1 HGB).
- Das HGB enthält keine Definition der GoB.
- Man spricht daher bei den GoB von einem unbestimmten Rechtsbegriff.
- Die GoB entfalten jedoch Rechtsnormcharakter und sind bei gesetzlichen und in rechtlichen Zweifelsfragen verbindlich anzuwenden.
- Zu den Quellen der GoB zählen u.a. die Rechtsprechung (insb. BGH und BFH), Fachgutachten (insb. IDW, DRSC) und die gelebte Praxis.

Rangordnung der Normen:

1. Sonderbestimmungen für die jeweilige Unternehmensform, z. B. das AktG für die AG
2. Bestimmungen, die für eine Gruppe von Unternehmen gelten, z. B. Kapitalgesellschaften, §§ 264 ff. HGB
3. Für alle Unternehmensformen geltende Bestimmungen, also das HGB §§ 238 ff.
4. GoB

1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB); Forts.

	Grundsatz	Fundstelle im HGB
1	Klarheit und Übersichtlichkeit	§ 238 Abs. 1 Satz 2, § 243 Abs. 2
2	Richtigkeit und Willkürfreiheit	§ 239 Abs. 2
3	Vollständigkeit	§ 239 Abs. 2, § 246 Abs. 1
4	Saldierungsverbot	§ 246 Abs. 2
5	Bilanzidentität	§ 252 Abs. 1 Nr. 1
6	Fortführung der Unternehmenstätigkeit	§ 252 Abs. 1 Nr. 2
7	Einzelbewertung	§ 252 Abs. 1 Nr. 3
8	Vorsicht	§ 252 Abs. 1 Nr. 4
9	Realisationsprinzip	
10	Imparitätsprinzip	
11	Periodenabgrenzung	§ 252 Abs. 1 Nr. 5
12	Stetigkeit der Bewertungsmethoden	§ 252 Abs. 1 Nr. 6

1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB); Forts.

1. Grundsatz: Klarheit und Übersichtlichkeit

- Buchführung und Jahresabschluss müssen verständlich sein (→ Umsetzung frei: Papier oder EDV)
- Geschäftsvorfälle sind eindeutig zu bezeichnen und übersichtlich darzustellen (→ Buchungstexte)
- Die Entstehung und die Abwicklung von Geschäftsvorfällen muss nachvollziehbar sein (→ Lösungsverbot)

2. Grundsatz: Richtigkeit und Willkürfreiheit

- Geschäftsvorfälle müssen den Tatsachen entsprechen (→ keine Scheinbuchungen oder Planzahlen)
- Darstellung der Geschäftsvorfälle muss in Übereinstimmung mit den Rechnungslegungsvorschriften erfolgen (→ Gesetzesvorgaben stets einhalten)
- Schätzungen sind nach diesem Grundsatz auf der Grundlage von realistischen Annahmen vorzunehmen (→ z. B. Altersabschläge bei Vorräten oder Forderungen)

1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB); Forts.

3. Grundsatz: Vollständigkeit

Alle buchführungspflichtigen Sachverhalte sind in der Buchführung und im Jahresabschluss zu berücksichtigen. (→ Vollständigkeit)

Darstellung aller Vermögensänderungen

- **Bilanz:** Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten
- **GuV:** Aufwendungen und Erträge
- **Stichtagsprinzip, Bilanzstichtag,** aber Umstände die am Bilanzstichtag bereits vorlagen, aber erst nach dem Stichtag und vor Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt werden (wertaufhellende Tatsachen) sind ebenfalls zu berücksichtigen.

4. Grundsatz: Saldierungsverbot (Verrechnungsverbot)

- **Bilanz:** Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden (→ Klarheit durch Saldierungsverbot)
- **GuV:** Aufwendungen dürfen nicht mit Erträgen verrechnet werden (→ Saldierungsverbot)

→ **Forderung nach Klarheit**

1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB); Forts.

5. Grundsatz: Bilanzidentität

Wertansätze in der **Eröffnungsbilanz** müssen mit den Wertansätzen in der **Schlussbilanz** des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen.

6. Grundsatz: Fortführung der Unternehmenstätigkeit

Grundsatz Going-Concern-Prinzip

Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden im Jahresabschluss ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen.

Ausnahme

Tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten stehen entgegen, z. B. Stilllegung des Unternehmens – Ansatz Zerschlagungswerte.

7. Grundsatz: Einzelbewertung

Grundsatz

Jeder Vermögensgegenstand ist einzeln zu bewerten.

Ausnahme

Erleichterungen bei der Inventur, z. B. Festwert, Gruppenbewertung.

1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB); Forts.

8. Grundsatz: Vorsicht

Gläubigerschutz

Aktivposten sind eher niedriger und Passivposten sind eher höher anzusetzen.

9. Grundsatz: Realisationsprinzip (RP)

Gewinne dürfen erst dann ausgewiesen werden, wenn Sie verwirklicht (realisiert) sind, z. B. Verkauf oder Entnahme eines Vermögensgegenstandes

**Bewertung der RHB am Abschlussstichtag →
Marktpreis (MP), aber maximal Anschaffungskosten (AK)**

RP	Datum	Wert
AK	01.10.2023	700,00 €
MP	31.12.2023	900,00 €
Ansatz	31.12.2023	700,00 €
GuV	/	/

10. Grundsatz: Imparitätsprinzip (IP)

Nicht realisierte Verluste sind sofort erfolgswirksam zu berücksichtigen.

IP	Datum	Wert
AK	01.10.2023	700,00 €
MP	31.12.2023	600,00 €
Ansatz	31.12.2023	600,00 €
GuV	-	-100,00 €

1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB); Forts.

11. Grundsatz: Periodenabgrenzung

Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zu dem Geschäftsjahr in dem sie **wirtschaftlich** verursacht wurden.

Beispiel: Zahlung der Miete Januar 2024 am 15.12.2023 → Zurechnung Januar 2024 (Rechnungsabgrenzungsposten)

12. Grundsatz: Stetigkeit der Bewertungsmethoden

Zwischen verschiedenen Bewertungsmöglichkeiten darf **nicht willkürlich gewechselt** werden (→ Stetigkeit der Methodenwahl)

- Gewährleistung der Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen
- Verhinderung von Gewinnverlagerungen

Beispiel: Berechnung/Bewertung der/nach Herstellungskosten **dauerhaft** in mehreren Geschäftsjahren – entweder mit oder ohne Kosten der allgemeinen Verwaltung (**Wahlrechtsausübung**).

1.1.3 Größenklassen der Unternehmen

	Größenklasse	Rechtsgrundlage	Bilanzsumme Mio. €	Umsatzerlöse Mio. €	Arbeitnehmer Ø Zahl
1	KleinstKapGes.	§ 267a Abs. 1 HGB	≤ 0,45	≤ 0,9	≤ 10
2	Kleine KapGes./ beschränkt haftbare PHG	§ 267 Abs. 1 HGB	> 0,45 ≤ 7,5	> 0,9 ≤ 15	> 10 ≤ 50
3	Mittelgroße KapGes./ beschränkt haftbare PHG	§ 267 Abs. 2 HGB	> 7,5 ≤ 25	> 15 ≤ 50	> 50 ≤ 250
4	Große KapGes./ beschränkt haftbare PHG	§ 267 Abs. 3 HGB	> 25	> 50	> 250

zu 1-4: Neu ab 2024, ggf. anwendbar ab 2023

zu 3: Mittelgroße KapGes. / beschränkt haftbare PHG

zu 4: Große KapGes. / beschränkt haftbare PHG

→ Diese Gesellschaften sind nach § 316 HGB gesetzlich prüfungspflichtig

→ „**Feststellung**“ des geprüften Jahresabschlusses durch die Gesellschafter

1.2 Befreiung von der Buchführungs- und Jahresabschlusspflicht

- 1.2.1 Wovon kann das Unternehmen befreit werden?
- 1.2.2 Wer kann befreit werden?
- 1.2.3 Welche Pflichten ergeben sich stattdessen?

1.2 Befreiung von der Buchführungs- und Jahresabschlusspflicht

1.2.1 Wovon kann das Unternehmen befreit werden?

- Buchführung, Inventar (§ 241a HGB)
- Aufstellung JA (§ 242 Abs. 4 HGB)

1.2.2 Wer kann befreit werden?

Nur kleine Einheiten, die folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Einzelkaufleute mit UE ≤ TEUR 600 und JÜ ≤ TEUR 50
2. An zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren
3. Bei Neugründung sind die Werte am ersten Abschlussstichtag maßgebend

1.2.3 Welche Pflichten ergeben sich stattdessen?

- Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG
- Auch für zivilrechtliche Pflichterfüllung

1.3 Bestandteile des Jahresabschlusses nach HGB

1.3 Bestandteile des Jahresabschlusses nach HGB

	Bilanz § 266 HGB	GuV § 275 HGB	Anhang § 285 HGB	LB § 289 HGB	OL § 325 HGB	Prüfung § 316 HGB
Alle Kaufleute nach HGB	X	X				
Kleine KapG / PershG	X	X	X		X	
Mittelgroße + Große KapG / PershG	X	X	X	X	X	X

Große KapG / PershG

- Größere Formalanforderungen und Erläuterungspflichten (Kapitalmarktorientierte KapG, d. h. „PIE-Gesellschaften“ gelten stets als große Gesellschaften)

Kapitalmarktorientierte Gesellschaften

- Kapitalflussrechnung und Eigenkapital-Veränderungsrechnung und zusätzliche Erläuterungen, wenn nicht konzerngebunden

Aktiengesellschaften

- §§ 58, 150, 152, 158, 160, 286 (KGaA) AktG

GmbH

- §§ 29-42 GmbHG

Außer: Tochtergesellschaften i. S. § 264 III HGB oder Pers. Ges. nach § 264 b HGB: Selbstbefreiung des Mutterunternehmens für ihren Abschluss

1.4 Handelsbilanzielle Vermögens- und Gewinnermittlung

- 1.4.1 Ziele, Prinzipien und Grundsätze der bilanziellen Vermögensermittlung
- 1.4.2 Übersicht zu den allgemeinen Bewertungsvorschriften des HGB
- 1.4.3 Die Bedeutung des Abschlussstichtages
- 1.4.4 Allgemeine Bewertungsgrundsätze nach § 252 Abs. 1 HGB
- 1.4.5 Leitprinzipien der allgemeinen Bewertungsgrundsätze
- 1.4.6 Leitprinzipien der allgemeinen Ausweisgrundsätze
- 1.4.7 Vermögensbilanzierung

1.4.1 Ziele, Prinzipien und Grundsätze der bilanziellen Vermögensermittlung

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Der Jahresabschluss, d. h. die bilanzielle Vermögensvermittlung, erfüllt verschiedene Funktionen:

Informationsfunktion,	Intern und extern, als Grundlage für Kontrolle, Disposition und Planung, Bilanzanalyse, Bilanzvergleich
Rechenschaftsfunktion	Intern und extern, gesetzlich und freiwillig, gegenüber Eigentümern, Gläubigern und öffentlich-rechtlichen Institutionen
Dokumentationsfunktion	Nachweis inner- und zwischenbetrieblicher Wertbewegungen, Nachweis der in der Buchführung aufgezeigten Geschäftsvorfälle
Sicherungsfunktion	Nachweis der Erhaltung und der Möglichkeit der Rückzahlung von Fremdkapital gegenüber den Gläubigern
Ermittlungsfunktion	<ul style="list-style-type: none"> • Erfolgsermittlung als Grundlage der Erfolgszurechnung und -verwendung sowie als Grundlage der Besteuerung • Vermögens- und Kapitalermittlung als Grundlage für Auseinandersetzungen, Fusionen, Vergleiche, Konkurse, usw.

1.4.1 Ziele, Prinzipien und Grundsätze der bilanziellen Vermögensermittlung; Forts.

Ansatz - Bilanzierungsfähigkeit

Aktivierungsfähigkeit

1. Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

Vorliegen eines Vermögensgegenstandes:

- Selbständige Verwertbarkeit, Verkehrsfähigkeit
- Selbständige Bewertbarkeit

2. Konkrete Aktivierungsfähigkeit

Sachliche Abgrenzung	Unterscheidung Privat-/Betriebsvermögen
Persönliche Abgrenzung	Unterscheidung zivilrechtlicher Eigentümer / wirtschaftlicher Eigentümer (Leasing, Sicherungsübereignung, Eigentumsvorbehalt)

- **Kein Aktivierungsverbot, z. B.** Vermögensgegenstand ist nicht Gegenstand eines schwebenden Geschäfts

1.4.1 Ziele, Prinzipien und Grundsätze der bilanziellen Vermögensermittlung; Forts.

Ansatz – Bilanzierungsfähigkeit; Forts.

Passivierungsfähigkeit

1. Abstrakte Passivierungsfähigkeit

„Vorliegen“ einer Schuld (Verbindlichkeiten, Rückstellungen), die am Stichtag besteht oder wirtschaftlich verursacht ist, d. h.

wirtschaftliche Belastung durch Ansprüche Dritter

+

Außen - Verpflichtung (Gewährleistungen aufgrund gesetzlicher Verpflichtung)

+

Quantifizierbarkeit

+

Selbständige Bewertbarkeit (Abgrenzbarkeit von anderen Lasten)

1.4.1 Ziele, Prinzipien und Grundsätze der bilanziellen Vermögensermittlung; Forts.

Ansatz – Bilanzierungsfähigkeit; Forts.

Passivierungsfähigkeit; Forts.

- **Ausnahmen von der abstrakten Passivierungsfähigkeit trotz fehlender Merkmale**
 - Rückstellungen für Instandhaltung (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB)
 - Passive latente Steuern (§ 274 Abs. 1 S. 1 HGB)
 - Gewährleistungen aus Kulanz (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB)

2. Konkrete Passivierungsfähigkeit

Objektiv erkennbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb, d. h. keine Privatschulden

+

kein Passivierungsverbot, z. B. Schuld darf nicht Gegenstand eines schwebenden Geschäftes sein

+

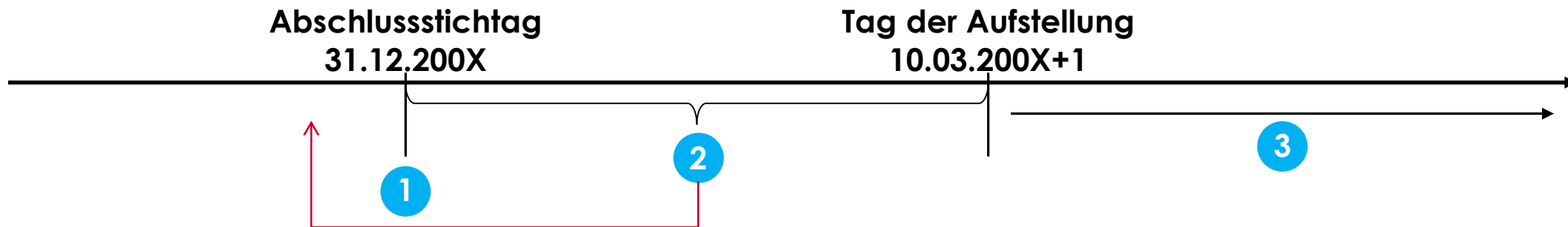
Sofern jedoch Verluste aus schwebenden Geschäften erwartet werden, müssen entsprechende Rückstellungen gebildet werden (Drohverlustrückstellungen - § 249 Abs. 1 S. 1 HGB)

1.4.2 Übersicht zu den allgemeinen Bewertungsvorschriften des HGB

Vorschriften für alle Kaufleute (unabhängig von der Rechtsform)	HGB
Allgemeine Bewertungsgrundsätze	§ 252
Wertansätze für Vermögensgegenstände und Schulden	§ 253
Bildung von Bewertungseinheiten	§ 254
Anschaffungs- und Herstellungskosten	§ 255
Bewertungsvereinfachungsverfahren	§ 256
Währungsumrechnung	§ 256a

1.4.3 Die Bedeutung des Abschlussstichtages

Grundsätze für die Bilanzierung des Vermögens und der Schulden



- 1** Maßgebender Zeitpunkt für die Bewertung ist der Abschlussstichtag. Wertbeeinflussende Tatsachen, die erst nach dem Abschlussstichtag eintreten, bleiben unberücksichtigt.
- 2** Berücksichtigung der besseren **Erkenntnis über die Verhältnisse am Abschlussstichtag**, die man nach dem Abschlussstichtag, aber vor Aufstellung des Abschlusses, erhält; Aufhellungstheorie (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), auch genannt **„Werterhellung“**.
 - Wertbeeinflussende Tatsachen **vor** Abschlussstichtag begründet
z. B. Insolvenz eines Kunden (Debitors) zum 30.11.200X, (Forderung 31.12.200X: TEUR X)
- 3** Keinen Einfluss auf die Bewertung am Abschlussstichtag haben Informationen, die man erst nach dem Tag der Aufstellung erhält, auch wenn diese die Verhältnisse am Abschlussstichtag betreffen
z. B. Insolvenz eines Kunden (Debitors) zum 01.04.200X+1, (Forderung 31.12.200X : TEUR X)

1.4.4 Allgemeine Bewertungsgrundsätze nach § 252 Abs. 1 HGB

<p>Nr. 1: Bilanzidentität</p>	<p>Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz müssen mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen.</p>
<p>Nr. 2: Unternehmensfortführung</p>	<p>Von der Fortführung der Unternehmung ist auszugehen (Going-Concern-Prinzip), sofern nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen.</p>
<p>Nr. 3: Einzelbewertung</p>	<p>Vermögensgegenstände und Schulden sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. Für bestimmte Vermögensgegenstände bestehen normative Ausnahmen, z. B. bei der Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände.</p>
<p>Nr. 4: Vorsicht</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wertaufhellung • Realisationsprinzip / Imparitätsprinzip 	<p>Alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, müssen berücksichtigt werden, auch wenn sie erst nach dem Abschlussstichtag, aber vor Bilanzerstellung bekannt geworden sind.</p> <p>Gewinne dürfen erst ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind. Verluste sind, soweit sie bis zum Abschlussstichtag, aber vor Bilanzerstellung bekannt geworden sind, zu berücksichtigen.</p>
<p>Nr. 5: Periodengerechte Abgrenzung</p>	<p>Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres sind unabhängig von der Zahlung zu berücksichtigen.</p>
<p>Nr. 6: Bewertungsstetigkeit</p>	<p>Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden sollen die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beibehalten werden.</p>

1.4.5 Leitprinzipien der allgemeinen Bewertungsgrundsätze

- **Vorsichtsprinzip, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB**
 - Ausprägung: Imparitätsprinzip, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, d. h. „Der deutsche vorsichtige Kaufmann“
 - Berücksichtigung von **Risiken und Verlusten ab Entstehung** (im Zweifel: vorzeitige Berücksichtigung)
 - Berücksichtigung von **Gewinnen erst ab Realisierung** (Berücksichtigung, erst sofern keine Unsicherheit mehr besteht)
- **Objektivierungsprinzip (in vielen Vorschriften enthalten)**
 - a) Keine Zeitwerte
 - b) Pflicht zur Bildung von Rückstellungen
 - c) Stetigkeitsgrundsatz
- **Grundsätze zur Umsetzung der Leitprinzipien:**
 - Rahmengrundsätze der Vermögensermittlung (Bewertung)
 - a) Fortführungsgrundsatz: § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB, IDW RS HFA 17, IDW PS 270
 - b) Einzelbewertungsgrundsatz: § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB
 - c) Stichtagsgrundsatz: § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB
 - d) Stetigkeitsgrundsatz: § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB (Bewertung), § 246 Abs. 3 HGB (Ansatz), IDW RS HFA 38
- **Materielle Vermögensermittlungsgrundsätze (Ansatz)**
 - a) Vollständigkeitsgebot: § 246 Abs. 1 S. 1 HGB
 - b) Realisationsprinzip: § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB
 - c) Imparitätsprinzip: § 252 Abs. 1 Nr. 4, HS 1 HGB

1.4.6 Leitprinzipien der allgemeinen Ausweisgrundsätze

Allgemeine Grundsätze für die Gliederung von Bilanz sowie GuV nach § 265 HGB

Abs. 1: Formale Bilanzkontinuität	Die Form der Gestaltung, insbesondere die Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, ist beizubehalten. Ausnahmen sind nur aufgrund besonderer Umstände möglich. Angabe und Begründung der Abweichungen im Anhang erforderlich.
Abs. 2: Vorjahresbeträge	Angabe der Vorjahresbeträge. Sofern sie nicht vergleichbar sind, Angabe mit Erläuterung im Anhang. Bei Anpassung von Vorjahresbeträgen Erläuterung im Anhang.
Abs. 3: Mitzugehörigkeit zu anderen Posten	Fällt ein Gegenstand oder eine Schuld unter mehrere Posten, so ist die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten bei dem Posten, unter dem der Ausweis erfolgt ist, zu vermerken oder im Anhang anzugeben.
Abs. 4: Mehrere Geschäftszweige	Bei mehreren Geschäftszweigen und verschiedenen Gliederungsvorschriften: Ausrichtung nach einem Geschäftszweig und Ergänzung nach dem anderen Geschäftszweig; Angabe der Ergänzung und Begründung im Anhang.
Abs. 5: Untergliederung, Erweiterungen	Eine weitere Untergliederung ist zulässig. Hinzufügung neuer Posten erlaubt, wenn ihr Inhalt nicht durch vorgeschriebene Posten gedeckt ist.
Abs. 6: Gliederung und Bezeichnung	Gliederung und Bezeichnung der mit arabischen Zahlen versehenen Posten sind zu ändern, wenn dies wegen der Besonderheiten der Gesellschaft und sofern dies zur Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses erforderlich ist.
Abs. 7: Zusammenfassungen	Die mit arabischen Zahlen versehenen Posten dürfen bei unerheblichen Beträgen oder wenn dies zur Verbesserung der Klarheit dient zusammengefasst ausgewiesen werden.
Abs. 8: Leerposten	Posten, die im Geschäftsjahr keinen Betrag aufweisen, brauchen nicht aufgeführt zu werden, sofern auch im vorhergehenden Geschäftsjahr unter diesem Posten kein Betrag ausgewiesen wurde.

1.4.6 Leitprinzipien der allgemeinen Ausweisgrundsätze; Forts.

Gliederungsvorschriften des HGB

Rechtsform	Gliederung der Bilanz	Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung
<p>EU, OHG, KG</p> <ul style="list-style-type: none"> die nicht dem PubiG unterliegen die dem PubiG unterliegen 	<p>GoB, i.V.m. § 247 HGB</p> <p>vollständiges Schema nach § 266 Abs. 2, 3 HGB i.V.m. § 265 HGB gem. § 5 Abs. 1 PubiG</p>	<p>GoB, vgl. § 242 Abs. 2 HGB, § 243 Abs. 1 HGB</p> <p>GoB oder Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren nach § 275 HGB i.V.m. § 5 PubiG</p>
<p>Kleinst KapGes / Kleine KapGes/best. PHG</p>	<p>vollständiges oder verkürztes Schema nach § 266 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2, 3 HGB / § 265 HGB</p>	<p>Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren auch mit gekürztem Schema erlaubt § 275 HGB i.V.m. § 276 HGB</p>
<p>Mittelgroße, große KapGes/best. PHG</p>	<p>vollständiges Schema nach § 266 Abs. 2, 3 HGB i.V.m. § 265 HGB</p>	<p>Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren mit vollständigem Schema § 275 HGB</p>

1.4.7 Vermögensbilanzierung

Gruppe 1: Vermögensgegenstände

- **Grundsatz:** Aktivierungspflicht, aller Vermögensgegenstände (§ 246 I HGB)
- **Ausnahmen:**
 - **Aktivierungswahlrecht:** Selbst erstellte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 248 II HGB (IAS 38.57 ff.))
 - **Aktivierungsverbot:**
 - Gründungs-, Eigenkapitalbeschaffungs- sowie Versicherungsabschlusskosten (§ 248 I Nr. 1-3 HGB)
 - Originärer Firmenwert, Umkehrschluss aus § 264 I S. 4 HGB

Gruppe 2: Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)

- Ansatzgebot (§ 250 I HGB)
- Ansatzwahlrecht (§ 250 III HGB)

Gruppe 3: „Sonstige Posten“

- **Ansatzgebot:**
 - Nicht durch EK gedeckter Fehlbetrag (§ 268 III HGB)
 - Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung (§ 246 II, 3 HGB)
- **Ansatzwahlrecht:** Aktive latente Steuern (§ 274 I HGB)

Raum für Notizen



**Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

Themenbereich 2: Praktische Vorgehensweise bei der Erstellung von Jahresabschlüssen

Gliederung

2.1 Die Vorbereitung der Abschlusserstellung (Abschlusserstellung im weiteren Sinne) (Phase 1)

2.2 Die Abschlusserstellung im engeren Sinne (Phase 2)

2.3 Praxistipps zu Effizienzsteigerung bei der Abschlusserstellung

2.1 Die Vorbereitung der Abschlusserstellung (Abschlusserstellung im weiteren Sinne)(Phase 1)

- 2.1.1 Vorbereitung der Abschlusserstellung: Planstabilisierung der Finanzbuchhaltung
- 2.1.2 Ausgangspunkt der Abschlusserstellung: Summen-Salden-Liste
- 2.1.3 Vorbereitung der Abschlusserstellung: Abstimmung der EB-Werte
- 2.1.4 Vorbereitung der Abschlusserstellung: Abstimmungsarbeiten der laufenden Buchhaltung
- 2.1.5 Unterlagen zur Vorbereitung der Erstellung des Jahresabschlusse

2.1.1 Vorbereitung der Abschlusserstellung: Planstabilisierung der Finanzbuchhaltung

Sämtliche Geschäftsvorfälle eines Unternehmens,

- die sich in **Zahlenwerten** niederschlagen,
- werden in der Finanzbuchhaltung erfasst.

Sie werden

- **chronologisch** (zeitlich) und
- **sachlich** strukturiert auf einzelnen Konten gebucht.

Dadurch erfolgt eine **Dokumentation** sämtlicher Vorgänge, die eine **Nachvollziehbarkeit** und **Überwachung** von Leistungsströmen und Eigen- und Fremdkapitalständen des Unternehmens ermöglicht.

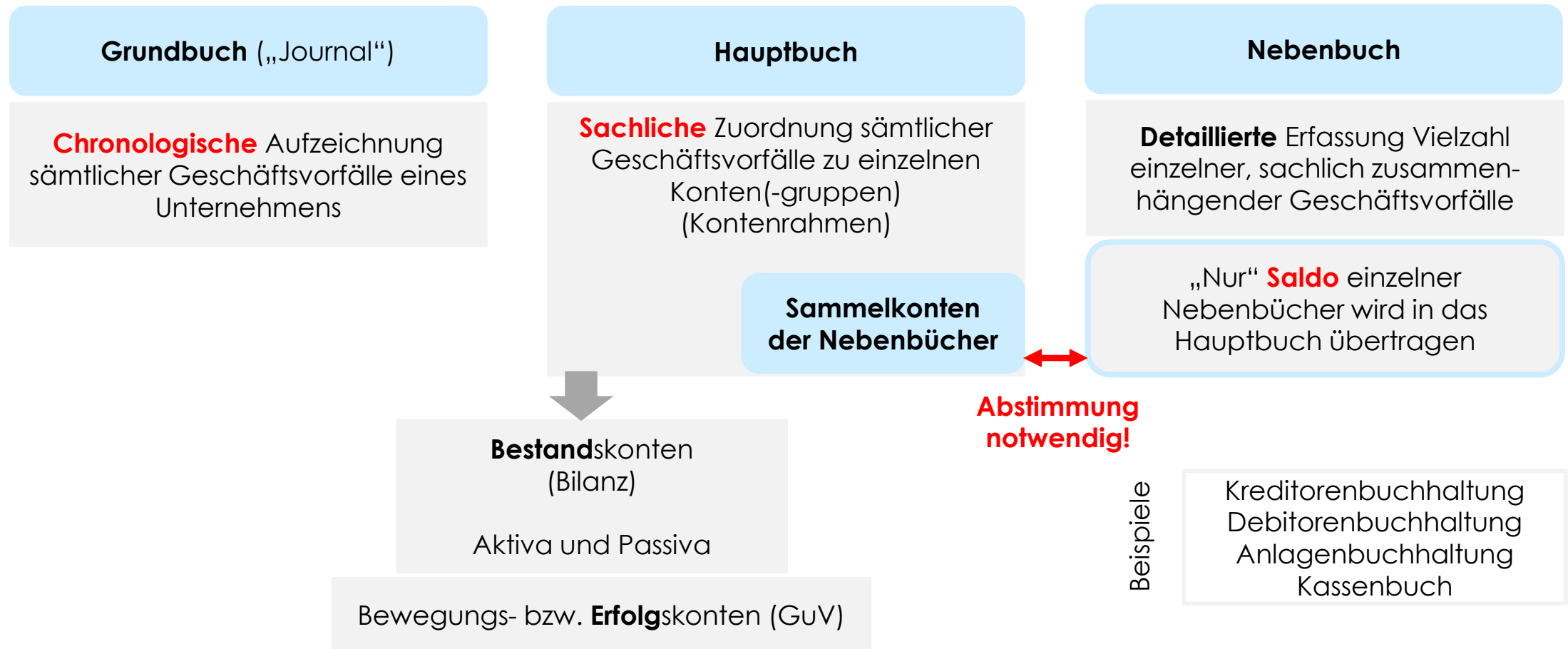
Am Ende der Rechnungsperiode werden die **Konten abgeschlossen** und eine **Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitet bzw. erstellt**.



Die Buchungen werden in **unterschiedlichen „Büchern“** der Finanzbuchhaltung **zusammengefasst**.


2.1.1 Vorbereitung der Abschlusserstellung: Planstabilisierung der Finanzbuchhaltung; Forts.

Wo landen die Geschäftsvorfälle eines Unternehmens im geschlossenen System der doppelten Buchhaltung?



2.1.2 Ausgangspunkt der Abschlusserstellung: Summen-Salden-Liste

In der Summen-Salden-Liste werden **alle Konten** der Finanzbuchhaltung erfasst unter Angabe von

- **Kontennummer**
- **Anfangssaldo** (EB-Wert)
- **Kontobewegungen** während des Jahres
 - getrennt nach Soll- und Habenbuchungen
 - während des ausgewählten Monats
 - kumuliert bis zum Ende des ausgewählten Monats
- **Endsaldo**  **So könnte eine Summen-Salden-Liste aussehen (Auszug):**

Konto	Bezeichnung	EB-Wert (+ Soll / - Haben)	Werte des Monats X		kumulierte Werte (bis Monat X)		Saldo + Soll / - Haben
			Soll	Haben	Soll	Haben	
240	Geschäftsgebäude	1.000.000					1.000.000
4400	Umsatzerlöse		500	12.090	6.000	96.290	-90.290
5200	Wareneingang		3.500		20.000	5.000	-15.000

2.1.2 Ausgangspunkt der Abschlusserstellung: **Summen-Salden-Liste**; Forts.

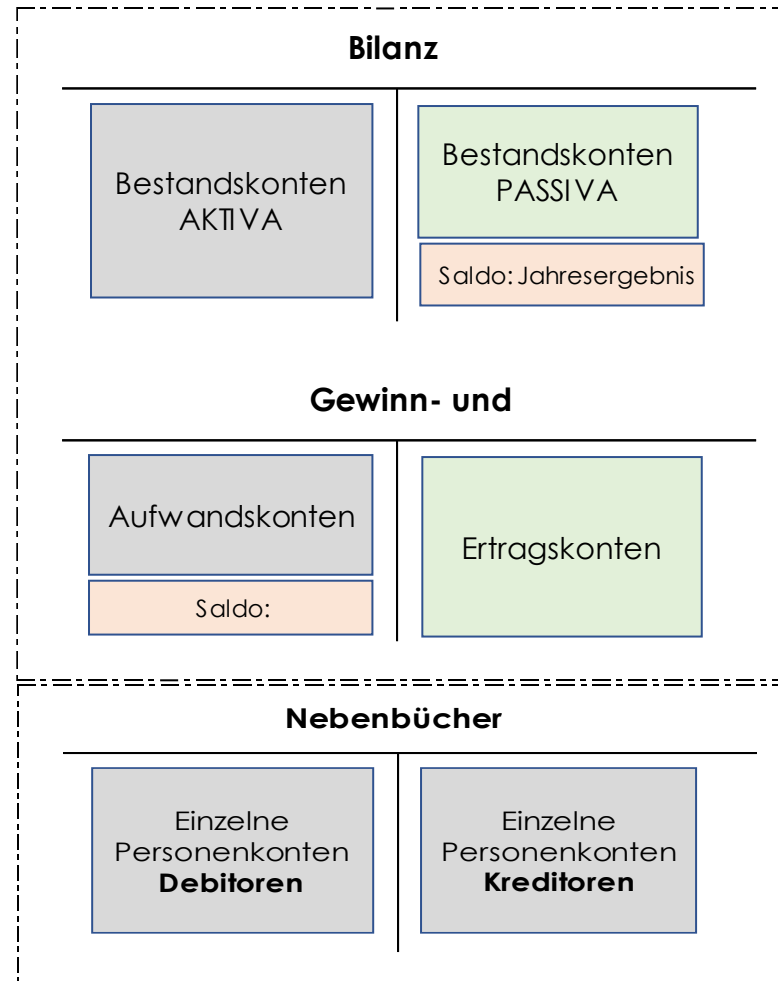
Die **Summen-Salden-Liste** ist die **Grundlage des Jahresabschlusses**

Die Gliederung einer Summen-Salden-Liste folgt einem individuellen Kontenrahmen und zeigt in der Regel folgende Struktur:

- Bestandskonten AKTIVA
- Bestandskonten PASSIVA

- Erfolgskonten GuV

- Personenkonten Kunden (Debitoren)
- Personenkonten Lieferanten (Kreditoren)



Jahresabschluss

2.1.3 Vorbereitung der Abschlusserstellung: Abstimmung der EB-Werte

Laufende Buchhaltung:

- Zwingender Beginn zum 01.01. des laufenden Jahres (sofern GJ = KJ)
- **Problem:** Abschluss zum Ende des Vorjahres liegt noch **nicht** vor
- **Eröffnungsbilanzwerte** können zum 01.01. **noch nicht eingebucht** werden → Bilanzwerte nicht aktuell
- Laufende Verbuchung der Geschäftsvorfälle notwendig
- **Kontrolle** der korrekten Verbuchung:

Abstimmung der gebuchten Vorgänge zumindest mit den

- Kontoauszügen der Bankkonten und den
- Endsalden des Kassenbuches



Einbuchung der (auch ohne Abschlusserstellung bekannten) **Eröffnungssalden der Bankkonten und Kassenbestände**



Problem: In der Summen-Salden-Liste zu Beginn der Abschlusserstellung sind die **EB-Werte, die den Schlussbilanzwerten des Vorjahres entsprechen müssen, nur unvollständig** erhalten:
Korrektur/Nachbuchung notwendig!

2.1.3 Vorbereitung der Abschlusserstellung: **Abstimmung der EB-Werte; Forts.**

Beispiel für Summen-Salden-Liste zu Beginn der Erstellungsarbeiten

	Konto	Bezeichnung	EB-Wert	kumulierte Werte		Saldo (+ Soll / - Haben)
				Soll	Haben	
Bestandskonten AKTIVA	1050	Unfertige Erzeugnisse			3.500	-3.500
	1200	Forderungen LuL	10.000	← 85.000	78.000	17.000
	1370	Durchlaufende Posten		47.985	47.985	0
	1400	Abziehbare Vorsteuer		2.490	1.100	1.390
	1460	Sonstige Forderungen	0			0
	1600	Kasse	1.200	← 18.700	19.200	700
1800	Bank	1.800	6.100	6.800	1.100	
Bestandskonten PASSIVA	2900	Gezeichnetes Kapital				0
	2930	Gesetzliche Rücklage				0
	2978	Verlustvortrag				0
	3560	Verbindlichkeiten Banken		53.200		53.200
	3800	Umsatzsteuer		2.800	13.800	-11.000
Erfolgskonten GuV	3820	Umsatzsteuerzahlungen		8.900	1.300	7.600
	3850	Sonstige Verbindlichkeiten		7.600	19.300	-11.700
	4400	Umsatzerlöse		6.000	96.290	-90.290
	4815	Bestandsveränderung		3.500		3.500
	5200	Wareneingang		20.000	5.000	15.000
Saldo- vortrags- konten	6000	Löhne und Gehälter		24.000		24.000
	6400	Sonstige Kosten		5.000		5.000
	7600	Steuern		1.000		1.000
	9000	Saldenvorträge Sachkonten	-3.000			-3.000
9008	Saldenvorträge Debitoren	-10.000			-10.000	
			0	292.275	292.275	0

Vortragswerte für Personenkonten; Bank und Kassenbestände wurden schon eingebucht

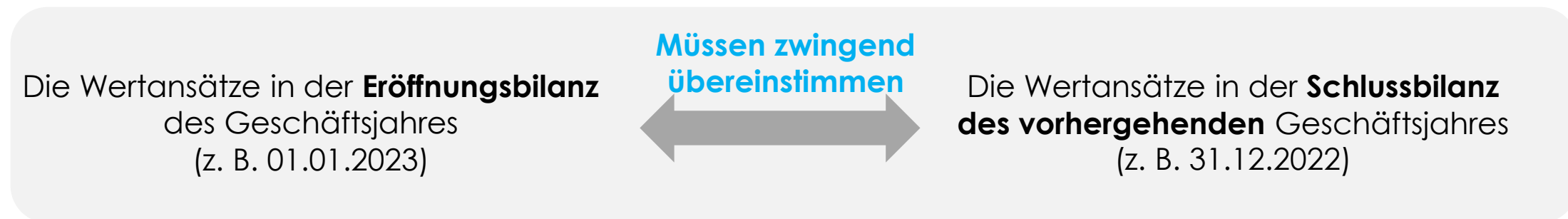
Saldo-vortragskonten = „technische Verrechnungskonten“:
Zum Ausgleich von Soll- und Habenbuchungen im Bereich der EB-Werte weisen einen Saldo auf!
Ziel sollte sein: Ausgeglichen, d. h. Saldo 0 €

2.1.3 Vorbereitung der Abschlusserstellung: Abstimmung der EB-Werte; Forts.

Vorbereitung der Abschlusserstellung: Eröffnungsbilanz

Sobald der Jahresabschluss für das Vorjahr fertig gestellt wurde, können dessen Schlussbilanzwerte als Eröffnungsbilanzwerte des laufenden Geschäftsjahres eingebucht werden.

Beachte: Grundsatz der Bilanzidentität § 252 Abs. 1 HGB



Ziel: **Vermeidung**

- der Veränderung,
- des „Verschwindens“ oder
- des Einfügens von Positionen zwischen den Jahren!



Korrekturen des Vorjahres oder **Umbuchungen**: stets nur in der Buchhaltung des **laufenden** Geschäftsjahres vornehmen!!

2.1.3 Vorbereitung der Abschlusserstellung: Abstimmung der EB-Werte; Forts. Beispiel für die Einbuchung der Eröffnungsbilanzwerte

Konto	Bezeichnung	EB-Wert	kumulierte Werte		Saldo (+ Soll / - Haben)
			Soll	Haben	
240	Geschäftsgebäude	1.000.000			1.000.000
520	Fuhrpark	180.000			180.000
650	Geschäftsausstattung	100.000			100.000
1140	Warenbestand	200.000			200.000
1050	Unfertige Erzeugnisse	14.000		3.500	10.500
1200	Forderungen LuL	10.000	85.000	78.000	17.000
1370	Durchlaufende Posten		47.985	47.985	0
1400	Abziehbare Vorsteuer		2.490	1.100	1.390
1460	Sonstige Forderungen	0			0
1600	Kasse	1.200	18.700	19.200	700
1800	Bank	1.800	6.100	6.800	1.100
2900	Gezeichnetes Kapital	-500.000			-500.000
2930	Gesetzliche Rücklage	-200.000			-200.000
2970	Gewinnvortrag	-25.000			-25.000
3560	Verbindlichkeiten Banken	-750.000	53.200		-696.800
3800	Umsatzsteuer	-12.000	2.800	13.800	-23.000
3820	Umsatzsteuerzahlungen		8.900	1.300	7.600
3501	Sonstige Verbindlichkeiten	-20.000	7.600	19.300	-31.700
					0
4400	Umsatzerlöse		6.000	96.290	-90.290
4815	Bestandsveränderung		3.500		3.500
5200	Wareneingang		20.000	5.000	15.000
6000	Löhne und Gehälter		24.000		24.000
6400	Sonstige Kosten		5.000		5.000
7600	Steuern		1.000		1.000
9000	Saldenvorträge Sachkonten	10.000			10.000
9008	Saldenvorträge Debitoren	-10.000			-10.000
		0	292.275	292.275	0

Werte in der Spalte **EB-Wert** entsprechen den Schlussbilanzwerten des vorhergehenden Geschäftsjahres

Summe der Saldovortragskonten = 0; Gegenposition der Verrechnungskonten zu den EB-Werten entspricht somit den eingebuchten EB-Werten

2.1.4 Vorbereitung der Abschlusserstellung: Abstimmungsarbeiten der laufenden Buchhaltung

Nach Einbuchung der EB-Werte:

Überprüfung der einzelnen Konten auf ihre Richtigkeit

 Erkennen von **fehlerhaften** oder **fehlenden** Buchungen

Beispiel: Konto **Mietaufwendungen**

Bei der Durchsicht des Kontos fällt auf, dass nur 10 gleiche Monatsbeträge gebucht wurden. Somit **fehlen** – sofern es nicht sachliche Gründe dafür gibt (z. B. Kündigung Mietvertrag) – noch 2 Monatsmieten, die nachzubuchen sind.

Beispiel: Konto **Gebühren**

Bei der Durchsicht des Kontos fällt auf, dass auf dem Konto, das normalerweise im Soll gebucht wird, im Haben eine Position von 10.000 € gebucht wurde. Dies ist **ungewöhnlich** und erfordert eine Ursachenforschung und ggf. Korrekturbuchung.

2.1.5 Unterlagen zur Vorbereitung der Erstellung des Jahresabschlusses

In der Praxis müssen zumindest folgende **Unterlagen bereits bei Beginn** der Erstellungsarbeiten vorliegen:

- **Jahresabschluss** des vorherigen Geschäftsjahres
- Vollständige **Auswertungen der Finanzbuchhaltung**
 - Buchungsjournale
 - Summen-Salden-Liste
 - Umsatzsteuer-Voranmeldungen
 - Fibu-Konten-Blätter
- Informationen aus den **Nebenbuchhaltungen**
 - Debitoren und Kreditoren: Salden- und Offene-Posten-Listen; Personenkonten
 - Kassenbuch
 - Lohnauswertungen der Personalabteilung
- **Belegordner**
 - Kasse/Banken
 - Eingangs- und Ausgangsrechnungen
- **Inventurauswertung**
- **Anlagenbuchhaltung** (inkl. Belege)
- Steuererklärungen/**Steuerbescheide** der zurückliegenden 3 Jahre

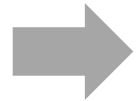
2.2 Die Abschlusserstellung im engeren Sinne (Phase 2)

- 2.2.1 Beginn der Erstellung des Jahresabschlusses
- 2.2.2 Der Prozess der Abschlusserstellung
- 2.2.3 Wie und wo beschaffe ich die erforderlichen Informationen?
- 2.2.4 Notwendige Unterlagen für die Erstellung des Jahresabschlusses

2.2 Die Abschlusserstellung im engeren Sinne (Phase 1)

2.2.1 Beginn der Erstellung des Jahresabschlusses

Zwischenstand/Ausgangspunkt: Die Durchsicht und Bereinigung der einzelnen Fibu-Konten ist erfolgt.
Entwicklung der korrekten Beträge für die **einzelnen Positionen der Aktiva und Passiva zum Ende des Geschäftsjahres:**



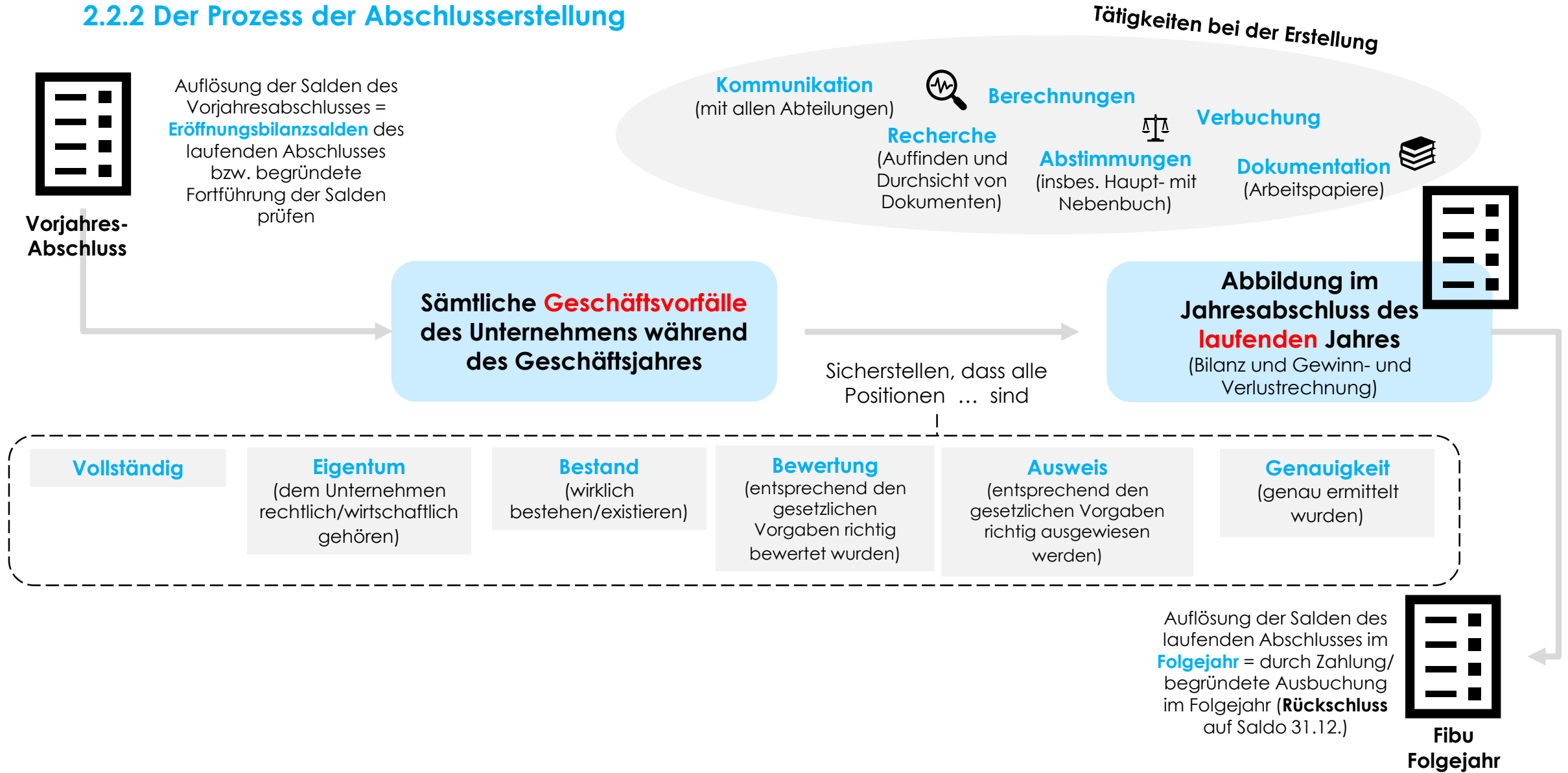
Ausgehend von den korrekten Vortragswerten:

- **Durchsicht** der **Buchungen** bei den Positionen während des Geschäftsjahres
- Überprüfung der dazu gehörigen **Belege** (vollständig, richtig, etc.)
- Recherche hinsichtlich der Notwendigkeit **zusätzlicher Sachverhalte**, die zusätzlich bei der Position zu berücksichtigen sind (u. a. Nachfrage bei Fachabteilungen notwendig)
- Vornahme entsprechender **Berechnungen und Buchungen**
- Ablage zugrunde liegender **Nachweise**



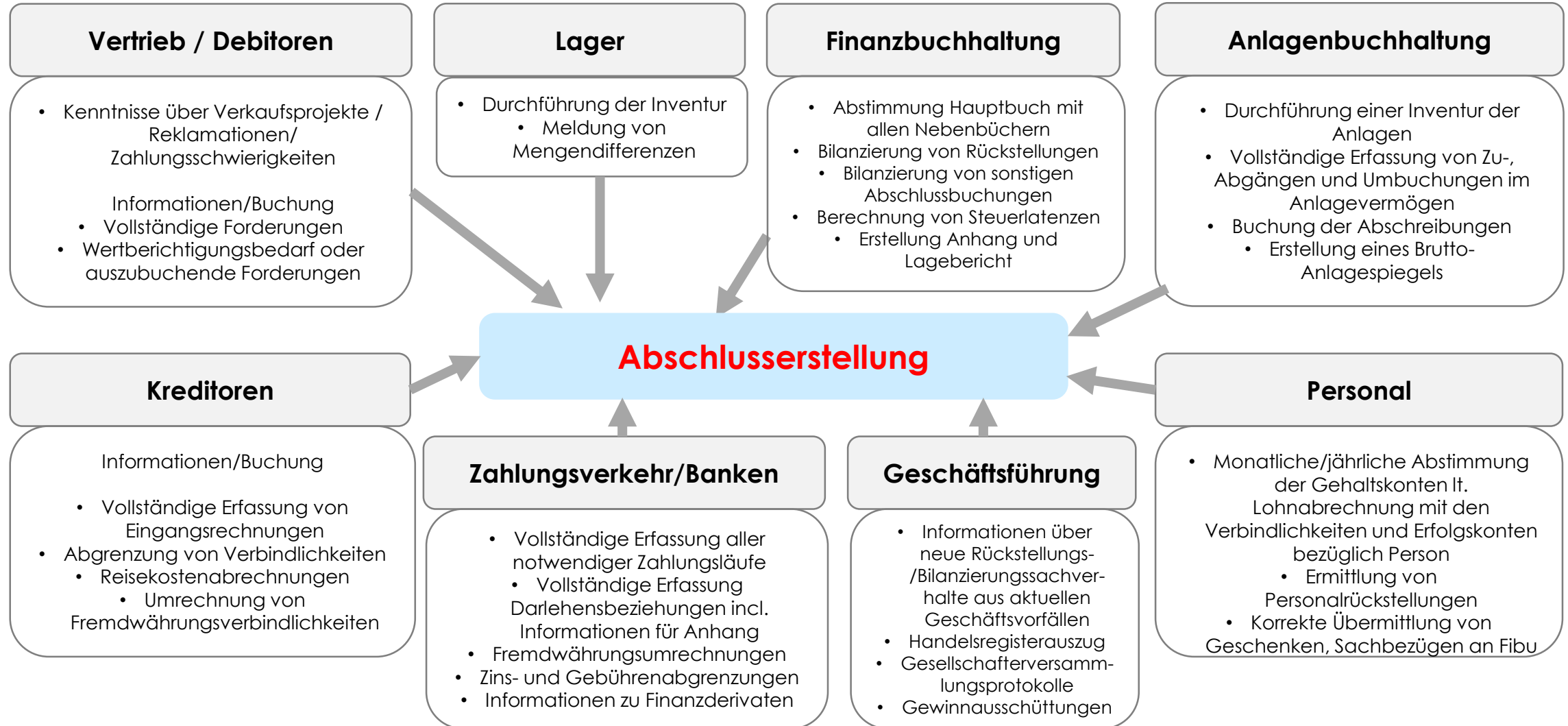
Fachwissen – Kommunikation – Dokumentation!!!

2.2.2 Der Prozess der Abschlusserstellung



2.2.3 Wie und wo beschaffe ich die erforderlichen Informationen?

(Exemplarische Darstellung)



2.2.4 Notwendige Unterlagen für die Erstellung des Jahresabschlusses

Exemplarisch müssen somit folgende **Unterlagen für die eigentlichen Abschlussarbeiten** vorliegen:

- a. Pensionsgutachten
- b. Aktivwert Rückdeckungsversicherung
- c. Darlehensauszüge
- d. Neue Darlehensverträge
- e. Änderungen Gesellschaftsvertrag
- f. Neue Miet-, Pacht- und Leasingverträge
- g. Kaufverträge, z. B. für Grundstücke, Maschinen, etc.
- h. Verträge mit nahestehenden Personen
- i. (Neue) Tantiemevereinbarungen
- j. Steuer- und Spendenbescheinigungen
- k. Ggf. Saldenbestätigungen
- l. Informationen über Inkasso-Sachverhalte / Mahnverfahren / Pfändungen - Wertberichtigungsbedarf bei Forderungen
- m. Unterlagen für Bewertungsabschläge beim Vorratsvermögen
- n. Unterlagen für Grad der Fertigstellung und Bewertung von unfertigen Erzeugnissen/Leistungen
- o. Unterlagen zur Dokumentation von Rückstellungen
- p. u.v.m.

2.3 Praxistipps zur Effizienzsteigerung bei der Abschlusserstellung

- 2.3.1 Warum ist die Wahrung der Effizienz bei der Abschlusserstellung von besonderer Bedeutung?
- 2.3.2 Beispiel für den zeitlichen Ablauf einer Abschlusserstellung
- 2.3.3 Ideen und Maßnahmen zur Effizienzsteigerung

2.3 Praxistipps zur Effizienzsteigerung bei der Abschlusserstellung

2.3.1 Warum ist die Wahrung der Effizienz bei der Abschlusserstellung von besonderer Bedeutung?

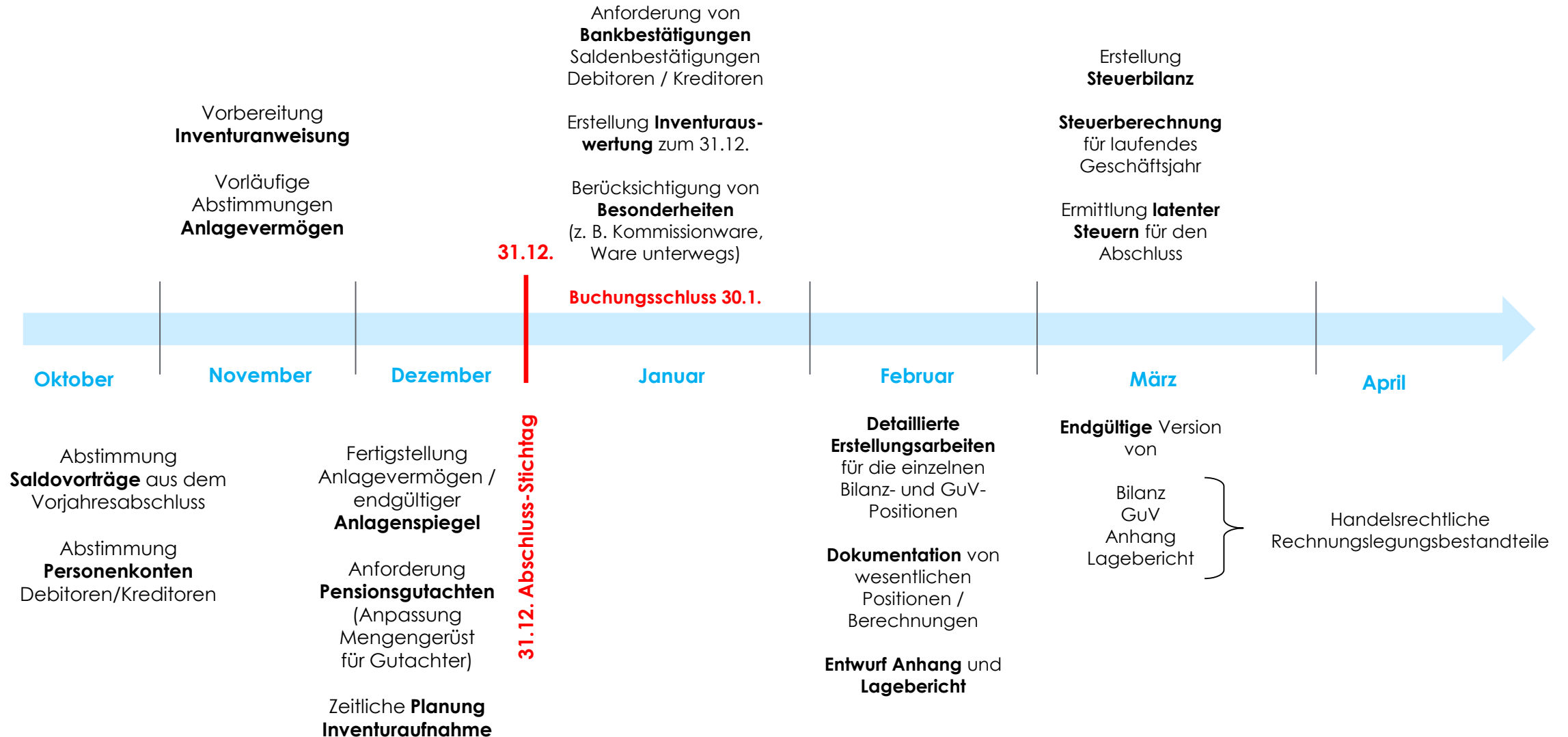
Problematik bei der Abschlusserstellung in der Praxis

- **Erfassung sämtlicher** für die Erstellung des Abschlusses relevanten **Informationen** (hoher Qualitätsanspruch)
- Begrenzte **Mitarbeiterkapazitäten**
- **Zeitliche Vorgaben** für Beendigung der Abschlussarbeiten (Termindruck)
- Sofern Erstellung durch externen Dienstleister, ggf. **Kostendruck**

➔ **Ziel:** **Rechtzeitige** und **korrekte** Beendigung der Erstellungsarbeiten und Vorlage eines Jahresabschlusses, der den Vorschriften des HGB entspricht

➔ **Möglichst effizientes Vorgehen bei der Jahresabschlusserstellung notwendig**
Lösungsansatz: **Qualifizierte PLANUNG** des Abschlusserstellungsprozesses
Es bestehen folgende Rahmenbedingungen für die Auftragsdurchführung.

2.3.2 Beispiel für den zeitlichen Ablauf einer Abschlusserstellung



2.3.3 Ideen und Maßnahmen zur Effizienzsteigerung



Schalten Sie Ihr Handy aus 😊
Fokussierung und Effizienz ↑

1. Vorgabe von Kontierungsrichtlinien

Sicherstellen, dass **vergleichbare Sachverhalte** von unterschiedlichen Mitarbeitern identisch verbucht werden; hierdurch wird die Vereinheitlichung Buchungssystematik sichergestellt und Fehlbuchungen vermieden.

2. Regelmäßig wiederkehrende unterjährige Abstimmung der Fibu- und Personenkonten

Vor allem bei **Personenkonten** für Debitoren und Kreditoren gibt es keine fortlaufende Abstimmung wie bei einem Bankkonto mit dem externen Kontoauszug.

So bleiben ausstehende Positionen aus Preisnachlässen, Kleindifferenzen unbemerkt und können sich zum Jahresende zu einem umfangreichen Abstimmungsaufwand aufsummieren. Deshalb sollten ausstehende Positionen stets regelmäßig monatlich abgestimmt und bereinigt werden.

3. Frühzeitige Anforderung ausstehender Belege

Oft lassen Tätigkeitsnachweise, Kassenbelege oder Reisekostenabrechnungen lange auf sich warten. Hier sollte eine **rechtzeitige** Anforderung mit **restriktiver Terminierung des Rücklaufs** erfolgen.

2.3.3 Ideen und Maßnahmen zur Effizienzsteigerung; Forts.

4. Verwendung Checklisten, Fragebögen für Informationsbeschaffung

Sicherstellen, dass die für den Abschluss notwendigen Informationen rechtzeitig und vollständig verfügbar sind, bietet sich die **frühzeitige Versendung** von Checklisten und Fragebögen an die unterschiedlichen Fachabteilungen mit der Angabe eines verpflichtenden Rückgabetermins an.

5. Zeitliches Vorziehen von Erstellungsarbeiten

Insbesondere die Bearbeitung von **Nebenbuchhaltungen** sollte möglichst zeitnah zum Abschlussstichtag erfolgen (z. B. Anlagen-, Lohn- und Gehalts-, Lager-, Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung).

6. Strukturierte Ablage der Jahresabschlussunterlagen


Hier empfiehlt sich für die laufenden Abschlussdokumente die Orientierung am **Gliederungsschema der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung** zuzüglich Anhang und ggf. Lagebericht. Grundlegende Informationen über rechtliche und wirtschaftliche Verhältnisse (z. B. Gesellschaftsvertrag, Handelsregisterauszüge, Miet-, Leasing-, Darlehens-, Ergebnisabführungsverträge) sollten in einer **separaten Dauerakte** abgelegt werden.

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 2/1:** „Vorzubereitende Unterlagen für die Abschlusserstellung“
- **Praxishilfe 2/2:** „Bereitstellung von Unterlagen für die Abschlusserstellung“
- **Praxishilfe 2/3:** „Gliederung der Dauerakte“
- **Praxishilfe 2/4:** „Aufstellung / Erstellung eines Jahresabschlusses“

Raum für Notizen



**Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

Themenbereich 3: Bilanzierung immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagevermögen

Gliederung

3.1 Zurechnungskriterien in der Handelsbilanz

3.2 Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften

3.3 Immaterielle Vermögensgegenstände

3.4 Sachanlagevermögen

3.5 Exkurs: Leasing

3.6 Anlagenspiegel und Anhang

3.1 Zurechnungskriterien in der Handelsbilanz

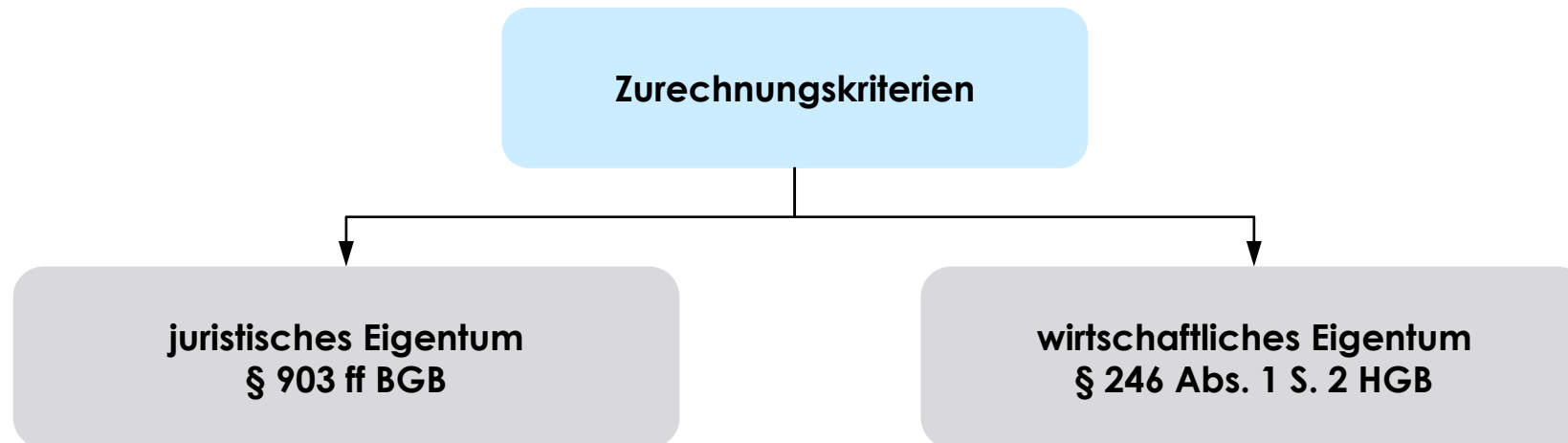
3.1 Zurechnungskriterien in der Handelsbilanz

§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB:

„Der Kaufmann hat ... für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss aufzustellen.“

Zentrale Fragestellung:

Aber wann kann ein Kaufmann einen Vermögensgegenstand als **sein** Vermögen bilanzieren?



3.1 Zurechnungskriterien in der Handelsbilanz; Forts.

a. Grundsatz

Gesetzliche Fixierung der Bilanzierung nach dem „wirtschaftlichen Eigentum“ (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB)

b. Definition: „Wirtschaftliches Eigentum“

Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer die tatsächliche Herrschaft (Besitz) über einen Vermögensgegenstand in der Weise ausübt, dass dadurch der nach bürgerlichem Recht berechnigte (juristische Eigentümer) auf Dauer von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand rechtlich oder wirtschaftlich ausgeschlossen werden kann.

Zu Einzelfragen bezüglich des Übergangs von wirtschaftlichem Eigentum und zur Gewinnrealisierung nach HGB siehe auch IDW RS HFA 13 n. F.

c. Anwendungsfälle

- **Normalfall:** Juristisches Eigentum = Wirtschaftliches Eigentum
Beispiel: Kauf einer Maschinenanlage
- **Ausnahmefall:** Juristisches Eigentum \neq Wirtschaftliches Eigentum
Beispiele:
 - Leasing von Maschinenanlagen
 - Sicherungsübereignung von Maschinenanlagen

3.2 Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften

3.2.1 Ansatzvorschriften

3.2.2 Bewertungsvorschriften

3.2.3 Ausweis- bzw. Gliederungsvorschriften

3.2 Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften

3.2.1 Ansatzvorschriften

Anlagevermögen

= Vermögensgegenstände, die bestimmt sind,
dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen
(§ 247 Abs. 2 HGB)

3.2.2 Bewertungsvorschriften

a. Erst- bzw. Zugangsbewertung

§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB (Anschaffungskostenprinzip):

*„Vermögensgegenstände sind **höchstens** mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Abschreibungen nach den Absätzen 3 bis 5, anzusetzen.“*

3.2.2 Bewertungsvorschriften; Forts.

a. Erst- bzw. Zugangsbewertung

Definition der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten:

- Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB
- Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB

Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit durch die Produktion veranlasst, sind auch Pflichtbestandteile der Herstellungskosten

- Herstellungskosten der selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände nach § 255 Abs. 2a HGB

b. Folgebewertung

§ 253 Abs. 3 u. 5 HGB:

- Planmäßige Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer
- Außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert nur noch bei dauernder Wertminderung (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB)

Ausnahme: Finanzanlagevermögen – wie bisher – außerplanmäßige Abschreibungen auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung zulässig

- Generelles Wertaufholungsgebot (§ 253 Abs. 5 HGB)

Ausnahme: entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert

3.2.2 Bewertungsvorschriften; Forts.

b. Folgebewertung; Forts.

Zu Planmäßige Abschreibungen

- Abschreibungsmethoden: i. d. R. linear oder degressiv, nach Inanspruchnahme oder Sofortabschreibung bei geringwertigen Anlagegütern
- Im Jahr des **Zu- oder Abgangs** grundsätzlich taggenaue Abschreibung anteilig für den Zeitraum ab Zugang bzw. bis Abgang.

Aber: Rundung auf volle Monate bei Zu- bzw. Abgang ist nicht zu beanstanden und wird in der Praxis auch meist so angewendet.

3.2.2 Bewertungsvorschriften; Forts.

b. Folgebewertung; Forts.

zu Außerplanmäßige Abschreibungen

Maßgebliche Märkte zur Bestimmung der Zeitwerte

Absatzmarkt

Bei zur Veräußerung gehaltenen Vermögensgegenständen

- Unfertige / Fertige Erzeugnisse
- Überbestände an Rohstoffen

Beschaffungsmarkt

Bei **nicht** zur Veräußerung gehaltenen Vermögensgegenständen

- **Anlagevermögen**
- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
- Fremdbezogene unfertige / fertige Erzeugnisse

Doppelter Markt

Sonstige Vermögensgegenstände
- Handelsware

3.2.3 Ausweis- bzw. Gliederungsvorschriften

a. Grundstruktur Gliederung (§ 266 Abs. 2 Buchst. A. I. und II.)

„A. Anlagevermögen

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

1. *Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte*
2. *entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten*
3. *Geschäfts- oder Firmenwert*
4. *geleistete Anzahlungen*

II. Sachanlagen

1. *Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken*
2. *technische Anlagen und Maschinen*
3. *andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung*
4. *geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“*

3.2.3 Ausweis- bzw. Gliederungsvorschriften; Forts.

b. Größenabhängige Erleichterungen

Wie ist die Bilanz (d. h. Vermögensverzeichnis zum Stichtag) aufzubauen und zu gliedern?

Große und mittelgroße Gesellschaften: § 266 Abs. 1 Satz 2 HGB

→ Keine Verkürzungsmöglichkeiten

Kleine Gesellschaften: § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB

→ Verkürzte Bilanz: Nur die Posten, die in § 266 Abs. 2, 3 HGB mit Buchstaben bzw. römischen Zahlen bezeichnet sind

Kleinstkapitalgesellschaften: § 266 Abs. 1 Satz 4 HGB

→ Verkürzte Bilanz: Nur die Posten, die in § 266 Abs. 2, 3 HGB mit Buchstaben bezeichnet sind

3.3 Immaterielle Vermögensgegenstände

- 3.3.1 Grundstruktur Gliederung
- 3.3.2 Bilanzierung und Bewertung
- 3.3.3 Spezialvorschriften: Bilanzierung von Software (IDW RS HFA 11)
- 3.3.4 Spezialvorschriften: Geschäfts- oder Firmenwert
- 3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

3.3 Immaterielle Vermögensgegenstände

3.3.1 Grundstruktur Gliederung

A. Anlagevermögen

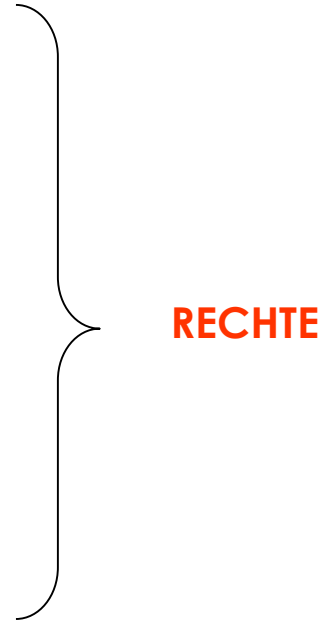
I. Immaterielle Vermögensgegenstände

1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte
2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
3. Geschäfts- oder Firmenwert
4. Geleistete Anzahlungen

3.3.1 Grundstruktur Gliederung; Forts.

Zu den „Konzessionen“ und „gewerblichen Schutzrechten“ zählen:

- Konzessionen
- Patente
- Lizenzen
- Urheberrechte
- Verlagsrechte
- Geschmacksmuster
- Gebrauchsmuster
- Handelsmarken
- Warenzeichen



3.3.1 Grundstruktur Gliederung; Forts.

Ferner gehören hierzu „ähnliche Rechte“, wie z. B.:

- Kontingente
- Nutzungsrechte
- Nießbrauchsrechte
- Belieferungsrechte
- Vertriebsrechte
- Wegerechte
- Optionsrechte zum Beteiligungs- und Aktienerwerb

RECHTSPOSITIONEN

Sowie die „ähnlichen Werte“. Diese sind z. B.:

- Know-how
- Rezepte
- Kundenkarteien
- ungeschützte Erfindungen

WIRTSCHAFTLICHE WERTE

3.3.2 Bilanzierung und Bewertung

a. Ansatzvorschriften (weitergehende Vorschriften)

Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände:

- Aktivierungspflicht gemäß § 246 Abs. 1 HGB
- z. B. entgeltlicher Erwerb eines Patents

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände:

- Aktivierungswahlrecht gemäß § 248 Abs. 2 HGB
 - Ausnahme: Aktivierungs**verbot** für Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände, § 248 Abs. 2 S. 1 HGB
- z. B. selbstgeschriebene Software

3.3.2 Bilanzierung und Bewertung; Forts.

b. Aktivierungsvoraussetzungen (weitergehende Vorschriften)

1. Identifizierbarkeit
 - selbstständig verwertbar
 - innewohnendes Nutzungspotential ist von anderen Ressourcen abgrenzbar
 - Nutzungspotential kann auf andere Wirtschaftssubjekte übertragen werden
2. In Verfügungsmacht des Unternehmens: rechtlich durchsetzbarer und abgrenzbarer Anspruch
3. Zuverlässig bewertbar
4. Wahrscheinlichkeit, dass zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt

3.3.2 Bilanzierung und Bewertung; Forts.

c. Bewertungsgrundsätze (weitergehende Vorschriften)

- **Zugangsbewertung:**
Grundsatz: § 253 Abs. 1 HGB → Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten
Ausnahme: Geschäfts- und Firmenwert
Bewertung: Differenz aus Kaufpreis und zu aktivierenden Vermögensgegenständen (Saldogröße)
- **Folgebewertung:**
 - Planmäßige Abschreibungen
 - Methoden: lineare Abschreibung über Nutzungsdauer
 - Nutzungsdauer: betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer lt. Plan
 - Außerplanmäßige Abschreibungen
nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB bei voraussichtlicher dauernder Wertminderung
 - Zuschreibungsgebot
gemäß § 253 Abs. 5 HGB

3.3.2 Bilanzierung und Bewertung; Forts.

c. Bewertungsgrundsätze (weitergehende Vorschriften); Forts.

- Zu Zuschreibungsgebot:

Grundsatz:

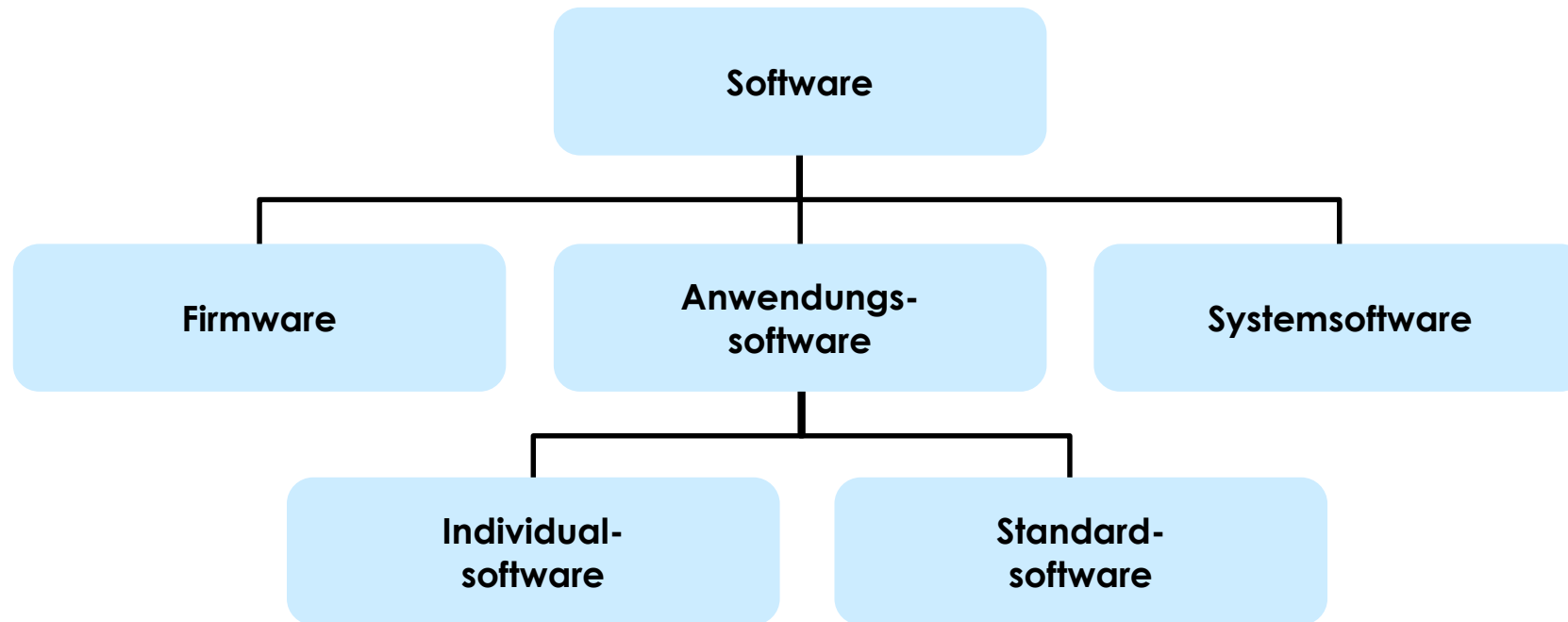
Gem. § 253 Abs. 5 HGB darf ein niedrigerer Wertansatz nach einer außerplanmäßigen Abschreibung **nicht** beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen.

Ausnahme:

Ein niedrigerer Wertansatz eines **entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes** ist beizubehalten.

3.3.3 Spezialvorschriften: Bilanzierung von Software (IDW RS HFA 11)

Softwareprodukte sind auch immaterielle Vermögensgegenstände, für die jedoch weitergehende fachliche Vorgaben bestehen:

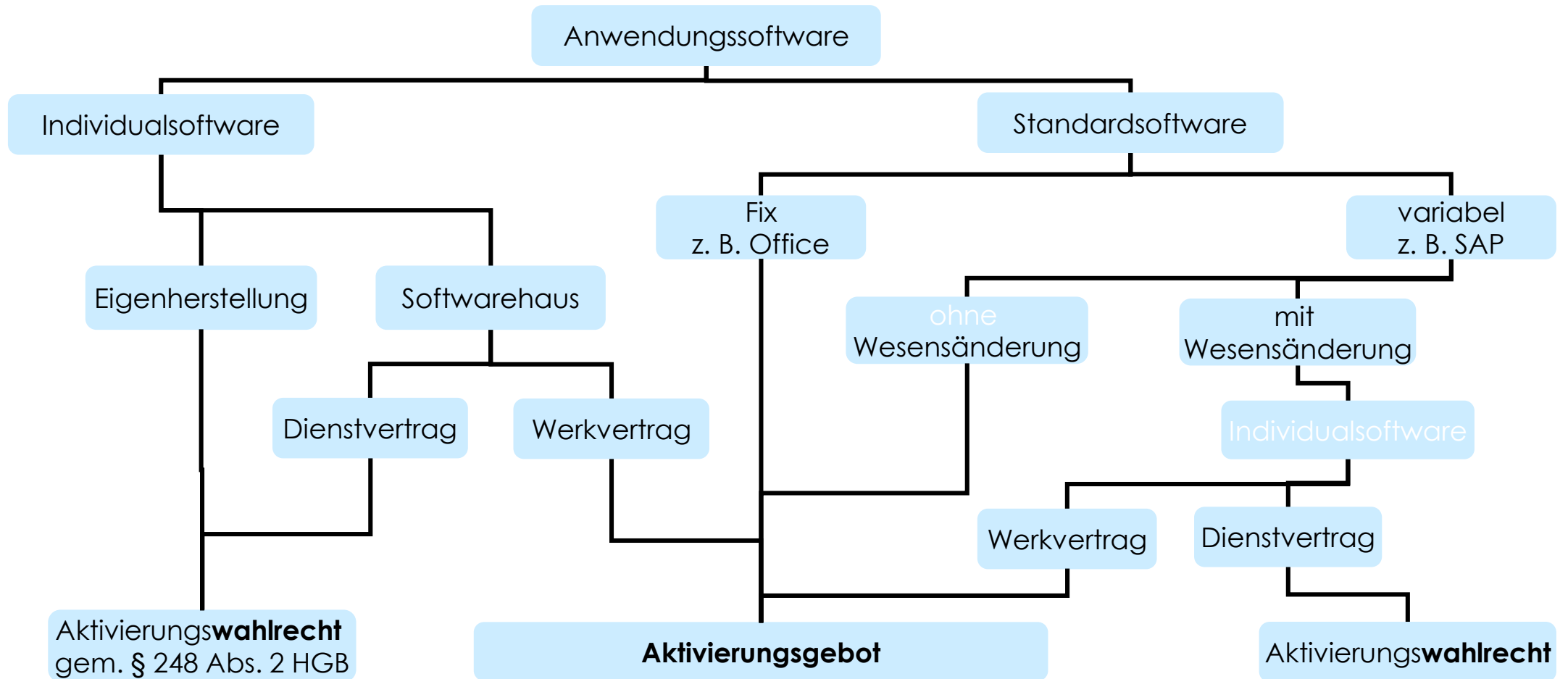


(Quelle: IDW RS HFA 11, Tz. 3)

3.3.3 Spezialvorschriften: Bilanzierung von Software (IDW RS HFA 11); Forts.

- 1.1 Inhalt und Umfang der Überarbeitung des IDW RS HFA 11 n. F.
- 1.2 Erstanwendungszeitpunkt
- 1.3 Wesentliche Änderungen auf einen Blick
- 1.4 Klassifizierung von Software und deren Einstufung als materieller oder immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens
- 1.5 Anschaffung oder Herstellung von Anwendungssoftware
- 1.6 Modifikationsaufwendungen
- 1.7 Aufwendungen für sonstige Anpassungen
- 1.8 Umfang der Anschaffungskosten
- 1.9 Bewertung entgeltlich erworbener Software zum Abschlussstichtag

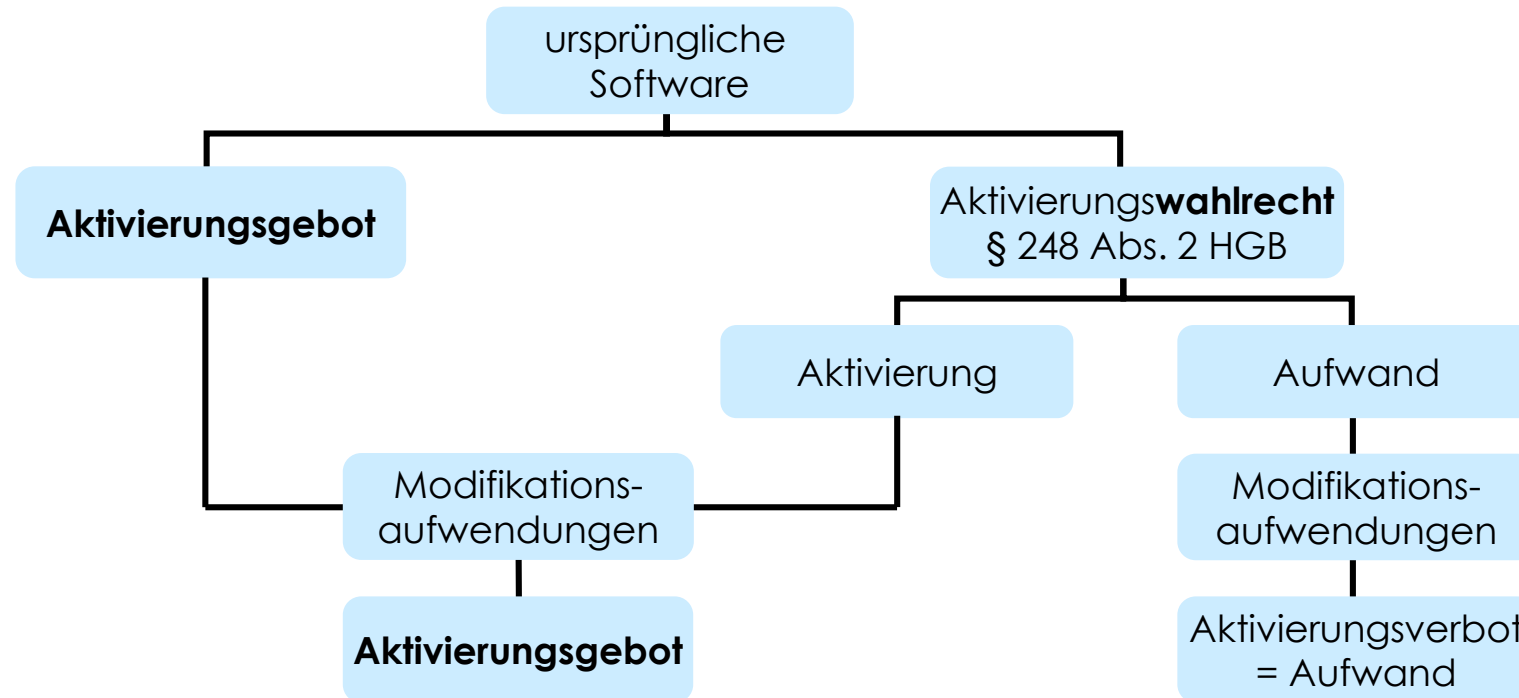
3.3.3 Spezialvorschriften: Bilanzierung von Software (IDW RS HFA 11); Forts.



3.3.3 Spezialvorschriften: Bilanzierung von Software (IDW RS HFA 11); Forts.

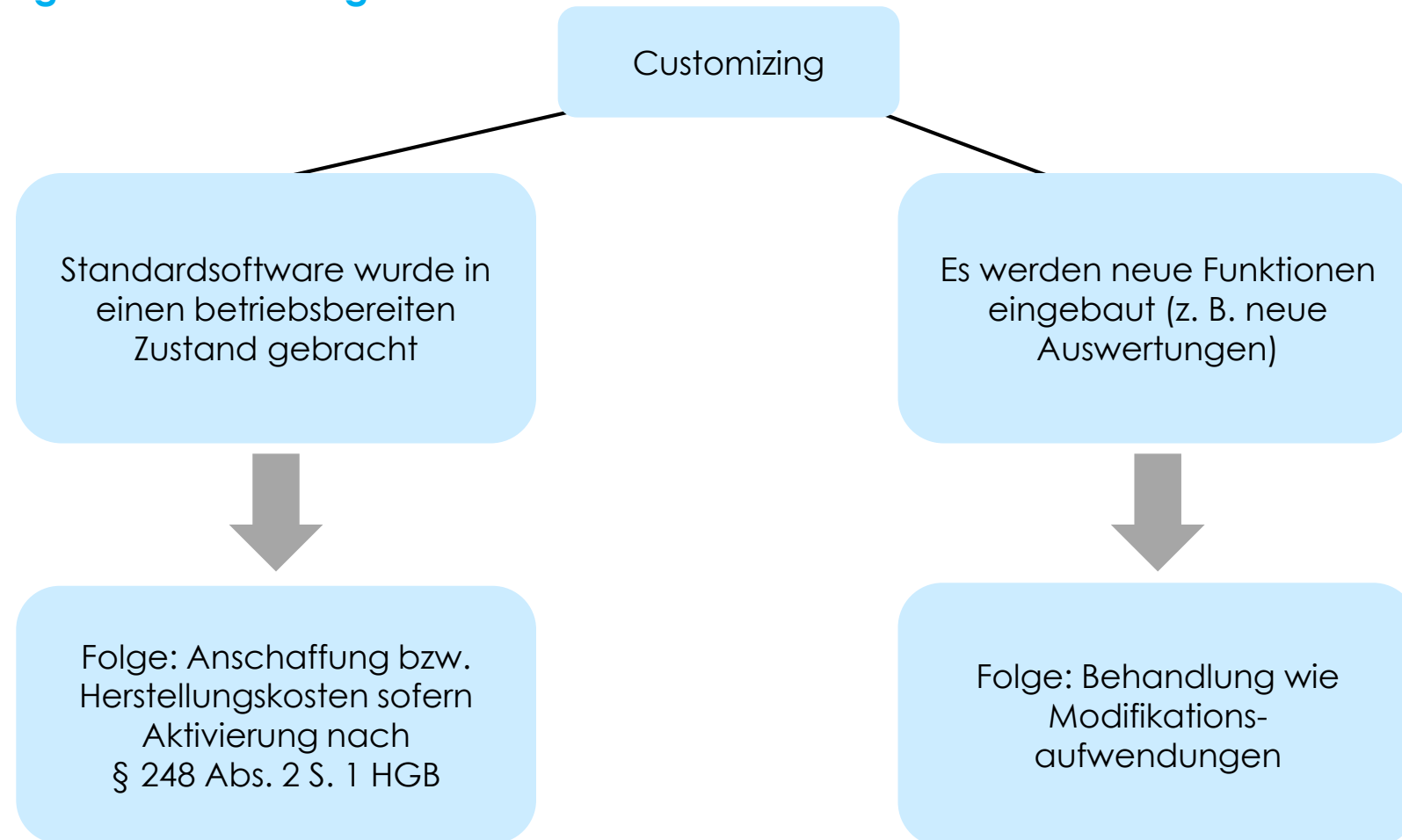
a. Behandlung von Modifikationsaufwendungen

Aufgrund des Grundsatzes der **Ansatzstetigkeit** ist für die bilanzielle Behandlung der **Modifikationsaufwendungen** die **bilanzielle Behandlung der Aufwendungen** für den Erwerb **der ursprünglichen Software entscheidend**. Irrelevant ist nach Tz. 16 des IDW RS HFA 11 n. F., wer das Herstellungsrisiko trägt.

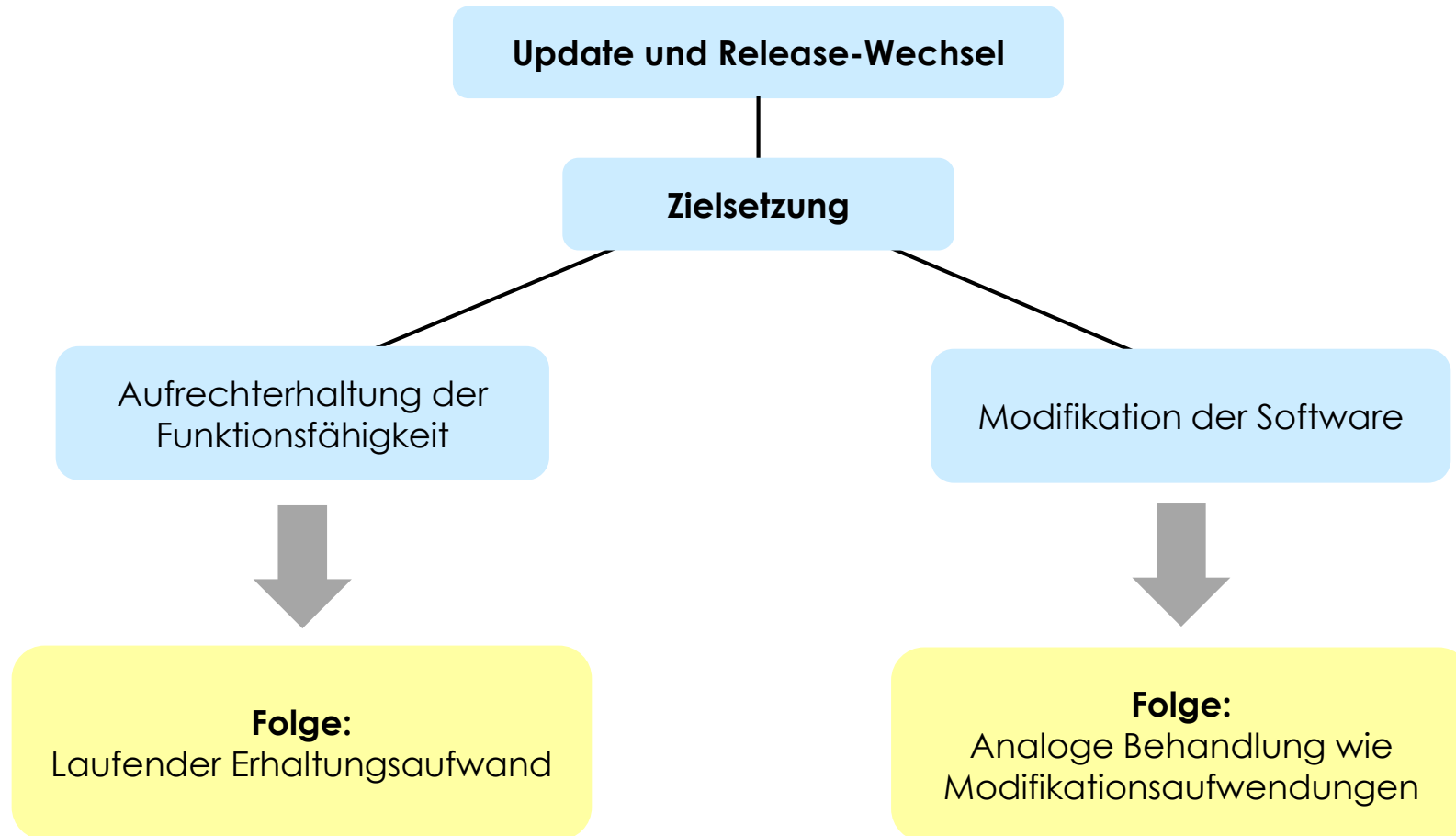


3.3.3 Spezialvorschriften: Bilanzierung von Software (IDW RS HFA 11); Forts.

b. Behandlung von Customizing



3.3.3 Spezialvorschriften: Bilanzierung von Software (IDW RS HFA 11); Forts.
c. Behandlung von Update und Release-Wechseln



3.3.4 Spezialvorschriften: Geschäfts- oder Firmenwert

- **Aktivierungspflicht:**
Pflicht zur Aktivierung eines entgeltlich erworbenen (sog. derivative) Geschäfts- oder Firmenwertes als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB)
- **Abschreibung:**
Abschreibung nach den allgemeinen Abschreibungsregeln gem. § 253 Abs. 3 HGB über die planmäßige Nutzungsdauer, sofern verlässlich schätzbar.
Sonst: Typisierte Nutzungsdauer von 10 Jahren in Ausnahmefällen (eingeführt durch BilRUG, gilt für Zugänge nach dem 31.12.2015)
- **Anhangangabepflicht:**
Nach § 285 Nr. 13 HGB eine „Erläuterung des Zeitraums, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird.“
- **Sonderregel zur Bewertung:**
Pflicht zur Beibehaltung eines niedrigeren Wertansatzes nach außerplanmäßiger Abschreibung gem. § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB
- **ABER:**
Für den selbst geschaffenen (sog. originäre) Geschäfts- oder Firmenwert besteht (weiterhin) ein Aktivierungs**verbot**

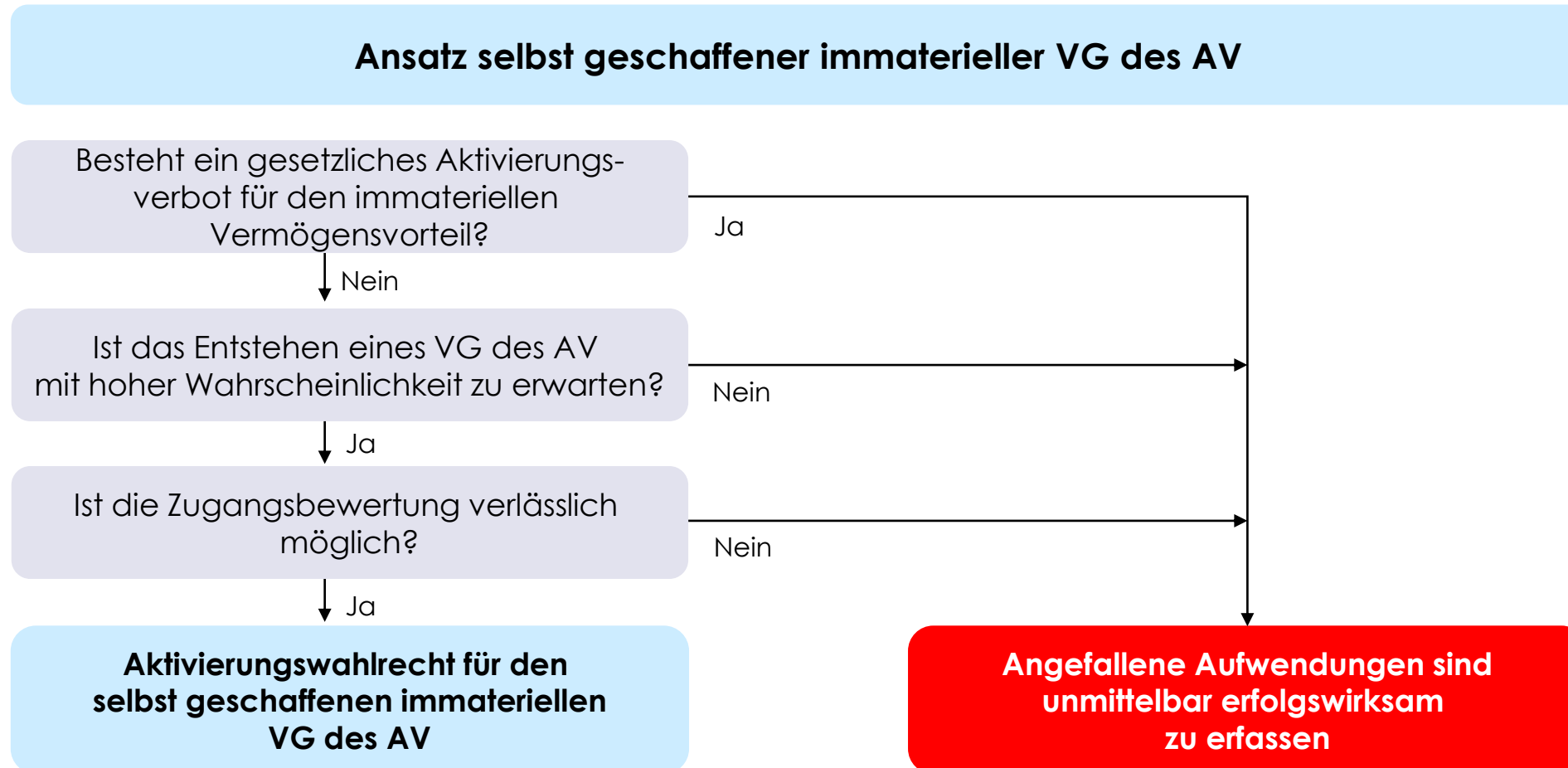
3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

Zusammenfassende Übersicht:

Aktivierung selbst geschaffener immaterieller VG des AV			
Ansatz	Bewertung	Ausweis / Anhang	Gläubigerschutz
<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierungswahlrecht • Ausgenommen sind selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens <p>§ 248 Abs. 2 HGB</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Zugangsbewertung <ul style="list-style-type: none"> – In der Entwicklungsphase anfallende HK – keine Aktivierung von Forschungskosten <p>§ 255 Abs. 2a i. V. m. Abs. 2, 3 HGB</p> <ul style="list-style-type: none"> • Folgebewertung nach den allgemeinen Grundsätzen <p>§ 253 Abs. 3 HGB</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Besonderer Ausweis als erster Posten des immateriellen AV <p>§ 266 Abs. 2 A.I HGB</p> <ul style="list-style-type: none"> • Angabepflichten <ul style="list-style-type: none"> – Gesamtbetrag der angefallenen F&E-Kosten – auf selbst geschaffene immaterielle VG des AV entfallender Betrag <p>§ 285 Nr. 22 HGB</p>	<p>Ausschüttungs- und Abführungssperre bei KapG bzw. AktG für den in der Bilanz insgesamt angesetzten Betrag abzüglich dafür gebildeter passiver latenter Steuern</p> <p>§ 268 Abs. 8 HGB, § 301 AktG</p>

3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände; Forts.

Prüfungsschema zur Beurteilung der Aktivierungsfähigkeit:



3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände; Forts.

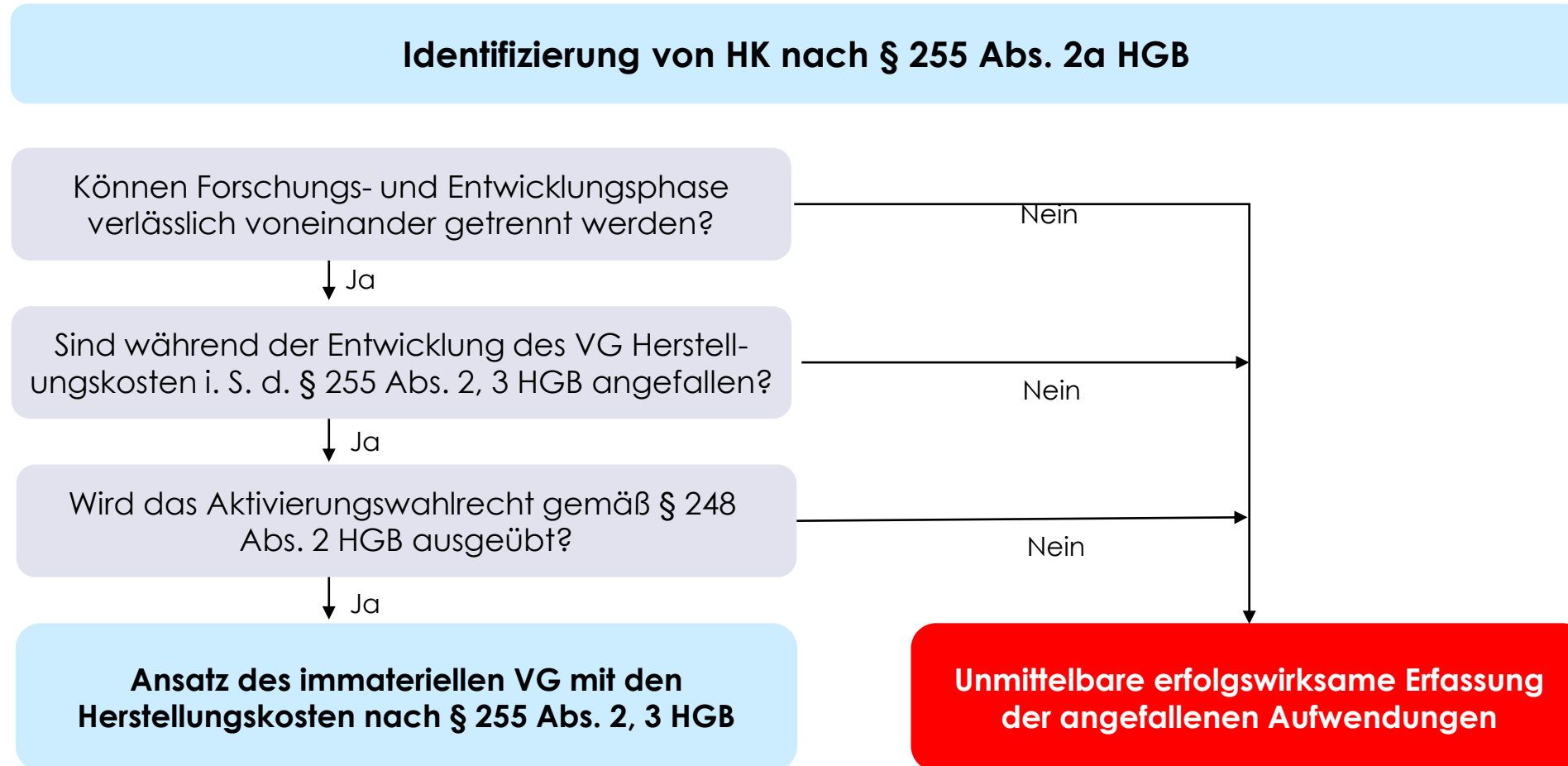
a. Aktivierungsverbote

1. Allgemeine Aktivierungsverbote - § 248 Abs. 1 HGB
 - Gründungskosten
 - Kosten der Eigenkapitalbeschaffung
 - Kosten des Abschlusses von Versicherungsverträgen

2. Spezielle Aktivierungsverbote - § 248 Abs. 2 S. 2 HGB
 - Marken
 - Drucktitel
 - Verlagsrechte
 - Kundenlisten und
 - vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände

3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände; Forts.

b. Prüfungsschema zur Behandlung von Aufwendungen:



3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände; Forts.

c. Unterscheidung zwischen Forschung und Entwicklung
(Aktivierungsverbot § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB)

Forschungsaufwendungen	Entwicklungskosten
Aktivierungs verbot gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB	Aktivierung wahlrecht gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB

Ist eine Trennung der Entwicklungs- von den Forschungsaufwendungen nicht möglich, ist eine Aktivierung ausgeschlossen (§ 255 Abs. 2a Satz 4 HGB).

3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände; Forts.

c. Unterscheidung zwischen Forschung und Entwicklung (Aktivierungsverbot § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB); Forts.

Definition „Forschung ...

*... ist die eigenständige und planmäßige suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können.“
(§ 255 Abs. 2a Satz 3 HGB)*

Beispiele:

- Auf die Erlangung neuer Erkenntnisse gerichtete Aktivitäten
- Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen
- Formulierung, Entwurf, Abschätzung, endgültige Auswahl von Alternativen

3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände; Forts.

c. Unterscheidung zwischen Forschung und Entwicklung (Aktivierungsverbot § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB); Forts.

Definition „Entwicklung ...

... ist die von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen.“

(§ 255 Abs. 2a Satz 2 HGB)

Beispiele:

- Entwurf, Konstruktion, Testen von Prototypen und Modellen
- Entwurf von Werkzeugen, Spannvorrichtungen, Prägestempeln oder Gussformen
- Entwurf, Konstruktion, Betrieb einer nicht kommerziell nutzbaren Pilotanlage
- Entwerfen, konstruieren und testen einer gewählten Alternative für neue Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen

3.4 Sachanlagevermögen

- 3.4.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken
- 3.4.2 Technische Anlagen und Maschinen
- 3.4.3 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
- 3.4.4 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau
- 3.4.5 Bewertung (Sonderfälle)

3.4 Sachanlagevermögen

3.4.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken

a. Grundstücke

- **Begriff**

- Grundstücke sind alle bebauten und unbebauten Grundstücke. Zu den zusammen mit den Grundstücken auszuweisenden Gebäuden gehören auch [unabhängig von einer gesonderten Abschreibung] Einrichtungen, die wirtschaftlich zum Gebäude gehören z. B.
 - Heizungs-,
 - Beleuchtungs-,
 - Lüftungsanlagen,
 - Rolltreppen,
 - Personenaufzüge.

3.4.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken; Forts.

a. Grundstücke; Forts.

- **Abgrenzung zu Betriebsvorrichtungen**

- Dient eine Einrichtung unmittelbar oder überwiegend dem Produktionsprozess, so ist sie den technischen Anlagen und Maschinen zuzuordnen, auch wenn sie fest mit dem Boden verbunden ist, wie z. B.
 - Kühlanlagen,
 - Transformatorenhäuser,
 - Silos,
 - Tanks,
 - Lastenaufzüge.

3.4.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken; Forts.

a. Grundstücke; Forts.

- **Bebaute Grundstücke**

- Hierzu zählen alle Grundstücke mit Geschäfts-, Fabrik- und Wohnbauten sowie anderen Bauten. Andere Bauten sind: Parkplätze, Straßen, Sportplätze.

- **Unbebaute Grundstücke**

- Hierunter fallen unter anderem
 - Reservegrundstücke,
 - Grundstücke, auf denen erbbauberechtigte Gebäude errichtet wurden, sowie
 - Grundstücke, auf denen ein Pächter Bauten errichtet hat.

3.4.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken; Forts.

b. Grundstücksgleiche Rechte

- **Positive Beispiele**

- Erbbaurechte
- Teileigentum
- Bergwerkseigentum
- Abbaurechte

- **Negative Beispiele**

- Grunddienstbarkeiten im Sinne von § 1018 BGB
- Nießbrauch
- beschränkte persönliche Dienstbarkeiten im Sinne von § 1090 ff. BGB

3.4.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken; Forts.

c. Bauten auf fremden Grundstücken

- **Begriff**

- Als Bauten auf fremden Grundstücken sind
 - Wohn-,
 - Geschäfts- und
 - Fabrikbauten sowie andere Bauten auszuweisen, die auf Grund eines obligatorischen Vertrages errichtet wurden;

Es ist unerheblich, ob sie „**wesentlicher Bestandteil**“ des Grundstücks werden oder nicht.

3.4.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken; Forts.

c. Bauten auf fremden Grundstücken; Forts.

- **Sonderfall: Die drei Arten von Mietereinbauten**

- Soweit **beim Mieter** aktivierungsfähige Aufwendungen vorliegen, ergibt sich in Anlehnung an die steuerrechtlichen Vorgaben folgende Regelung:

1. **Gruppe 1: Scheinbestandteile** und **Betriebsvorrichtungen** sind

- sofern diese nicht zu den „anderen Bauten“ bei bebauten Grundstücken zählen - je nach Baumaßnahme

- technische Anlagen oder
- Betriebs- u. Geschäftsausstattung.

z. B. - technische Lüftungsanlage

- Laderampe

- Montagegrube

3.4.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken; Forts.

c. Bauten auf fremden Grundstücken; Forts.

2. Gruppe 2: Sonstige Mieterein- und -umbauten

- Ein- und Umbauten, bei denen der Mieter (Pächter) wirtschaftlicher Eigentümer ist (da Abnutzung der Maßnahme innerhalb der Pachtzeit oder Entgeltsanspruch am Ende der Pachtzeit), sind **Bauten auf fremden Grundstücken**.

z. B. - eingezogene Wände

- eingebaute IT-Kabelkanäle

- Zwischentüren

- verlegter Teppichboden

- nachträglicher Einbau Klimaanlage

3.4.1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken; Forts.

c. Bauten auf fremden Grundstücken; Forts.

2. Gruppe 2: Sonstige Mieterein- und -umbauten; Forts.

- Liegt kein wirtschaftliches Eigentum vor, und steht der Ein- oder Umbau auch nicht in einer sachlichen Beziehung zum Betrieb, so ist wegen der fehlenden Bilanzierungsfähigkeit eine Aktivierung nicht möglich (kein Vermögensgegenstand, aufwandswirksam bei Entstehung!).
- z. B. - Streichen der Wände in Firmenfarbe bei Einzug in die Räume
 - Durchbruch der Decke zur Verlegung eines Rauchabzugs

3.4.2 Technische Anlagen und Maschinen

- **Begriff**

Hierzu zählen alle Vermögensgegenstände, die kein Gebäudebestandteil sind, und unmittelbar dem betrieblichen Produktionsprozess dienen.

Nicht entscheidend ist, ob die Gegenstände rechtlich Bestandteil von Grundstücken oder Gebäuden sind, oder ob sie abnutzbar sind, oder nicht.

- **Beispiele**

Neben den normalen Maschinen zählen auch

- Hochöfen,
- Kräne,
- Kühltürme,
- Arbeitsbühnen zu den technischen Anlagen,
- Abluftanlage in der Metallverarbeitung,
- Luftfilteranlage in der Schreinerei.

Ferner: Spezialreserveteile sowie Erstausrüstung an Ersatzteilen

3.4.3 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

- **Begriff**

Hierunter fallen

1. nicht unmittelbar der Produktion dienende Anlagen (z. B. Gleisanlagen), sowie
2. Betriebsausstattung (z. B. Werkzeuge), sofern nicht Maschinenwerkzeuge, Modelle, Muster, Fuhrpark, sowie
3. Geschäftsausstattung (z. B. EDV-Anlagen, Büroeinrichtungen, Büromaschinen).

3.4.4 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

a. Geleistete Anzahlungen

- **Begriff**

Geleistete Anzahlungen (auf alle Sachanlagen unabhängig von der Unterposition) sind Vorleistungen und Abschlagszahlungen auf im übrigen noch schwebende Verträge, die auf die Anschaffung eines Sachanlagegutes gerichtet sind.

Nicht verrechenbare Vorsteuer ist zu aktivieren.

- **Abgrenzung**

Im Gegensatz zu den Rechnungsabgrenzungsposten haben Anzahlungen keinen Zeitbezug, d. h. Vorauszahlung für einen bestimmten Zeitraum.

3.4.4 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau; Forts.

b. Anlagen im Bau

- **Begriff**

Es sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der noch nicht fertig gestellten Anlagen auszuweisen.

Unerheblich ist, ob die Aufwendungen für Fremd- oder Eigenleistungen anfallen.

- **Spätere Umbuchung**

Eine Aufteilung nach einzelnen Posten des Sachanlagevermögens ist nicht erforderlich. Eine solche Zuordnung ist nach Fertigstellung durch Umbuchung vorzunehmen.

(→ Buchung spätestens bei Erstellung des Jahresabschlusses)

3.4.5 Bewertung (Sonderfälle)

a. Bewertung (Grundsatz)

Die Regelung gilt grundsätzlich für sämtliche Positionen des Sachanlagevermögens.

- Erstbewertung
 - Anschaffungskostenprinzip
- Folgebewertung
 - Planmäßige / außerplanmäßige Abschreibungen
- Zuschreibungsgebot

3.4.5 Bewertung (Sonderfälle); Forts.

b. Grundstücke und Gebäude

- **Abschreibungen bei unbebauten Grundstücken**

- Abschreibungen sind bei unbebauten Grundstücken in der Regel nicht erforderlich.

- **Dauernde Wertminderungen** durch Verschlechterung

- der Lage,
- z. B. Hochwasser,
- Erdbeben, usw.

sind durch **außerplanmäßige Abschreibungen** zu berücksichtigen.

- Bei betrieblich ausgebeuteten Grundstücken (z. B. Steinbrüche oder Baggerseen) sind Abschreibungen entsprechend der Substanzverminderung vorzunehmen.

3.4.5 Bewertung (Sonderfälle); Forts.

b. Grundstücke und Gebäude; Forts.

- **Sachverhalt: Abbruchkosten**

- Abbruchkosten können bei einem gekauften Grundstück als Anschaffungsnebenkosten angesehen werden, wenn das **Grundstück in der Absicht erworben** wurde, die alten abbruchreifen Baulichkeiten abzureißen und neue dafür zu errichten.
- Der aktivierte Betrag ist um die Erlöse für Abbruchmaterialien zu kürzen.
- Unerwartet hohe Abbruchkosten sind auf einen angemessenen Betrag zu kürzen.
- Stellt sich erst nach dem Kauf heraus, dass ein Neubau oder Umbau notwendig ist, dürfen Abbruchkosten nicht aktiviert werden (Aufwand).

3.4.5 Bewertung (Sonderfälle); Forts.

b. Grundstücke und Gebäude; Forts.

- **Sachverhalt: Reparaturkosten**

- Reparaturkosten rechnen insoweit zu den zu aktivierenden Aufwendungen als diese bei Erwerb des Grundstücks beim Anschaffungspreis berücksichtigt wurden,
z. B. Kauf eines Gebäudes mit einem bekannten Wasserschaden
- Aufwendungen zur Beseitigung nachträglich erkannter Mängel sind nicht aktivierbar.

3.4.5 Bewertung (Sonderfälle); Forts.

c. Technische Anlagen und Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

- **Festwerte – Voraussetzungen**

- Für Gegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie für Maschinen und technische Anlagen

(z. B.

- Werkzeuge,
- Hotelgeschirr,
- Gleisanlagen,
- Gerüst- und Schalungsteile)

kommt auch eine Festbewertung nach § 240 Abs. 3 HGB in Betracht, wenn

- sie regelmäßig ersetzt werden und
- ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist.

3.4.5 Bewertung (Sonderfälle); Forts.

c. Technische Anlagen und Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung; Forts.

- Der Festwert kann solange beibehalten werden, wie die in ihm zusammengefassten Gütermengen in
 - Größe
 - Wert und
 - Zusammensetzungnur geringe Veränderungen aufweisen.

- **Festwerte – Voraussetzungen; Forts.**
 - Festwerte müssen gem. § 240 Abs. 3 HGB in der Regel alle drei Jahre durch eine körperliche Bestandsaufnahme überprüft werden. Danach hat eine Anpassung zu erfolgen.
 - Somit ergibt sich eine Erleichterung bei der Inventur in den beiden Zwischenjahren.

3.4.5 Bewertung (Sonderfälle); Forts.

c. Technische Anlagen und Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung; Forts.

- **Festwerte - Veränderungen**

- Werden aufgrund einer körperlichen Aufnahme Mehrmengen festgestellt, braucht der Festwert nicht geändert zu werden, wenn der ermittelte Wert den bisherigen Festwert nicht mehr als 10 % übersteigt.

Behandlung von Zuschüssen – 3 Fallvarianten

(private Wirtschaftsbetriebe: HFA 2/1996, öffentliche Gesellschaften: HFA 1/1984 i. d. F. 1990)

- Absetzung von **AK/HK**
- Brutto AK/HK, Zuschüsse in **gesonderten Passivposten** (Sonderposten aus Zuschüssen)
- Sonderfall z. B. Start-up-Unternehmen: **Sofortige ertragswirksame Vereinnahmung** in Sonderfällen

Tauschgrundsätze

- Buchwert-Fortführung
- Ansatz des erworbenen mit dem Zeitwert des hingeegebenen VG
- Erfolgsneutrale Behandlung
- Achtung: Umsatzsteuerlicher Vorgang

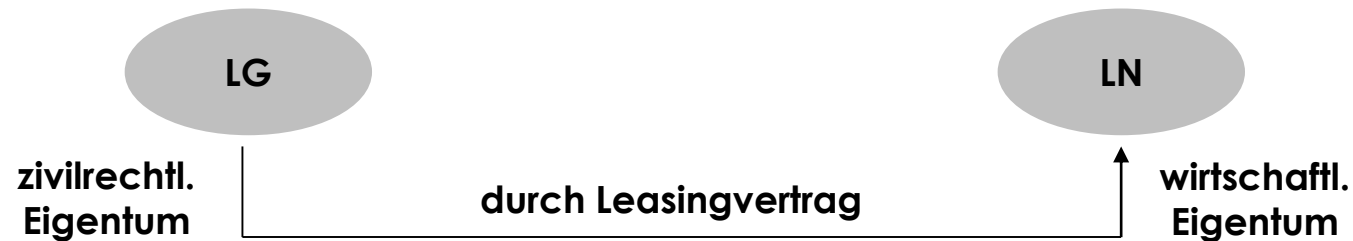
3.5 Exkurs: Leasing

- 3.5.1 Leasing: Bedeutung und Begriffe
- 3.5.2 Vollamortisationsleasing
- 3.5.3 Teilamortisationsleasing
- 3.5.4 Spezialleasing
- 3.5.5 Verbuchung: Aktivierung des Leasinggegenstandes beim Leasinggeber (Regelfall)
- 3.5.6 Verbuchung: Aktivierung des Leasinggegenstandes beim Leasingnehmer (Ausnahmefall)

3.5 Exkurs: Leasing

3.5.1 Leasing: Bedeutung und Begriffe

- keine gesetzliche Begriffsbestimmung vorhanden, daher rechtlich z. T. unbestimmt,
- umfasst eine Vielzahl von Rechtsgeschäften, z. B.
 - Echte Miet- und Pachtverträge
 - Finanzierungsleasing
 - Sale and lease-back
 - vgl. Beck, 12. Aufl., Tz. 37 ff. zu § 246 HGB
- i. R. d. Rechnungslegung stellt sich die zentrale **Frage des wirtschaftlichen Eigentums:**



- Zuordnung kann erhebliche Konsequenzen für die Darstellung der VFE-Lage haben, z. B. Hebebühnen-Verleih
Beispiel: 100 Hebebühnen à 200 TEUR \cong 20 Mio. EUR
- Zuordnung richtet sich nach zugrunde liegendem Vertrag → **Einzelfall-Beurteilung notwendig**
- **Auch wenn „kein Leasing“ drauf steht, kann „Leasing“ drin sein und umgekehrt, d. h. die verwendeten Bezeichnungen sind unerheblich.**

3.5.1 Leasing: Bedeutung und Begriffe; Forts.

Die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums in Leasingfällen erfolgt mangels handelsrechtlicher oder anderer zivil-rechtlicher Regelungen in der Praxis **in Anlehnung an die steuerliche Rechtsprechung** und die von der Finanzverwaltung entwickelten Zuordnungsmerkmale.

Für die Bilanzierung wird unterschieden:

- **Vollamortisationsleasing**

= Leasingvertrag, bei dem die während einer **unkündbaren Grundmietzeit** gezahlten Leasingraten **sämtliche Kosten** des Leasinggebers (Anschaffungs-, Finanzierungs- und Verwaltungskosten) **decken**. (Vgl. Beck, 12. Auflage, Tz. 41 ff. zu § 246 HGB)

- bewegliche Vermögensgegenstände (BMF-Schreiben vom 19.04.1971)
- unbewegliche Vermögensgegenstände (BMF-Schreiben vom 21.03.1972)

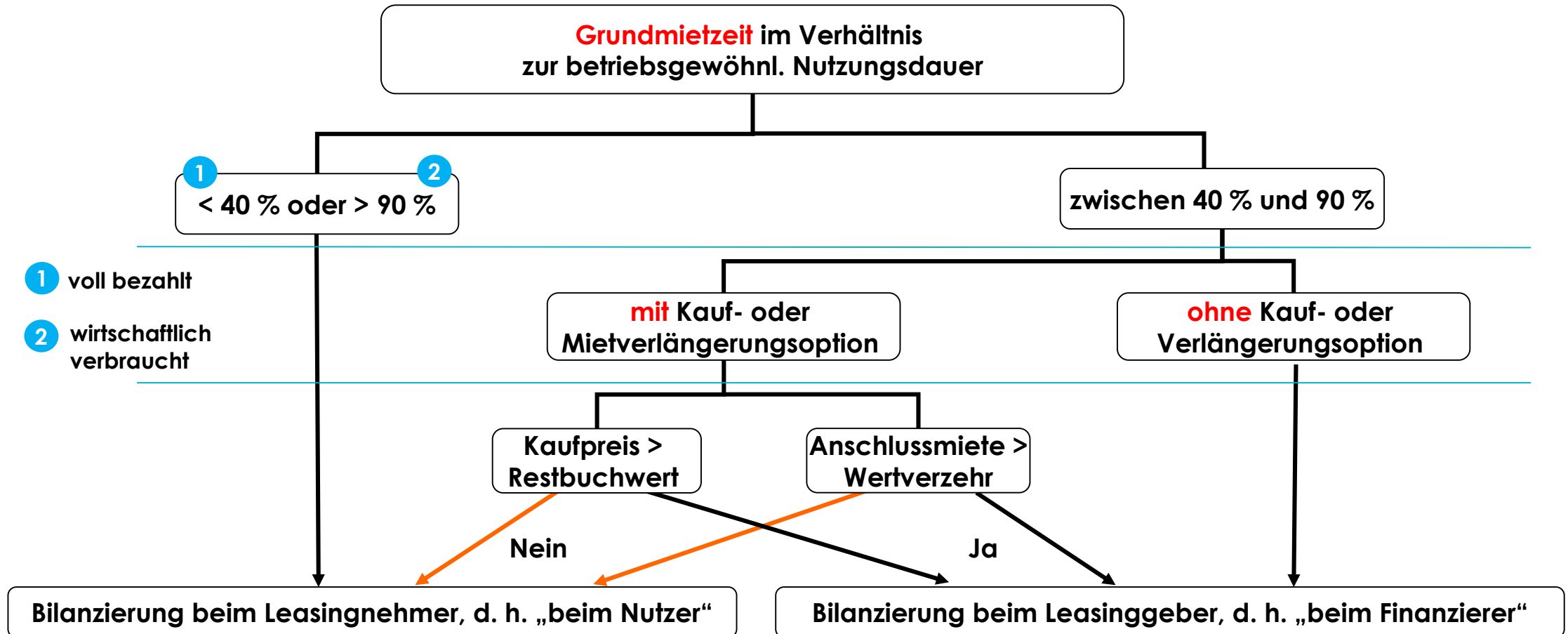
- **Teilamortisationsleasing**

= Leasingvertrag, bei dem **während der Leasingvertragsdauer nicht die gesamten Anschaffungskosten des Leasingobjektes zurückbezahlt** werden. Es bleibt am Ende der Laufzeit ein Restwert offen. Dieser kalkulierte Restwert ist der nicht amortisierte Teil der Gesamtinvestitionskosten des Leasinggebers

- bewegliche Vermögensgegenstände (BMF-Schreiben vom 22.12.1975)
- unbewegliche Vermögensgegenstände (BMF-Schreiben vom 23.12.1991)

3.5.2 Vollamortisationsleasing

- Bewegliche Vermögensgegenstände



3.5.3 Teilamortisationsleasing

- **Bewegliche Vermögensgegenstände**

Zuordnung folgt allg. Grundsätzen des **wirtschaftlichen Eigentums**

- **Fallgruppe 1: Grundmietzeit zwischen 40 % und 90 %**

- und **25 % oder mehr** des die Restamortisation übersteigenden Teils des **Veräußerungserlöses** stehen dem Leasinggeber zu
- oder **Andienungsrecht des Leasinggebers** zu bei Vertragsabschluss vereinbartem Preis

➤ **Zuordnung beim Leasinggeber**

- **Fallgruppe 2: Grundmietzeit zwischen 40 % und 90 %**

- und Leasinggeber erhält **weniger als 25 %** des die Restamortisation übersteigenden Teils des **Veräußerungserlöses**

➤ **Zuordnung beim Leasingnehmer** (d. h. beim Nutzer)

3.5.4 Spezialleasing

- Bilanzierung des Leasinggegenstands **stets beim Leasingnehmer** (d. h. beim Nutzer)

Definition:

- Spezialleasing liegt vor, wenn der Leasinggegenstand in einem solchen Maß auf die speziellen Verhältnisse und Anforderungen des Leasingnehmers zugeschnitten ist, dass eine anderweitige wirtschaftlich sinnvolle Nutzung oder Verwertung des Objekts nicht möglich erscheint, z. B. spezielle chemische Anlagen mit großem Rohrleitungsnetz.

3.5.5 Verbuchung: Aktivierung des Leasinggegenstandes beim Leasinggeber (Regelfall)

Fall 1: Bilanzierung beim Leasinggeber:

- **Bilanz**
 - Aktivierung des Vermögensgegenstandes (als Gegenposten zu Bank oder Verb. aus LuL)
 - Bewertung nach den für diesen geltenden Bewertungsvorschriften
- **GuV**
 - Vereinnahmung der Leasingraten als laufenden Ertrag (→ Umsatzerlöse (?)) entsprechend dem Periodisierungsprinzip

Fall 2: Bilanzierung beim Leasingnehmer:

- **GuV**
 - Leasingraten sind laufender Aufwand entsprechend dem Periodisierungsprinzip
- **Anhang**
 - Angabe als sonstige finanzielle Verpflichtung (sofern nicht im Rahmen der üblichen Geschäftstätigkeit und Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist (§ 285 Nr. 3a HGB))

3.5.6 Verbuchung: Aktivierung des Leasinggegenstandes beim Leasingnehmer (Ausnahmefall)

Fall 1: Bilanzierung beim Leasinggeber:

- Der Leasinggeber hat (anstelle des Vermögensgegenstandes) eine **Forderung in Höhe des Barwerts der Leasingraten** zu aktivieren. Es ist ein angemessener Zinsfuß anzuwenden.
- Die eingehenden Leasingraten sind in einen Zinsanteil (→ Zinsertrag) und Tilgungsanteil (→ Buchung gegen Forderung) aufzuteilen.

Fall 2: Bilanzierung beim Leasingnehmer:

- Aktivierung des Vermögensgegenstandes. Anschaffungskosten des Leasinggegenstandes richtet sich nach dem zu passivierenden Barwert derjenigen Teile der Leasingzahlungen, die kein Entgelt für künftige besondere Leistungen des Leasinggebers sind (**Verbindlichkeit in Höhe des Barwerts der Leasingraten**).
- Bewertung des Vermögensgegenstandes nach den für diesen geltenden Bewertungsvorschriften (→ Abschreibung).
- Die zu zahlenden Leasingraten sind in einen Zinsanteil (→ Zinsaufwand) und Tilgungsanteil (→ Buchung gegen Verbindlichkeit) aufzuteilen.

Folge beim Leasingnehmer: Bilanzverlängerung um Wert des Leasinggegenstandes

Siehe hierzu: Prüferhilfe 3/1: „Beispiel für die Aktivierung beim Leasingnehmer“

3.6 Anlagenspiegel und Anhang

3.6.1 Anlagenspiegel

3.6.2 Anhangangaben zu den immateriellen
Vermögensgegenständen und Sachanlagevermögen

3.6 Anlagenspiegel und Anhang

3.6.1 Anlagenspiegel

a. Was versteht man unter einem Anlagenspiegel und welche gesetzlichen Regelungen sind zu beachten?

- Der Anlagenspiegel **ist verpflichtender Bestandteil des Anhangs**; § 284 Abs. 3 HGB n. F.:
„Dabei sind, ausgehend von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge, Umbuchungen und Zuschreibungen des Geschäftsjahres sowie die Abschreibungen gesondert auszuführen.“
- Zu Abschreibungen ist anzugeben (§ 285 Abs. 3 S. 3 HGB n.F.)
 - *„Abschreibungen zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres*
 - *Abschreibungen des Geschäftsjahres*
 - *Änderungen der Abschreibungen durch Zu-, Abgänge und Umbuchungen“*
- Zu jedem Posten des AV sind die in die Herstellungskosten einbezogenen FK-Zinsen, die im aktuellen Geschäftsjahr aktiviert wurden, anzugeben (davon-Vermerke oder eigene Spalte)

b. Aufbau: Spalten und Zeile

In der Praxis erfolgt die Darstellung meist in einem Anlagenspiegel, der wie folgt aufgebaut ist:

- Bruttoanlagenspiegel (10-spaltig, vgl. Anlage 3 (Nettomethode seit BilRUG unzulässig))

3.6.2 Anhangangaben zu den immateriellen Vermögensgegenständen und Sachanlagevermögen

1. Angabe der aufgewendeten **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB)
2. **Abweichungen** von den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Vorjahres und deren Gründe sowie deren Auswirkung auf die VFE-Lage (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB n. F.)
3. Angabe der **Fremdkapitalzinsen** bei Einbeziehung in die Herstellungskosten (§ 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB)
4. Erläuterung der **Abschreibungsdauer** des entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes (§ 285 Nr. 13 HGB)
5. Bei **Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen** des Anlagevermögens, Angabe des Gesamtbetrags der F & E-Kosten sowie des Betrags, der auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände entfällt. (§ 285 Nr. 22 HGB)
6. Angabe des Gesamtbetrages der Forschungs- und Entwicklungskosten, sowie den davon als **selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens** aktivierten Teil (§ 285 Nr. 28 HGB)

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 3/1:** „Beispiel für die Aktivierung beim Leasingnehmer“
- **Praxishilfe 3/2:** „Der Musteranlagenspiegel – 10 Spalten zuzüglich „Umbuchungen““

Fachliche Beiträge zu diesem Themenbereich

- **Fachlicher Beitrag 3/1:** „Aktivierung von Entwicklungskosten – Grenzen der Bilanzpolitik“
- **Fachlicher Beitrag 3/2:** „Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender (IDW RS HFA 11)“

Raum für Notizen



**Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

Themenbereich 4: Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

Gliederung

4.1 Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung

4.2 Bewertung

4.3 GuV-Ausweis

4.4 Praxisfälle zur Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

4.1 Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung

- 4.1.1 Grundlagen
- 4.1.2 Anteile an verbundenen Unternehmen § 266 Abs. 2 B. III. Nr. 1 HGB
- 4.1.3 Sonstige Wertpapiere § 266 Abs. 2 B. III. Nr. 2 HGB
- 4.1.4 Exkurs: Eigene Anteile

4.1 Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung

4.1.1 Grundlagen

a. Definition

„Als Wertpapiere kommen **Inhaber- und Orderpapiere** in Betracht, die nach Art und Ausstattung **übertragbar** und im Bedarfsfall **verwertbar** sind.“ (Beck, 11. Aufl., Tz. 80 zu § 266 HGB)

b. Beispiele für Wertpapiere

Um als Wertpapiere des Umlaufvermögens ausgewiesen zu werden, dürfen die Papiere **nicht** der **längerfristigen** Kapitalanlage dienen.

1. Kapitalmarktpapiere

- (vgl. Beck, 11. Aufl., Tz. 80 zu § 266 HGB)
- Aktien
- Investmentanteile
- Genussscheine
- Schuldverschreibungen
- Optionsscheine
- ...

4.1.1 Grundlagen; Forts.

2. Im Bankgeschäft sammelverwahrungsfähige Wertrechte (trotz fehlender Wertpapiereigenschaft!)

- Bundesschatzbriefe (Festzinsanlagen mit mehrjähriger Zinsstaffel)
- Bundesanleihen, -obligationen

c. Kriterien für die Zuordnung zum Umlaufvermögen

- **Nicht** dazu bestimmt, **dauernd** dem Geschäftsbetrieb zu **dienen** (Abgrenzung zum Anlagevermögen § 247 Abs. 2 HGB)
- Maßgebend ist **nicht eine rein zeitlich** zu sehende dauernde Zugehörigkeit eines Vermögensgegenstands; tatsächliche Dauer ist allenfalls ein Anhaltspunkt (Beck, 11. Aufl., Tz. 353 zu § 247 HGB)

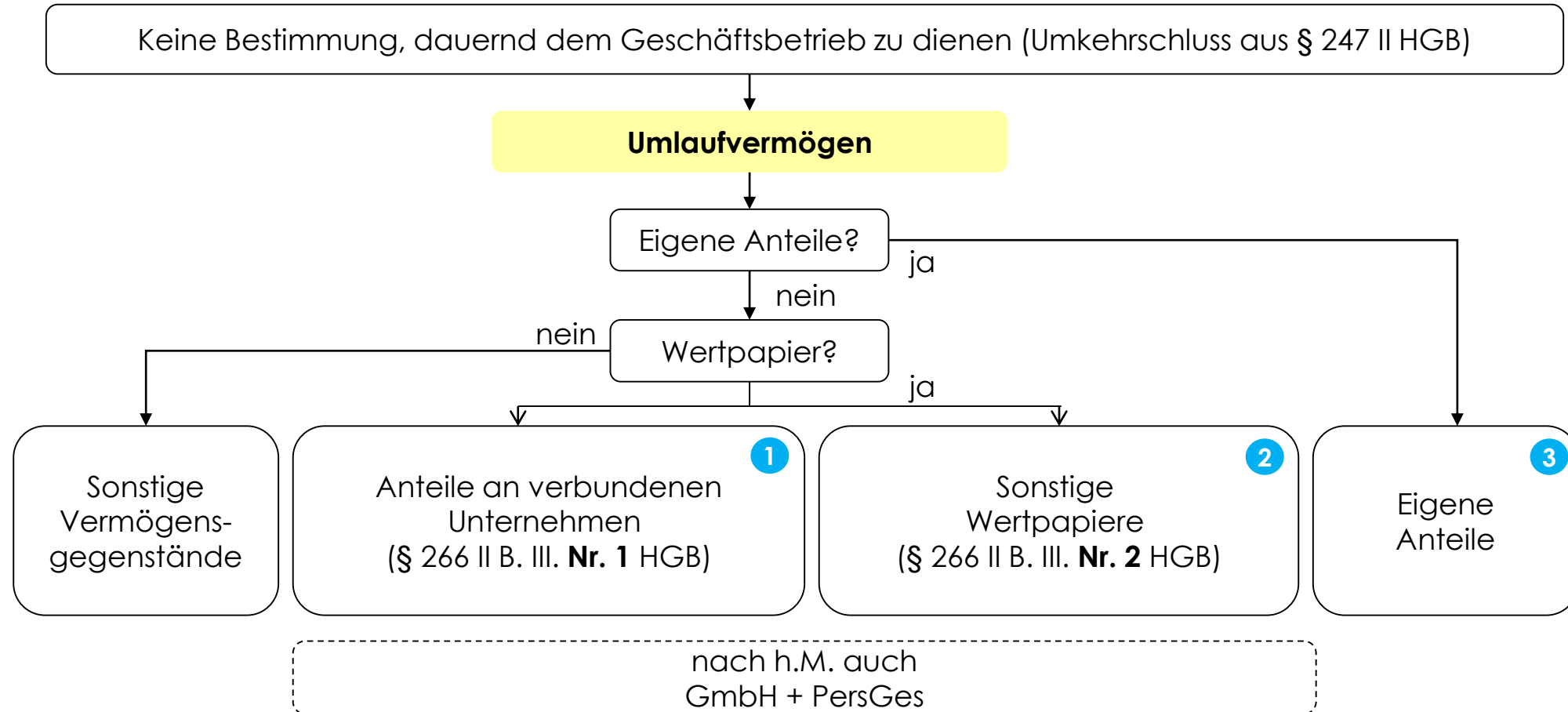
4.1.1 Grundlagen; Forts.

c. Kriterien für die Zuordnung zum Umlaufvermögen Forts.

- Ausschlaggebend ist die **Zweckbestimmung** anhand der folgenden **Kriterien** (Beck, 11. Aufl., Tz. 351 ff. zu § 247 HGB):
 - Art und Natur des Gegenstandes
 - Branche des Unternehmens
 - Tatsächliche Verwendung des Vermögensgegenstands:
 - Gebrauchsgüter → i. d. R. Anlagevermögen
 - Verbrauchsgüter → i. d. R. Umlaufvermögen
 - Subjektive Absicht der Gesellschaft

4.1.1 Grundlagen; Forts.

d. Einordnung in die Bilanzposition



4.1.2 Anteile an verbundenen Unternehmen § 266 Abs. 2 B. III. Nr. 1 HGB ①

- **Verbundene Unternehmen (§ 271 Abs. 2 HGB)**
 - alle Unternehmen, zwischen denen ein Mutter-Tochter-Verhältnis gemäß § 290 HGB besteht
 - alle Tochterunternehmen untereinander
- **Art der Anteile**
 - da es sich gemäß der Postenbezeichnung um **Wertpapiere** handeln muss, kommen **nur Aktien (verbriefte Anteilsrechte)** in Betracht
 - **unverbriefte Anteilsrechte an verbundenen Unternehmen** sind unter den **sonstigen Vermögensgegenständen** bzw. im Anlagevermögen auszuweisen (Beck, 11. Aufl., Tz. 125 zu § 247 HGB)
- Der Ausweis im Umlaufvermögen erfolgt bei
 - zur Veräußerung bestimmten Anteilen,
 - die das Unternehmen zusätzlich zu den die Verbundenheit begründenden und im Anlagevermögen ausgewiesenen Anteilen an verbundenen Unternehmen hält (Beck, 11. Aufl., Tz. 135 zu § 266 HGB)

4.1.3 Sonstige Wertpapiere § 266 Abs. 2 B. III. Nr. 2 HGB ②

- Ausweis von **verbrieften Rechten**, die keine Anteile an verbundenen Unternehmen darstellen und **jederzeit veräußerbar** sind
- **Beispiele:**
 - Aktien (ohne Bestehen eines Mutter-Tochter-Verhältnisses)
 - Bundesanleihen
 - Investmentanteile
 - Genussscheine
 - Schuldverschreibungen
- **Abgetrennte Zins- und Dividendenscheine** sind **hier** zu erfassen **oder** unter den **sonstigen Vermögensgegenständen** auszuweisen

4.1.4 Exkurs: Eigene Anteile ③

- Anteile, die eine Gesellschaft **an sich selbst** hält (insbes. Aktien und GmbH-Anteile)
- Erwerb eigener Anteile **nur unter bestimmten Bedingungen** möglich (§ 71 AktG, § 33 GmbHG)
- Ausweis eigener Anteile gemäß § 272 Abs. 1a HGB **nicht** im Umlaufvermögen innerhalb einer eigenen Position, sondern offen saldiert mit dem Eigenkapital
- **Anhangangaben**
 - Nach § 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG für AG und KGaA (insbesondere Anzahl der Aktien, Betrag und Anteil am Grundkapital, Zeitpunkt des Erwerbs, Gründe, ...)

4.2 Bewertung

- 4.2.1 Zugangsbewertung
- 4.2.2 Folgebewertung
- 4.2.3 Exkurs: Bilanzierung von Planvermögen

4.2 Bewertung

4.2.1 Zugangsbewertung

- Anschaffungskosten = Kaufpreis + Anschaffungsnebenkosten

4.2.2 Folgebewertung

- Strenges Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB)
- Bewertung bei gesunkenem Börsenkurs am Bilanzstichtag

Fall 1: Keine Verkaufsabsicht am Bilanzstichtag

- Niedrigerer Börsenkurs, zuzüglich Anschaffungsnebenkosten

Fall 2: Verkaufsabsicht am Bilanzstichtag

- Niedrigerer Börsenkurs ohne Berücksichtigung der Anschaffungsnebenkosten abzüglich zu erwartender Verkaufsspesen

4.2.3 Exkurs: Bilanzierung von Planvermögen

a. Begriff

Vermögenswerte, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind, und ausschließlich zur Deckung von Altersversorgungsverpflichtungen verwendet werden

b. § 246 Abs. 2 S. 2 HGB, § 253 Abs. 1 S. 4 HGB

Ergebniswirksame Bewertung des „Planvermögens“ zum (höheren) beizulegenden Zeitwert und saldierter Ausweis zusammen mit den Altersversorgungsverpflichtungen.

- Ausweis von **nicht realisierten Gewinnen**
- **Ausschüttungssperre** (§ 268 Abs. 8 S. 3 HGB)

Schematische Darstellung



4.3 GuV-Ausweis

4.3 GuV-Ausweis

Die Erfolgswirkungen werden je nach Sachverhalt in unterschiedlichen GuV-Positionen (Gesamtkostenverfahren § 275 Abs. 2 HGB) berücksichtigt:

4. <i>sonstige betriebliche Erträge</i>	Buchgewinn aus Abgang WP UV Erträge aus Zuschreibungen WP UV
8. <i>sonstige betriebliche Aufwendungen</i>	Buchverluste aus Abgang WP UV
9. <i>Erträge aus Beteiligungen</i> - <i>davon aus verbundenen Unternehmen</i>	} Betrifft nur Erträge aus Finanzanlagevermögen (NICHT: Wertpapiere des Umlaufvermögens)
10. <i>Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens</i> - <i>davon aus verbundenen Unternehmen</i>	
11. <i>sonstige Zinsen und ähnliche Erträge</i> - <i>davon aus verbundenen Unternehmen</i>	
12. <i>Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens</i>	Abschreibung auf WP UV

4.4 Praxisfälle zur Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 4/1:** „Praxisfall: Ausweis diverser Vermögenswerte“
- **Praxishilfe 4/2:** „Praxisfall: Bewertung von Wertpapieren“
- **Praxishilfe 4/3:** „Praxisfall: Anschaffung von Wertpapieren“
- **Praxishilfe 4/4:** „Praxisfall: Bilanzierung Eigene Anteile“
- **Praxishilfe 4/5:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Ausweis diverser Vermögenswerte“
- **Praxishilfe 4/6:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Bewertung von Wertpapieren“
- **Praxishilfe 4/7:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Anschaffung von Wertpapieren“
- **Praxishilfe 4/8:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 4: Bilanzierung Eigene Anteile“

**Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

Themenbereich 5: Bilanzierung Liquide Mittel

Gliederung

5.1 Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung

5.2 Bewertung

5.3 Währungsumrechnung

5.4 Durchzuführende Abstimmungsarbeiten im Jahresabschluss

5.5 Praxisfall zur Bilanzierung Liquide Mittel

5.1 Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung

- 5.1.1 Kassenbestand
- 5.1.2 Guthaben bei Kreditinstituten
(Beck, 11. Aufl., Tz. 150 ff. zu § 266 HGB)
- 5.1.3 Schecks (Beck, 11. Aufl., Tz. 158 zu § 266 HGB)

5.1 Begriff und Gliederung

5.1.1 Kassenbestand

- Hauptkasse
- Nebenkassen (z. B. Portokasse)
- Sorten
- Wertzeichen (z. B. Briefmarken, Guthaben Frankiermaschinen)

5.1.2 Guthaben bei Kreditinstituten (Beck, 11. Aufl., Tz. 150 ff. zu § 266 HGB)

- Forderungen an in- und ausländische Kreditinstitute
 - täglich fällige (frei verfügbare) Gelder
 - Festgelder einschließlich gutgeschriebener Zinsen
 - Sonderfall: Gesperrte Guthaben stehen nicht frei zur Verfügung
 - Bei „gesperrtem Guthaben“ ist der Ausweis unter den sonstigen Vermögensgegenständen vorzunehmen
- Vermerk, Angabe im Anhang oder gesonderter Ausweis notwendig (Beck, 11. Aufl., Tz. 132 zu § 247 HGB)

5.1.2 Guthaben bei Kreditinstituten (Beck, 11. Aufl., Tz. 150 ff. zu § 266 HGB); Forts.

- **Kein Ausweis** von eingeräumten, aber **noch nicht in Anspruch genommenen Krediten** (→ stellen **keine** Guthaben dar)
- Saldierung von Guthaben und Verbindlichkeiten bei Kreditinstituten (Beck, 11. Aufl., Tz. 157 zu § 266 HGB)
 - Grundsätzlich Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB)
 - Saldierung **nur** bei Vorliegen der **Aufrechnungslage** (§ 387 BGB) – Voraussetzungen
 - **gleichartige** Guthaben und Verbindlichkeiten gegenüber demselben Identität von Schuldner von Gläubiger)
 - **Fälligkeit** der Forderung des bilanzierenden Unternehmens
 - **Erfüllbarkeit** der Verbindlichkeit des bilanzierenden Unternehmens
 - Fristen für Forderungen und Verbindlichkeiten sind identisch

5.1.3 Schecks (Beck, 11. Aufl., Tz. 158 zu § 266 HGB)

- Alle Arten von Bar- und Verrechnungsschecks (auch Reiseschecks), über die das Unternehmen für eigene Rechnung verfügen kann
- Von der Bank mit Protest zurückgegebene Schecks sind (wieder) unter dem entsprechenden Forderungsposten zu erfassen (kein Erlöschen der Forderung)

5.2 Bewertung

- 5.2.1 Grundsatz
- 5.2.2 Kassenbestand
- 5.2.3 Guthaben bei Kreditinstituten
- 5.2.4 Schecks

5.2 Bewertung (vgl. Beck, 11. Aufl., Tz. 150 ff. zu § 256a HGB)

5.2.1 Grundsatz

- **Strenges Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB)**

5.2.2 Kassenbestand

- Inländische Zahlungsmittel
 - Nennwert
- Ausländische Zahlungsmittel (Sorten)
 - Tageskurs zum Abschlussstichtag (Sortenkurs)

5.2.3 Guthaben bei Kreditinstituten

Bewertung nach den für Forderungen geltenden Grundsätzen

- Guthaben in EUR
 - i. d. R. Nominalbetrag
- Guthaben in Fremdwährung
 - Bewertung wie Fremdwährungsforderungen (Devisenkurs)

5.2.4 Schecks

Bewertung nach den für Forderungen geltenden Grundsätzen

5.3 Währungsumrechnung

- 5.3.1 Regelungsinhalt des § 256a HGB
- 5.3.2 Regelungsinhalt des § 277 Abs. 5 HGB

5.3 Währungsumrechnung

5.3.1 Regelungsinhalt des § 256a HGB

a. Fall 1: RLZ länger als ein Jahr

Zum Devisenkassamittelkurs **in den Grenzen** des AK-/HK- und Realisationsprinzips

b. Fall 2: RLZ bis einschließlich ein Jahr (d. h. kurzfristiger Aktivposten)

Zum Devisenkassamittelkurs **ohne Anwendung** des AK-/HK- und Realisationsprinzips

c. Kassenbestand: ausländische Zahlungsmittel (Sorten)

Sorten fallen lt. Regierungsbegründung zum BilMoG nicht unter den § 256a HGB

→ **Sortenkurs** zum Abschlussstichtag

d. Guthaben bei Kreditinstituten: Guthaben in Fremdwährung

→ Bewertung wie Fremdwährungsforderungen

Devisenbriefkurs bei Zugang durch Zahlungseingang bspw. von Kunden

Devisengeldkurs bei Zugang durch Hingabe von EUR

Devisenkassamittelkurs zum Bilanzstichtag

(arithmetisches Mittel aus Brief- und Geldkurs)

e. Sonderfall Bewertungseinheiten

ABER: Prüfung, inwieweit Bewertungseinheit (§ 254 HGB) vorliegen könnte

5.3.2 Regelungsinhalt des § 277 Abs. 5 HGB

Gesonderter Ausweis der Erträge und Aufwendungen aus der Währungsrumrechnung unter den Posten

- sonstiger betrieblicher Ertrag und
- sonstiger betrieblicher Aufwand.

Folgende praktische **Möglichkeiten** kommen in Betracht:

- Vorspaltenausweis
- davon-Vermerk
- Erläuterung im Anhang

Hinweis:

Eine **Saldierung** von Erträgen und Aufwendungen aus der Währungsumrechnung ist **nicht gestattet**.

5.4 Durchzuführende Abstimmungsarbeiten im Jahresabschluss

5.4 Durchzuführende Abstimmungsarbeiten im Jahresabschluss

Zwingende **Abstimmungsarbeiten**:

a. Kasse

- Abstimmung des Bestands lt. Kassenaufnahmeprotokoll mit dem Saldo des **Kassenbuchs** und dem Saldo des Hauptbuchkontos Kasse zum Bilanzstichtag

b. Bankguthaben

- Abstimmung der Salden für die einzelnen Konten lt. **Kontoauszug** und **Bankbestätigung** mit den Konten lt. Hauptbuchhaltung zum Bilanzstichtag (Abweichungen klären, z. B. aufgrund zeitlicher Buchungsunterschiede)
- Prüfung der periodengerechten Erfassung der **Zinsen und Spesen**

c. Schecks

- Abstimmung des unterzeichneten **Aufnahmeprotokolls** mit dem Konto lt. Hauptbuchhaltung
- Nachweis der bei der Bank eingereichten aber noch nicht gutgeschriebenen Schecks durch Scheckeinreichungsquittung der Bank

5.5 Praxisfall zur Bilanzierung Liquide Mittel

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 5/1:** „Praxisfall: Währungsumrechnung Kasse/Bank“
- **Praxishilfe 5/2:** „Lösungshinweise zu Praxisfall: Währungsumrechnung Kasse/Bank“

Raum für Notizen



**Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

Themenbereich 6: Bilanzierung Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Gliederung

- 6.1 Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung (Beck, 11. Aufl., Tz. 221, 222 zu § 266 HGB)**
- 6.2 Bewertung / Währungsumrechnung**
- 6.3 Angabepflichten im Anhang**
- 6.4 Praxisfälle zur Bilanzierung Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten**

6.1 Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung (Beck, 11. Aufl., Tz. 221, 222 zu § 266 HGB)

6.1 Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung (Beck, 11. Aufl., Tz. 221, 222 zu § 266 HGB)

- Unter Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sind **alle Bankverbindlichkeiten** (einschließlich der Verbindlichkeiten gegenüber Bausparkassen) auszuweisen
- Maßgebend ist die Definition der Kreditinstitute gem. **§ 1 Abs. 1 KWG**
- Sämtliche Bankverbindlichkeiten, sowohl
 - **langfristige Kredite** und
 - **Kontokorrentkredite**werden in der Bilanz in einer Position zusammengefasst ausgewiesen
- Erweiterte Definitionen
 - zu leistende Zinsen
 - Antizipative Zinsabgrenzungen

6.2 Bewertung / Währungsumrechnung

- 6.2.1 Grundsatz
- 6.2.2 Berücksichtigung von Zinskonditionen
- 6.2.3 Fremdwährungsverbindlichkeiten

6.2 Bewertung / Währungsumrechnung

6.2.1 Grundsatz

Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag zu bewerten (§ 253 Abs. 1 HGB).

6.2.2 Berücksichtigung von Zinskonditionen

i. d. R.: Erfüllungsbetrag = Ausgabebetrag

Wenn: Erfüllungsbetrag > Ausgabebetrag → **Disagio**

Abgrenzungswahlrecht für Disagio (§ 250 Abs. 3 HGB)

6.2.3 Fremdwährungsverbindlichkeiten

- Einbuchung mit Devisengeldkurs im Zeitpunkt der Entstehung
- Bei RLZ > 1 J.: Umrechnung gem. § 256a HGB mit Devisenkassamittelkurs am Bilanzstichtag; aber: Imparitätsprinzip (**§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB**):
Bei Kurssteigerung: Erhöhung der Verbindlichkeit.
Bei Kursrückgang: keine Bewertung unter Ansatz der Erstverbuchung
- Bei RLZ < 1 J.: keine Beachtung des Höchstwert-/Realisationsprinzips (§ 256a HGB)
- Tilgungsdarlehen sind als Einheit anzusehen (Beck'scher Bilanzkommentar)
- ABER: Prüfung, inwieweit Bewertungseinheit (§ 254 HGB) in Frage kommt

6.3 Angabepflichten im Anhang

- 6.3.1 Restlaufzeiten bis zu einem Jahr
- 6.3.2 Restlaufzeiten von mehr als 5 Jahren
- 6.3.3 Sicherheiten
- 6.3.4 Darstellungsvariante: Verbindlichkeitsregel

6.3 Angabepflichten im Anhang

6.3.1 Restlaufzeiten bis zu einem Jahr

- Die Höhe der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr ist für **alle** ausgewiesenen Verbindlichkeiten in der **Bilanz** anzugeben (§ 268 Abs. 5 HGB).
- Eine alternative Angabe im **Anhang** ist aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit möglich (§ 265 Abs. 7 Nr. 2 HGB).

6.3.2 Restlaufzeiten von mehr als 5 Jahren

- Anhangangabe (gem. § 285 Nr. 1a HGB bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften i. S. d. § 267 Abs. 2 und 3 HGB)

6.3.3 Sicherheiten

- **Anhangangabe:** Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, die durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten (§ 285 Nr. 1b HGB)

6.3.4 Darstellungsvariante: Verbindlichkeitspiegel

- Da ohnehin Angaben zu Restlaufzeit > 5 Jahre und Sicherheiten gemacht werden müssen, bietet der Verbindlichkeitspiegel die bestmöglichen Darstellungsmöglichkeiten. Auch für die Restlaufzeit bis 1 Jahr!
 - Zusammenfassung mit Angabe nach § 268 Abs. 5 HGB im Verbindlichkeitspiegel als Bestandteil des Anhangs zulässig (Beck, 10. Aufl., Tz. 38 zu § 268 HGB)

Verbindlichkeiten	Gesamt	davon Restlaufzeiten			davon gesichert
	EUR	unter 1 Jahr EUR	1 - 5 Jahre EUR	über 5 Jahre EUR	EUR
1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	5.000.000,00	156.250,00	1.250.000,00	3.593.750,00	5.000.000,00
Vorjahr	159.778,74	159.778,74	0,00	0,00	159.778,74
2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	3.011.178,78	3.011.178,78	0,00	0,00	0,00
Vorjahr	6.412.397,34	6.412.397,34	0,00	0,00	0,00
3. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	3.559.645,41	3.559.645,41	0,00	0,00	0,00
Vorjahr	6.440.452,43	6.440.452,43	0,00	0,00	0,00
4. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter	8.162.148,88	8.162.148,88	0,00	0,00	0,00
Vorjahr	8.715.333,74	8.715.333,74	0,00	0,00	0,00

6.4 Praxisfälle zur Bilanzierung von Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Anlagen zum Themenbereich

Prüferhilfen zu diesem Themenbereich

- **Prüferhilfe 6/1:** „Praxisfall 1: Ausweis von Restlaufzeiten“
- **Prüferhilfe 6/2:** „Praxisfall 2: Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten“
- **Prüferhilfe 6/3:** „Praxisfall 3: Bewertung Darlehen“
- **Prüferhilfe 6/4:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Ausweis von Restlaufzeiten“
- **Prüferhilfe 6/5:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten“
- **Prüferhilfe 6/6:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Bewertung Darlehen“

**Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

Themenbereich 7: Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Orientierung (§ 266 Abs. 2 HGB)

B. Umlaufvermögen

I. Vorräte

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
2. Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
3. Fertige Erzeugnisse und Waren
4. Geleistete Anzahlungen

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen

3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

4. Sonstige Vermögensgegenstände

III. Wertpapiere

1. Anteile an verbundenen Unternehmen
2. Sonstige Wertpapiere

IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks

C. Rechnungsabgrenzungsposten

Gliederung

7.1 Ansatz und Ausweis

7.2 Bewertung

7.3 Praxishinweise

7.4 Praxisfälle zur Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

7.1 Ansatz und Ausweis

- 7.1.1 Gemischte Grundlagen
- 7.1.2 Nachlässe auf Forderungen
- 7.1.3 Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB)
- 7.1.4 Restlaufzeit (vgl. Beck, 11. Aufl., Tz. 25 ff. zu § 268 HGB)
- 7.1.5 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
- 7.1.6 Forderungen im Unternehmensverbund
- 7.1.7 Sonstige Vermögensgegenstände

7.1 Ansatz und Ausweis

7.1.1 Gemischte Grundlagen

- a. Forderungen entstehen **im Rahmen eines Schuldverhältnisses**
→ Die Forderung stellt den Gegenwert der erbrachten Leistung / Rückzahlungsverpflichtung dar
- b. **Auch** Ausweis von **zweifelhaften** Forderungen (→ siehe jedoch „Bewertung“)
- c. **Interne** Forderungen an Zweigniederlassungen sind **nicht** bilanzierungsfähig
- d. Ausweis von aufschiebend bedingten Forderungen **erst bei Bedingungseintritt**
(→ Bedingungseintritt so gut wie sicher)
- e. **Auch** Aktivierung von **geringfügigen** Forderungen
- f. **Auch** Ausweis von Forderungen mit einem **längeren als branchenüblichen Zahlungsziel**

7.1.2 Nachlässe auf Forderungen

Rabatte und Umsatzprämien sind als **Erlösschmälerungen abzuziehen**, nicht jedoch Skonti und Provisionen (vgl. Beck, 11. Aufl., Tz. 25 zu § 247 HGB)

7.1.3 Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB)

- Grundsätzlich **keine** Saldierung von Forderungen und Verbindlichkeiten

Ausnahmen:

- Saldierung ist nur zulässig, wenn **gleichartige** Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber **derselben Person** bestehen, die zivilrechtlich nach § 387 BGB aufgerechnet werden können.

Was sind nicht „gleichartige Forderungen“?

- Vermögensgegenstände, die dem **Zugriff** aller übrigen Gläubiger **entzogen** sind **und** der **Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen** usw. dienen (§ 246 Abs. 2 HGB).

7.1.4 Restlaufzeit (vgl. Beck, 11. Aufl., Tz. 25 ff. zu § 268 HGB)

- **Vermerkplicht: Restlaufzeit > 1 Jahr** bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten (§ 268 Abs. 4 S. 1 HGB)
- Definition: Restlaufzeit = Zeit zwischen Bilanzstichtag und dem voraussichtlichen Eingang der Forderung, wobei der tatsächlich erwartete Eingang maßgeblich ist
- Vermerk umfasst nicht innerhalb eines Jahres eingehende Raten

7.1.5 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

a. Grundlagen

- **Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen** (Dienst-, Werk- und Kaufverträge), die vom bilanzierenden Unternehmer im Rahmen seiner **Umsatzfähigkeit erfüllt** sind, **vom Schuldner allerdings noch nicht**. (→ einseitige Erfüllung erfolgt).
- **Verbot der Bilanzierung von schwebenden Geschäften:** d. h.: Aktivierung einer Forderung / Realisation des Gewinns ist erst zulässig
 - bei Kaufvertrag: Übergang der Preisgefahr
 - bei Werkverträgen: Fertigstellung des Werkes
 - bei Dienstleistungen: Vereinbarungsgerechte Erbringung / Bewirkung am Gläubiger

7.1.5 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen; Forts.

b. Vorrangige gesonderte Ausweispflichten bei Forderungen (abhängig vom Gläubiger)

- **Separater Ausweis innerhalb des Unternehmensverbunds:**
Forderungen gegen verbundene Unternehmen (§ 271 Abs. 2 HGB) oder gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis (§ 271 Abs. 1 HGB) besteht, **gehen im Ausweis vor**
- **Separater Ausweis bei Gesellschaftern einer GmbH und KG:**
Forderungen gegen Gesellschafter sind gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben (§ 264c Abs. 1 HGB, § 42 Abs. 3 GmbHG) - ersatzweise: Davon-Vermerk

7.1.6 Forderungen im Unternehmensverbund

a. Grundlagen

- Betroffen sind alle Forderungen gegen Unternehmen im Unternehmensverbund, sofern sie nicht zu den an diesen Unternehmen gewährten Ausleihungen i. S. d. § 266 Abs. 2 A. III. 2 oder 4. gehören

b. Was sind verbundene Unternehmen (§ 271 Abs. 2 HGB)?

- Alle Unternehmen, zwischen denen ein Mutter-Tochter-Verhältnis gem. § 290 HGB besteht (einheitliche Leitung oder Mehrheit der Stimmrechte in einer Hand oder in wenigen Händen)
- Alle Töchter zueinander (Schwestergesellschaften)

7.1.6 Forderungen im Unternehmensverband; Forts.

Praxishinweis:

→ Sie benötigen stets ein Konzerndiagramm, aus dem auch die Gesellschafter hervorgehen.

c. Was sind Beteiligungen (§ 271 Abs. 1 HGB)?

- Anteile, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Geschäftsverbindung zu dienen
- Im Zweifel: **Anteile > 20 %** an anderen KapGes
- Anteile an PersGes
- Niemals Anteile an Genossenschaften

7.1.6 Forderungen im Unternehmensverbund; Forts.

d. Beidseitigkeit

d. h.

- 1) Forderungen gegen Unternehmen, an denen eine Beteiligung besteht, und
- 2) Forderungen von Unternehmen gegen ein an ihr beteiligtes Unternehmen

e. Forderungsart

- **Alle Forderungen** unabhängig vom Grund des Entstehens, sofern ausnahmsweise kein Ausweis unter Ausleihungen sachgerecht ist (längerfristige Finanz- und Kapitalforderungen mit einer Mindestlaufzeit von 1 Jahr; § 266 Abs. 2 A. III. 2. oder 4. HGB).

f. Mitzugehörigkeitsvermerk

- Sofern Forderung aus LuL → Vermerk der Mitzugehörigkeit (in Bilanz oder Anhang) (§ 265 Abs.1 S. 3 HGB)

g. Konkurrenz „verbundene Unternehmen“ – „Beteiligung“

- Ausweis unter **verbundene** Unternehmen geht vor

7.1.7 Sonstige Vermögensgegenstände

a. Erfassung aller nicht an einer anderen Stelle auszuweisenden Vermögensgegenstände (Auffangposten)

z. B. (keine abschließende Aufzählung):

- a. Darlehen, die nicht an anderer Stelle auszuweisen sind
- b. Gehaltsvorschüsse
- c. Kautionen
- d. Steuererstattungsansprüche (KESt, Solz, USt)
- e. Schadensersatzansprüche
- f. Reisekostenvorschüsse
- g. Debitorische Kreditoren (Verbindlichkeitskonten, die am Bilanzstichtag eine Forderung ausweisen, z. B. durch Überzahlung)

b. Vermerkpflcht, d. h. „davon“-Vermerk oder Angabe im Anhang

- KGaA: Vermerk von Forderungen gegen pHG (§ 89 AktG)
- GmbH: Forderungen gegen Gesellschafter (§ 42 Abs. 3 GmbHG)
- GmbH & Co. KG: Forderungen gegen Gesellschafter (§ 264c Abs. 1 HGB)

7.2 Bewertung

- 7.2.1 Grundsatz (§ 253 Abs. 4 HGB)
- 7.2.2 Ausnahmen
- 7.2.3 Sonderfälle
- 7.2.4 Wertaufholung im Anlage- und Umlaufvermögen
- 7.2.5 Einzelwertberichtigung
- 7.2.6 Pauschalwertberichtigung

7.2 Bewertung

7.2.1 Grundsatz (§ 253 Abs. 4 HGB)

- a. Ansatz mit dem Nominalwert lt. Vertrag (außer in Sonderfällen → niedriger beizulegender Wert!)
- b. Ansatz zu Anschaffungskosten (falls die Forderungen selbst erworben werden)

7.2.2 Ausnahmen

a. Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert

b. darüber hinaus sechs allgemeine Bewertungsgrundsätze gem. § 252 Abs. 1 HGB

- Bilanzenzusammenhang
- Going-concern-Prämisse
- Einzelbewertungsgrundsatz
- Vorsichtsprinzip
- Periodengerechte Abgrenzung
- Bewertungsstetigkeit

c. Im Umlaufvermögen gilt **strenges Niederstwertprinzip**

(zum Vergleich: im Anlagevermögen → gemildertes Niederstwertprinzip)

7.2.3 Sonderfälle

a. Wertberichtigung

- Ansatz von **zweifelhaften Forderungen** mit ihrem „wahrscheinlichen Wert“ (Einzelwertberichtigungen, Pauschalwertberichtigung)

b. Uneinbringlichkeit

- Abschreibung von **uneinbringlichen Forderungen**
- **Achtung: Sachgerechtes Mahnwesen dokumentieren**

c. Langfristforderungen

- Ansatz von **unverzinslichen bzw. niedrig verzinslichen**, länger laufenden Forderungen mit Barwert (Abzinsung mit fristadäquatem Marktzins - z. B. landesüblicher Zinsfuß für Papiere mit entsprechender Laufzeit)

d. Lieferung mit **Rückgaberecht**:

- Grundsatz: keine Gewinnrealisation; Forderung in Höhe von AK/HK
- Ausnahme (häufig der Fall): Bei Massengütern (z. B. Online Händler) vertretbar: Forderungen in Höhe des Nennbetrags und Berücksichtigung der Ergebnisminderung bei der Bewertung der Forderungen oder durch Bildung einer Rückstellung der **erfahrungsgemäß** erwarteten Retouren

e. Bildung von **Bewertungseinheiten** (§ 254 HGB)

7.2.4 Wertaufholung im Anlage- und Umlaufvermögen

Eine ursprünglich wertberechtigte oder abgeschriebene Forderung wird (wahrscheinlich) doch bezahlt.

a. Steuerrecht:

Rechtsformunabhängig, Zuschreibungspflicht
(§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG)

b. Handelsrecht:

Rechtsformunabhängig, Zuschreibungspflicht
(§ 253 Abs. 5 S. 1 HGB)

7.2.5 Einzelwertberichtigung

- Eine Einzelwertberichtigung wird gebildet für eine **bestimmte Forderung**, die mit einem **über dem allgemeinen Kreditrisiko liegenden Ausfallrisiko** behaftet ist.

a. Grundsatz

- Einzelbewertung (§252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)

b. Empfohlene Prüfungshandlungen auch bei Erstellung des Jahresabschlusses

1. Liegt **mangelnde Bonität** des Schuldners vor?
 - Bisheriges Zahlungsverhalten
 - Kreditreform
2. Liegen **bestrittene** Forderungen vor? (→ Rechtsakte)
 - Sind Forderungen aus rechtlichen oder anderen Gründen **nicht oder kaum durchsetzbar?** (→ politische Risiken, Ausland)
 - Liegen verwertbare **Sicherheiten** vor? (→ Vertragsakte)

c. Achtung

- Die in den Forderungen enthaltene USt muss bei der Ermittlung der Einzelwertberichtigung außer Betracht gelassen werden! Die uneinbringliche USt wird unter bestimmten Umständen vom Finanzamt erstattet.

7.2.6 Pauschalwertberichtigung

a. Grundsatz

- Die Bildung des Postens erfolgt bei den **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen**

b. Sachverhalt

- **vorhandene** und mit **gewisser Wahrscheinlichkeit** auftretende, aber dem Unternehmen **noch nicht bekannte Ausfallrisiken** werden durch Ansatz eines **pauschalen Prozentsatzes** berücksichtigt (Pflicht)
- Abgedecktes Risiko: Nicht erwarteter Ausfall von Forderungen (nicht allgemeines Konjunktur- oder Geschäftsrisiko)

entspricht steuerlich grundsätzlich dem Ansatz zum Teilwert

- keine Berücksichtigung von Risiken, die bereits durch Einzelwertberichtigungen erfasst sind (sonst Doppelberücksichtigung)
- Prozentsatz durch Erfahrungen aus Vergangenheit (z. B. 0,5 Prozent auf alle Forderungen ohne USt. und EWB)

c. Achtung

- Die in den Forderungen enthaltene USt muss bei der Ermittlung der Pauschalwertberichtigung außer Betracht gelassen werden!

7.3 Praxishinweise

- 7.3.1 Begrifflichkeiten
- 7.3.2 Beispiel: OP-Liste (Auszug)
- 7.3.3 Beispiel: Debitoren-Salden-Liste (Auszug)
- 7.3.4 Debitoren-Haben-Posten (kreditorische Debitoren)
- 7.3.5 Sonderproblem Währungsumrechnung

7.3 Praxishinweise

7.3.1 Begrifflichkeiten

Was steckt hinter der Bilanzposition „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“?

a. Hauptbuch

- Die Position der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen besteht aus den einzelnen Sachkonten des Hauptbuchs z. B. Konten 1400 – 1410.

b. Debitorenbuchhaltung

- Die Debitorenbuchhaltung (Kontokorrentbuchhaltung) erfolgt in einem Nebenbuch zu dem jeweiligen einzelnen Sachkonto. Hier werden alle einzeln fakturierten Rechnungen sowie deren Ausgleich erfasst. Weiterhin werden hier weitere Stammdaten zu den einzelnen Kunden wie z. B. Adressdaten aber auch Daten zum Zahlungsverhalten erfasst. Dies unterstützt das Mahnwesen der Gesellschaft.
- Durch die in der Debitorenbuchhaltung erfassten Daten lassen sich weitere detaillierte Auswertungen erstellen.

7.3.1 Begrifflichkeiten; Forts.

Was steckt hinter der Bilanzposition „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“?

c. Offene-Posten-Liste

- Die „Offenen-Posten-Liste“ (kurz OP-Liste) stellt detailliert auf Einzelrechnungsbasis die noch offenen Posten der einzelnen Debitoren dar.

d. ABC-Analyse

- Umsatzlisten nach Kunden (ABC-Listen)
- Zahlungsanalysen

e. Debitoren-Salden-Liste

- Wenn man je Debitor alle offenen Posten aufsummiert, erhält man die Gesamtforderung gegen diesen Debitor. Die Liste mit den Forderungen gegenüber allen Debitoren wird „Debitoren-Salden-Liste“ genannt.

7.3.2 Beispiel: OP-Liste (Auszug)

Kanzlei-Rechnungswesen - RW - XXXXXX/XXX/2017 / Muster GmbH - Auszug OPOS-Liste (Debitoren) - Posten											
Debitor		Ermittlung EWB		unbezahlte Rechnungen	bezahlte Rechnungen	noch offener Betrag					
Konto	Name	Rng-Nr.	Datum	Fälligkeit	Beleg-Nr.	Gegen-Kto.	Betrag Soll	Betrag Haben	Saldo	S/H Saldo	
							€	€	€		
7G		39872	05.12.2017	04.01.2018		8400	13.685,00		13.685,00S		
							Gesamt	<u>13.685,00</u>	<u>0,00</u>	<u>13.685,00S</u>	
8H		38567	09.05.2017	09.05.2017		8125	1.190,00		1.190,00S		
		38654	20.05.2017	20.05.2017		8125	595,00		595,00S		
		39283	02.09.2017	02.09.2017		8125	892,50		892,50S		
		39476	07.10.2017	07.10.2017		8125	2.082,50		2.082,50S		
							Gesamt	<u>4.760,00</u>	<u>0,00</u>	<u>4.760,00S</u>	
9I		39708	04.12.2017	04.01.2018		8400	23.800,00		23.800,00S		
		39894	07.12.2017	06.01.2018		8400	23.800,00		23.800,00S		
							Gesamt	<u>47.600,00</u>	<u>0,00</u>	<u>47.600,00S</u>	
10J		38318	04.12.2017	04.01.2018		8400	23.800,00		23.800,00S		
		38469	07.12.2017	07.01.2018		8400	17.850,00		17.850,00S		
		39157	12.12.2017	12.01.2018		8400	1.190,00		1.190,00S		
		600646	17.12.2017			8400		2.380,00	2.380,00H		
							Gesamt	<u>42.840,00</u>	<u>2.380,00</u>	<u>40.460,00S</u>	
...											
							Gruppe	entspricht Sachkonto Hauptbuch			
							gesamt (1400)			<u>473.380,00S</u>	

7.3.3 Beispiel: Debitoren-Salden-Liste (Auszug)

Muster GmbH, Musterstadt - Datenblatt: Debitoren-Salden, Hauswahrung per 31.12.2017

2017

1400 Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen Inland

Debitoren Nummer	Debitoren Name	Saldo Periodenbeginn	Soll Summe Berichtsperiode	Haben -Summe Berichtsperiode	Saldo Periodenende
		€	€	€	€
1 A		23.800,00	345.100,00	297.500,00	71.400,00
2 B		11.900,00	285.600,00	309.400,00	-11.900,00
3 C		5.950,00	0,00	5.950,00	0,00
4 D		59.500,00	666.400,00	696.150,00	29.750,00
5 E		35.700,00	196.350,00	232.050,00	0,00
6 F		0,00	892.500,00	749.700,00	142.800,00
7 G		11.900,00	29.750,00	35.700,00	5.950,00
8 H		4.165,00	142.800,00	133.280,00	13.685,00
9 I		6.783,00	5.950,00	7.973,00	4.760,00
10 J		35.700,00	178.500,00	166.600,00	47.600,00
11 K		29.750,00	266.560,00	255.850,00	40.460,00
12 L		4.760,00	18.445,00	17.850,00	5.355,00
	12 ABC GmbH	4.165,00	892.500,00	773.500,00	123.165,00
13 M		6.426,00	13.090,00	12.971,00	6.545,00
14 N		-23.800,00	71.400,00	47.600,00	0,00
15 M		-1.785,00	1.190,00	595,00	-1.190,00
*****		214.914,00	4.006.135,00	3.742.669,00	478.380,00

1400 Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen Inland

7.3.4 Debitoren-Haben-Posten (kreditorische Debitoren)

a. Wie entsteht ein „kreditorischer Debitor“?

- Ein **Debitor**, zumeist Kunde, der aus irgendwelchen Gründen (z. B. Gutschrift, versehentliche Überzahlung) mehr bezahlt hat als er eigentlich muss, hat seinerseits eine **Forderung gegen die Gesellschaft**. Die Gesellschaft hat eine Verbindlichkeit. Da für ihn nur ein Debitoren-Konto geführt wird, wird das Debitoren-Konto negativ.

➤ **Haben-Ausweis**

b. Wie erfolgt die Verrechnung und der Ausweis in der Debitoren-Salden-Liste?

- Die Debitoren-**Salden**-Liste summiert alle Soll-Posten und zieht die Haben-Posten ab, sodass der **Saldo aller Debitorenkonten** zum Ausweis kommt.

7.3.4 Debitoren-Haben-Posten (kreditorische Debitoren); Forts.

c. Anpassungsbedarf im Jahresabschluss

- Aufgrund des **Saldierungsverbots** (§ 246 Abs. 2 HGB) sind diese Haben-Posten **manuell zu korrigieren**:
 - Auf der **Aktivseite** der Bilanz werden **nur die Soll-Posten** aus der Debitoren-Salden-Liste ausgewiesen.
 - Die **Debitoren-Haben-Posten** werden auf der Passivseite unter den „**Sonstigen Verbindlichkeiten**“ (§ 266 Abs. 3 HGB, C.8.) ausgewiesen.
 - Diese Ausweisänderung führt zu einer Bilanzverlängerung.

d. Abgrenzung von den „erhaltenen Auszahlungen“

- Diese Ausweisänderung führt zu einer Bilanzverlängerung.

Achtung: Nicht in der Debitorenbuchhaltung, sondern auf einem separaten Sachkonto werden **Erhaltene Anzahlungen** eines Kunden erfasst und sind unter der Bilanzposition § 266 Abs. 3 HGB C.3. auszuweisen.

7.3.5 Sonderproblem Währungsumrechnung

a. Einordnung des Problems

- Neben dem Bonitätsrisiko des Schuldners ist auch das **Valutarisiko** (= nachteilige Änderung des Wechselkurses) zu berücksichtigen.
- Die **Einbuchung** einer Valuta-Forderung (z. B. 100.000 USD) erfolgt grundsätzlich zum **Briefkurs** im Zugangszeitpunkt, d. h. **Entstehungszeitpunkt** der Forderung z. B. Zeitpunkt Übergang Nutzen und Lasten einer Maschine.
- Sofern die Auswirkung auf die Vermögens- Finanz- und Ertragslage unwesentlich ist, kann vereinfachend eine **Einbuchung** zum **Devisenkassamittelkurs** im Zugangszeitpunkt erfolgen.
- Maßgebend für die **Bewertung** der Forderungen **am Bilanzstichtag** ist der **Devisenkassamittelkurs** (§ 256a HGB).

§ 256a HGB Währungsumrechnung

„Auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten sind zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen.

Bei einer Restlaufzeit von **einem Jahr oder weniger** sind § 253 Abs. 1 Satz 1 und § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 nicht anzuwenden.“

b. Unterscheidung nach RLZ

- $RLZ > 1$ Jahr
 - zum Devisenkassamittelkurs **in den Grenzen** des AK-/HK- und Realisationsprinzips
- $RLZ \leq 1$ Jahr
 - zum Devisenkassamittelkurs **ohne Anwendung** des AK-/HK- und Realisationsprinzips

7.3.5 Sonderproblem Währungsumrechnung; Forts.

c. Beispiel Währungsumrechnung

- Bei der **Einbuchung** einer Valuta-Forderung (z. B. USD 100.000) wird mit einem **bestimmten Kurs** (z. B. 1,50 → EUR 66.666,66) umgerechnet.
- Maßgebend für die Bewertung der Fremdwährungsforderungen zum Bilanzstichtag ist der **Devisenkassamittelkurs**.
- Kurs 31.12.: 1,60 → EUR 62.500,00 → außerplanmäßige Abschreibung
- Kurs 31.12.: 1,40 → EUR 71.428,57
 - RLZ > 1 Jahr → Beibehaltung der EUR 66.666,66
 - RLZ ≤ 1 Jahr → Wertaufholung über AK hinaus EUR 71.428,57

Fazit: Die Restlaufzeit ist bei Forderungen in ausländischer Währung maßgebend für die Bewertung im Jahresabschluss.


7.4 Praxisfälle zur Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Anlagen zum Themenbereich

Prüferhilfen zu diesem Themenbereich

- **Prüferhilfe 7/1:** „Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 1: Auswertung einer Saldenliste“
- **Prüferhilfe 7/2:** „Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 2: Einzelwertberichtigung“
- **Prüferhilfe 7/3:** „Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 3: Pauschalwertberichtigung“
- **Prüferhilfe 7/4:** „Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 4: Berichtsausweis der Forderungen“
- **Prüferhilfe 7/5:** „Praxisfall 2: Forderungen aus LuL: Einzelwertberichtigung“
- **Prüferhilfe 7/6:** „Praxisfall 3: Forderungen aus LuL: Währungsumrechnung“
- **Prüferhilfe 7/7:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Aufgabe 1: Auswertung einer Saldenliste“
- **Prüferhilfe 7/8:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Aufgabe 2: Einzelwertberichtigung“
- **Prüferhilfe 7/9:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Aufgabe 3: Pauschalwertberichtigung“
- **Prüferhilfe 7/10:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Aufgabe 4: Berichtsausweis der Forderungen“
- **Prüferhilfe 7/11:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Forderungen aus LuL: Einzelwertberichtigung“
- **Prüferhilfe 7/12:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Forderungen aus LuL: Währungsumrechnung“

Raum für Notizen



**Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

Themenbereich 8: Bilanzierung sonstige Vermögensgegenstände

Gliederung

8.1 Begriff / Ansatz / Ausweis

8.2 Bewertung

8.3 Praxisfälle zur Bilanzierung sonstige Vermögensgegenstände

8.1 Begriff / Ansatz / Ausweis

- 8.1.1 Erfassung aller nicht an einer anderen Stelle auszuweisenden Vermögensgegenstände
- 8.1.2 Vermerkpflicht
- 8.1.3 Sonderfall: Ausstehende Einlagen
- 8.1.4 Sonderfall: Eingeforderte Nachschüsse eines GmbH-Gesellschafters

8.1 Begriff / Ansatz / Ausweis

8.1.1 Erfassung aller nicht an einer anderen Stelle auszuweisenden Vermögensgegenstände

(Auffangposition) Beispiele:

- Darlehen, die nicht an anderer Stelle auszuweisen sind
- Gehaltsvorschüsse
- Kautionen
- Steuererstattungsansprüche (KSt, SolZ, USt)
- Schadensersatzansprüche
- Reisekostenvorschüsse
- Debitorische Kreditoren (Verbindlichkeitskonten, die am Bilanzstichtag eine Forderung ausweisen, z. B. durch Überzahlung)
- Rechtsquelle: (vgl. Beck, 11. Aufl., Tz. 124 zu § 247 HGB)

8.1.2 Vermerkpflicht

Der Vermerk kann als „davon-Vermerk“ oder im Anhang erfolgen.

- KGaA: Vermerk von Forderungen gegen pHG (§ 89 AktG)
- GmbH: Forderungen gegen Gesellschafter (§ 42 Abs. 3 GmbHG)

8.1.2 Vermerkpflicht; Forts.

- Angabe des Beitrags der Forderungen mit einer **Restlaufzeit von mehr als einem Jahr** (§ 268 Abs. 4 S. 1 HGB).
- Beträge für sonstige Vermögensgegenstände, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen und einen größeren Umfang haben, werden in der Bilanz nicht ausgewiesen und müssen im Anhang erläutert werden.

8.1.3 Sonderfall: Ausstehende Einlagen

- **Nicht bei Gesellschaftern eingeforderte Einlagen:** Kein Ausweis bei den sonstigen Vermögensgegenständen, sondern offene Absetzung vom Posten „Gezeichnetes Kapital“
- **Eingeforderte Einlagen:** gesonderter Ausweis des noch nicht bezahlten Betrags unter den sonstigen Vermögensgegenständen (Ausnahme: bei verb.U./beteil.U. → Forderungen gg. verb.U. / beteil.U.)

8.1.4 Sonderfall: Eingeforderte Nachschüsse eines GmbH-Gesellschafters

- **Grds.** keine Nachschusspflicht, wenn Stammeinlage geleistet ist.
- Gesellschaftsvertrag kann aber Abweichendes regeln (§§ 26, 27 GmbHG).
- **Gesonderter Ausweis** unter Forderungen „**Eingeforderte Nachschüsse**“, wenn Einziehung beschlossen und keine Befreiung des Gesellschafters möglich.

8.2 Bewertung

8.2.1 Grundsatz (§ 253 Abs. 4 HGB)

8.2.2 Sonderfälle

8.2 Bewertung

8.2.1 Grundsatz (§ 253 Abs. 4 HGB)

- **Ansatz mit dem Nominalwert (außer in Sonderfällen → niedriger beizulegender Wert!)**
- **Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert**
- **Darüber hinaus sechs allgemeine Bewertungsgrundsätze** gem. § 252 Abs. 1 HGB
 1. Bilanzenzusammenhang
 2. Going-Concern-Prämisse
 3. Einzelbewertungsgrundsatz
 4. Vorsichtsprinzip
 5. Periodengerechte Abgrenzung
 6. Bewertungsstetigkeit
- Im **Umlaufvermögen** gilt **strenges Niederstwertprinzip**
(zum Vergleich: im Anlagevermögen → gemildertes Niederstwertprinzip)

8.2.2 Sonderfälle

- Ansatz von **zweifelhaften Forderungen** bei den sonstigen Vermögensgegenständen mit ihrem „wahrscheinlichen Wert“ (Einzelwertberichtigungen, Pauschalwertberichtigung)
- Abschreibung von **uneinbringlichen Forderungen**
- Ansatz von **unverzinslichen bzw. niedrig verzinslichen**, länger laufenden Forderungen mit **Barwert**
(Abzinsung mit fristadäquatem Marktzins - z. B. landesüblicher Zinsfuß für Papiere mit entsprechender Laufzeit)
- Bildung von **Bewertungseinheiten** unter bestimmten Voraussetzungen denkbar (§ 254 HGB)

8.3 Praxisfälle zur Bilanzierung sonstige Vermögensgegenstände

Anlagen zum Themenbereich

Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 8/1:** „Praxisfall: Ausweis „Sonstige Vermögensgegenstände““
- **Praxishilfe 8/2:** „Praxisfall: Zinsabgrenzung“
- **Praxishilfe 8/3:** „Lösungshinweise zu Praxisfall: Ausweis „Sonstige Vermögensgegenstände““
- **Praxishilfe 8/4:** „Lösungshinweise zu Praxisfall: Zinsabgrenzung“

Raum für Notizen



**Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

Gliederung

9.1 Fachliche Grundlagen

9.2 Ansatz und Ausweis

9.3 Bewertung

9.4 Änderung des Schuldverhältnisses

9.5 Exkurs: Eventualverbindlichkeiten / Haftungsverhältnisse

9.6 Praxisfälle zur Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.1 Fachliche Grundlage

- 9.1.1 Gliederung der Bilanz (§ 266 Abs. 2 und Abs. 3 HGB)
- 9.1.2 Unterschiedliche Interessenlage der Unternehmen

9.1 Fachliche Grundlagen

9.1.1 Gliederung der Bilanz (§ 266 Abs. 2 und Abs. 3 HGB)

A. Eigenkapital

(...)

B. Rückstellungen

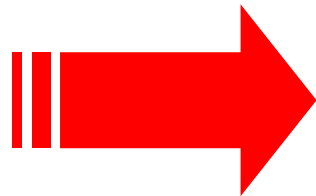
(...)

C. Verbindlichkeiten

1. Anleihen, davon konvertibel
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
8. Sonstige Verbindlichkeiten
 - davon aus Steuern
 - davon im Rahmen der sozialen Sicherheit

D. Rechnungsabgrenzungsposten

E. Passive latente Steuern



9.1.2 Unterschiedliche Interessenlage der Unternehmen

Fall 1: Mögliches Interesse der Unternehmer an niedrigen Verbindlichkeiten

- Ergebnisoptimierung bei geringem Zinsaufwand
- Finanzierungsspielraum z. B. bei „Reservelinien“
- Eigenkapitalquote – Verbesserung
- Rating – Optimierung

Fall 2: Mögliches Interesse der Unternehmer an hohen Verbindlichkeiten

- Finanzmittel für notwendigen Investitionsbedarf
- Verschuldungshebel – Nutzung des Leverage-Effekts

9.2 Ansatz und Ausweis

- 9.2.1 Grundsätze
- 9.2.2 Die Posten des HGBs
- 9.2.3 Weitere Verbindlichkeiten
- 9.2.4 Zusätzliche Angaben in Bilanz und/oder Anhang
- 9.2.5 Die antizipativen Posten

9.2 Ansatz und Ausweis

9.2.1 Grundsätze

- | | |
|------------------------------------|-------------------------|
| a. Vollständigkeitsgebot | § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB |
| b. Verrechnungs ver bot | § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB |
| c. Verrechnungs ge bot | § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB |
| d. Ansatzstetigkeit | § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB |

Die fachlichen Erläuterungen erfolgen anschließend.

a. Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB)

„Der Jahresabschluss hat sämtliche ... Schulden ... zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.“

Durchbrechung des Grundsatzes aufgrund

- Ansatzwahlrechte
- gesetzliche Ansatzverbote

9.2.1 Grundsätze; Forts.

a. Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB); Forts.

Sämtliche bilanzierungsfähigen Schulden sind zu passivieren, die

- a.1 in **personeller** Hinsicht dem Kaufmann (und nicht einem anderen, vgl. Beck, 11 Aufl., Tz. 50 ff. zu § 246 HGB)
- a.2 in **sachlicher** Hinsicht dem Betriebsvermögen (und nicht dem Privatvermögen) zuzurechnen sind (vgl. Beck, 11 Aufl., Tz. 70 ff. zu § 246 HGB)
- a.3 und bei denen in zeitlicher Hinsicht eine Vermögensminderung beim Bilanzierenden eingetreten ist (vor dem Bilanzstichtag, vgl. Beck, 11 Aufl., Tz. 53 zu § 246 HGB)

9.2.1 Grundsätze; Forts.

a. Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB); Forts.

- **Personelle Zuordnung**
 - „Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen“ (§ 246 Abs. 1 Satz 3 HGB)
 - Schulden sind stets der juristischen oder natürlichen Person zuzuordnen, in deren Namen sie begründet worden sind
- **Sachliche Zuordnung**
 - **Einzelkaufleute**
 - durch den Betrieb des Handelsgewerbes verursacht oder als betriebliche Schulden eingegangen
 - **Personenhandelsgesellschaften**
 - in ihrem Namen begründet und damit Gesamthandsschulden
 - bei Gesellschafterschulden: „Forderung gegen Gesellschafter“ einbuchen
 - **Kapitalgesellschaften**
 - sämtliche in ihrem Namen begründete Schulden unabhängig von der Veranlassung

9.2.1 Grundsätze; Forts.

a. Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB); Forts.

Verbindlichkeiten sind die am Abschlussstichtag

- dem **Grunde** und
- der **Höhe** sowie
- der **Fälligkeit** nach

feststehenden Verpflichtungen des Unternehmens.

Verbindlichkeiten sind gekennzeichnet durch

- Außenverpflichtung
- wirtschaftliche Belastung
- Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme
- Abgrenzung zu Rückstellungen (Höhe, Fälligkeit)

9.2.1 Grundsätze; Forts.

b. Verrechnungsverbot (§ 246 Abs. 2 Satz 1 HGB)

„Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite ... verrechnet werden.“

Aber:

Aufrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber der gleichen Person (Saldierung auch „einseitig“ ohne Aufrechnungswillen möglich).

Voraussetzungen

Gleichartigkeit und Fälligkeit (§ 387 ff. BGB) z. B. gleiche Währung

9.2.1 Grundsätze; Forts.

c. Verrechnungsgebot (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB) (nur Handelsbilanz)

„Vermögensgegenstände, die dem **Zugriff** aller übrigen Gläubiger **entzogen** sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus **Altersversorgungsverpflichtungen** oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, sind mit diesen Schulden zu verrechnen.“

Gilt für:

- Pensionszusagen
- Vereinbarungen zur Altersteilzeit
- Lebensarbeitszeitmodelle
- andere vergleichbare langfristige Verpflichtungen

Gilt nicht z. B. für andere Personalrückstellungen z. B. Urlaubsrückstellungen

9.2.1 Grundsätze; Forts.

d. Ansatzstetigkeit (§ 246 Abs. 3 HGB)

„Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Ansatzmethoden sind beizubehalten.“

Bzgl. der Durchbrechung der Ansatzstetigkeit ist § 252 Abs. 2 HGB zu beachten:

„Von den Grundsätzen ... darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden.“

9.2.2 Die Posten des HGBs

Nach § 266 Abs. 3 C. HGB haben große und mittelgroße Kapitalgesellschaften die folgenden acht Posten auszuweisen:

„Anleihen

- a. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- b. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
- c. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- d. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
- e. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
- f. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- g. Sonstige Verbindlichkeiten
 - davon aus Steuern
 - davon im Rahmen der sozialen Sicherheit“

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

a. Anleihen

- **Begriff**
 - Langfristige Darlehen unter Inanspruchnahme des **öffentlichen** (national / international) Kapitalmarktes
 - Schuldverschreibung, Obligation, Bond
 - Schuldverschreibungen = verbriefte Anleihen
 - i. d. R. durch Ausgabe von Teilschuldverschreibungen
- **Bedeutung für die Praxis**
 - Bei kleinen Gesellschaften oder Familienunternehmen eher selten anzutreffen.

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

a. Anleihen; Forts.

• Anleihearten und deren Besonderheiten

- Schuldverschreibung
 - Wandelschuldverschreibung
 - Optionsschuldverschreibungen
 - Gewinnschuldverschreibungen
 - Genussrechte
 - Industrieobligationen
 - Staatsanleihen
 - Pfandbriefe
 - Kommunalobligationen
- Recht auf Verzinsung und Tilgung
 - gewähren zusätzlich ein Umtauschrecht
 - gewähren zusätzlich ein Bezugsrecht auf Aktien
 - gewähren neben dem festen Zins auch Gewinnanspruch
 - gewähren Beteiligungen an Gewinn und/oder Liquidationserlös
 - Industrieunternehmen
 - Bund und Länder
 - Hypothekenbanken
 - Banken

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

a. Anleihen; Forts.

- **Abgrenzung zu Schuldscheindarlehen**

Sachverhalt

Unternehmen nimmt privat und nicht öffentlich gegen Schuldschein einen Kredit bei i. d. R. Kapitalsammelstellen (Banken, Versicherungen) auf.

Hinweis

- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- oder sonstigen Verbindlichkeiten

Begründung

- Nicht am öffentlichen Kapitalmarkt aufgenommen.

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

a. Anleihen; Forts.

- **Konvertibilität**

Anleihen, die dem Inhaber ein **Umtausch-** oder **Bezugsrecht** auf Anteile gewähren:

- Wandelschuldverschreibungen
- Optionsschuldverschreibungen

Ausweis:

- „davon“-Vermerk
- Untergliederung

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

b. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

- Verbindlichkeiten gegenüber Banken und Sparkassen
 - Zinsverbindlichkeiten (einschließlich der Zinsabgrenzungen bis zum Abschlussstichtag)
 - langfristige Kredite
 - Kontokorrentkredite

c. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

Gesonderter Ausweis unter den Verbindlichkeiten, soweit keine offene Absetzung von „Vorräten“ vorgenommen wird

→ (Wahlrecht mit dem Ziel der Bilanzsummenreduzierung), § 268 Abs. 5 S. 2 HGB

- **Ausweis der Umsatzsteuer:**
 - „Nettoausweis“ innerhalb des Bilanzpostens „Sonstige Verbindlichkeiten“

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

d. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

- **Definition:**
Verpflichtungen aus gegenseitigen Verträgen, die von der Gegenseite erfüllt wurden, aber deren Zahlung beim bilanzierenden Unternehmen zum Stichtag noch ausstehen
- **Mitzugehörigkeit / Vorrang:**
Die Zuordnung zu den Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen bzw. Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, hat dabei Vorrang (Mitzugehörigkeit)
 - Vermerk in der Bilanz oder als Anhangangabe: „davon Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“
- **Debitorische Kreditoren:**
Forderungen gegen Lieferanten (z. B. aufgrund von Überzahlungen, Gutschriften, Bonusansprüchen) sind als „debitorische Kreditoren“ unter den ‚sonstigen Vermögensgegenständen‘ auszuweisen

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

e. Wechselverbindlichkeiten

„Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel“

- Tratten, Solawechsel, Warenwechsel, Finanzwechsel

Tratte = gezogener Wechsel

Solawechsel = eigener Wechsel

- Verbindlichkeiten aus Akzepten und Solawechseln gegen
 - verbundene Unternehmen oder
 - Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, sind dort auszuweisen.
 - Mitzugehörigkeitsvermerk in der Bilanz oder im Anhang

Bedeutung in der Praxis:
eher gering,
stark abnehmend

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

f. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen

- Begriff der verbundenen Unternehmen
 - Mutter-Tochterverhältnis gemäß § 271 Abs. 2 HGB (Einbezug in Konzernabschluss) sowie alle Tochterunternehmen untereinander
- „Reichweite“ und „Bandbreite“ der zu erfassenden Verbindlichkeiten
 - Erfassung unabhängig von der Entstehungsursache
 - Aber:
Mitzugehörigkeitsvermerke (z. B. „davon Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“)

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

g. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

- Begriff der Beteiligung
 - Sowohl Mutter- als auch Tochterunternehmen
 - § 271 Abs. 1 HGB:
 - „dem Geschäftsbetrieb durch dauerhafte Verbindung dienen“
 - über 20 % der Anteile (Achtung: widerlegbare Vermutung; seit BilRUG vgl. § 271 Abs. 1 S. 3 HGB)
- Umfang der zu erfassenden Verbindlichkeiten
 - Erfassung unabhängig von der Entstehungsursache, aber: Mitzugehörigkeitsvermerk
 - „Verbundenes Unternehmen“ geht „Unternehmen, mit dem ein Beteiligungsverhältnis besteht“ vor **(stärkere Bindung)**

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

h. Sonstige Verbindlichkeiten

- Beispiele für diesen Sammelposten (Auffangposten):
 - Steuerschulden: einzubehaltende und abzuführende Steuern
 - Einbehaltene sowie von der Gesellschaft zu tragende Sozialabgaben
 - Rückständige Löhne und Gehälter
 - Provisionsverpflichtungen
 - Schuldscheindarlehen
 - Kreditorische Debitoren

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

h. Sonstige Verbindlichkeiten; Forts.

- **Zwei** Davon-Vermerke

1. **Steuern** (vom Unternehmen geschuldete Steuern)

- Umsatzsteuer
- Ertragsteuern und
- Steuerabzugsbeträge
- Lohnsteuer
- Kapitalertragsteuer

2. **Soziale Sicherheit (Dritter)**

Arbeitgeber- und einbehaltene Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung, zu Ersatzkassen und zu Zusatzversorgungseinrichtungen

- Sozialplankosten
- Leistungen zu Versorgungseinrichtungen
- Verpflichtungen aus Abfindungen und Vorruhestandsregelungen
- Verpflichtungen aus Altersteilzeit
- Leistungen zum Pensionssicherungsverein
- Beiträge zur Berufsgenossenschaft
- Einbehaltene Beiträge für Gewerkschaften und Berufsverbände

9.2.3 Weitere Verbindlichkeiten

a. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern

- GmbH: § 42 Abs. 3 GmbHG
- GmbH & Co. KG: § 264c Abs. 1 HGB
- Ausweis (drei Möglichkeiten)
 - gesonderter Bilanzposten (bevorzugt)
 - Anhangangabe
 - „davon“-Vermerk bei anderem Bilanzposten

b. Vorgaben von Verordnungen über Formblätter und über Rechnungslegungs- und Buchführungspflichten

- Anwendungspflichten gibt es bei folgenden Einheiten
 - Verkehrsunternehmen
 - Wohnungsunternehmen
 - Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute
 - Versicherungsunternehmen
 - Krankenhäuser
 - Pflegeeinrichtungen
 - Pensionsfonds

9.2.4 Zusätzliche Angaben in Bilanz und/oder Anhang

a. Restlaufzeiten

- **Bis zu einem Jahr** (§ 268 Abs. 5 Satz 1)
- **Größer als ein Jahr** (§ 268 Abs. 5 Satz 1) → geändert durch BilRUG
Angabe bei sämtlichen Posten der Verbindlichkeiten

Alternative Angabe im Anhang (im HGB nicht explizit vorgesehen)

Aber: § 265 Abs. 7 Nr. 2 HGB: Gesamtbetrag in Bilanz

§ 243 Abs. 2 HGB: Klarheit und Übersichtlichkeit

Alle Einzelposten sind mit den zugehörigen Vermerken im Anhang zu nennen

b. Restlaufzeiten von mehr als 5 Jahren (§ 285 Nr. 1 a HGB)

(Nur) Gesamtbetrag: § 285 Nr. 1 a HGB

Angabe für jeden einzelnen Posten: § 285 Nr. 2 HGB (mittelgroße und große Gesellschaften)

9.2.4 Zusätzliche Angaben in Bilanz und/oder Anhang; Forts. c. Gesicherte Beträge (§ 285 Nr. 1 Buchstabe b HGB)

Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, die

- durch Pfandrechte oder
- ähnliche Rechte

gesichert sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheiten (z. B. Grundpfandrechte).

Angabe für jeden einzelnen Posten der Verbindlichkeiten § 285 Nr. 2 HGB (mittelgroße und große Gesellschaften).

9.2.4 Zusätzliche Angaben in Bilanz und/oder Anhang; Forts.

d. Optional: Verbindlichkeitspiegel als Bestandteil des Anhangs

	Gesamt EUR	davon Restlaufzeiten			davon gesichert EUR
		unter 1 Jahr EUR	1 - 5 Jahre EUR	über 5 Jahre EUR	
1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	1.616.279,17	383.179,17	259.600,00	973.500,00	837.479,17
Vorjahr	636.558,37	318.279,20	318.279,17	0,00	636.558,37
2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	993.875,53	993.875,53	0,00	0,00	0,00
Vorjahr	622.263,71	622.263,71	0,00	0,00	0,00
3. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	20.751,86	20.751,86	0,00	0,00	0,00
Vorjahr	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	2.805.434,73	177.115,79	1.056.923,92	1.571.395,02	0,00
Vorjahr	2.971.333,39	215.191,48	1.184.746,89	1.571.395,02	0,00
5. Sonstige Verbindlichkeiten	1.378.277,02	557.597,71	246.203,79	574.475,52	0,00
Vorjahr	<u>1.309.878,13</u>	<u>489.198,82</u>	<u>246.203,79</u>	<u>574.475,52</u>	<u>0,00</u>
	6.814.618,31	2.132.520,06	1.562.727,71	3.119.370,54	837.479,17
Vorjahr	<u>5.540.033,60</u>	<u>1.644.933,21</u>	<u>1.749.229,85</u>	<u>2.145.870,54</u>	<u>636.558,37</u>

Die Besicherung erfolgt durch Grundschulden.

9.2.4 Zusätzliche Angaben in Bilanz und/oder Anhang; Forts.

e. Exkurs – Angaben für Kleinstgesellschaften (§ 267a HGB)

- **Kleinstgesellschaften** müssen keinen Anhang aufstellen (§ 264 Abs. 1 S. 5 HGB)
- Außerdem **verkürzte Bilanz** (nur „Großbuchstaben-Positionen“ des § 266 Abs. 1 S. 4 HGB)
- **Wahlpflichtangaben** sind bei Verzicht auf die Aufstellung des Anhangs grds. in der Bilanz oder GuV zu machen
- Die **Angaben sind nicht erforderlich, wenn** zu erläuternder Posten in der verkürzten Bilanz oder GuV nicht gesondert ausgewiesen wird (z. B. Betrag der Forderungen mit einer RLZ > 1 Jahr; Forderungen in Posten „B. Umlaufvermögen“ enthalten)
- **Kein Verzicht** auf Angabe des **Betrags der Verbindlichkeiten** mit einer RLZ \leq bzw. > 1 Jahr
 - Es entfällt der Ausweis für einzelne Arten von Verbindlichkeiten
 - Der Davon-Vermerk ist jedoch erforderlich für Gesamtbetrag
- Angaben, zu Bilanz und GuV-Posten, die nicht auf Regelungen des HGB sondern auf gesellschafts-rechtlichen Vorschriften beruhen (z. B. Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter), sind **in jedem Fall zu machen**

9.2.5 Die antizipativen Posten

Verbindlichkeiten, die rechtlich erst nach dem Abschlussstichtag entstehen (sog. antizipative passive Posten)

→ Erläuterungspflicht im Anhang für größere Beträge § 268 Abs. 5 S. 3 HGB

Beispiel:

Verpflichtungen aus Miet- und Pachtverträgen

- umfassen z. B. einen vor dem Abschlussstichtag liegenden Zeitraum
- werden aber erst im neuen Geschäftsjahr fällig

9.3 Bewertung

- 9.3.1 Grundsätze
- 9.3.2 Berücksichtigung von Zinskonditionen
- 9.3.3 Valutaschulden (Fremdwährungsschulden)

9.3 Bewertung

9.3.1 Grundsätze

Allgemeine Bewertungsgrundsätze (§ 252 Abs. 1 HGB)

- **Bilanzzusammenhang:**
Stimmt der EB-Wert mit dem Schlussbilanzwert des Vorjahres überein?
- **Going-Concern-Prämisse:**
Ist sichergestellt, dass der Betrieb fortbesteht?
- **Einzelbewertungsgrundsatz:**
Eine zusammengefasste Bewertung verschiedener Verbindlichkeitsposten ist unzulässig.
- **Vorsichtsprinzip:**
Auch strittige Verbindlichkeiten sind zu berücksichtigen.
- **Periodengerechte Abgrenzung:**
Die Verbindlichkeit muss entstanden sein.

9.3.1 Grundsätze; Forts.

- **Geldleistungs- sowie Sachleistungsverpflichtungen:**
z. B. eine Dienstleistungsverpflichtung (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)
 - „zu ihrem Erfüllungsbetrag“ (Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen)
- **Auf Rentenverpflichtungen**
(z. B. Kauf gegen Rentenzahlungen) beruhende Verbindlichkeiten, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB)
 - „Abzinsung mit vorgegebenem Zinssatz“
 - dem ihrer Restlaufzeit (Annahme einer Laufzeit von 15 Jahren möglich) entsprechenden durchschnittlichen Marktzins der vergangenen 7 Jahre

9.3.2 Berücksichtigung von Zinskonditionen

a. Agio, Disagio

- Erfüllungsbetrag = i. d. R. Ausgabebetrag
- Erfüllungsbetrag > Ausgabebetrag
Bsp.: Auszahlungsdisagio oder Rückzahlungsagio
→ Abgrenzungswahlrecht
- Erfüllungsbetrag < Ausgabebetrag
Bsp.: Rückzahlungsdisagio
→ Passivierungspflicht nach GoB (passiver RAT, Vereinnahmung über Laufzeit)

b. Unverzinslichkeit, Unterverzinslichkeit, Überverzinslichkeit

- Abzinsung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von über einem Jahr ist auch weiterhin unzulässig (in der Steuerbilanz i. d. R. Abzinsung mit 5,5 %)
- Überverzinsliche Verbindlichkeiten (infolge gesunkenem Marktzinsniveau oder anderem gewährten Vorteil): evtl. Rückstellung für Barwert der Mehrzinsen

9.3.2 Berücksichtigung von Zinskonditionen; Forts.

c. Zero-Bonds

- **Definition**
Anleihen, bei denen die Zinsen erst am Ende der Laufzeit gezahlt werden
- **Passivierungspflicht**
Ausgabebetrag plus die bis zum Stichtag aufgelaufenen Zinsen

9.3.3 Valutaschulden (Fremdwährungsschulden)

a. Zugangsbewertung (Transformationsvorgang)

- Geldkurs im Zeitpunkt der **Erstverbuchung**
- Mittelkurs zulässig, wenn die Auswirkung auf die Darstellung der VFE-Lage unwesentlich ist

9.3.3 Valutaschulden (Fremdwährungsschulden); Forts.

b. Folgebewertung (Bewertungsvorgang)

„Auf fremde Währung lautende ... Verbindlichkeiten sind zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen“ (§ 256a HGB)

➤ Restlaufzeit **über** einem Jahr

- Beachtung von Imparitäts- und Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
- Bei Kurssteigerung Erhöhung der Verbindlichkeit (Höchstwertprinzip)
- Bei Kursrückgang **keine** Bewertung unter Wert der Erstverbuchung (keine Einbuchung von unrealisierten Kursgewinnen)

➤ Restlaufzeit von **einem Jahr und weniger**

Bewertung zum Devisenkassamittelkurs

„Bei einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger sind ... und § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs 3 (= Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind) nicht anzuwenden.“ (§ 256a Satz 2 HGB)

d. h. ggf. die Einbuchung lediglich realisierbarer aber noch nicht realisierter Gewinne.

9.3.3 Valutaschulden (Fremdwährungsschulden); Forts.

c. Praxisbeispiel

	Betrag	bei Entstehung		Stichtags- umrechnung		Ansatz
	USD	€ / \$	€	€ / \$	€	€
Ausleiherung > 1 Jahr (beim Gläubiger)	10 Mio.	1,0/1,0	10 Mio.	0,7/1,0	7 Mio.	7 Mio.
Ausleihverbindlichkeit > 1 Jahr (beim Schuldner)	10 Mio.	1,0/1,0	10 Mio.	0,7/1,0	7 Mio.	10 Mio.
Bankguthaben ≤ 1 Jahr (beim Gläubiger)	10 Mio.	1,0/1,0	10 Mio.	0,7/1,0	7 Mio.	7 Mio.
Bankverbindlichkeit ≤ 1 Jahr (beim Schuldner)	10 Mio.	1,0/1,0	10 Mio.	0,7/1,0	7 Mio.	7 Mio.

9.3.3 Valutaschulden (Fremdwährungsschulden); Forts.

d. Geschlossene Positionen

- Begriff
 - Forderungen und Verbindlichkeiten für eine Währung gleichen sich aus
- Kompensation bei Vorliegen von drei Voraussetzungen
 - Währungsidentität
 - Betragsidentität
 - Fristenkongruenz (strittig)

e. Bewertungseinheiten

Anwendung von § 254 HGB zur Bildung von Bewertungseinheiten

*„Werden ... Schulden zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus dem Eintritt vergleichbarer Risiken mit **Finanzinstrumenten** zusammengefasst (Bewertungseinheit), sind ...*

*§ 252 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 HGB (Einzelbewertungsprinzip bzw. Imparitäts- und Realisationsprinzip) und § 256 a HGB (Währungsumrechnung) in dem **Umfang** und für den **Zeitraum** nicht anzuwenden, in dem die **gegenläufigen** Wertänderungen oder Zahlungsströme sich **ausgleichen**“*

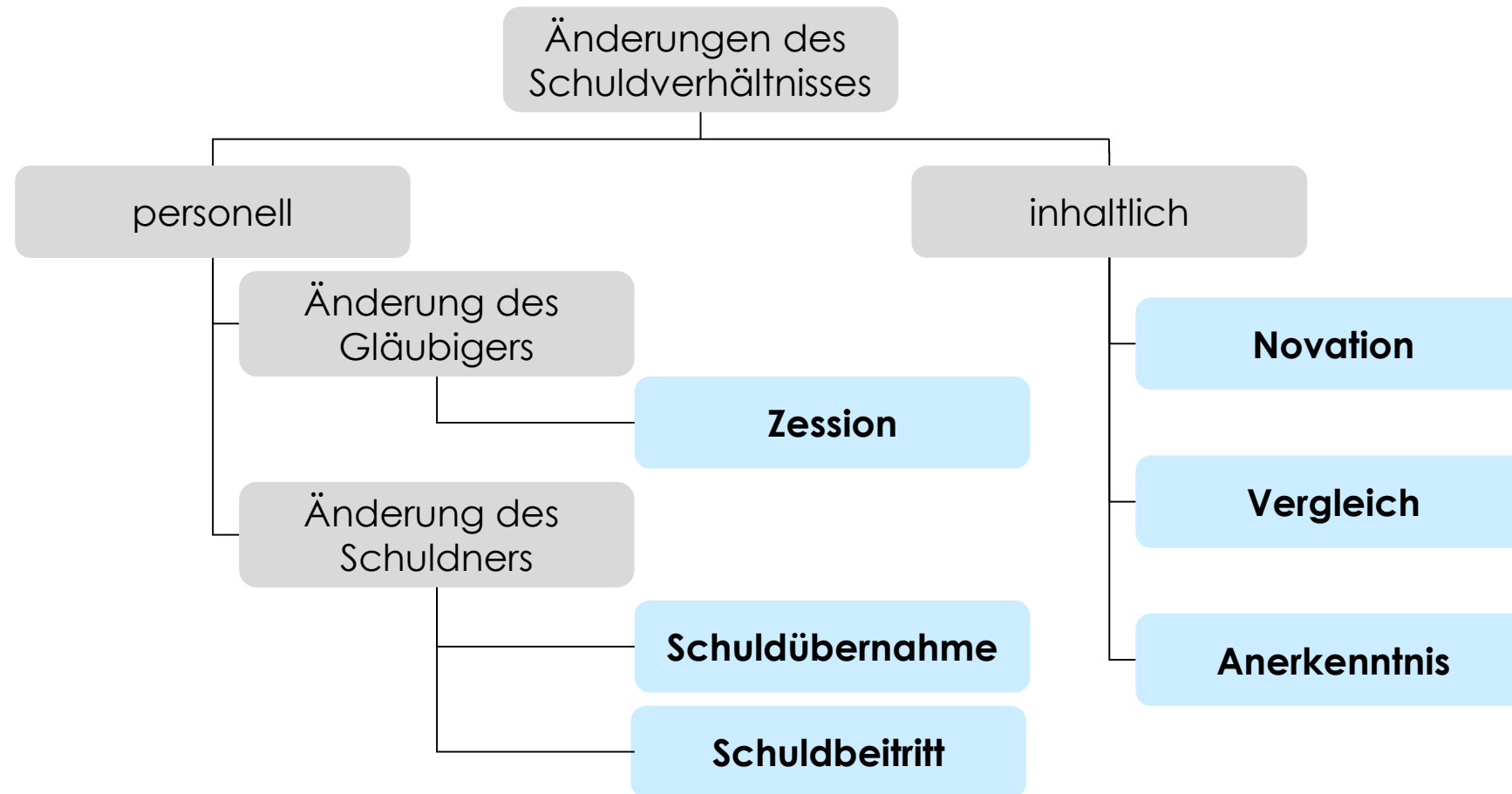
Devisentermingeschäfte: Beispiel für ein Finanzinstrument zur Absicherung von Währungsrisiken

9.4 Änderung des Schuldverhältnisses

- 9.4.1 Überblick
- 9.4.2 Kurzerläuterung der Begriffe
- 9.4.3 Folgen für die Bilanzierung
- 9.4.4 Einrede der Verjährung
- 9.4.5 Erlöschen der Schuld (5 Fälle)

9.4 Änderungen des Schuldverhältnisses

9.4.1 Überblick



9.4.2 Kurzerläuterung der Begriffe

Änderung des Schuldverhältnisses durch...

Erläuterung

- Zession
- Schuldübernahme
- Schuldbeitritt
- Novation

- Vergleich
- Anerkenntnis

Übertragung auf anderen Gläubiger, z. B. im Wege der Abtretung

neuer Schuldner ersetzt Schuldner

neuer Schuldner tritt kumulativ hinzu

Schuldersetzung in inhaltlicher Hinsicht, d. h. Aufhebung eines bestehenden Schuldverhältnisses durch Schaffung eines neuen Schuldverhältnisses

gegenseitiges Nachgeben

Antrag als rechtlich korrekt anerkennen

9.4.3 Folgen für die Bilanzierung

Änderung des Schuldverhältnisses durch...

- Zession
- Schuldübernahme
- Schuldbeitritt
- Novation
- Vergleich

- Anerkenntnis

Bilanzierungsfolge beim Schuldner

keine Änderung bei Schuldner
neuer Schuldner bilanziert alleine
beide Schuldner bilanzieren
Schuldner bilanziert neu
Schuldner bilanziert Vergleichsergebnis
(Auswirkung auf GuV)
Schuldner bilanziert

9.4.4 Einrede der Verjährung

a. Wirkung

Schuldner erhält ein (dauerhaftes) Leistungsverweigerungsrecht

Aber: Schuldner muss Verjährung geltend machen; also „aktive Einrede“

b. Folgewirkung

Anspruch des Gläubigers geht nicht unter

c. Verjährungsfrist

i. d. R. 3 Jahre, ggf. abweichende Einzelvereinbarung

d. Ergänzende Fragestellungen (ggf. Einholung rechtlicher Rat)

- Wann hat die Verjährungsfrist zu laufen begonnen?
- Wurde die Verjährungsfrist zeitweise gehemmt?

9.4.5 Erlöschen der Schuld (5 Fälle)

- | | | |
|----|-------------------------|--|
| a. | Fall 1: Erfüllung | Bewirkung der Leistung |
| b. | Fall 2: Aufrechnung | Aufhebung durch Gegenforderung |
| c. | Fall 3: Erlass | Vertrag mit Gläubiger |
| d. | Fall 4: Novation | Schuldersetzung |
| e. | Fall 5: Schuldübernahme | Neuer Schuldner ersetzt alten Schuldner, |

9.5 Exkurs: Eventualverbindlichkeiten / Haftungsverhältnisse

9.5 Exkurs: Eventualverbindlichkeiten / Haftungsverhältnisse

1. Allgemeine Grundlagen aller Kaufleute

a. § 251 HGB

- Ausweis von Haftungsverhältnissen unter der Bilanz

b. Arten von Haftungsverhältnissen (abschließende Aufzählung)

- Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln
- Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften
- Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen
- Haftung aus der Bestellung von Sicherheiten für **fremde Dritte**

c. Vorrang der Passivierung

- Eventualverbindlichkeiten / Haftungsverhältnisse sind ggf. mögliche finanzielle Belastungen, die man nicht für wahrscheinlich hält
- Wahrscheinliche Inanspruchnahme → Rückstellung
- Sichere Inanspruchnahme (inkl. Zeitpunkt) → Verbindlichkeit
- Bei Passivierung lediglich eines Teilbetrags ist der Restbetrag weiterhin als Haftungsverhältnis auszuweisen

9.5 Exkurs: Eventualverbindlichkeiten / Haftungsverhältnisse; Forts.

2. Allgemeine Grundlagen aller Kaufleute

a. § 268 Abs. 7 HGB

1. Angaben nach § 251 HGB sind im Anhang zu machen.
2. Für jeden Posten der Haftungsverhältnisse sind die Angaben gesondert zu tätigen und die gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten sind jeweils gesondert anzugeben.
3. Verpflichtungen betreffend Altersversorgung und gegenüber verbundenen / assoziierten Unternehmen sind jeweils gesondert anzugeben.

b. § 285 Nr. 27 HGB

- Für die im Anhang ausgewiesenen Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnisse sind die „Gründe der Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme“ anzugeben.

c. § 285 Nr. 3a HGB

- Angabe aller finanziellen Verpflichtungen – **als Gesamtbetrag** –, die nicht in der Bilanz erscheinen und nicht nach § 251 HGB und § 285 Nr. 3 HGB anzugeben sind, sofern für die Finanzlage von Bedeutung (schwebende Rechtsgeschäfte, die die Finanzlage wesentlich beeinträchtigen können).

9.5 Exkurs: Eventualverbindlichkeiten / Haftungsverhältnisse; Forts.

d. Beschränkung auf vertragliche und betriebs- bzw. branchenuübliche Haftung

- Nicht auszuweisen: vertragliche und betriebs- bzw. branchenübliche Haftung, wie z. B.
 - Lohnsteuerhaftung
 - Eigentumsvorbehalte der Lieferanten
 - Gesetzliche Pfandrechte Dritter

e. Gleichwertige Rückgriffsforderungen

- Ausweis der Haftungsverhältnisse erfolgt auch bei bestehenden, gleichwertigen Rückgriffsforderungen, die in rechtlich verbindlicher Weise den Haftungsverhältnissen nachfolgt.

9.6 Praxisfälle zur Bilanzierung Verbindlichkeiten

Anlagen zum Themenbereich

Prüferhilfen zu diesem Themenbereich

- **Prüferhilfe 9/1:** „Praxisfall 1: Verbindlichkeiten: Einbuchung einer Anleihe“
- **Prüferhilfe 9/2:** „Praxisfall 2: Verbindlichkeiten: Ausbuchung einer Verbindlichkeit“
- **Prüferhilfe 9/3:** „Praxisfall 3.A: Verbindlichkeiten: Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Kurzfristige Verbindlichkeiten“
- **Prüferhilfe 9/4:** „Praxisfall 3.B: Verbindlichkeiten: Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Langfristige Verbindlichkeiten“
- **Prüferhilfe 9/5:** „Praxisfall 4: Verbindlichkeiten: Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen“
- **Prüferhilfe 9/6:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Verbindlichkeiten: Einbuchung einer Anleihe“
- **Prüferhilfe 9/7:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Verbindlichkeiten: Ausbuchung einer Verbindlichkeit“

Anlagen zum Themenbereich

Prüferhilfen zu diesem Themenbereich

- **Prüferhilfe 9/8:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3.A: Verbindlichkeiten Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Kurzfristige Verbindlichkeiten“
- **Prüferhilfe 9/9:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3.A: Tabelle Kurzfristige Verbindlichkeiten“
- **Prüferhilfe 9/10:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3.B: Verbindlichkeiten Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Langfristige Verbindlichkeiten“
- **Prüferhilfe 9/11:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3.B: Tabelle Langfristige Verbindlichkeiten“
- **Prüferhilfe 9/12:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 4: Verbindlichkeiten: Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen“

Raum für Notizen



**Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

Themenbereich 10: Bilanzierung Rechnungsabgrenzungsposten

Gliederung

10.1 Bilanzgliederung (§ 266 HGB)

10.2 Vorab: Einordnung der Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 2 HGB)

10.3 Vorab: Fachbegriffe zu Rechnungsabgrenzungsposten

10.4 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis

10.5 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung

10.6 Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis

10.7 Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung

10.8 Praxisfälle zur Bilanzierung Rechnungsabgrenzungsposten

10.1 Bilanzgliederung (§ 266 HGB)

10.1 Bilanzgliederung (§ 266 Abs. 3 HGB)

A. Eigenkapital

(...)

B. Rückstellungen

(...)

C. Verbindlichkeiten

1. Anleihen, davon konvertibel
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
8. Sonstige Verbindlichkeiten
 - davon aus Steuern
 - davon im Rahmen der sozialen Sicherheit

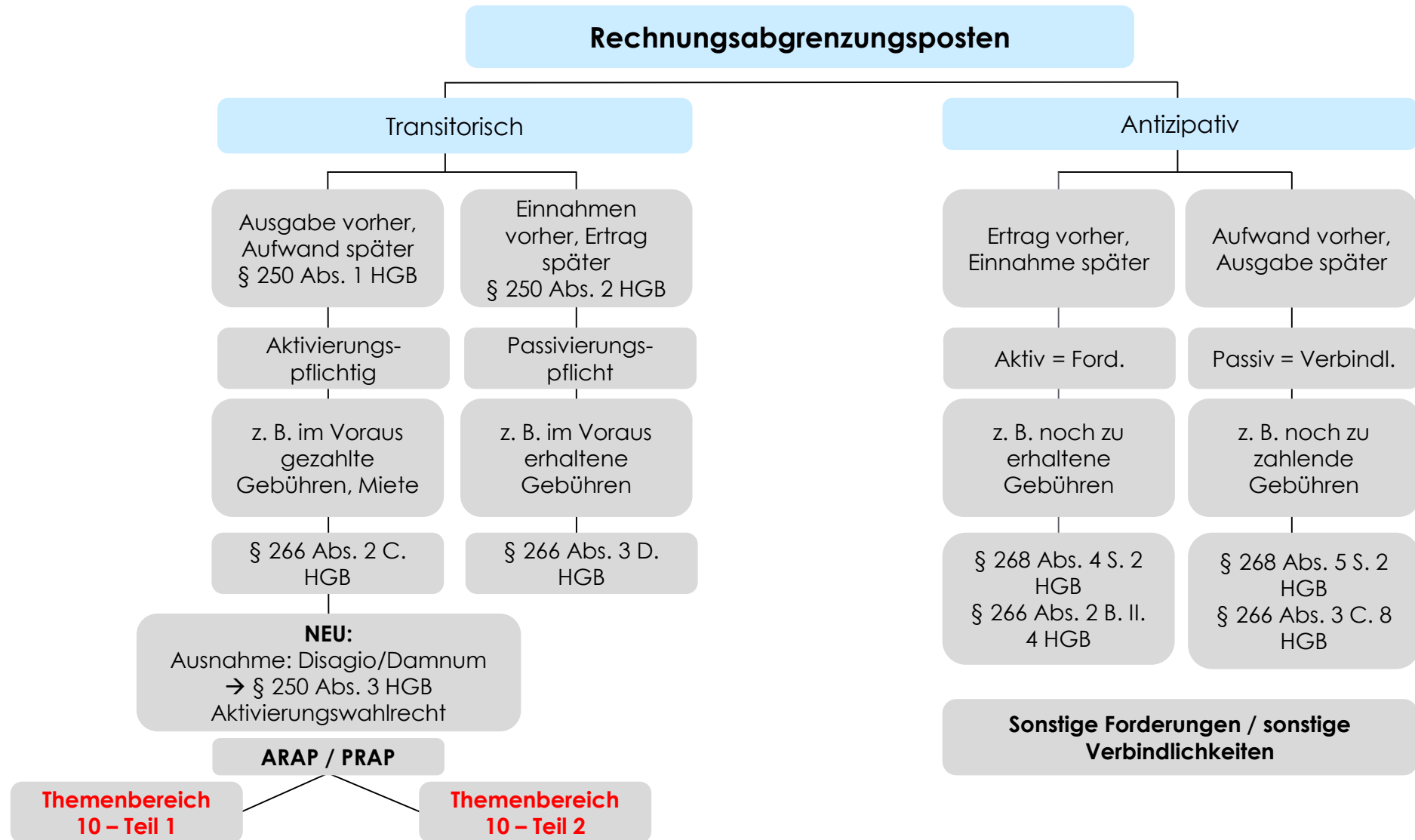
D. Rechnungsabgrenzungsposten

E. Passive latente Steuern



10.2 Vorab: Einordnung der Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 2 HGB)

10.2 Vorab: Einordnung der Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 2 HGB)



10.3 Vorab: Fachbegriffe zu Rechnungsabgrenzungsposten

10.3.1 Aufgaben der RAP

10.3.2 Arten

10.3.3 Voraussetzungen der RAP i. e. S.

10.3 Vorab: Fachbegriffe zu Rechnungsabgrenzungsposten

10.3.1 Aufgaben der RAP

- RAP sind Korrekturposten zur periodengerechten Gewinnermittlung, da das Jahresergebnis des laufenden Jahres nicht durch
 - Erträge erhöht werden darf, für die die Gegenleistung erst im Folgejahr geleistet wird (passive RAP)
 - Aufwendungen vermindert werden darf, für die die Gegenleistung erst im Folgejahr empfangen wird (aktive RAP)
- PRAP sind keine Verbindlichkeiten
- ARAP sind keine sonstigen Vermögensgegenstände

10.3.2 Arten

a. Transitorische Posten i. e. S.

- Zahlung oder Fälligkeit vor dem Bilanzstichtag
- Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag → **passive RAP**
- Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag → **aktive RAP**

10.3.2 Arten; Forts.

a. Transitorische Posten i. w. S.

- Zahlung oder Fälligkeit vor dem Bilanzstichtag
- Ertrag für eine **nicht** bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag (Beck, 11. Aufl., Tz. 23 zu § 250 HGB)
- z. B. für Forschung und Entwicklung, Werbung
→ keine RAP, sondern Anzahlungen

10.3.3 Voraussetzungen der RAP i. e. S.

- **Zahlung oder Fälligkeit vor** oder am Bilanzstichtag
- **Aufwand für eine bestimmte Zeit nach** dem Bilanzstichtag
- Für bestimmte Zeit, d. h. (Beck, 11. Aufl., Tz. 21 zu § 250 HGB):
 - **Anfang und Ende** des Zeitraums müssen **eindeutig festliegen**, d. h. kalendermäßig bestimmt sein
 - Strittig, ob **Schätzung** (z. B. betriebsgewöhnliche ND, statistische Lebenserwartung) ausreichend ist
 - Rechnungsabgrenzungsposten können **über mehrere Jahre** hinwegreichen

10.4 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis

10.4.1 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten i. e. S.

10.4.2 Sonderfall: Disagio

10.4 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis

10.4.1 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten i. e. S.

a. Bilanzierungspflicht nur für transitorische Posten i. e. S.

Zielsetzung: Periodengerechte Abgrenzung, wenn Ausgaben vor den Abschlussstichtag anfallen, aber Aufwendungen für einen Zeitpunkt danach darstellen.

- Handelsrechtlich: gem. § 250 Abs. 1 HGB
- Steuerrechtlich: gem. § 5 Abs. 5 EStG

a. Anwendungsbeispiele

- Vorauszahlungen von Mieten, Versicherungsprämien, Zinsen
- Werbeaufwendungen, wie Vorauszahlungen für regelmäßig wiederkehrende Werbemaßnahmen (z. B. Erscheinen von Anzeigen)
- **Nicht** Vorauszahlungen z. B. auf Kataloge, die im nächsten Jahr geliefert werden
→ = geleistete Anzahlungen

c. Saldierung

- Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB) gilt auch für RAP

d. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

- Unwesentliche Beträge (geringe sowie regelmäßig wiederkehrende bedeutungslose Beträge, z. B. Kfz-Steuer) müssen nicht unbedingt gesondert ausgewiesen werden.

10.4.2 Sonderfall: Disagio

a. Definition

- Unterschiedsbetrag zwischen **Ausgabebetrag** und höherem **Erfüllungsbetrag** einer Verbindlichkeit
- z. B. das Darlehen für über 100.000 € wird nur i. H. v. 95.000 € ausbezahlt

b. Handelsrechtliche Betrachtung

- Bilanzierungswahlrecht (§ 250 Abs. 3 HGB) (Ausübung des Wahlrechts nur im Ausgabejahr)

c. Steuerrechtliche Betrachtung

- Bilanzierungspflicht nach h. M. (siehe auch H 6.10 EStH)

d. Gesonderter Ausweis

- In der Bilanz (Unterpunkt zu RAP oder Davon-Vermerk) oder
- Im Anhang gem. § 268 Abs. 6 HGB (gilt nur für mittelgroße **und** große Kapitalgesellschaft sowie für bestimmte Personengesellschaften gem. § 264a HGB, § 274a Nr. 4 HGB)

10.5 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung

10.5.1 Grundsatz

10.5.2 Disagio

10.5 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung

10.5.1 Grundsatz

- Berechnung der RAP zu jedem Bilanzstichtag.
- Aktive RAP sind **keiner Bewertung** zugänglich, da sie keine Vermögensgegenstände sind. Diese ergeben sich alleine aus einer rechnerischen Fortbeschreibung.
- Folge: außerplanmäßige Abschreibungen (HB) bzw. Teilwertabschreibungen (StB) sind **nicht möglich**.
- Auflösung des RAP, wenn die Voraussetzungen für seine Bildung weggefallen sind.

10.5.2 Disagio

a. Behandlung in der Handelsbilanz

- **Planmäßige jährliche Auflösung** des RAP auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit (§ 250 Abs. 3 HGB)
- Vorzeitige Auflösung ist in den Grenzen des Stetigkeitsprinzips **zulässig** (Bilanzierungswahlrecht)

b. Behandlung in der Steuerbilanz

- Planmäßige jährliche Auflösung des RAP ist auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen (H 6.10 EStH)

c. Sonderfall: vorzeitige Rückzahlung

- Bei **vorzeitiger Rückzahlung** der Verbindlichkeit ist der RAP vorzeitig **aufzulösen**

10.6 Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis

10.6 Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis

Passive Rechnungsabgrenzungsposten i. e. S.

- Bilanzierungspflicht nur für transitorische Posten i. e. S.
Handelsrechtlich: gem. § 250 Abs. 2 HGB
Steuerrechtlich: gem. § 5 Abs. 5 EStG

Beispiele: Vereinnahmung von vorausbezahlten Mieten, Versicherungsprämien, Zinsen

- Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB) gilt auch für RAP
- **Unwesentliche Beträge (geringe sowie regelmäßig wiederkehrende bedeutungslose Beträge, z. B. Kfz-Steuer) brauchen nicht ausgewiesen zu werden**

10.7 Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung

10.7 Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung

Grundsätze:

- Berechnung der RAP zu jedem Bilanzstichtag
- Passive RAP sind keiner Bewertung zugänglich, da sie keine Verbindlichkeiten sind
- Auflösung des RAP, wenn die Voraussetzungen für seine Bildung weggefallen sind

10.8 Praxisfälle zur Bilanzierung Rechnungsabgrenzungsposten

Anlagen zum Themenbereich

Prüferhilfen zu diesem Themenbereich

- **Prüferhilfe 10/1:** „Praxisfall 1: Rechnungsabgrenzungsposten: ARAP bilden“
- **Prüferhilfe 10/2:** „Praxisfall 2: Rechnungsabgrenzungsposten: Anschaffung einer CNC-Maschine“
- **Prüferhilfe 10/3:** „Praxisfall 3: Rechnungsabgrenzungsposten: KFZ-Steuern“
- **Prüferhilfe 10/4:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Rechnungsabgrenzungsposten: ARAP bilden“
- **Prüferhilfe 10/5:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Rechnungsabgrenzungsposten: Anschaffung einer CNC- Maschine“
- **Prüferhilfe 10/6:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Rechnungsabgrenzungsposten: KFZ-Steuern“

Raum für Notizen



**Soweit meine Ausführungen,
praktischen Erfahrungen und fachlichen
Hinweise zu diesem Thema.
Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**