

# Jahresabschlusserstellung 2

## *Erstellung ausgewählter JA-Posten + LB (Fortgeschrittene) 2025*

# Themenbereich 1: Grundsätze der Erstellung von Jahresabschlüssen (IDW S7) (TYP 1 – TYP 3)

## Gliederung

- 1.1 Umfang der Abschlusserstellung
- 1.2 Inhalte der Auftragsvereinbarung
- 1.3 Auftragsdurchführung
- 1.4 Berichterstattung

# 1.1 Umfang der Abschlusserstellung

- 1.1.1 Gemeinsamer Umfang für alle Arten der Jahresabschlusserstellung
- 1.1.2 Auftragsarten

## 1.1 Umfang der Abschlusserstellung

### 1.1.1 Gemeinsamer Umfang für alle Arten der Jahresabschlusserstellung

a. Erstellung von Bilanz, GuV und ggf. Anhang sowie weiteren **Abschlussbestandteilen**, wie z. B. Kapitalflussrechnung oder Eigenkapitalpiegel

**Kein Bestandteil** des Auftrags kann die **Erstellung** des **Lageberichts** sein, wohl aber eine Beratung bei der Abfassung des Lageberichts! Der LB ist von den gesetzlichen Vertretern aufzustellen.

b. Erstellung von

- **Dokumentation**
- **Bescheinigung**
- **Erstellungsbericht**

c. Lieferung von Informationen an den Auftraggeber über Wahlrechte und Ermessensspielräume sowie Einholung der entsprechenden Entscheidungsvorgaben

d. **Ggf.**, sofern vereinbart, **Beratung in bilanzpolitischen Fragestellungen**

## 1.1.2 Auftragsarten

### Typ 3: Erstellung mit umfassenden Beurteilungen

Zusätzlich zu Typ 2:

- Umfassende Beurteilungen mit dem Ziel, neben der eigentlichen Erstellungsarbeit sich durch geeignete Maßnahmen i. S. d. Prüfungsstandards von der Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen zu überzeugen

### Typ 2: Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen

Zusätzlich zu Typ 1:

- Beurteilung der vorgelegten Unterlagen durch Befragungen und analytische Beurteilungen auf Plausibilität
- Ziel: mit gewisser Sicherheit ausschließen, dass Unterlagen nicht ordnungsgemäß sind

### Typ 1: Erstellung ohne Beurteilungen

- Entwicklung des JA aus vorgelegten Belegen, Büchern und sonstigen Nachweisen unter Berücksichtigung von Auskünften
- Erstellung nach gesetzlichen Vorgaben und nach den innerhalb der gesetzlichen Vorgaben gegebenen Anweisungen zur des Auftraggebers zur Ausübung von Wahlrechten

### 1.1.2 Auftragsarten; Forts.

Bei den zuvor genannten Arten sind jeweils zwei Formen denkbar, und zwar einerseits dass die Buchführung vom Mandaten selbst erstellt wird und andererseits dass diese Aufgabe vom Wirtschaftsprüfer übernommen wird. Daher ergeben sich die folgenden Fälle:

	Typ 1	Typ 2	Typ 3
Fibu durch Mandant			
Fibu durch Steuerberater / Wirtschaftsprüfer			

Diese weitere Unterscheidung hat Auswirkungen auf den Arbeitsumfang und die zu erteilende Bescheinigung.

## 1.2 Inhalte der Auftragsvereinbarung

## 1.2 Inhalte der Auftragsvereinbarung

Bei der **Auftragsannahme** sind folgende Punkte zu vereinbaren:

- a. **Beschreibung der Aufgaben** und des Tätigkeitsumfangs
- b. Festlegung der **Grundlage**
  - Buchführung und Inventuren sowie Auskünfte
- c. **Festlegung des Abschlusszwecks**
  - Steuer- und/oder Handelsrecht
  - Gesellschaftsvertrag
  - Spezialgesetze, ...
- d. **Art und Umfang der Berichterstattung**
- e. **Weitere Inhalte der Vereinbarung**
  - Bestimmung, dass eine Bezugnahme auf die Erstellung durch einen WP nur in Verbindung mit dem vollständigen Bericht erfolgen darf
  - Aufforderung, dass die benötigten Angaben und Unterlagen vollständig sein müssen
  - Erweiterung der Berichtspflichten je nach Erstellungstyp

## 1.3 Auftragsdurchführung

- 1.3.1 Allgemeine Anforderungen
- 1.3.2 Besondere Anforderungen
- 1.3.3 Dokumentation
- 1.3.4 Vollständigkeitserklärung

## 1.3 Auftragsdurchführung

### 1.3.1 Allgemeine Anforderungen

- a. Anwendung der **Grundsätze nach § 43 Abs. 1 WPO** (Unabhängigkeit, Verschwiegenheit, ...)
- b. **Keine Prüfung oder prüferische Durchsicht** durch den WP eines von ihm erstellten Jahresabschlusses
- c. **Schaffung von Regelungen in der WP-Praxis** bei der Erstellung von Jahresabschlüssen
- d. Durchführung von Tätigkeiten und Ermittlungen, um auf Grundlage der gestellten Unterlagen die Bilanz, GuV und ggf. den Anhang sowie weitere Abschlussbestandteile zu erstellen
- e. **Ausübung von Ansatz-, Bewertungs- und Ausweiswahlrechten** sowie Ermessensentscheidungen **nach gesetzlich möglichen Vorgaben der Auftraggeber**
- f. Entsprechendes gilt für die **Anwendung von Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen**
- g. **Aufklärung über gesetzliche Fristen** bezogen auf Aufstellung, Feststellung und Offenlegung
- h. **Beachtung der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit**
- i. Vorhandensein von **Kenntnissen der Branche und der Geschäftstätigkeit** des Unternehmens

### 1.3.1 Allgemeine Anforderungen; Forts.

- j. **Kenntnis und Beachtung** von
- **einschlägigen gesetzlichen Vorschriften**
  - **Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung**
  - einschlägiger **Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag**
  - einschlägiger Verlautbarungen
- k. **Keine Mitwirkung** bei erkannten **unzulässigen Ansätzen oder Darstellungen**, sondern
- **Aufforderung, diese zu ändern**
  - Ansonsten: Darstellung in der Bescheinigung und ggf. im Erstellungsbericht
  - ggf. sogar Niederlegung des Auftrags
- l. **Ähnliches gilt bei Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit** der vorgelegten Unterlagen
- m. **Verbot der Erteilung einer Bescheinigung**: bei schwerwiegenden Mängeln in der Buchführung, der Inventuren oder den Unterlagen

### 1.3.2 Besondere Anforderungen

	Erstellung ohne Beurteilungen	Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen	Erstellung mit umfassenden Beurteilungen
<b>1. Ziel</b>	Erstellung von Jahresabschluss <b>mit Entwicklung von Bilanz, GuV, ggf. Anhang und weitere Bestandteile</b> auf der Grundlage der Buchführung und des Inventars sowie Vorgaben zu den anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden <b>Keine Erstellung des Lageberichts</b>		
<b>2. Gegenstand</b>	Vorgelegte Unterlagen, <b>ohne diese auf Plausibilität oder Ordnungsmäßigkeit</b> hin zu untersuchen	Vorgelegte Unterlagen müssen auch <b>auf Plausibilität</b> untersucht werden	<b>Umfassende Beurteilung</b> der vorgelegten Unterlagen
		Ermöglichung der <b>Feststellung mit gewisser Sicherheit</b> , dass keine Umstände bekannt sind, die in allen wichtigen Belangen gegen die Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten sprechen	<b>Erlangung hinreichender Sicherheit</b> über die Ordnungsmäßigkeit der vorgelegten Unterlagen, dazu sind die Handlungen zur Überprüfung so zu planen und durchzuführen, dass ein hinreichend sicheres Urteil getroffen werden kann
	<b>Aber:</b> Beachtung von offensichtlichen Punkten, die Anlass zu Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit aufwerfen	<b>Aber:</b> weitergehende Beurteilungen der Unterlagen, wenn der Verdacht besteht, dass diese wesentliche Fehler enthalten oder Auskünfte falsch sind	

1.3.2 Besondere Anforderungen; Forts.

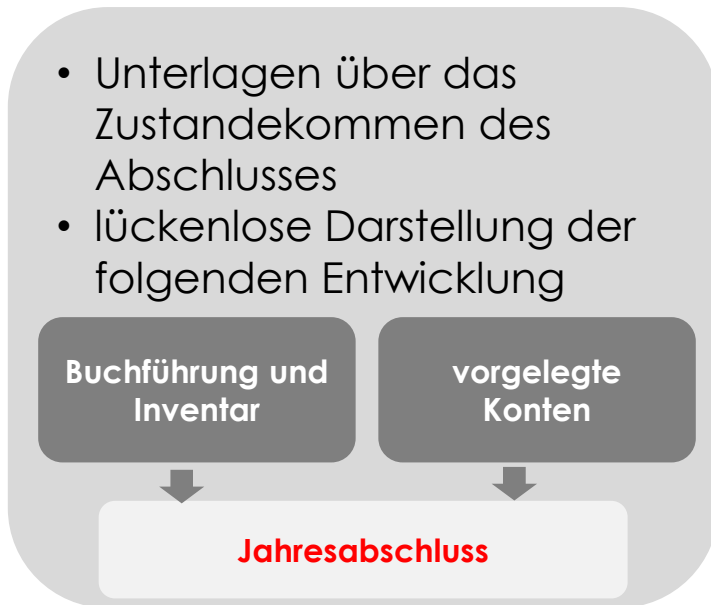
	Erstellung ohne Beurteilungen	Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen	Erstellung mit umfassenden Beurteilungen
3. Umfang Grundsätze	<b>Keine Beurteilung</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• der Angemessenheit und Funktion interner Kontrollen</li> <li>• der Inventuren</li> <li>• der Periodenabgrenzung</li> <li>• von Ansatz und Bewertung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Beachtung von Wesentlichkeit und Fehlerrisiko</b> bei der Festlegung des Umfangs der Plausibilitätsbeurteilungen</li> <li>• <b>Kenntnisse vom IKS</b>, aber keine eigenständigen Aufbau- und Funktionsprüfungen</li> <li>• Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der Grundlagen ist nachzugehen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Umfassende Beurteilung</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>○ der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung</li> <li>○ von Angemessenheit und Wirksamkeit des rechnungslegungs- bezogenen IKS</li> </ul> </li> <li>• Im <b>Umfang wie bei einer JAP</b></li> <li>• Je nach Ergebnis der Beurteilung ist eine Beurteilung möglich, dass die Unterlagen mit hinreichender Sicherheit geeignet sind, einen Jahresabschluss zu erstellen, der den gesetzlichen Vorschriften entspricht</li> <li>• <b>Beachtung des Fehlerisikos</b> bei der Festlegung von Umfang und Art der Erstellungstätigkeiten</li> <li>• <b>Bei Durchführung der Buchführung durch den WP entfallen die Beurteilungen zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung</b></li> </ul>
	<b>Aber:</b>		
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Hinweispflicht bei offensichtlichen Unrichtigkeiten</b></li> <li>• Unterbreitung von Korrekturvorschlägen</li> <li>• Beachtung der Umsetzung</li> </ul>		

1.3.2 Besondere Anforderungen; Forts.

	Erstellung ohne Beurteilungen	Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilungen	Erstellung mit umfassenden Beurteilungen
<p><b>Umfang</b></p> <p>In der IDW S7-Verlautbarung genannte, speziell geforderte Tätigkeiten</p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Befragung nach Verfahren zur Erfassung und Verarbeitung von Geschäftsvorfällen</b> im Rechnungswesen</li> <li>• Befragung zu <b>wesentlichen Abschlusssausagen</b></li> <li>• <b>analytische Beurteilungen</b> von einzelnen Abschlusssausagen (Vorjahres- oder Kennzahlenvergleiche)</li> <li>• <b>Durchsicht von Gesellschafter- oder Aufsichtsratsbeschlüssen</b></li> <li>• <b>Ableich von Gesamteindruck des JA mit den erlangten Informationen</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Inventurbeobachtungen</b>, sofern die Vorräte von wesentlicher Bedeutung für den Jahresabschluss sind</li> <li>• Entscheidung des Wirtschaftsprüfers über die <b>Einholung von Saldenbestätigungen</b> von                         <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Debitoren und Kreditoren</li> <li>○ Banken</li> <li>○ Rechtsanwälten</li> </ul> </li> <li>• <b>Erlangung von Informationen über Risiken zur Bewertung und Bildung von Rückstellungen</b></li> </ul>

### 1.3.3 Dokumentation

#### Abschlussunterlagen



**Notwendiger Bestandteil** der **Rechnungslegung** und somit an den Mandanten auszuhändigen

Dokumentation über die Erstellung des Abschlusses

- im **Erstellungsbericht**
- in den **Arbeitspapieren**
- Darstellung
  - der vorgenommenen Tätigkeiten
  - des Beurteilungsrahmens nach Art, Umfang und Ergebnis

### 1.3.4 Vollständigkeitserklärung

**Pflicht** des Wirtschaftsprüfers,  
diese vom Mandanten  
**einzuholen!**

#### **Vollständigkeitserklärung**

- alle notwendigen Angaben gemacht
- gegebene Informationen sind vollständig
- .....
- ggf. individuelle Anpassungen

Vgl. z. B. IDW M3  
„Vollständigkeitserklärung  
für die Erstellung von  
Jahresabschlüssen“

#### **Bedeutung für den Mandanten**

- Erstellung des Jahresabschlusses durch einen WP befreit die Geschäftsführung nicht von der Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses
- **Voraussetzung zur Abgabe** ist die **Vorlage** des
  - **Jahresabschlusses** im **Entwurf**,
  - der **Abschlussunterlagen**
  - ggf. eines **Erstellungsberichts** im Entwurf

## 1.4 Berichterstattung

1.4.1 Bescheinigung

1.4.2 Erstellungsbericht

## 1.4 Berichterstattung

### Mindestbestandteile

- Überschrift
- Adressat
- Art des Erstellungsauftrags und eventuelle Ergänzungen
- Abschlussstichtag bzw. zugrunde liegendes Geschäftsjahr
- Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter und des Wirtschaftsprüfers
- Maßgebende Rechtsvorschriften und vorgelegte Unterlagen
- Hinweis auf die Einhaltung der Grundsätze des IDW S7
- Ergebnisse der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers
- Datum, Ort und Unterschrift

**Ggf. Hinweis, dass die Erstellung des Lageberichts und dessen Beurteilung nicht Gegenstand des Erstellungsauftrags des Wirtschaftsprüfers war.**

## 1.4.1 Bescheinigung

### a. Verpflichtung

Es besteht die **Verpflichtung**, zu dem erstellten Jahresabschluss eine **Bescheinigung zu erteilen**.

### b. Inhaltliche Aspekte

- Sie enthält eine **deutliche Aussage** über die Erstellung des Abschlusses.
- Beim Vorliegen von **Einwendungen oder Hemmnissen** bezüglich der Unterlagen oder Auskünfte **muss der Wirtschaftsprüfer darauf hinweisen**.
- **Keine Bescheinigung** erteilt werden darf, wenn die **Mängel nicht abgrenzbar** oder nicht beurteilbar sind.

### c. Ergänzung

- Ggf. ist die **Bescheinigung zu ergänzen**, z. B. wenn Sachverhalte im Abschluss berücksichtigt wurden, die erst noch der **Beschlussfassung durch die Organe für bedarf oder im HR einzutragen sind**. Die Ergänzungen sind in einem gesonderten Absatz am Ende der Bescheinigung aufzunehmen.
- Das gilt auch für den Fall, dass Risiken zu einem Posten nicht abschließend beurteilt werden können.

### d. Siegelungsmöglichkeit

Die Bescheinigung **darf nur dann gesiegelt** werden, wenn sie Erklärungen über Beurteilungsergebnisse enthält, was bei **Erstellungen nach Typ 2 oder Typ 3** regelmäßig der Fall ist.

## 1.4.1 Bescheinigung; Forts.

### e. Fallvarianten

Je nach Auftragsart und Ersteller der Buchhaltung können, wie bereits gesehen, 6 Fallvarianten unterschieden werden. Und je nach Variante gibt es unterschiedlich formulierte Bescheinigungen, die für die jeweilige Variante angewendet werden muss.

### f. Kein Prüfungsurteil zulässig

Da es sich bei dem Auftrag nicht um eine Abschlussprüfung bzw. prüferische Durchsicht handelt, darf der WP weder einen Bestätigungsvermerk noch eine Bescheinigung nach prüferischer Durchsicht erteilen.

### g. Zutreffende Bescheinigung

- Er darf nur das bescheinigen, was er gemacht hat. Wurde er beispielsweise beauftragt, den Abschluss ohne Beurteilungen zu erstellen, darf er auf die Ordnungsmäßigkeit bzw. Plausibilität der Unterlagen nicht hinweisen, selbst wenn er bei der Erstellung selbständig einige Plausibilitätsbeurteilungen vorgenommen hat.
- Für alle sechs Fallvarianten gibt es Musterbescheinigungen. Diese stehen teilweise als Praxishilfen zur Verfügung.

## 1.4.2 Erstellungsbericht

### a. Grundsätzliche Anforderungen

- Die **Anfertigung** eines Erstellungsberichts wird **empfohlen**.
- **Adressat**: der gesetzliche Vertreter, der den Auftrag erteilt hat
- Unterrichtung über die getätigten **Arbeiten nach Art und Umfang**
- enthält das **Ergebnis** der Arbeit
- Titel z. B. „Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses zum ....“

### b. Grundsätze

Es gelten die Grundsätze der

- **Unparteilichkeit**
- **Vollständigkeit**
- **Wahrheit**
- **Klarheit**

Der Inhalt ist abhängig von den getroffenen Vereinbarungen. Unabhängig davon muss der Wirtschaftsprüfer über Beschränkungen des Auftrags oder bei der Durchführung berichten.

## 1.4.2 Erstellungsbericht; Forts.

### d. Gliederung der Pflichtinhalte

#### 1. Einleitender Teil

- Auftraggeber
- Auftragsabgrenzung
- Auftragsdurchführung

#### 2. Bericht

- Grundlagen des Jahresabschlusses
- Feststellungen hierzu
- Art und Umfang der Erstellungsarbeiten
- Ggf. rechtliche und wirtschaftliche Verhältnisse
- Ggf. Erläuterungen zum Jahresabschluss

#### 3. Je nach Erstellungstyp

- Feststellungen zur Ordnungsmäßigkeit (Typ 3) oder Plausibilität (Typ 2)
- Ggf. weitergehende Ausführungen bei gravierenden Mängeln
- Bei einer Erstellung ohne Beurteilungen sind Ausführungen zu den Belegen, Bestandsnachweisen etc. nur bei Besonderheiten zu machen

## 1.4.2 Erstellungsbericht; Forts.

### e. Weitere mögliche Inhalte

- Soweit gemacht: Angaben zur **Inventurbeobachtung** oder **Saldenbestätigungen**
- **Aufgliederungen einzelner Posten der Bilanz und der GuV**
- Bei **Ergänzungen der Bescheinigung** sind diese im Bericht zu erläutern.
- Ggf. Hinweis auf Tatsachen, die den **Bestand des Unternehmens** gefährden oder seine **Entwicklung wesentlich beeinträchtigen** können,
- Ggf. Hinweis auf bei Durchführung der Abschlussprüfung festgestellte Tatsachen, die **schwerwiegende Verstöße** der gesetzlichen Vertreter oder Arbeitnehmer gegen **Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung** darstellen.

## Anlagen zum Themenbereich

### Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 1/1:** „Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen“
- **Praxishilfe 1/2:** „Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen bei Mitwirkung an der Buchführung“

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

# Themenbereich 2: Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

### Gliederung

#### 2.1 Aufbau der Bilanz

#### 2.2 Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung

#### 2.3 Gesamt- versus Umsatzkostenverfahren

#### 2.4 Gewinn- und Verlustrechnung

## 2.1 Aufbau der Bilanz

2.1.1 Größenabhängige Untergliederung

2.1.2 Posten der Aktivseite (§ 266 Abs. 2 HGB)

2.1.3 Posten der Passivseite

### 2.1 Aufbau der Bilanz

#### 2.1.1 Größenabhängige Untergliederung

„Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen. Dabei haben mittelgroße und große Kapitalgesellschaften (§267 Abs. 2 und 3) auf der Aktivseite die in Absatz 2 und auf der Passivseite die in Absatz 3 bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen.

**Kleine Kapitalgesellschaften** (§ 267 Abs. 1) brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in die nur **die in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen** bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden.

**Kleinstkapitalgesellschaften** (§ 267a) brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in die nur **die in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben** bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden.“

vgl. § 266 Abs. 1 HGB

### 2.1.2 Posten der Aktivseite (§ 266 Abs. 2 HGB)

#### 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

##### III. Finanzanlagen:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen
2. Ausleihungen an Unternehmen
3. Beteiligungen
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
5. Wertpapiere des Anlagevermögens
6. sonstige Ausleihungen

### 2.1.2 Posten der Aktivseite (§ 266 Abs. 2 HGB); Forts.

#### 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

## 2.1.2 Posten der Aktivseite (§ 266 Abs. 2 HGB); Forts.

**C. Rechnungsabgrenzungsposten**

**D. Aktive latente Steuern**

**E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung**

### 2.1.3 Posten der Passivseite

#### A. Eigenkapital

I. Gezeichnetes Kapital

II. Kapitalrücklage

III. Gewinnrücklagen:

1. gesetzliche Rücklage
2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen
3. satzungsmäßige Rücklagen
4. andere Gewinnrücklagen

IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag

V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

### 2.1.3 Posten der Passivseite; Forts.

#### **B. Rückstellungen**

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
2. Steuerrückstellungen
3. sonstige Rückstellungen

### 2.1.3 Posten der Passivseite; Forts.

#### 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*

### 2.1.3 Posten der Passivseite; Forts.

#### D. Rechnungsabgrenzungsposten

#### E. Passive latente Steuern

## 2.2 Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung

### 2.2 Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung

#### 1. Betriebsergebnis

Ergebnis des betriebstypischen Leistungsprozesses

#### 2. Finanzergebnis

Betriebsfremdes Ergebnis aus Finanztransaktionen  
= Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit

#### 3. Steuerergebnis

Steuern vom Einkommen und Ertrag und sonstige Steuern  
= Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag

## 2.3 Gesamt- versus Umsatzkostenverfahren

- 2.3.1 Einzelposten der GuV (Gesamtkostenverfahren § 275 Abs. 2 HGB)
- 2.3.2 Einzelposten der GuV (Umsatzkostenverfahren § 275 Abs. 3 HGB)
- 2.3.3 Ergänzende Sonderregelungen für die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 Abs. 4 und Abs. 5 HGB)

## 2.3 Gesamt- versus Umsatzkostenverfahren

### Gesamtkostenverfahren

- Umsatzerlöse
- Bestandsveränderung  
(Korrektur zu Aufwandspositionen)
- = **Gesamtleistung**
- Sonstige betriebliche Erträge
- Materialaufwand
- Personalaufwand
- Abschreibungen
- Sonstige betriebliche Aufwendungen
- = **Produktionsaufwand**
- **Saldo = Betriebsergebnis**

≠

### Umsatzkostenverfahren

- Umsatzerlöse
- Herstellungskosten der zur Erzielung  
der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
- = **Bruttoergebnis vom Umsatz**
- Vertrieb
- Verwaltung
- Sonstige betriebliche Erträge
- Sonstige betriebliche Aufwendungen
- = **Umsatzaufwand**
- **Saldo = Betriebsergebnis**

### 2.3.1 Einzelposten der GuV (Gesamtkostenverfahren § 275 Abs. 2 HGB)

**Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens sind auszuweisen:**

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige Betriebliche Erträge
5. Materialaufwand:
  - a) Aufwendungen für Roh, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
  - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand:
  - a) Löhne und Gehälter
  - b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung
    - o davon für Altersversorgung

### 2.3.1 Einzelposten der GuV (Gesamtkostenverfahren § 275 Abs. 2 HGB); Fort.

#### 7. Abschreibungen:

- a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
- b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten

#### 8. sonstige betriebliche Aufwendungen

#### 9. Beträge aus Beteiligungen

- o davon aus verbundenen Unternehmen

#### 10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens

- o davon aus verbundenen Unternehmen

#### 11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge

- o davon aus verbundenen Unternehmen

#### 12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens

#### 13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen

- o davon aus verbundenen Unternehmen

### 2.3.1 Einzelposten der GuV (Gesamtkostenverfahren § 275 Abs. 2 HGB); Forts.

14. *Steuern vom Einkommen und vom Ertrag*

15. *Ergebnis nach Steuern*

16. *sonstige Steuern*

17. *Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag*

### 2.3.2 Einzelposten der GuV (Umsatzkostenverfahren § 275 Abs. 3 HGB)

**Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens sind auszuweisen:**

1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. Vertriebskosten
5. allgemeine Verwaltungskosten
6. sonstige betriebliche Erträge
7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8. Erträge aus Beteiligungen
  - davon aus verbundenen Unternehmen
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
  - davon aus verbundenen Unternehmen

### 2.3.2 Einzelposten der GuV (Umsatzkostenverfahren § 275 Abs. 3 HGB); Forts.

10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge  
◦ davon aus verbundenen Unternehmen

11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens

12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen  
◦ davon an verbundene Unternehmen

13. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

14. Ergebnis nach Steuern

15. sonstige Steuern

16. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

### 2.3.3 Ergänzende Sonderregelungen für die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 Abs. 4 und Abs. 5 HGB)

Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen dürfen in der Gewinn- und Verlustrechnung erst **nach** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ ausgewiesen werden.

**Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a) können anstelle der Staffelungen nach den Absätzen 2 und 3 die Gewinn- und Verlustrechnung wie folgt darstellen:**

1. Umsatzerlöse
2. sonstige Erträge
3. Materialaufwand
4. Personalaufwand
5. Abschreibungen
6. sonstige Aufwendungen
7. Steuern
8. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

## 2.4 Gewinn- und Verlustrechnung

- 2.4.1 Ausgewählte Posten der Gewinn- und Verlustrechnung
- 2.4.2 Prüfungstechnik in der Gewinn- und Verlustrechnung

### 2.4.1 Ausgewählte Posten der Gewinn- und Verlustrechnung

#### Umsatzerlöse

- Umsatzerlöse sind Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung der für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft typischen Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen (§ 277 Abs. 1 HGB).
- Die Umsatzerlöse sind in Höhe der Rechnungsbeträge auszuweisen, also einschließlich in Rechnung gestellter Verpackungs- und Versandkosten.
- Die Umsatzsteuer und Erlösschmälerungen (einschließlich Zuweisungen zu Rückstellungen) sind zu kürzen (§ 277 Abs. 1 HGB).

#### Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen

- Differenz zwischen den Werten, die in der zum Ende des Geschäftsjahres aufgestellten Bilanz und in der Vorjahresbilanz für unfertige und fertige Erzeugnisse ausgewiesen sind (Mengen und/oder Wertänderung).

#### Andere aktivierte Eigenleistungen

- Im Anlagevermögen aktivierte Eigenleistungen des Unternehmens sind für die Aufwendungen unter den verschiedenen Aufwandsposten der GuV ausgewiesen.

### 2.4.1 Ausgewählte Posten der Gewinn- und Verlustrechnung; Forts.

#### Sonstige betriebliche Erträge

Sammelposten:

- Zuschreibungen für Wertaufholungen,
- Erlöse aus Nebenumsätzen,
- Erträge aus Währungsumrechnung,
- Heraufsetzungen von Festwerten des Anlagevermögens,
- Umlagen von Tochtergesellschaften,
- soweit nicht leistungsbezogen

### 2.4.1 Ausgewählte Posten der Gewinn- und Verlustrechnung; Forts.

#### Materialaufwand

##### a) Aufwendungen für RHB und für bezogene Waren

- Gesamter Materialverbrauch aus dem Fertigungsbereich.
- Heraufsetzen / Herabsetzen von Festwerten im Zusammenhang mit RHB

##### b) Aufwendungen für bezogene Leistungen

- Aufwendungen für von Dritten durchgeführte Lohnbe- und -verarbeitung.
- Bei Dienstleistungsunternehmen sind unter diesem Posten die auftragsbezogenen Leistungen von Nichtarbeitnehmern auszuweisen.
- z. B. Subunternehmer

### 2.4.1 Ausgewählte Posten der Gewinn- und Verlustrechnung; Forts.

#### Personalaufwand

##### a) Löhne und Gehälter

- Bruttogehälter und sonstige Vergütungen für im Geschäftsjahr geleistete Arbeiten der Belegschaftsmitglieder.
- Arbeitskräfte fremder Unternehmen entweder hier oder bei den sonstigen betrieblichen Aufwendungen.

Beachte:

- Rückstellungen für nach dem Abschlussstichtag anfallende Lohnaufwendungen (z.B. Garantiarbeiten) fallen bei ihrer Bildung unter die sonstigen betrieblichen Aufwendungen.
- Im Geschäftsjahr des Anfalls werden die tatsächlichen Löhne ausgewiesen (es steht noch nicht fest, welche Aufwandsart betroffen ist).
- Der Verbrauch der Rückstellung wird bei den sonstigen betrieblichen Erträgen gezeigt.

##### b) Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung

- Davon-Vermerk für Altersversorgung
- Nicht unter diese Position fallen von der Gesellschaft freiwillig (also nicht gesetzlich vorgeschrieben) übernommene Beträge der Arbeitnehmer zu gesetzlichen Sozialaufwendungen

### 2.4.1 Ausgewählte Posten der Gewinn- und Verlustrechnung; Forts.

#### Abschreibungen

- auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
- auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die üblichen Aufwendungen der Kapitalgesellschaft überschreiten.
- Davon-Vermerk für außerplanmäßige Abschreibungen (§ 277 Abs. 3 S. 1 HGB) oder Angabe im Anhang

#### Sonstige betriebliche Aufwendungen

Sammelposten:

- Übliche Abschreibungen auf Forderungen und Sonstige Vermögensgegenstände, Kosten des Aufsichtsrats,
- Zuführung von Rückstellungen, wenn nicht feststeht welche Aufwandsart betroffen ist

### 2.4.1 Ausgewählte Posten der Gewinn- und Verlustrechnung; Forts.

#### Erträge aus Beteiligungen

- Davon aus verbundenen Unternehmen

#### a) Wahlrecht phasengleiche Gewinnvereinnahmung:

- Mehrheitsbeteiligung
- Geschäftsjahr der Tochter endet nicht nach dem Abschlussstichtag der Mutter
- Bilanz der Tochter wird vor Abschluss der Mutter festgestellt
- Es liegt ein entsprechender Gewinnverwendungsvorschlag vor

#### b) Pflicht phasengleiche Gewinnvereinnahmung:

- Gewinnverwendungsbeschluss liegt bereits vor
- Erträge aus Gewinngemeinschaften, Gewinnabführungs- und Teilgewinnabführungsverträgen (§ 277 Abs. 3 S. 2 HGB)

### 2.4.1 Gewinn- und Verlustrechnung; Forts.

#### Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögen

- davon-Vermerk für verbundene Unternehmen

#### Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge

- davon-Vermerk für verbundene Unternehmen

#### Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens

- davon-Vermerk für außerplanmäßige Abschreibung (§ 253 Abs. 3 S. 5, 6 HGB, § 277 Abs. 3 S. 1 HGB)
- Aufwendungen aus Verlustübernahme (§ 277 Abs. 3 S. 2 HGB)
- Nicht hierunter fällt die Rückstellungsbildung wegen drohender Verluste aus Verlustübernahmen.  
Diese sind unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen auszuweisen.

#### Zinsen und ähnliche Aufwendungen

- davon-Vermerk für verbundene Unternehmen

### 2.4.1 Ausgewählte Posten der Gewinn- und Verlustrechnung; Forts.

#### **Steuern vom Einkommen und Ertrag**

- z. B. Körperschafts- und/oder Gewerbesteuer

#### **Sonstige Steuern**

- z. B. Grundsteuer

#### **Erträge aus Verlustübernahme**

- Aufgrund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinnabführungs- oder eines Teilgewinnabführungsvertrages abgeführte Gewinne

#### **Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag**

- Gewinnvortrag / Verlustvortrag aus dem Vorjahr
- Entnahmen / Einlagen aus/in Rücklagen
- Bilanzgewinn/ Bilanzverlust

### 2.4.2 Prüfungstechnik in der Gewinn- und Verlustrechnung

- 1. Alle Positionen:**  
Vollständiger und richtiger Ausweis?
- 2. Umsatzerlöse:**  
Prüfung Warenausgang und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
- 3. Bestandsveränderungen:**  
Prüfung der fertigen und unfertigen Erzeugnisse
- 4. Andere aktivierte Eigenleistungen:**  
Prüfung Sachanlagen und immaterielle Vermögensgegenstände
- 5. Aufwendungen RHB, bezogene Waren:**  
Prüfung Wareneingang, RHB und Handelswaren
- 6. Erträge / Aufwendungen aus Gewinngemeinschaften, Gewinnabführungsvertrag, Erträge aus Beteiligungen etc.:**  
Prüfung des außerbuchhalterischen Bereichs, Verträge mit Dritten, Prüfung Finanzanlagen
- 7. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge:**  
Prüfung des Bankverkehrs, Prüfung Wertpapiere, Forderungen

### 2.4.2 Prüfungstechnik in der Gewinn- und Verlustrechnung; Forts.

**8. Löhne und Gehälter, soziale Abgaben:**

Prüfung Lohn- und Gehaltsverkehr, Zahlungsverkehr

**9. Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung:**

Prüfung Lohn- und Gehaltsverkehr, Zahlungsverkehr, Rückstellungen, Verbindlichkeiten

**10. Abschreibungen:**

Prüfungen Sachanlagen und immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

**11. Abschreibungen Finanzanlagen:**

Prüfung Finanzanlagen

**12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen:**

Prüfung Verbindlichkeiten

**13. Steuern:**

Prüfung Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Forderungen

## Raum für Notizen



**Soweit meine Ausführungen,  
praktischen Erfahrungen und fachlichen  
Hinweise zu diesem Thema.**

**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

# Themenbereich 3: Bilanzierung Finanzanlagevermögen

## **Gliederung**

**3.1 Ausweis des Finanzanlagevermögens**

**3.2 Ansatzpflicht / Zugangszeitpunkt**

**3.3 Vorschriften zur Bewertung**

**3.4 Gewinn- und Verlustrechnung**

**3.5 Pflichtangaben im Anhang**

**3.6 Sonderfall: Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft**

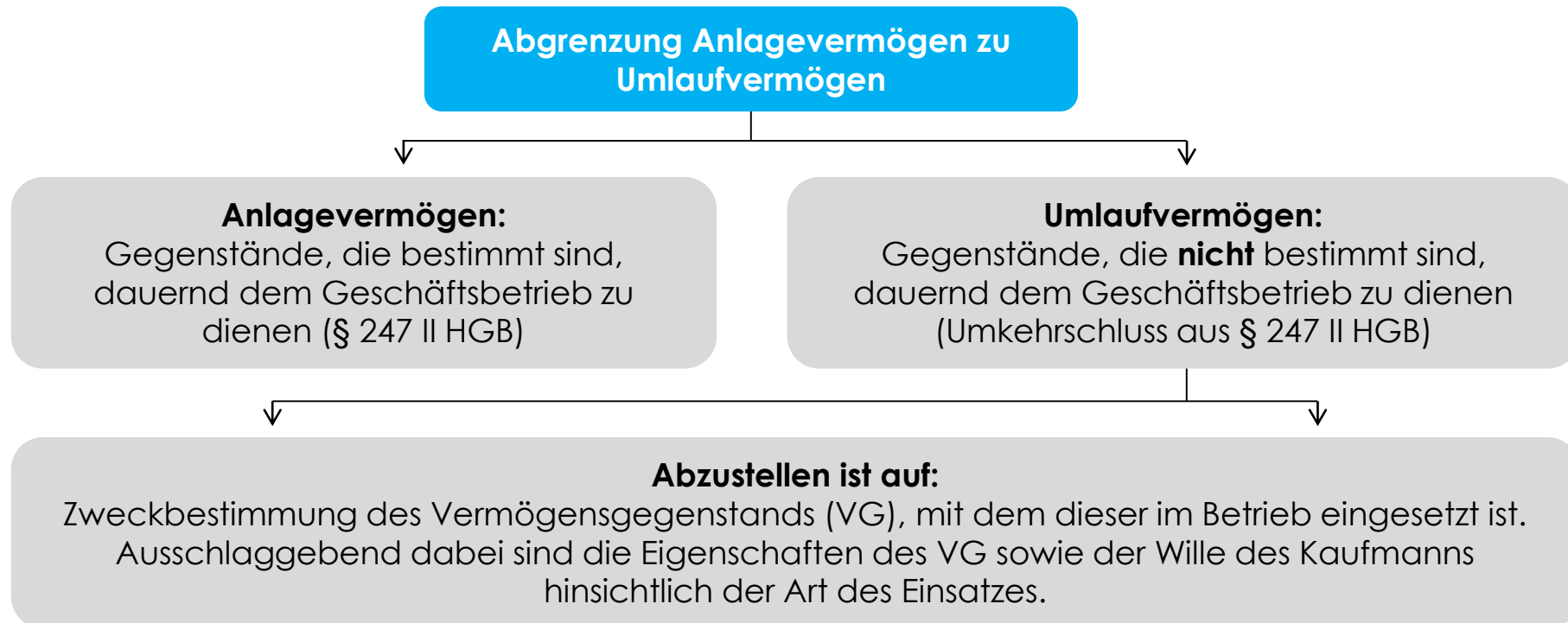
**3.7 Sonderfall: Gewinnanteil an einer Personengesellschaft**

## 3.1 Ausweis des Finanzanlagevermögens

- 3.1.1 Übersicht: Begriffsbestimmungen/Abgrenzung
- 3.1.2 Übersicht: Tatbestandsmerkmale „Beteiligung“
- 3.1.3 Übersicht: Tatbestandsmerkmale „verbundene Unternehmen“
- 3.1.4 Übersicht: Tatbestandsmerkmale „Ausleihungen“
- 3.1.5 Übersicht: Tatbestandsmerkmale „Wertpapiere des Anlagevermögens“
- 3.1.6 Zuordnung zum Umlaufvermögen

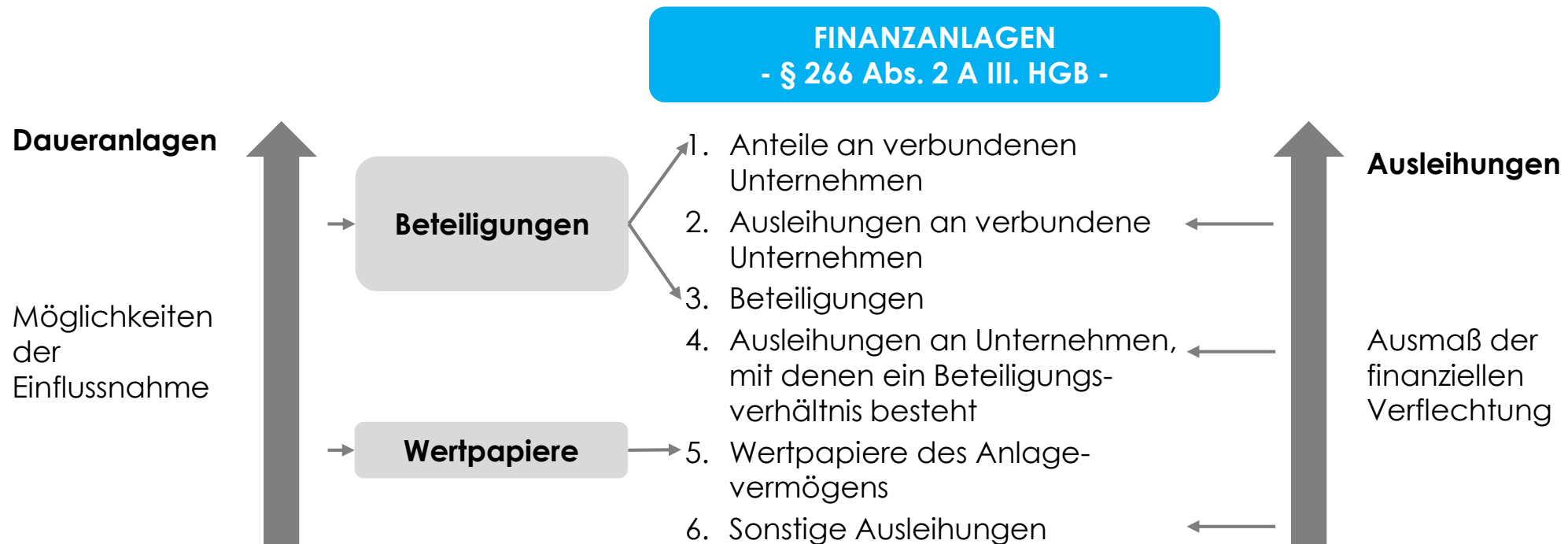
## 3.1 Ausweis des Finanzanlagevermögens

### 3.1.1 Übersicht: Begriffsbestimmungen/Abgrenzung

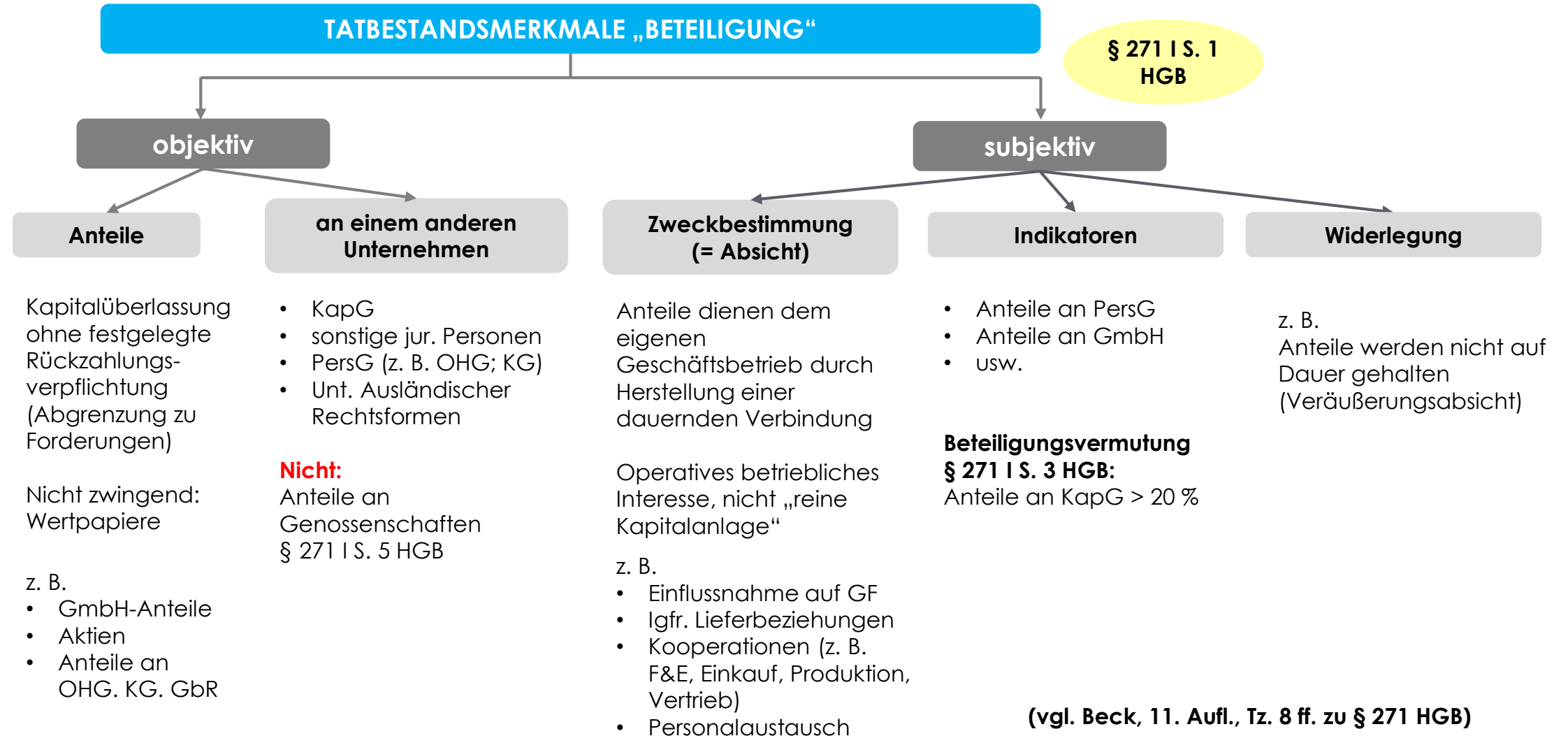


### 3.1.1 Übersicht: Begriffsbestimmungen/Abgrenzung; Forts.

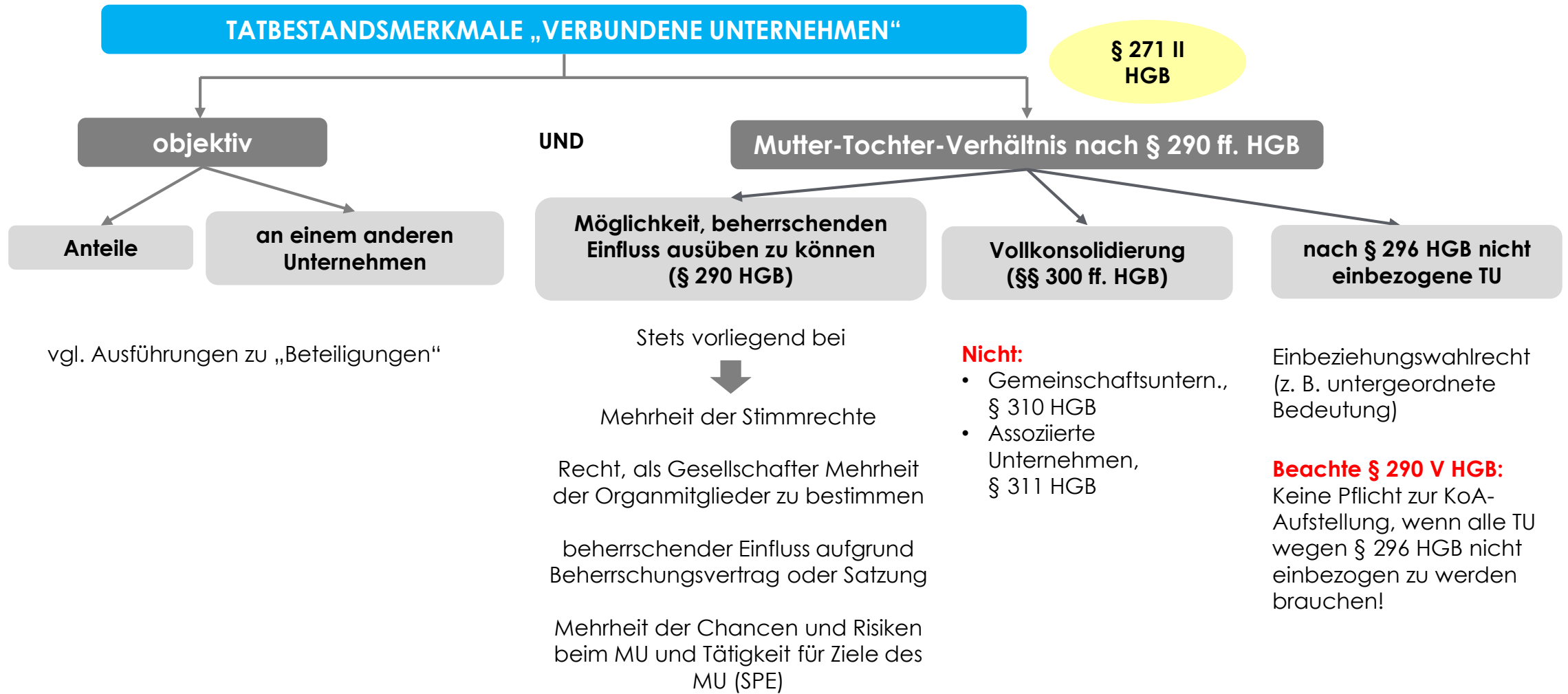
Die Finanzanlagen, die Teil des **Anlagevermögens** sind, unterscheiden sich von den immateriellen Vermögensgegenständen und den Sachanlagen insbesondere dadurch, dass mit dem darin investierten Kapital nicht im eigenen Unternehmen, sondern in fremden Unternehmen gearbeitet wird (Beck, 11. Aufl., Tz. 69 zu § 266 HGB).



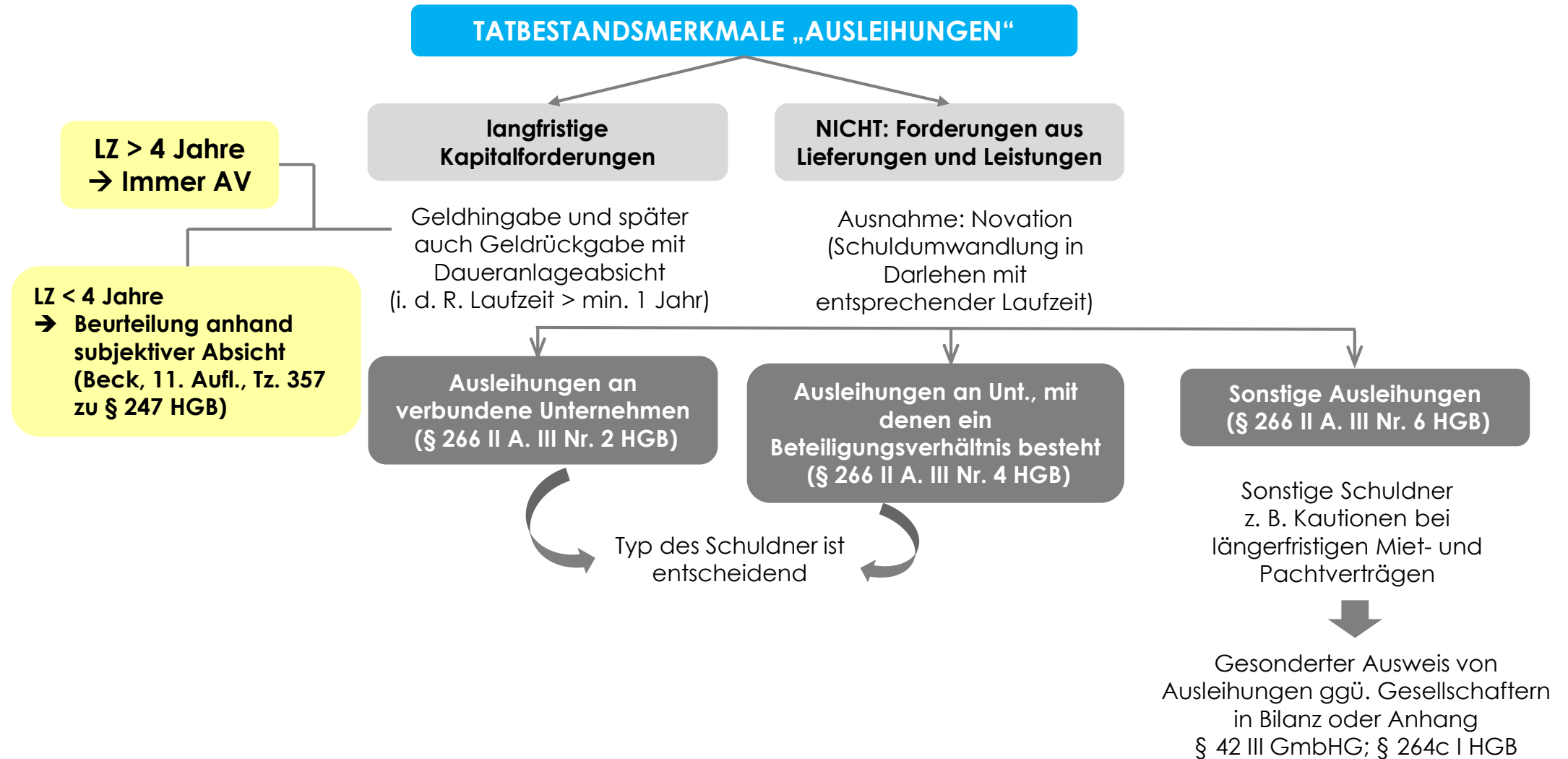
3.1.2 Übersicht: Tatbestandsmerkmale „Beteiligung“



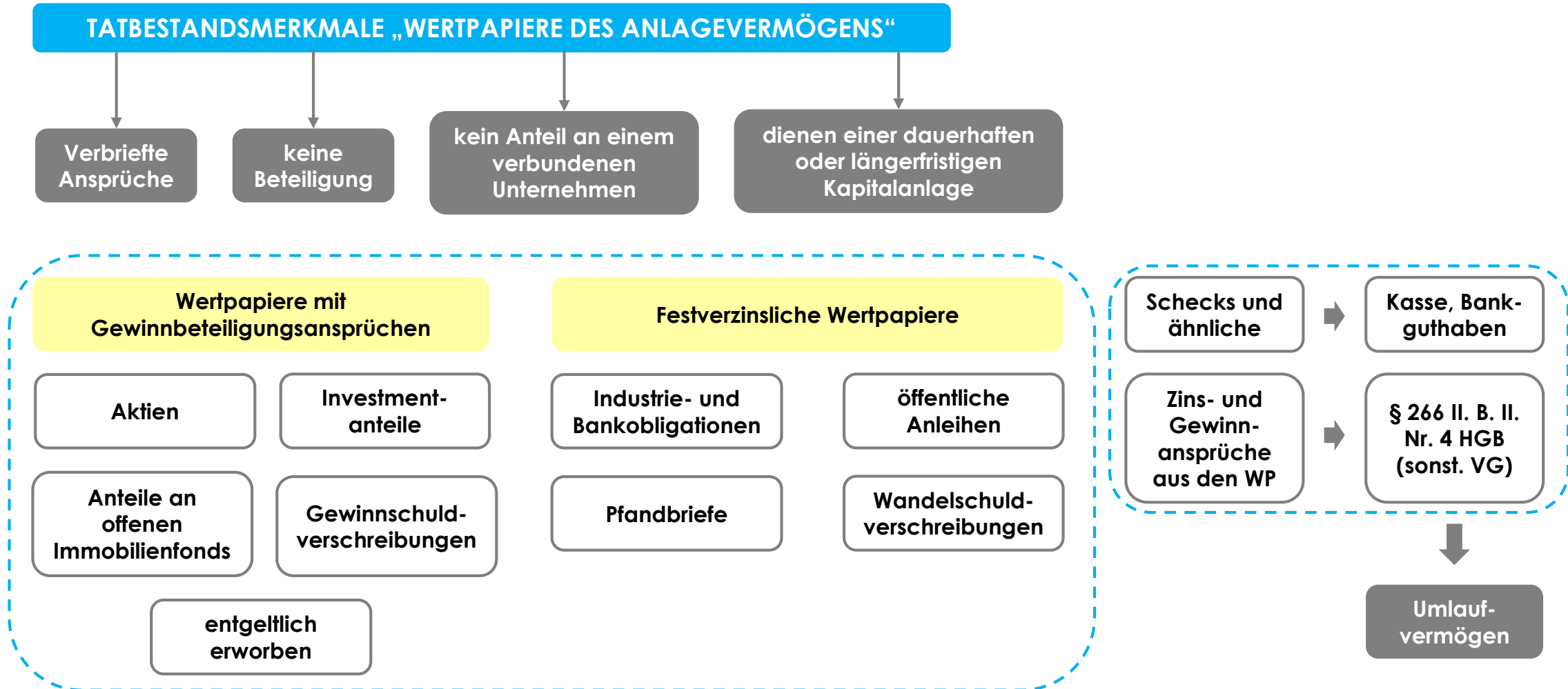
3.1.3 Übersicht: Tatbestandsmerkmale „verbundene Unternehmen“



3.1.4 Übersicht: Tatbestandsmerkmale „Ausleihungen“

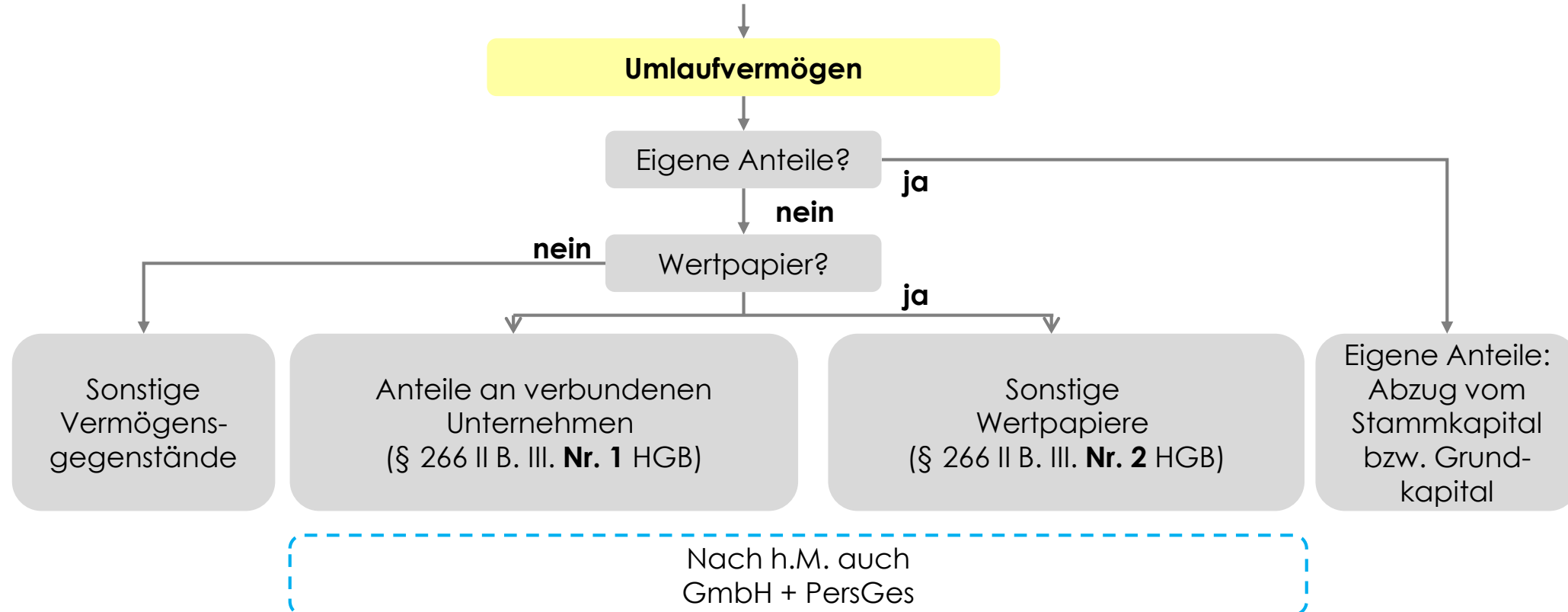


### 3.1.5 Übersicht: Tatbestandsmerkmale „Wertpapiere des Anlagevermögens“



### 3.1.6 Zuordnung zum Umlaufvermögen

Keine Bestimmung, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (Umkehrschluss aus § 247 II HGB)



## 3.2 Ansatzpflicht / Zugangszeitpunkt

## 3.2 Ansatzpflicht / Zugangszeitpunkt

Der Zeitpunkt des Zugangs ist abhängig vom Grundgeschäft bzw. vom gesellschaftsrechtlichen Anlass

### Ausgewählte Sachverhalte:

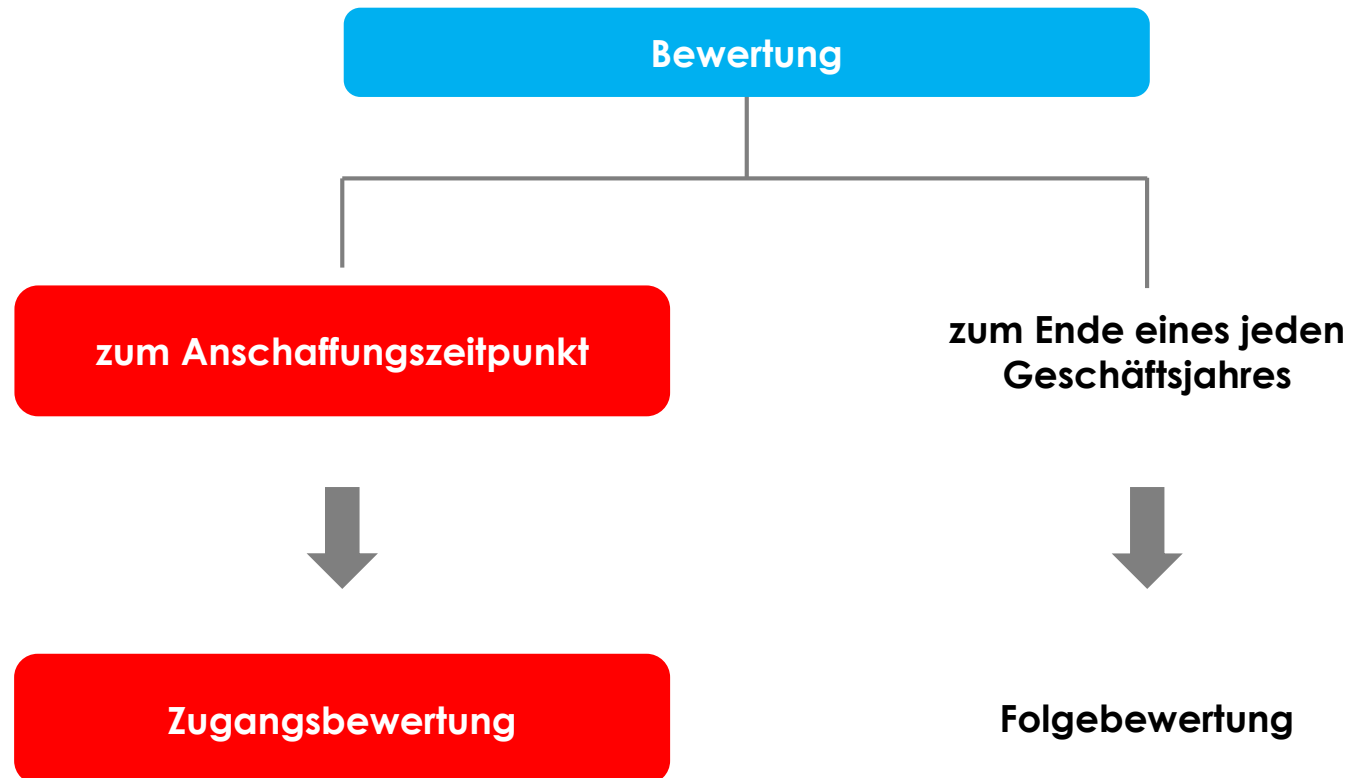
- Gründung: Abschluss des Gesellschaftsvertrages
- Erwerb: Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums
- Kapitalerhöhung PersGes: Beschlussfassung
- Kapitalerhöhung KapGes: Eintragung in das Handelsregister

## 3.3 Vorschriften zur Bewertung

3.3.1 Zugangsbewertung

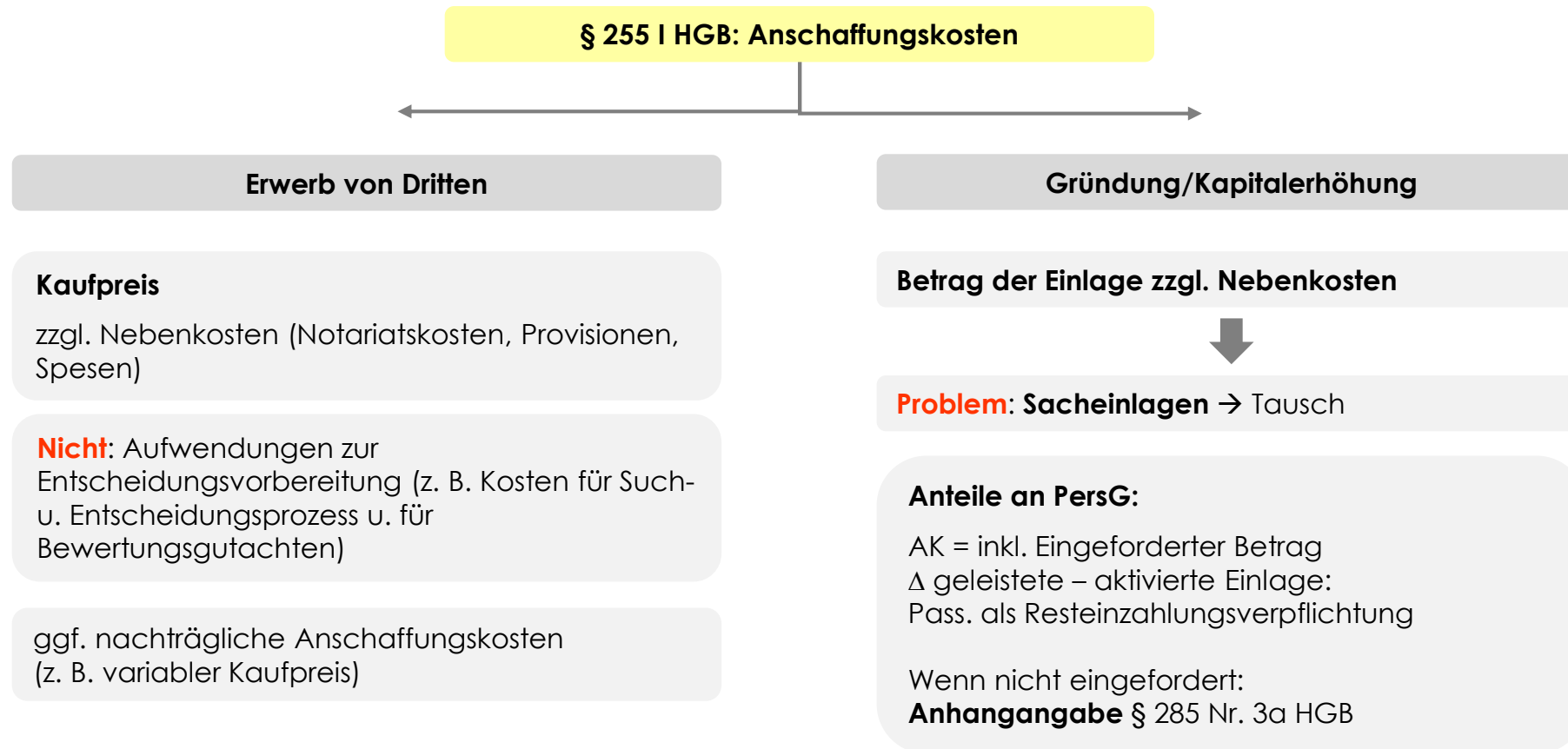
3.3.2 Folgebewertung

### 3.3 Vorschriften zur Bewertung



## 3.3.1 Zugangsbewertung

### a. Bewertung im Regelfall: Anschaffungskosten



### 3.3.1 Zugangsbewertung; Forts.

#### b. Bewertung in Sonderfällen

##### **Fall 1: Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, Aktiensplits, Gratisanteile**

- Kein Zugang, nur neue Aufteilung der in den alten Anteilen verkörperten Rechte

##### **Fall 2: Zu-/Nachschüsse**

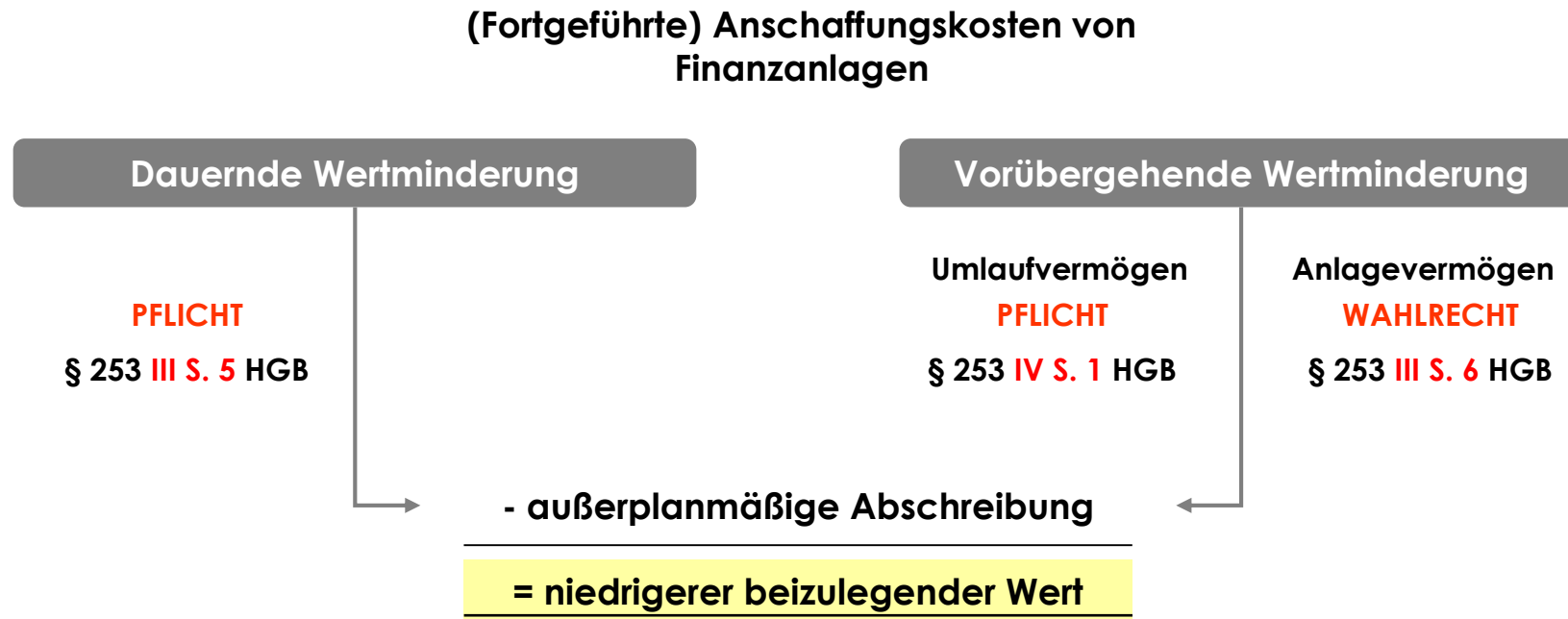
- Zugang nur dann, wenn Wert der Anteile dauerhaft über den bisherigen Wert durch die Zahlung gesteigert werden konnte

##### **Fall 3: Kapitalrückzahlungen**

- Substanzminderung ⇒ Abgang

### 3.3.2 Folgebewertung

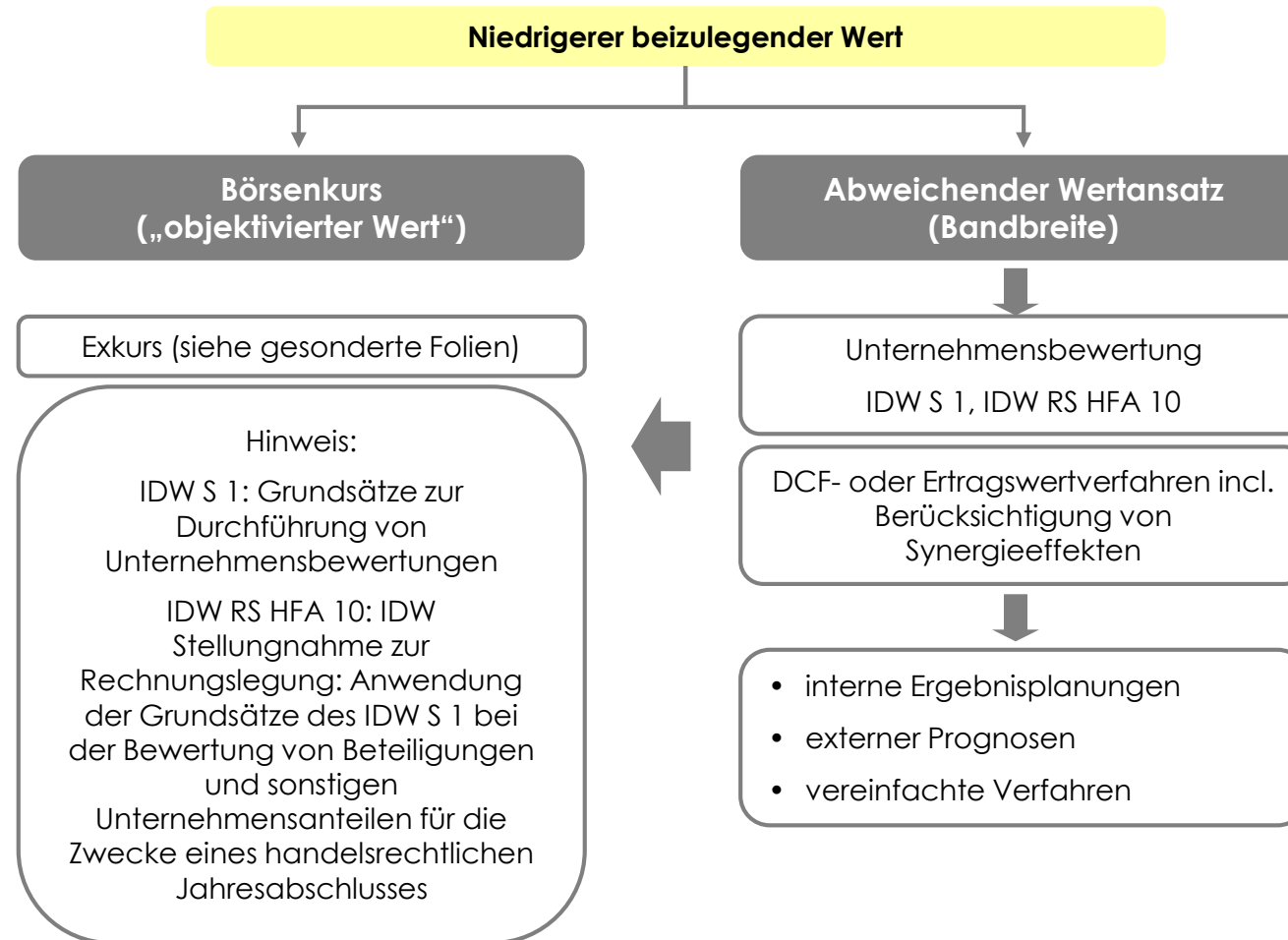
#### a. Fall: Außerplanmäßige Abschreibungen von Finanzanlagen



**WICHTIG:** Finanzanlagen werden grundsätzlich nicht planmäßig abgeschrieben, vgl. § 253 III S. 1 HGB!

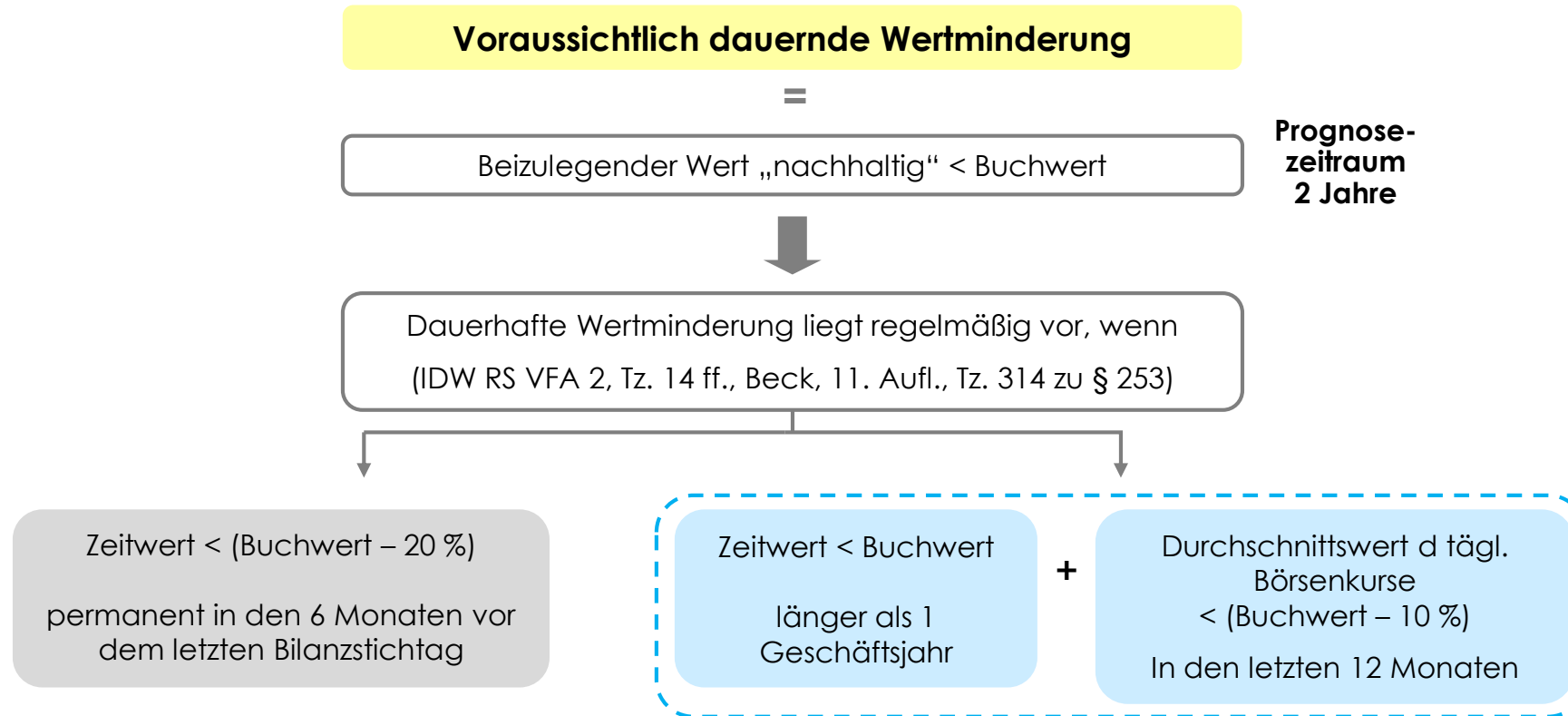
3.3.2 Folgebewertung; Forts.

b. Fall: „Niedrigerer beizulegender Wert“



3.3.2 Folgebewertung; Forts.

c. Fall: Voraussichtlich dauernde Wertminderung



## 3.3.2 Folgebewertung; Forts. d. Fall: Wertminderung

Beurteilung des Gesamtengagements beim Unternehmen



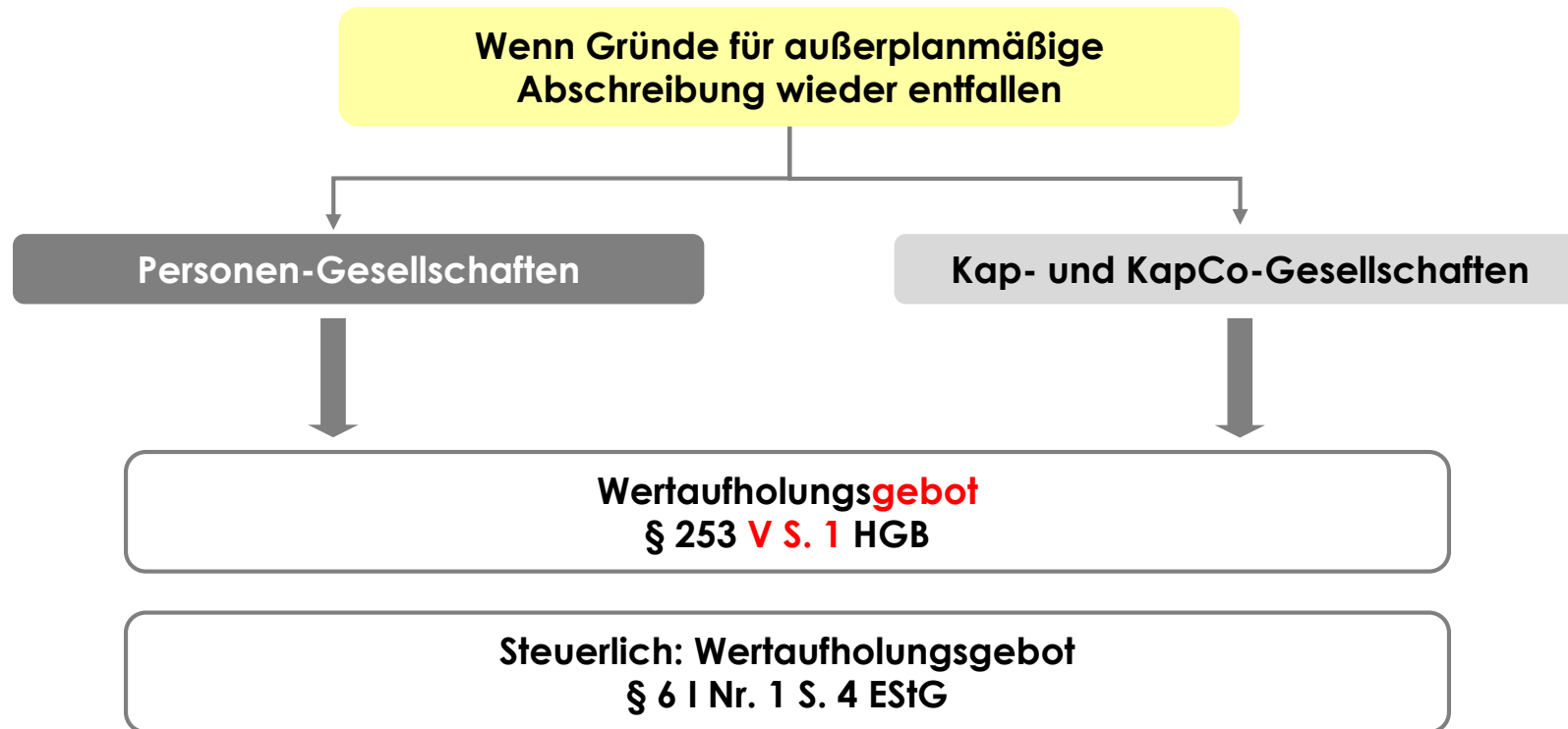
Umstände, die zu Abschreibung von Beteiligungen führen, können sich **auch auf andere Beziehungen zu diesem Unternehmen auswirken**

z. B.



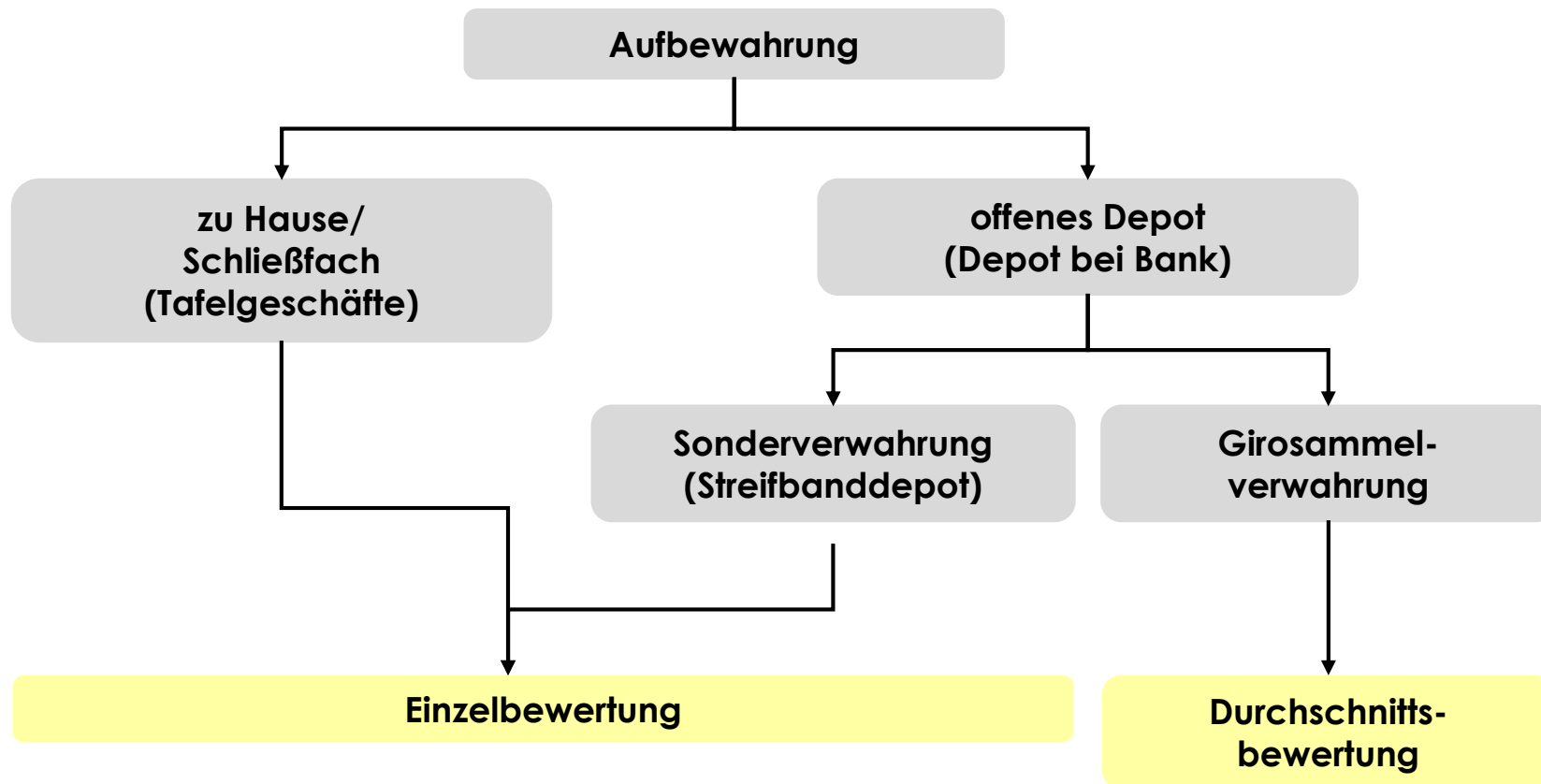
- Werthaltigkeit gewährter Gesellschafterdarlehen und Forderungen
- Mögliche Inanspruchnahme aus Haftungsverhältnissen (Patronatserklärungen, Bürgschaften, Garantien, ...)
- Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
- Bilanzielle Folgen einer evtl. Verlustübernahmeverpflichtung
- evtl. Auswirkungen auf Risikolage und Lageberichterstattung

3.3.2 Folgebewertung; Forts.  
e. Fall: Wertaufholung



3.3.2 Folgebewertung; Forts.

f. Fall: Verbrauchsfolgeverfahren für Wertpapiere



## 3.3.2 Folgebewertung; Forts. g. Fall: Abgänge

**Abgänge von Finanzanlagen: Restbuchwert am Abgangstichtag entscheidend!**

+ Abgangsspalte (historische AK)  
./ kumulierte Abschreibungen  
./ ggf. Abschreibungen im Abgangsjahr  
./ ggf. Zuschreibungen im Abgangsjahr  
= Restbuchwert (kontenmäßiger Abgang)

➔ **Abstimmung mit AV-Spiegel notwendig**

Vergleich RBW mit Erlös durch Abgang

**Erlöse > RBW**

**Sonstige betriebliche Erträge**

**Erlöse < RBW**

**Sonstige betriebliche Aufwendungen**

## 3.4 Gewinn- und Verlustrechnung

### 3.4 Gewinn- und Verlustrechnung

#### GuV-Positionen im Zusammenhang mit Buchungen des Finanzanlagevermögens

##### GuV-Positionen (Nr. XY des § 275 II HGB):

- Erträge aus Beteiligungen, Nr. 9
- Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanz-AV, Nr. 10
- Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, Nr. 11
- Sonstige Zinsen und ähnliche Aufwendungen, Nr. 13
- Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des UV, Nr. 12
- Sonstige betriebliche Erträge und Aufwendungen, Nr. 4 und Nr. 8

**Wichtig:** „Davon-Vermerke“ bei Nr. 9, 10, 11, 13, soweit verbundene Unternehmen betreffend!

### 3.4 Gewinn- und Verlustrechnung; Forts.

#### GuV-Positionen im Zusammenhang mit Buchungen des Finanzanlagevermögens; Forts.

##### GuV-Positionen (§ 277 III HGB als Ergänzung zum Schema des § 275 HGB):

- Außenplanmäßige Abschreibungen nach § 253 III S. 5 und 6 HGB, sofern nicht im Anhang angegeben (Wahlrecht)
- Erträge aus Gewinnabführungsverträgen
- Aufwendungen aus Verlustübernahme
- Aufgrund eines Gewinnabführungsvertrages abgeführte Gewinne (Aufwand aus Gewinnabführung)
- Aufgrund eines Gewinnabführungsvertrages abgeführte Gewinne (Erträge aus Verlustübernahme)

## 3.5 Pflichtangaben im Anhang

- 3.5.1 Einzelangaben
- 3.5.2 Anlagenspiegel § 284 III HGB
- 3.5.3 Anteilsliste § 285 Nr. 11 HGB  
(siehe auch §§ 285 Nr. 11a und Nr. 11b HGB)

### 3.5 Pflichtangaben im Anhang

#### 3.5.1 Einzelangaben

- Angewandte Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einschließlich Grundlagen der Währungsumrechnung, § 284 II Nr. 1 HGB
- Begründung der Änderung von Bewertungsmethoden und Einfluss auf VFE-Lage gesondert dargestellt, § 284 II Nr. 3 HGB
- Verpfändungen und ähnliche Verfügungsbeschränkungen, § 285 Nr. 1b HGB
- Beteiligung an PersGes: höhere Haftsummen als ausgewiesene Beteiligung sowie über sonstige finanzielle Risiken, § 285 Nr. 3a HGB
- Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 III S. 5 und 6 HGB, sofern nicht in der GuV gesondert ausgewiesen (Wahlrecht)

#### 3.5.2 Anlagenspiegel § 284 III HGB

- Anlagenspiegel = verpflichtender Bestandteil des Anhangs

### 3.5.3 Anteilsliste § 285 Nr. 11 HGB (siehe auch §§ 285 Nr. 11a und Nr. 11b HGB)

Im Anhang oder als gesonderte Liste mit Verweis hierauf im Anhang

#### a. Anzugebende Beteiligungen

- **Immer:**
  - Alle Beteiligungen unabhängig von der Anteilsquote
  - Beteiligungen als pers. haft. G'ter
- **zusätzlich bei börsennotierten KapGes:**
  - Beteiligung an großen KapGes mit Stimmrechtsanteil > 5 %

#### b. Inhalt

- Name und Sitz des Beteiligungsunternehmens
- Höhe des Anteils am Kapital
- Eigenkapital
- Ergebnis des letzten Geschäftsjahres

### 3.5.3 Anteilsliste § 285 Nr. 11 HGB (siehe auch §§ 285 Nr. 11a und Nr. 11b HGB); Forts. c. Schutzklausel § 286 III

- Nr.1 untergeordnete Bedeutung für VFE-Lage
- Nr.2 erheblicher Nachteil für KapGes oder anderes Unt.
  - Nr. 2 nicht anwendbar bei börsennotierten KapGes
  - Pflicht zur Angabe der Schutzklausel nach Nr. 2
  - Erleichterung kleine Gesellschaften: § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB: Angaben nach § 285 Nr. 11, 11a, 11b können entfallen.

## 3.6 Sonderfall: Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft

### 3.6 Sonderfall: Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft

<b>Grundsatz:</b>	Erfassung zum Zeitpunkt der Beschlussfassung
<b>Ausnahme 1:</b>	<p>Phasengleiche Bilanzierung (BGH 1975)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Mutter hat Stimmrechtsmehrheit</li> <li>2. Bilanzstichtag Tochter ≤ Mutter</li> <li>3. Im Zeitpunkt Bilanzerstellung Mutter weitgehendes Feststehen der Ausschüttung (Gewinnverwendungsvorschlag)</li> <li>4. JA Tochter festgestellt bis zum Prüfungsende bei Mutter</li> </ol> <p>→ Aktivierungswahlrecht</p>
<b>Ausnahme 2:</b>	<p>Phasengleiche Bilanzierung (BGH 1998)</p> <p>wie oben, allerdings Gewinnverwendung bei Tochter bereits beschlossen</p> <p>→ Aktivierungspflicht</p>
<b>Steuerrecht:</b>	<p>Nur noch bei Vorabausschüttungen (seit BFH 07.08.2000)</p> <p>→ latente Steuern?</p>

## 3.7 Sonderfall: Gewinnanteil an einer Personengesellschaft

## 3.7 Sonderfall: Gewinnanteil an einer Personengesellschaft

<b>Grundsatz:</b>	Entstehung Gewinnanteil mit Ablauf des Gj der PersGes, ohne dass es besonderer Formalien (Feststellung u.ä.) bedürfte → phasenkongruente Vereinnahmung
<b>Voraussetzung:</b>	Gewinnanteil hinreichend konkretisiert (Aufstellung erfolgt; falls prüfungspflichtig: Prüfung abgeschlossen)
<b>Ausnahme:</b>	Keine Verfügungsmöglichkeit über Gewinnanteil, z. B. <ul style="list-style-type: none"><li>• gesetzliche Regelungen (z. B. Verlustausgleich bei Kommanditisten)</li><li>• Regelungen im Gesellschaftsvertrag (Beschluss über Gewinnverwendung durch G'terversammlung; Entnahmebeschränkungen)</li></ul>

## Raum für Notizen



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

# Themenbereich 4: Bilanzierung Eigenkapital

### Gliederung

- 4.1 Die Bilanzposition des Eigenkapitals**
- 4.2 Das Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften**
- 4.3 Das Eigenkapital bei Personengesellschaften**
- 4.4 Anhangangaben zum Eigenkapital**
- 4.5 Unterlagen zur Bilanzierung des Eigenkapitals**
- 4.6 Alarmzeichen: „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“**
- 4.7 Praxisfälle zur Bilanzierung des Eigenkapitals**

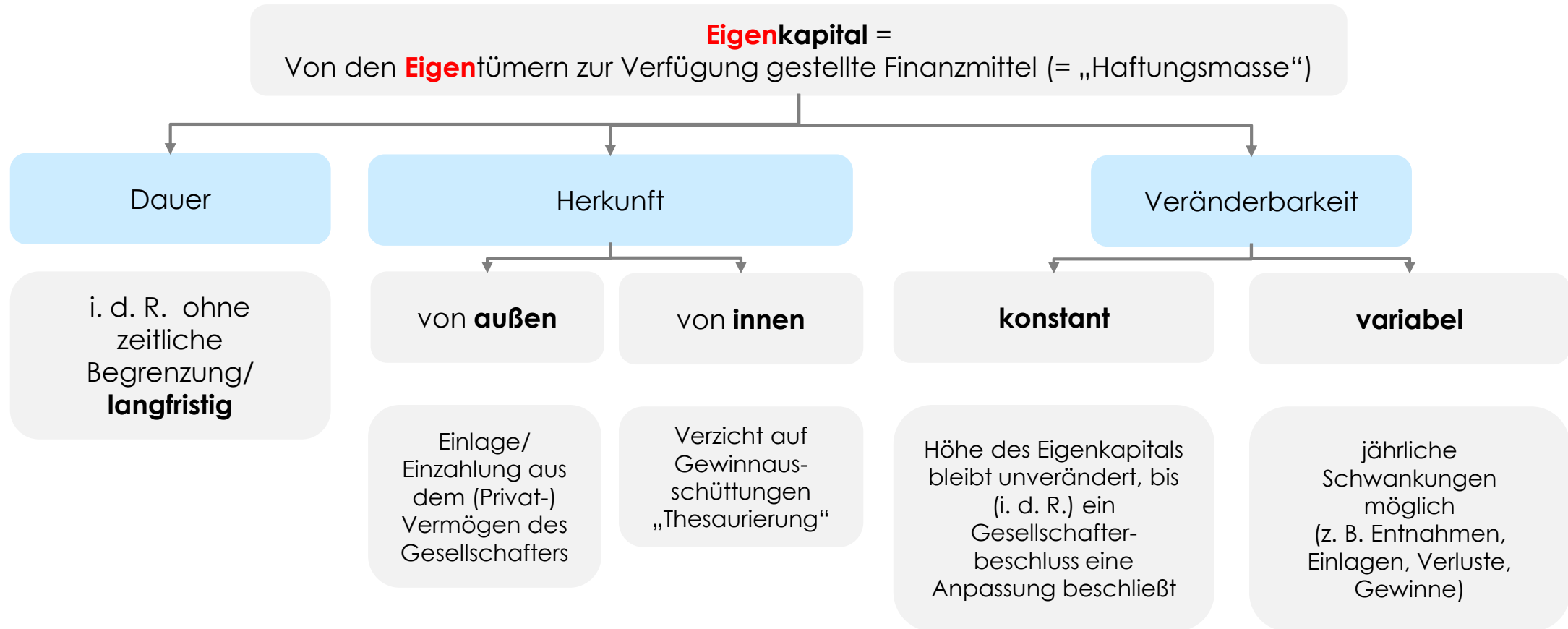
## 4.1 Die Bilanzposition des Eigenkapitals

4.1.1 Das Eigenkapital einer Unternehmung

4.1.2 Ausweis von Eigenkapital in der Bilanz nach HGB

### 4.1 Die Bilanzposition des Eigenkapitals

#### 4.1.1 Das Eigenkapital einer Unternehmung



Konkreter **Ausweis** einzelner Positionen abhängig von **Rechtsform** des Unternehmens

## 4.1.2 Ausweis von Eigenkapital in der Bilanz nach HGB

AKTIVA	PASSIVA
<p>C. <b>Umlaufvermögen</b></p> <p>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</p> <p>4. <b>Eingeforderte</b> ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital (§ 272 Abs. 1 S. 2 HGB) oder Eingeforderte Nachschüsse von Gesellschaftern einer GmbH (§ 42 Abs. 2 GmbHG)</p> <p>E. <b>Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b> (§ 268 Abs. 3 HGB)</p>	<p><b>Eigenkapital</b></p> <p>I. Gezeichnetes Kapital (§ 272 Abs. 1 HGB) davon: erworbene <b>eigene Anteile</b> (§ 272 Abs. 1a HGB)</p> <p>Stammkapital (§ 42 Abs. 1 GmbHG) davon: <b>nicht eingeforderte</b> ausstehende Einlagen Hauptspalte: <b>Eingefordertes</b> Kapital (§ 272 Abs. 1 S. 2 HGB)</p> <p>II. Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 HGB) 1. Eingefordertes Nachschusskapital bei der GmbH (§ 42 Abs. 2 S. 3 GmbHG)</p> <p>III. Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB)</p> <p>1. Gesetzliche Rücklage (§ 150 AktG; § 5a Abs. 3 GmbHG)</p> <p>2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen (§ 272 Abs. 4 HGB)</p> <p>3. Satzungsmäßige Rücklagen</p> <p>4. Andere Gewinnrücklagen</p> <p>5. Rücklage für unrealisierte Beteiligungserträge (§ 272 Abs. 5 HGB)</p> <p>IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag (§ 266 Abs. 3 HGB)</p> <p>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag (§ 266 Abs. 3 HGB)</p> <p>VI. Bilanzgewinn/Bilanzverlust (§ 268 Abs. 1 HGB als Alternative zu IV. und V.)</p>

## 4.2 Das Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften

- 4.2.1 Die Bilanzposition des Eigenkapitals bei Kapitalgesellschaften
- 4.2.2 Ergebnisverwendung bei Kapitalgesellschaften
- 4.2.3 Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften  
Ausstehende Einlagen
- 4.2.4 Besonderheiten: Wesentliche Ausschüttungs- und Abführungssperre

## 4.2 Das Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften

### 4.2.1 Die Bilanzposition des Eigenkapitals bei Kapitalgesellschaften

Position des § 266 Abs. 3 HGB	Weitere Untergliederung
<b>Gezeichnetes Kapital</b>	AG: Grundkapital GmbH: Stammkapital
<b>Kapitalrücklagen (§ 272 Abs. 2 HGB)</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Aufgeld bei Ausgabe von Anteilen</li> <li>2. Der bei Ausgabe von Schuldverschreibungen für Wandlungs- und Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen erzielte Betrag</li> <li>3. Zuzahlungen für die Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile</li> <li>4. Alle anderen Zuzahlungen der Gesellschafter ins Eigenkapital</li> </ol>
<b>Gewinnrücklagen</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Gesetzliche Rücklagen</li> <li>2. Rücklage für Anteile an herrschendem/mehrheitlich beteiligten Unternehmen</li> <li>3. Satzungsmäßige Rücklagen</li> <li>4. Gewinnrücklagen</li> </ol>
<b>Gewinn-/Verlustvortrag</b> <b>Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</b>	Evtl. Zusammenfassung zu „ <b>Bilanzgewinn/-verlust</b> “ bei Aufstellung nach vollständiger/teilweiser Verwendung des Jahresergebnisses (§ 268 Abs. 1 HGB)

### 4.2.2 Ergebnisverwendung bei Kapitalgesellschaften

Ergebnisverwendung bei der Kapitalgesellschaft nach § 268 Abs. 1 HGB

3 Varianten

Aufstellung <b>vor</b> Verwendung des Jahresergebnisses	Aufstellung nach <b>teilweiser</b> Verwendung des Jahresergebnisses	Aufstellung nach <b>vollständiger</b> Verwendung des Jahresergebnisses
Ausweis des <b>Jahresüberschusses/-fehlbetrages</b> sowohl in der Bilanz als auch in der GuV	Ausweis eines <b>Bilanzgewinns/-Verlustes</b> (Summe aus Jahresüberschuss/-fehlbetrag und Gewinn-/Verlustvortrag)	<b>Kein Ausweis</b> eines Jahresüberschusses/-fehlbetrages oder eines Bilanzgewinns-/Bilanzverlustes in der Bilanz  <b>!</b> Vorherige <b>Gesellschafterbeschlüsse</b> bzgl. <b>Gesellschaftsvertrag</b> notwendig mit entsprechender Regelung !!
I. Gezeichnetes Kapital II. Kapitalrücklage III. Gewinnrücklage IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag <b>V. Jahresüberschuss/-fehlbetrag</b>	I. Gezeichnetes Kapital II. Kapitalrücklage III. Gewinnrücklage <b>IV. Bilanzgewinn/Bilanzverlust</b>	I. Gezeichnetes Kapital II. Kapitalrücklage III. Gewinnrücklage <b>(Eigenkapitalausweis endet hier)</b>

Bei **Veränderung von Rücklagen**: unterhalb der GuV Darstellung Ergebnisverwendung **nach** Jahresüberschuss/-fehlbetrag (§ 275 Abs. 4 HGB)

## 4.2.2 Ergebnisverwendung bei Kapitalgesellschaften; Forts.

**Beispiel: Gesellschafter-Geschäftsführer Hans Überflieger will *keinen Jahresfehlbetrag in seiner Bilanz* sehen**

Die Saubere-Flaschen GmbH hat im Geschäftsjahr 03 einen **Jahresfehlbetrag** von 50.000 € erwirtschaftet. In dem Gesellschaftsvertrag der GmbH ist geregelt, dass im Falle eines Jahresfehlbetrages dieser – soweit möglich – **durch Entnahmen aus den anderen Gewinnrücklagen auszugleichen** ist.

Vor Ergebnisverwendung stellt sich die Eigenkapital wie folgt dar:

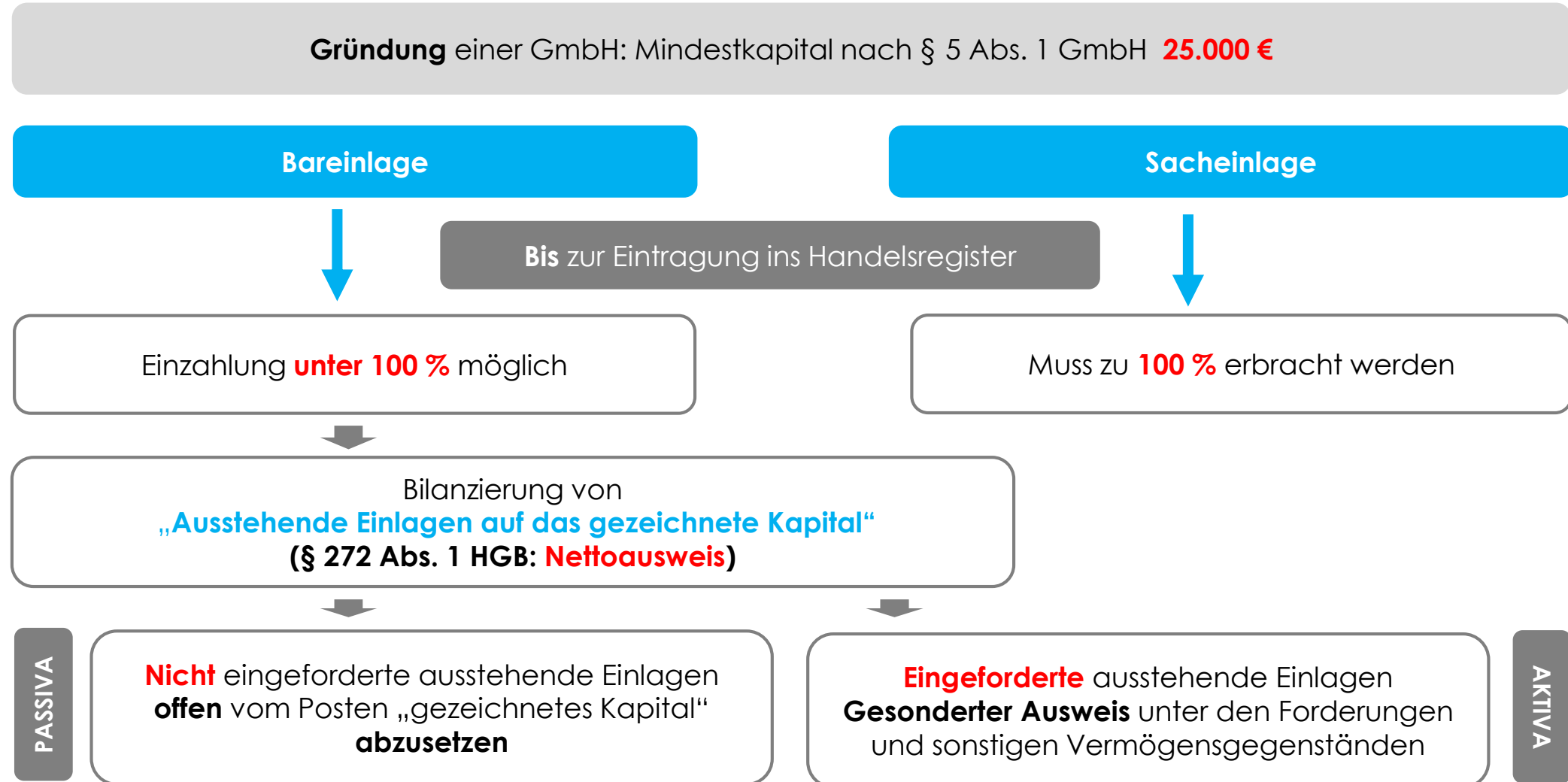
<b>Vor Ergebnisverwendung</b>	<b>31.12.03</b>
Stammkapital	200.000 €
Kapitalrücklagen	100.000 €
Gewinnrücklagen	100.000 €
<b>Jahresfehlbetrag</b>	<b>-50.000 €</b>

Buchhalter Peter Gründlich liest nochmal den entsprechenden Passus des Gesellschaftsvertrages durch. Da er vom Geschäftsführer die Anweisung hat, den Jahresabschluss immer unter Berücksichtigung der vollständigen Ergebnisverwendung aufzustellen hat, erkennt er, dass ihm noch eine Buchung fehlt.

<b>Gewinnrücklagen (Bilanz)</b>	<b>an</b>	<b>Entnahmen aus Gewinnrücklagen (GuV-Ergebnisverwendung)</b>
---------------------------------	-----------	---

<b>Nach Ergebnisverwendung</b>	<b>31.12.03</b>
Stammkapital	200.000 €
Kapitalrücklagen	100.000 €
Gewinnrücklagen	50.000 €

### 4.2.3 Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften: Ausstehende Einlagen



4.2.3 Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften: Ausstehende Einlagen; Forts.

Beispiel:

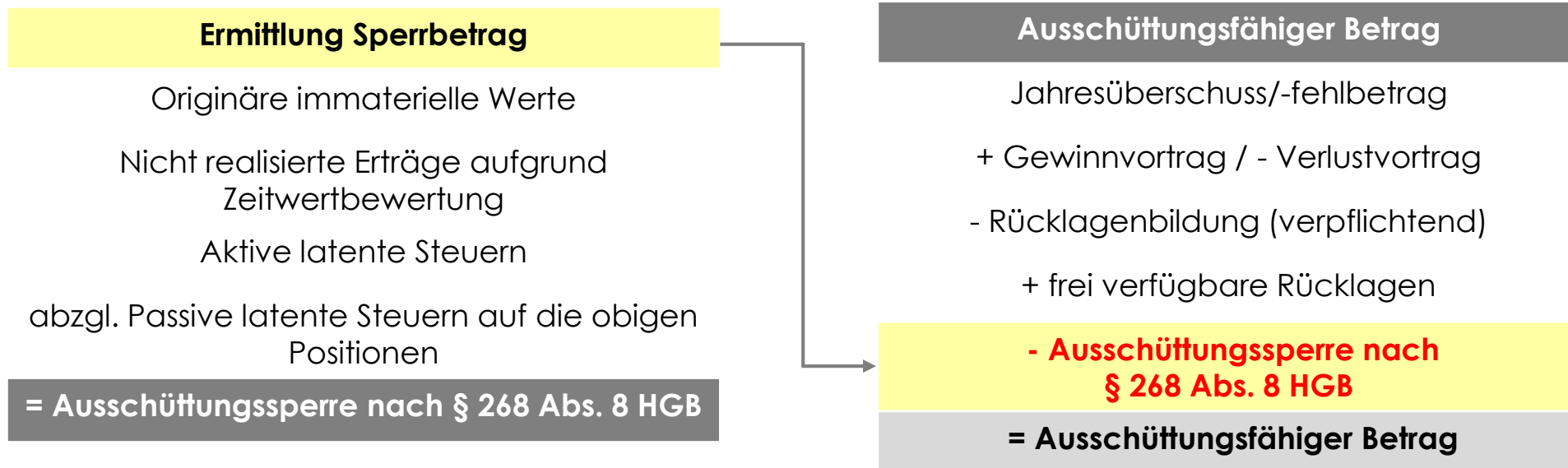
Bei der Fruchtig GmbH wurde ein **Stammkapital von 25.000 €** in das Handelsregister eingetragen. Davon wurde bisher lediglich die **Hälfte eingefordert und einbezahlt**. Der Restbetrag kann zu einem späteren Zeitpunkt von der Geschäftsführung eingefordert werden.

Aktiva		PASSIVA	
		A. Eigenkapital	
C. Umlaufvermögen		I. Stammkapital	25.000 €
IV. Liquide Mittel	12.500 €	- nicht eingefordertes Kapital	-12.500 €
		= <b>Eingefordertes</b> Kapital	<b>12.500 €</b>

## 4.2.4 Besonderheiten: Wesentliche Ausschüttungs- und Abführungssperren

**Begrenzung** der Möglichkeiten zur **Ausschüttung und Abführung von Gewinnen**, bei bestimmten bilanziellen Sachverhalten

**Ausschüttung** der „unsicheren“ Erträge nach § 268 Abs. 8 HGB **nur dann**, wenn positiver ausschüttungsfähiger Betrag vorliegt



## 4.2.4 Besonderheiten: Wesentliche Ausschüttungs- und Abführungssperren; Forts.

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände	Aktive latente Steuern (Überhang)	Altersvorsorge/Rückdeckung: Bewertung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert	Rücklage für Beteiligungserträge (phasengleiche Gewinnvereinnahmung)	Bewertung der Pensionsrückstellung
§ 268 Abs. 8 HGB i. V. m. § 248 Abs. 2 HGB	§ 268 Abs. 8 HGB i. V. m. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB	§ 268 Abs. 8 HGB i. V. m. § 246 Abs. 2 HGB	§ 272 Abs. 5 HGB	§ 253 Abs. 6 Satz 2 HGB
Wahlrecht zur Aktivierung von Aufwendungen für die Herstellung von immateriellen Vermögensgegenständen	Unterschiedsbeträge zwischen Handels- und Steuerbilanz-Ansätzen von Vermögensgegenständen und Schulden: evtl. aktive Steuerlatenzen – Wahlrecht	Zweckgebundene Vermögensgegenstände, die ausschließlich zur Begleichung bestimmter Verpflichtungen dienen: Saldieren und mit Zeitwert bewerten	Anteil des Jahresüberschusses aus Beteiligung in GuV > eingegangene Dividende/Gewinnanteil	Anwendung Durchschnittszins für 10 Jahre anstatt bis dahin 7 Jahre (in 2016) für die Bewertung von Pensionsverpflichtungen
Objektive Bewertung = unsicher; Erträge somit unsicher	Aktivierung von aktiven latenten Steuern führt zu nicht realisierten Erträgen	Bewertung des Vermögensgegenstandes mit Zeitwert führt zu nicht realisierten Erträgen	Einstellung des Unterschiedsbetrages in eine Rücklage	Unterschiedsbetrag aufgrund unterschiedlicher Bewertungszinssätze unterliegt der Ausschüttungssperre
<b>ANGABEN IM ANHANG</b>				
Angabe Gesamtbetrag – aufgegliedert nach Kategorien – der ausschüttungsgespernten Beträge i. S. d. § 268 Abs. 8 HGB			Keine (Ausweis in Bilanz als Rücklage ersichtlich)	Angabe jährlich zu ermittelnder Unterschiedsbetrag

## 4.3 Das Eigenkapital bei Personengesellschaften

- 4.3.1 Ausweis von Eigenkapital in der Bilanz nach HGB für Personenhandelsgesellschaften
- 4.3.2 Darstellung Jahresergebnis im Eigenkapital bei Personenhandelsgesellschaften
- 4.3.3 Die Kapitalkonten bei Personenhandelsgesellschaften
- 4.3.4 Kapitalkontenmodelle bei Personenhandelsgesellschaften
- 4.3.5 Die Ergebnisverteilung bei Personenhandelsgesellschaften

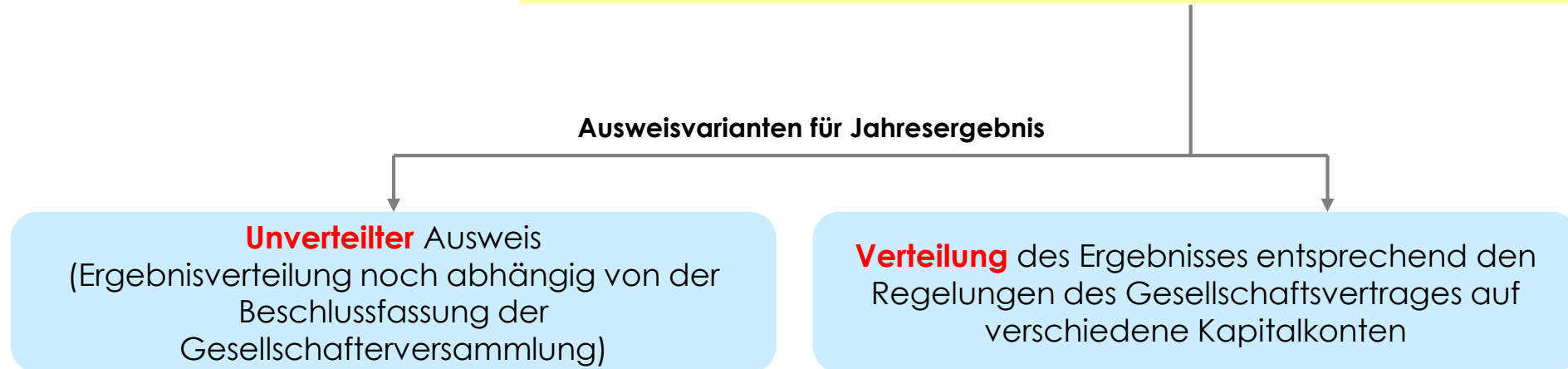
## 4.3 Das Eigenkapital bei Personengesellschaften

### 4.3.1 Ausweis von Eigenkapital in der Bilanz nach HGB für Personenhandelsgesellschaften

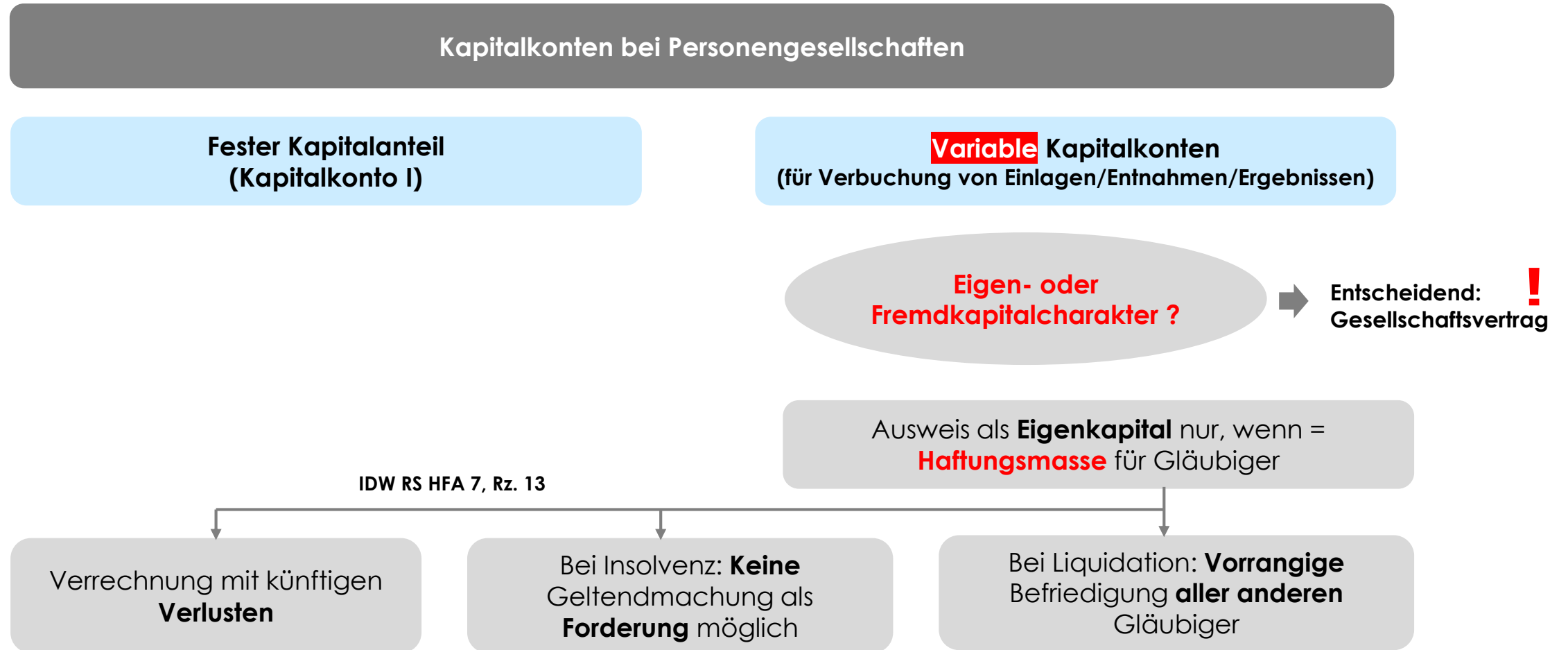
AKTIVA	PASSIVA
<p><b>A. Anlagevermögen</b></p> <p>III. 1/3 <b>Anteile an Komplementärgesellschaften</b> (§ 264c Abs. 4 HGB)</p> <p><b>C. Umlaufvermögen</b></p> <p>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</p> <p>5. <b>Einzahlungsverpflichtung</b> persönlich haftender Gesellschafter (sofern Zahlungsverpflichtung besteht)</p> <p><b>Einzahlungsverpflichtung</b> Kommanditisten (sofern Zahlungsverpflichtung besteht)</p> <p><b>E. Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil persönlich haftender Gesellschafter“</b> (sofern keine Zahlungsverpflichtung des Komplementärs besteht)</p> <p><b>Nicht durch Vermögenseinlagen gedeckter Verlustanteil von Kommanditisten</b> (sofern keine Zahlungsverpflichtung)</p>	<p><b>Eigenkapital</b></p> <p>I. Kapitalanteile der <b>Komplementäre</b> (Zusammenfassung Kapitalanteile aller Komplementäre möglich § 264c Abs. 2 S. 2 und 6 HGB) abzüglich <b>Verlust</b>anteil des Komplementärs</p> <p>II. Kapitalanteile der <b>Kommanditisten</b> (Zusammenfassung Kapitalanteile aller Kommanditisten möglich § 264c Abs. 2 S. 2 und 6 HGB)</p> <p>a) Pflichteinlage</p> <p>b) Ggf. variable Konten/Verlustsonderkonten</p> <p>III. <b>Rücklagen</b> (nach Gesellschaftsvertrag/Gesellschafterbeschluss)</p> <p>IV. <b>Gewinnvortrag/Verlustvortrag</b> (§ 266 Abs. 3 HGB) (bei unverteiltem Ausweis des Vorjahresergebnisses)</p> <p>V. <b>Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</b> (§ 266 Abs. 3 HGB) (bei unverteiltem Ausweis des Vorjahresergebnisses)</p> <p><b>Ausgleichsposten für aktivierte eigene Anteile</b> (§ 264c Abs. 4 S. 2 HGB)  (Für Anteile an Komplementärgesellschaften: Einheitsgesellschaft)</p>

### 4.3.2 Darstellung Jahresergebnis im Eigenkapital bei Personenhandelsgesellschaften

Position des § 264c Abs. 2 Satz 1 HGB	Weitere Untergliederung
Kapitalanteile der - Komplementäre - Kommanditisten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pflichteinlage lt. Gesellschaftsvertrag</li> <li>• Ggf. variable Konten/Verlustsonderkonten</li> </ul>
Rücklagen	Gesetzlich <b>nicht</b> vorgeschrieben; Bildung aufgrund Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschluss möglich
Gewinn-/Verlustvortrag	Sofern (Vor-) Jahresergebnis <b>nicht verteilt</b> wurde (IDW RS HFA 7, Rz. 47 ff);
Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	<b>abhängig</b> von Regelungen im <b>Gesellschaftsvertrag</b>



### 4.3.3 Die Kapitalkonten bei Personengesellschaften

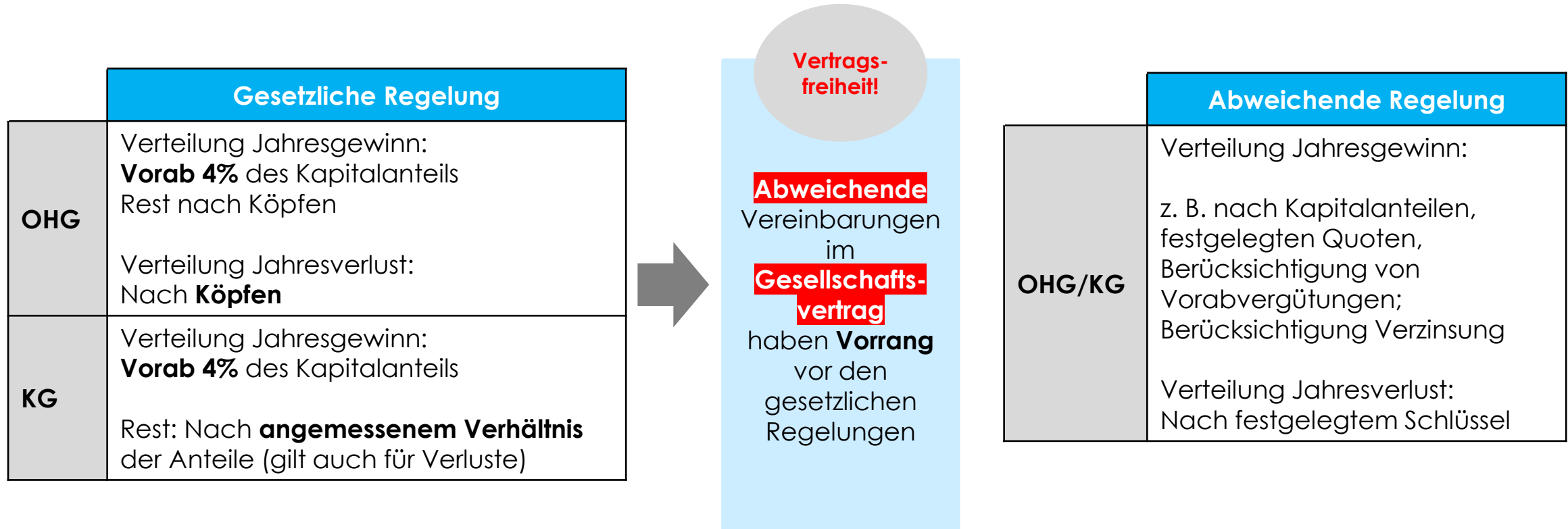


### 4.3.4 Kapitalkontenmodelle bei Personenhandelsgesellschaften

Exemplarische Darstellung verschiedener **Kapitalkontenmodelle** (abhängig von Regelungen des Gesellschaftsvertrages)

	Zweikontenmodell	Dreikontenmodell	Vierkontenmodell	
<b>Kapitalkonto I</b>	Fester Kapitalanteil (idR Haftsumme) Grundlage für Beteiligungsquote und Beteiligung am Gewinn/Verlust und für Stimmrechte	Fester Kapitalanteil (idR Haftsumme) Grundlage für Beteiligungsquote und Beteiligung am Gewinn/Verlust und für Stimmrechte	Fester Kapitalanteil (idR Haftsumme) Grundlage für Beteiligungsquote und Beteiligung am Gewinn/Verlust und für Stimmrechte	<b>Eigenkapital</b>
<b>Kapitalkonto III (Verlustvortragskonto)</b>			Verluste werden separat gebucht	
<b>Kapitalkonto II</b>	Gewinne/Verluste Entnahmen/Einlagen	Nicht entnahmefähige Gewinne und Verluste (Eigenkapital)	Nicht entnahmefähige Gewinne (da hier keine Verrechnung mit Verlusten erfolgt: Fremdkapital)	
<b>Verrechnungskonto</b>		Entnahmefähige Gewinne (keine Verrechnung mit zukünftigen Verlusten); Entnahmen/Einlagen	Entnahmefähige Gewinne (keine Verrechnung mit zukünftigen Verlusten); Entnahmen/Einlagen	

### 4.3.5 Die Ergebnisverteilung bei Personenhandelsgesellschaften



**Stets Durchsicht  
Gesellschaftsvertrag/  
Gesellschafterbeschlüsse!**

## 4.4 Anhangangaben zum Eigenkapital

## 4.4 Anhangangaben zum Eigenkapital

§ 58 IIa 2 AktG / § 29 IV 2 GmbHG	Wird der in die anderen Gewinnrücklagen eingestellte Eigenkapitalanteil von Wertaufholungen bei Vermögensgegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens im Anhang angegeben, sofern er nicht in der Bilanz gesondert ausgewiesen ist?	x	x	x	AG KGaA GmbH Alternativausweis: Bilanz	§ 58 IIa 2 AktG / § 29 IV 2 GmbHG
§ 268 I 3 HGB	Wird der im Bilanzgewinn/Bilanzverlust, bei Aufstellung des Jahresabschlusses unter teilweiser Ergebnisverwendung, enthaltene Gewinn- oder Verlustvortrag im Anhang gesondert angegeben, sofern keine Angabe in der Bilanz erfolgt?	x	x	x	Alternativausweis: Bilanz	§ 268 I 2 HGB
§ 285 Nr. 28 HGB	Werden die gem. § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperreten Beträge getrennt nach deren Ursache (Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, Aktivierung latenter Steuern bzw. Aktivierung von Vermögensgegenständen zum beizulegenden Zeitwert) sowie als Gesamtbetrag angegeben?		x	x	OL-Erleichterung: kl Ges.	§ 285 Nr. 28 HGB
§ 285 Nr. 15a HGB	Enthält der Anhang Angaben zum Bestehen von Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vergleichbaren Wertpapieren oder Rechten, bei gleichzeitiger Angabe der Anzahl der verbrieften Rechte?		x	x	OL-Erleichterung: kl Ges.	§ 285 Nr. 15a HGB
§ 273 II HGB a.F., § 281 I 2 HGB a.F., Art. 67 III 1, IV 1 EGHGB	Enthält der Anhang Angaben zu den Normen, nach denen eine Wertberichtigung oder ein Sonderposten mit Rücklagenanteil gebildet wurde, sofern die Posten vor BilMoG gebildet und nach BilMoG fortgeführt wurden?	x	x	x	Alternativausweis: Bilanz	§ 273 II HGB a.F., § 281 I 2 HGB a.F., Art. 67 III 1, IV 1 EGHGB
Art. 42 Abs. 3 EGHGB	Stammkapital noch nicht auf Euro	x	x	x	umgestellt	Art. 42 Abs. 3 EGHGB

## 4.5 Unterlagen zur Bilanzierung des Eigenkapitals

### 4.5 Unterlagen zur Bilanzierung des Eigenkapitals

Für die Bilanzierung des Eigenkapitals sind u. a. folgende Unterlagen/Informationen notwendig:

- aktueller Handelsregisterauszug
- Gesellschaftsvertrag / Satzung
- Gesellschafterversammlungsprotokolle
- notarielle Beschlüsse/Verträge
- Gesellschafterliste bei der GmbH inkl. Kapitalbeteiligung
- Kopien von Kontoauszügen als Nachweis zur Einzahlung von Eigenkapitalbestandteilen
- ggf. Informationen/Dokumentationen für Sacheinlagen
- bei Personengesellschaften:
  - Nachweise über Einlagen und Entnahmen der Gesellschafter
  - Zusammenstellung anrechenbarer Steuern (beim Gesellschafter anrechenbar)
  - Zusammenstellung von Spenden (beim Gesellschafter anrechenbar)

## 4.6 Alarmzeichen: „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“

### 4.6 Alarmzeichen: „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“

- Kapitalgesellschaft (§ 268 Abs. 3 HGB): Ausweis am Schluss der Bilanz auf der Aktivseite
- Personengesellschaft (§ 264c Abs. 2 S. 5 HGB siehe auch IDW RS HFA 7)

#### **Fachliche Folgen:**

- Überschuldungsprüfung (FAR 1/1996)
- Rangrücktrittserklärungen (§ 25 HGB)
- Patronatserklärungen (IDW RH HFA 1.013)
- Forderungsverzichte, ggf. Besserungsschein
- Hybride Finanzierungen
- Bilanzierung unter Abkehr von Going-Concern
- Bitte zentrale / rechtzeitige Erörterung mit dem fachlich Vorgesetzten

## 4.7 Praxisfälle zur Bilanzierung des Eigenkapitals

### Anlagen zum Themenbereich

#### Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 4/1:** „Auszug für Anhangangaben zum Eigenkapital“
- **Praxishilfe 4/2:** „Praxisfall 1: „Eigenkapital der Unternehmensgesellschaft (haftungsbeschränkt)““
- **Praxishilfe 4/3:** „Praxisfall 2: „GmbH & Co. KG““
- **Praxishilfe 4/4:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Eigenkapital der Unternehmensgesellschaft (haftungsbeschränkt)““
- **Praxishilfe 4/5:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 2: GmbH & Co. KG““

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

# Themenbereich 5: Exkurs: Rechtsverhältnisse der Unternehmung

## Gliederung

- 5.1 Grundsätzliches
- 5.2 Grundlagen zum Gesellschaftsvertrag
- 5.3 Handelsregister
- 5.4 Aussagekraft Grundbuch
- 5.5 Grundlagen zum Transparenzregister
- 5.6 Ausgewählte bedeutende weitere Vertragsverhältnisse oder Rechtsakte

## 5.1 Grundsätzliches

### 5.1 Grundsätzliches

Um einen Jahresabschluss zu erstellen, müssen alle Kenntnisse über die technischen Verhältnisse vorliegen, so z. B.

- Handelsregisterauszug
- Grundbuchauszüge

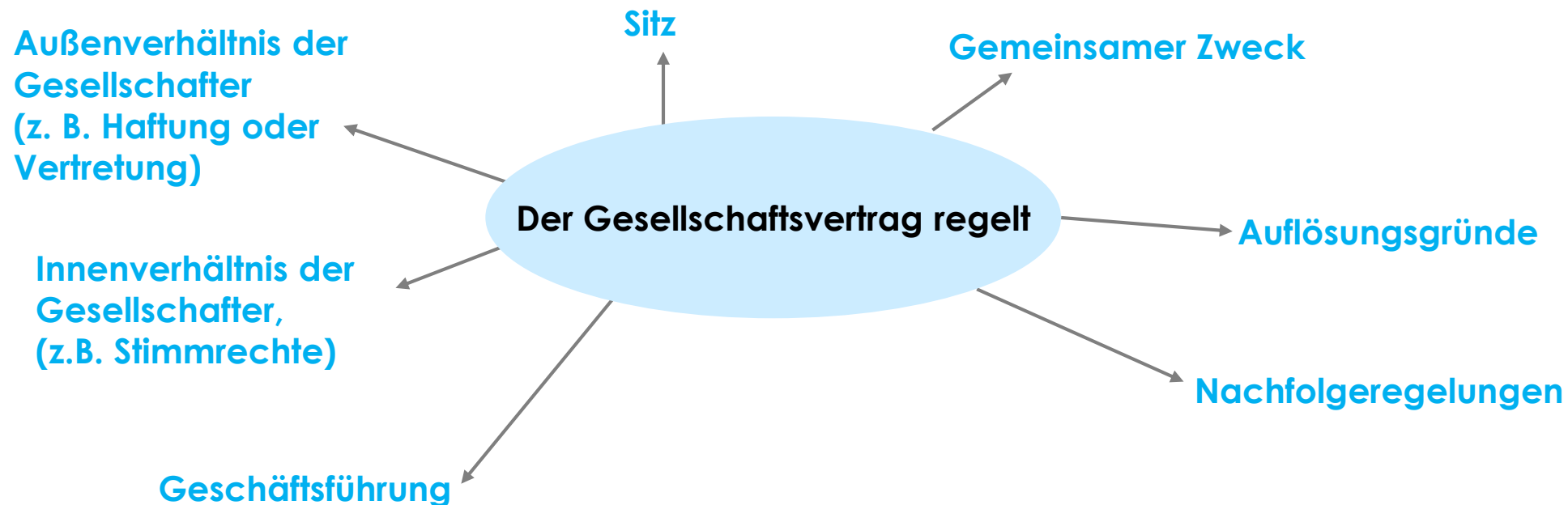
## 5.2 Grundlagen zum Gesellschaftsvertrag

- 5.2.1 Inhaltliche Aspekte des Gesellschaftsvertrages
- 5.2.2 Bedeutung des Gesellschaftsvertrages für den Jahresabschluss

## 5.2 Grundlagen zum Gesellschaftsvertrag

### 5.2.1 Inhaltliche Aspekte des Gesellschaftsvertrages

In einem **Gesellschaftsvertrag** werden die frei vereinbarten vertraglichen Rechtsgrundlagen einer Gesellschaft geregelt. Mit der Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages entsteht die Gesellschaft. Darin werden Rechte und Pflichten der Gesellschafter untereinander geregelt. Im Gesellschaftsvertrag wird beispielsweise geregelt:



Der Gesellschaftsvertrag einer Aktiengesellschaft heißt „Satzung“.

### 5.2.2 Bedeutung des Gesellschaftsvertrages für den Jahresabschluss

#### Bedeutung für den Jahresabschluss – Ausweis im Eigenkapital

- Höhe des Stammkapitals, des Grundkapitals, der Kommanditeinlage etc.
- Beispiele für Regelungen zum Jahresabschluss aus Gesellschaftsverträgen
  - Der Jahresabschluss ist um einen Lagebericht zu ergänzen.
  - Der Jahresabschluss ist nach dem für große Kapitalgesellschaften gesetzlich maßgeblichen Handelsrecht zu erstellen - beachte hier: Gliederungstiefe von Bilanz und GuV sowie Wegfall vieler Befreiungen von Anhangangaben
  - Der Jahresabschluss ist entsprechend der nachfolgend geregelten Verwendung des Jahresergebnisses zu erstellen (z. B. Vollausschüttung, Rücklagenzuführung, ...) – was zur Folge hat, dass **nicht** das **Jahresergebnis**, sondern ein **Bilanzgewinn/-verlust** auszuweisen ist.

#### **Beachte:**

**Liegt bei der Feststellung des Jahresabschlusses ein Verstoß gegen die Bestimmungen in Gesetz oder Satzung (analog Gesellschaftsvertrag) bezogen auf die Einstellung (Entnahme) von Beträgen in die (aus der) Kapital- oder Gewinnrücklagen vor, führt das zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses!**

## 5.3 Handelsregister

- 5.3.1 Definition
- 5.3.2 Bereiche des Handelsregisters
- 5.3.3 Inhalte des Handelsregisterauszuges
- 5.3.4 Bedeutung für den Jahresabschluss

### 5.3 Handelsregister

#### 5.3.1 Definition

Das Handelsregister ist ein bei den Amtsgerichten

- elektronisch geführtes
- öffentliches Register,

das Kaufleute und Handelsgesellschaften unter ihrer Firma verzeichnet und bestimmte Rechtsvorgänge offenkundig macht.

#### 5.3.2 Bereiche des Handelsregisters

Das Handelsregister besteht aus der

- Abteilung A für die Einzelkaufleute und die Personengesellschaften des Handelsrechts mit Ausnahme der stillen Gesellschaft sowie für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts und
- Abteilung B für die Kapitalgesellschaften. Einzelheiten geregelt in der Handelsregisterverordnung.

Die nachfolgende Übersicht stellt den Inhalt des Handelsregisters dar.

### 5.3.3 Inhalte des Handelsregisterauszuges

Spalte	HRA (Personengesellschaften)	HRB (Kapitalgesellschaften)
1	Nummer der Eintragung	
2	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Firma</li> <li>b) Sitz, Niederlassung, inländische Geschäftsanschrift, empfangsberechtigt Person, Zweigniederlassungen</li> <li>c) Gegenstand des Unternehmens</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Firma</li> <li>b) Sitz, Niederlassung, inländische Geschäftsanschrift, Zweigniederlassungen</li> <li>c) Gegenstand des Unternehmens</li> </ul>
3	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Allgemeine Vertretungsregelung</li> <li>b) Inhaber, persönlich haftende Gesellschafter, Geschäftsführer, Vorstand, Vertretungsberechtigte und besondere Vertretungsbefugnis</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Grund- oder Stammkapital</li> </ul>
4		<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Allgemeine Vertretungsregelung</li> <li>b) Vorstand, Leitungsorgan, geschäftsführende Direktoren, persönlich haftende Gesellschafter, Geschäftsführer, Vertretungsberechtigte und besondere Vertretungsbefugnis</li> </ul>

### 5.3.3 Inhalte des Handelsregisterauszuges; Forts.

Ein Handelsregister-Auszug, der bei jeder Abschlusserstellung aktuell angefordert werden sollte, liefert die folgenden Informationen:

Spalte	HRA (Personengesellschaften)	HRB (Kapitalgesellschaften)
5	a) Rechtsform, Beginn und Satzung b) Sonstige Rechtsverhältnisse c) Kommanditisten, Mitglieder	Prokura
6	a) Tag der Eintragung b) Bemerkungen	a) Rechtsform, Beginn, Satzung oder Gesellschaftsvertrag b) Sonstige Rechtsverhältnisse
7		a) Tag der Eintragung b) Bemerkungen

- Ein Handelsregister-Auszug sollte der bei jeder Abschlusserstellung **aktuell angefordert** werden, da darin alle wichtigen Informationen auf einen Blick erkennbar sind. Es dient auch zur Überprüfung, ob die dem Ersteller des Jahresabschlusses vorliegenden Informationen noch aktuell sind oder ob es ggf. Anforderungsbedarf gibt.
- **Zu beachten** ist, dass rot unterstrichene Angaben ungültig sind und durch neue, darunter eingetragene Angaben ersetzt werden.

### 5.3.4 Bedeutung für den Jahresabschluss

- a. Gründung von Gesellschaften wie z. B. einer GmbH oder einer KG wird erst mit Eintragung ins Handelsregister wirksam – der Eintrag ist konstitutiv
- b. Angabe der/des gesetzlichen Vertreter/s, also in der Regel die/der, der
  - Auftraggeber des Erstellungsauftrags ist
  - den Jahresabschluss unterschreiben muss

## 5.4 Aussagekraft Grundbuch

- 5.4.1 Definition
- 5.4.2 Aufbau des Grundbuches
- 5.4.3 Bedeutung für den Jahresabschluss

### 5.4 Aussagekraft Grundbuch

#### 5.4.1 Definition

Grundbuch ist ein öffentliches Register, das vom Grundbuchamt mit dem Zweck geführt wird, die Rechte am Grundstück zu offenbaren

#### 5.4.2 Aufbau des Grundbuches

Gliederung des Grundbuchs nach gesetzlich vorgeschriebenem Muster.

- Vorweg ist das Bestandsverzeichnis, in dem
  - die Lage und Größe des Grundstücks sowie
  - die Wirtschaftsartangegeben werden.
- Dann folgen drei Abteilungen:
  - Abt. 1 enthält Eigentumsverhältnisse,
  - Abt. 2 Lasten und Beschränkungen, ausgenommen Grundpfandrechte,
  - Abt. 3 Grundpfandrechte (Hypotheken, Grundschuld, Rentenschuld).

### 5.4.3 Bedeutung für den Jahresabschluss

Bei bedeutenden Zugängen dient ein Grundbuchauszug als Nachweis für das Vorhandensein von Grundstücken und dem Eigentum daran. Darüber hinaus gibt es Auskunft über das Bestehen und den Inhalt anderer dinglicher Rechte, wie z. B. Hypotheken oder Grundschulden.

Zu **beachten** ist aber, dass für den Bilanzierungszeitpunkt von Grundstücken der wirtschaftliche Eigentumsübergang notwendig ist, der dem notariellen Kaufvertrag zu entnehmen ist und daher zusätzlich anzufordern ist.

## 5.5 Grundlagen zum Transparenzregister

- 5.5.1 Vorbemerkung
- 5.5.2 Der wirtschaftlich Berechtigte
- 5.5.3 (Zusätzliche) Pflichten für Praxen mit mehr als 10 Steuerberatern (oder Angehörigen sozietätsfähiger Berufe):  
Interne Sicherungsmaßnahmen
- 5.5.4 (Zusätzliche) Pflichten für Praxen mit mehr als 30 Steuerberatern (oder Angehörigen sozietätsfähiger Berufe):  
Bestellung eines Geldwäschebeauftragten
- 5.5.5 Verpflichtete und der Jahresabschluss

### 5.5 Grundlagen zum Transparenzregister

#### 5.5.1 Vorbemerkung

Dem Handelsregister nicht zu entnehmen ist der wirtschaftlich Berechtigte.

#### 5.5.2 Der wirtschaftlich Berechtigte

Definition:

**Wirtschaftlich Berechtigte** im Sinne des GwG (Geldwäschegesetz) sind natürliche Personen, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle der Vertragspartner letztlich steht, oder natürliche Personen, auf deren Veranlassung eine Transaktion letztlich durchgeführt oder eine Geschäftsbeziehung letztlich begründet wird, vgl. § 3 Absatz 1 GwG.

Nach § 3 Absatz 2 GwG zählen zu den wirtschaftlich Berechtigten eines Unternehmen **natürliche Personen**, die **unmittelbar oder mittelbar**

- mehr als 25 % der Kapitalanteile halten,
- mehr als 25 % der Stimmrechte kontrollieren oder
- auf vergleichbare Weise Kontrolle ausüben

### 5.5.2 Der wirtschaftlich Berechtigte; Forts.

Als Verpflichteter nach dem GwG sind die zuvor genannten Personen zur Erfüllung der nachfolgend aufgeführten Pflichten verpflichtet:

#### **Pflichten für ALLE Steuerberater**

- a. Erstellen einer dokumentierten Risikoanalyse
- b. Einhalten allgemeiner Sorgfaltspflichten
  1. Was sind die allgemeinen Sorgfaltspflichten?
    - a) Identifizierung des Mandanten
    - b) Identifizierung der für den Mandanten auftretenden Person
    - c) Identifizierung des wirtschaftlich Berechtigten
    - d) Ist der Mandant oder wirtschaftlich Berechtigter eine politisch exponierte Person (PEP)
    - e) Klären des Hintergrunds der Geschäftsbeziehung
    - f) Kontinuierliche Überwachung der Geschäftsbeziehung
  2. Durchführung der allgemeinen Sorgfaltspflichten durch Dritte
  3. Zeitpunkt der Erfüllung der allgemeinen Sorgfaltspflichten
  4. Vereinfachte Sorgfaltspflichten
  5. Verstärkte Sorgfaltspflichten

### 5.5.2 Der Wirtschaftlich Berechtigte; Forts.

- c. Erfüllen von Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten
- d. Meldepflichten
  1. Meldepflichtige Fälle
  2. Wann besteht eine Meldepflicht?
  3. Wohin ist zu melden?
  4. Folgen der Meldung
  5. Sonderfall Meldung an das Transparenzregister
- e. Treffen von Vorkehrungen zur Beantwortung von Auskunftsanfragen der FIU oder anderer zuständiger Behörden

### 5.5.3 (Zusätzliche) Pflichten für Praxen mit mehr als 10 Steuerberatern (oder Angehörigen sozietätsfähiger Berufe): Interne Sicherungsmaßnahmen

### 5.5.4 (Zusätzliche) Pflichten für Praxen mit mehr als 30 Steuerberatern (oder Angehörigen sozietätsfähiger Berufe): Bestellung eines Geldwäschebeauftragten

### 5.5.5 Verpflichtete und der Jahresabschluss

Verpflichtete im Sinne des Geldwäschegesetzes sind nach § 2 Nr. 12 GwG

- Wirtschaftsprüfer,
- vereidigte Buchprüfer,
- Steuerberater,
- Steuerbevollmächtigte und
- die in § 4 Nr. 11 des Steuerberatungsgesetzes genannten Vereine

## 5.6 Ausgewählte bedeutende weitere Vertragsverhältnisse oder Rechtsakte

- 5.6.1 Feststellung des Jahresabschlusses
- 5.6.2 Rechtsfolge der Feststellung
- 5.6.3 Entlastung der Geschäftsführung
- 5.6.4 Ergebnisverwendungsbeschluss
- 5.6.5 Anstellungsverträge mit der Geschäftsführung
- 5.6.6 Zusammenstellung der Kreditverträge
- 5.6.7 Weitere bedeutende Vertragsverhältnisse

### 5.6 Ausgewählte weitere bedeutende Vertragsverhältnisse oder Rechtsakte

#### 5.6.1 Feststellung des Jahresabschlusses

- Der Geschäftsführer der GmbH ist verantwortlich für die Erstellung und Vorlage des Jahresabschlusses der GmbH.
- Er legt den Jahresabschluss den Gesellschaftern "zur Feststellung" vor.
- Diese erfolgt im Rahmen einer Gesellschafterversammlung, über die ein Protokoll erstellt wird.

#### 5.6.2 Rechtsfolge der Feststellung

**Mit der Feststellung des Jahresabschlusses genehmigen die Gesellschafter die vorgelegten wirtschaftlichen Zahlen und Fakten zur Geschäftsführung der GmbH. Danach sind die Zahlen nicht mehr änderbar.**

#### 5.6.3 Entlastung der Geschäftsführung

Wenn die Gesellschafter den Jahresabschluss billigen, können sie die Entlastung des Geschäftsführers aussprechen, was ebenfalls in der Gesellschafterversammlung erfolgt.

### 5.6.4 Ergebnisverwendungsbeschluss

Schließlich wird im Rahmen der Gesellschafterversammlung auch noch über die Gewinnverwendung beschlossen, sofern diese nicht im Gesellschaftsvertrag abschließend geregelt ist.

### 5.6.5 Anstellungsverträge mit der Geschäftsführung

Bedeutung für den Jahresabschluss

- Rückstellungen für Pensionszusagen oder Tantiemen
- diverse Anhangangaben im Zusammenhang mit Pensionsrückstellung
- Anhangangabe zu den Geschäftsführerbezügen

### 5.6.6 Zusammenstellung der Kreditverträge

Bedeutung für den Jahresabschluss:

- Ermittlung der Restlaufzeiten für die Anhangangabe – § 268 Abs. 5 HGB und § 285 Nr. 1a HGB
- Ermittlung der Sicherheiten für die Anhangangabe – § 285 Nr. 1b HGB

### 5.6.7 Weitere bedeutende Vertragsverhältnisse

- Verträge mit verbundenen Unternehmen
- Beherrschungs-/Ergebnisabführungsverträge
- Verträge mit Gesellschaftern und Organmitgliedern
- Betriebsvereinbarungen
- Bürgschafts-/Patronatserklärungen
- Sonstige Haftungsverhältnisse
- Sicherungsübereignungen, Eigentumsvorbehalte, eingeräumte Pfandrechte und Forderungsabtretungen
- Einkaufs- und Lieferverträge mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr bzw. mit fester Preisbindung
- Zusammenstellung der Leasing-/Miet- und Pachtverträge
- Lizenzverträge, ...

### Anlagen zum Themenbereich

#### Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 5/1:** „Darstellung der rechtlichen Verhältnisse“
- **Praxishilfe 5/2:** „Gesellschaftsvertrag der Musterhandels GmbH & Co. KG“
- **Praxishilfe 5/3:** „Protokoll Gesellschafterversammlung“
- **Praxishilfe 5/4:** „Handelsregister A – GmbH & Co. KG“
- **Praxishilfe 5/5:** „Handelsregister B – GmbH“
- **Praxishilfe 5/6:** „Grundbuchauszug“

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

# Themenbereich 6: Bilanzierung Vorräte

## Gliederung

**6.1 Rechtliche Grundlagen**

**6.2 Definitionen**

**6.3 Untergliederung der Bilanzposten Vorräte sowie Ausweis Gewinn- und Verlustrechnung**

**6.4 Mengen- und wertmäßige Ermittlung der Vorratsbestände**

**6.5 Anschaffungskosten**

**6.6 Überleitung des Inventars auf die Bilanzposten**

**6.7 Verbuchung der Bestandveränderungen**

**6.8 Abstimmung mit der Gewinn- und Verlustrechnung**

**6.9 Angaben im Anhang im Zusammenhang mit den Vorräten**

**6.10 Exkurs: Latente Steuern im Zusammenhang mit den Vorräten**

**6.11 Praxisfälle zur Bilanzierung Vorräte**

## 6.1 Rechtliche Grundlagen

## 6.1 Rechtliche Grundlagen

### Verzeichnis der betreffenden Vorgaben des HGB's

- a. Inventar, Festwert, Gruppenbewertung (§ 240 HGB)
- b. Ansatz und Bewertung (§§ 255, 253 Abs. 4 HGB)
- c. Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 256 HGB)
- d. Gliederungsschema (§ 266, 275 Abs. 2 HGB)
- e. Anhangangaben (§ 284, 285 HGB)
- f. Verlautbarungen des IDW



## 6.2 Definitionen

- 6.2.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
- 6.2.2 Unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen
- 6.2.3 Fertige Erzeugnisse
- 6.2.4 Waren
- 6.2.5 Bestellungen
- 6.2.6 Käufe
- 6.2.7 Eigentumsvorbehalt und Sicherungsübereignung
- 6.2.8 Kommissionsware
- 6.2.9 Emballagen (Verpackungen)
- 6.2.10 Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

## 6.2 Definitionen

### 6.2.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

- Fremdbezogene Stoffe, die noch unverarbeitet oder nicht verbraucht und unmittelbar der Produktion dienen.
- **Rohstoffe:** Gehen als wesentlicher Bestandteil in die Erzeugnisse ein charaktergebend, z. B.
  - Baumwolle, Holz, Metall, Kunststoff
- **Hilfsstoffe:** Gehen als untergeordnete Bestandteile in die Erzeugnisse ein
  - Schrauben, Nägel, Klebstoffe, Farbstoffe
- **Betriebsstoffe:** Werden mittelbar oder unmittelbar bei der Produktion verbraucht
  - Energieträger wie Edelgas, Benzin

### 6.2.2 Unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen

- Unfertige Erzeugnisse: noch nicht verkaufsfähige Produkte, durch deren Be- und Verarbeitung bereits Aufwendungen entstanden sind.
- Unfertige Leistungen: Dienstleister

### 6.2.3 Fertige Erzeugnisse

- Verkaufs- und versandfertige Erzeugnisse

### 6.2.4 Waren

- Erworbene Handelsartikel und Zubehör zu Fertigerzeugnisse, die ohne wesentliche Be- und Verarbeitung weiterveräußert werden sollen

### 6.2.5 Bestellungen

- Bestellte, zur Ablieferung bereitstehende Erzeugnisse sind vor Gefahrenübergang noch als Vorratsvermögen zu bilanzieren

### 6.2.6 Käufe

- Gekaufte, noch nicht gelieferte Ware: Nicht zu bilanzieren
- Ausnahme: Unterwegs befindliche Ware, wenn bereits der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt ist: bilanzieren gg. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

### 6.2.7 Eigentumsvorbehalt und Sicherungsübereignung

- Eigentumsvorbehalte Dritter sowie Sicherungsübereignungen sind dann zu berücksichtigen, wenn sie geltend gemacht werden.

### 6.2.8 Kommissionsware

- In Kommission gegebene Waren sind zu aktivieren, in Kommission genommene Waren nicht.

### 6.2.9 Emballagen (Verpackungen)

- Leihemballagen = Betriebs- und Geschäftsausstattung. Hat Abnehmer Wahlrecht zwischen Erwerb und Rückgabe: Ausweis unter Vorräten zulässig

### 6.2.10 Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

- Wahlrecht, ob Ausweis unter Verbindlichkeiten oder Absetzung von den Vorräten (§ 268 Abs. 5 S. 2 HGB)
- Bedeutung der Absetzung für Größenklassen, § 267 HGB (Bilanzsumme)
- Negativbetrag bei Absetzung verboten

## 6.3 Untergliederung der Bilanzposten Vorräte sowie Ausweis Gewinn- und Verlustrechnung

- 6.3.1** Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (Beck, 11. Aufl., Tz. 90 ff. zu § 266 HGB)
- 6.3.2** „unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen“ (Beck, 11. Aufl., Tz. 93 ff. zu § 266 HGB)
- 6.3.3** „fertige Erzeugnisse und Waren“ (Beck, 11. Aufl., Tz. 104 ff. zu § 266 HGB)
- 6.3.4** Geleistete Anzahlungen
- 6.3.5** Besonderheit „erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ (Gestaltungsmöglichkeiten beachten)
- 6.3.6** Erhöhung oder Verminderung des Bestands in fertigen und unfertigen Erzeugnissen (Beck, 11. Aufl., Tz. 75 ff. zu § 275 HGB)
- 6.3.7** Materialaufwand (Beck, 11. Aufl., Tz. 115 ff. HGB)

### 6.3 Untergliederung der Bilanzposition Vorräte sowie Ausweis Gewinn- und Verlustrechnung

- Vorgaben gemäß § 266 Abs. 2 B. I. HGB:

„B. Umlaufvermögen

#### I. Vorräte

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
3. fertige Erzeugnisse und Waren
4. geleistete Anzahlungen“

→ ggf. Erweiterung gemäß § 268 Abs. 5 Satz 2 HGB:

5. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

- Vorgaben gemäß § 275 Abs. 2 HGB:

2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
  - 5.1 Aufwendungen für Roh-, Hilfs-, und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
  - 5.2 Aufwendungen für bezogene Leistungen

### 6.3.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (Beck, 11. Aufl., Tz. 90 ff. zu § 266 HGB)

- **Fremd**bezogene Güter, die zum Verbrauch im Rahmen der Produktion vorgesehen und **noch nicht** be- oder verarbeitet sind
- Rohstoffe
  - gehen als **Hauptbestandteile** in die Produktion ein
  - auch erworbene Fertigerzeugnisse vorgelagerter Produktionsstufen
  - z. B. Stahl bei Maschinenbau, Reifen, Batterien, Motoren im Automobilbau
- Hilfsstoffe
  - gehen als **Bestandteile von untergeordneter Bedeutung** in die Produktion ein
  - z. B. Schrauben, Flaschen
- Betriebsstoffe
  - dienen als **Verbrauchsgüter** der Fertigung und den übrigen betrieblichen Bereichen
  - z. B. Reparaturmaterialien und Ersatzteile für Maschinen, Büromaterial, Heizungsmaterial, Werbemittel

### 6.3.2 „unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen“ (Beck, 11. Aufl., Tz. 93 ff. zu § 266 HGB)

- **Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen**

- **bereits bearbeitete**, am Bilanzstichtag **noch nicht fertig** gestellte Produkte oder Dienstleistungen
- Beispiele: Halbfertige Werkzeuge, halbfertige Türen, begonnene Jahresabschlusserstellung oder Prüfung einer WP-Gesellschaft
- aber auch: selbst erstellte RHB-Stoffe

### 6.3.3 „fertige Erzeugnisse und Waren“ (Beck, 11. Aufl., Tz. 104 ff. zu § 266 HGB)

**Unterscheidung** von Fertigerzeugnissen und Waren:

- Fertigerzeugnisse:
  - fertige, zum Verkauf bestimmte Güter, die **aus eigener Produktion** stammen
- Waren:
  - **angeschaffte** Gegenstände, die ohne oder nur nach geringfügiger Be- oder Verarbeitung verkauft werden sollen
  - ansonsten handelt es sich um RHB-Stoffe

### 6.3.4 Geleistete Anzahlungen

Zahlungen eines Unternehmens, so weit diese der Beschaffung von Vermögensgegenständen der Vorratsvermögens dienen.

### 6.3.5 Besonderheit „erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ (Gestaltungsmöglichkeiten beachten)

- § 268 Abs. 5 S. 2 HGB
- Wahlrecht
  - Ausweis als Verbindlichkeit oder
  - Offene Absetzung vom Posten Vorräte
- Mögliche Einflüsse auf die Ausübung des Wahlrechts:
  - Unterschreitung der Größenklassenkriterien gemäß § 267 HGB (Bilanzsumme)
  - Verbesserung der Eigenkapital-Quote

### 6.3.6 Erhöhung oder Verminderung des Bestands in fertigen und unfertigen Erzeugnissen (Beck, 11. Aufl., Tz. 75 ff. zu § 275 HGB)

- Bestandsveränderung = Wertunterschied zwischen den Beträgen, die sich in der Bilanz des Vorjahres und der Bilanz des Geschäftsjahres bei den Positionen fertige und unfertige Erzeugnisse ergibt.
- Bewertungsänderungen der fertigen und unfertigen Erzeugnissen

### 6.3.7 Materialaufwand (Beck, 11. Aufl., Tz. 115 ff. HGB)

- Die Position Nr. 5a umfasst den gesamten Materialverbrauch aus dem Fertigungsbereich
- Übliche Wertminderungen aus Abwertungen aufgrund von Schwund
- Nr. 1 ermittelt wie folgt:

Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren =  
Anfangsbestand  
+ Zugänge  
- Endbestand

und umfasst Mengen- und Bewertungsunterschiede

- Die Aufwendungen gemäß Nr. 5b stehen den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen gleich, sind aber externe Vorleistungen für die Herstellung

## 6.4 Mengen- und wertmäßige Ermittlung der Vorratsbestände

- 6.4.1 Kaufmännische Pflicht zur Durchführung der Inventur
- 6.4.2 Exkurs: Inventurarten – das „WANN?“  
(vgl. IDW HFA 1/1990 Abschn. C.)
- 6.4.3 Exkurs: Inventurarten – das „WIE“?

### 6.4 Mengen- und wertmäßige Ermittlung der Vorratsbestände

#### 6.4.1 Kaufmännische Pflicht zur Durchführung der Inventur

##### a. Definition

Vorgang der Erfassung von Beständen an Vermögensgegenständen

##### b. Ziel

Aufstellung eines Inventars

##### c. Vorgehensweise

körperliche Bestandsaufnahme durch

- Zählen, Messen, Wiegen
- erlässliche Schätzung
- lückenlos oder in Stichproben

### 6.4.1 Kaufmännische Pflicht zur Durchführung Inventur; Forts.

#### d. Ergebnis

Bestandslisten, die je nach Art des Unternehmens und aufgenommenen Bestände folgende Angaben enthalten:

- Artikelname und ggf. Artikelnummer
- Bestand (Anzahl, Länge, Gewicht, Volumen, ...)
- Bearbeitungsgrad (unfertige Erzeugnisse)
- Lagerart

## 6.4.2 Exkurs: Inventurarten – das „WANN?“ (vgl. IDW HFA 1/1990 Abschn. C.)

### Varianten

#### Variante 1: Stichtagsinventur

Körperliche  
Bestandsaufnahme  
am Bilanzstichtag

#### Variante 2: Ausgeweitete Stichtagsinventur

10 Tage vor oder  
nach dem  
Bilanzstichtag

Mengen- und  
wertmäßige  
Fortschreibung bzw.  
Rückrechnung

#### Variante 3: Vor- oder nach- verlegte Stichtags- inventur (§ 241 Abs. 3 HGB)

3 Monate vor  
oder 2 Monate nach  
dem Bilanzstichtag

Wertmäßige  
Fortschreibung oder  
Rückrechnung auf  
Bilanzstichtag

#### Variante 4: Permanente Inventur (§ 241 Abs. 2 HGB)

Bestandszuverlässige  
Lagerbuchführung  
nach Tag, Art und  
Menge

Jeder Artikel bzw.  
jedes Fach muss  
einmal im Geschäfts-  
jahr aufgenommen  
werden

Keine Anwendung  
bei hochwertigen  
oder verderblichen  
Waren

### 6.4.2 Exkurs: Inventurarten – das „WANN?“ (vgl. IDW HFA 1/1990 Abschn. C.); Forts.

#### e. Variante 5: Einlagerungsinventur (IDW HFA 1 / 1990, Buchst. D. II.)

- Keine körperliche Bestandsermittlung zum Bilanzstichtag notwendig
- Vollautomatische Lagersysteme (Hochregallager)
- Inventur erfolgt bei Einlagerung
- Strenge Anforderungen

6.4.3 Exkurs: Inventurarten – das „WIE?“

Varianten

**Variante 1:  
körperliche Inventur**

Tatsächliche  
Aufnahme der  
vorhandenen  
Bestände

**Variante 2:  
buch- bzw. beleg-  
mäßige Inventur**

Vermögensgegen-  
stände, bei denen  
körperliche Aufnahme  
nicht möglich ist

Inventur anhand  
von Belegen oder  
Urkunden

Beispiele: Immaterielle  
Vermögensgegen-  
stände, Immobilien,  
Forderungen ...,  
ggf. auch langfristige  
Fertigung

**Variante 3:  
Stichproben oder  
vollständige Erfassung**

**Variante 4:  
Schätzung**

Anwendungsfälle  
Silos  
Schüttgüter

## 6.5 Anschaffungskosten

### 6.5 Anschaffungskosten

- **Grundsatz:** Einzelbewertung (§ 255 Abs. 1 HGB)
- **Ausnahme:** Vereinfachungsverfahren
  - Gruppenbewertung (§ 240 Abs. 4 HGB)
  - Festbewertung (§ 240 Abs. 3 HGB)
  - Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 HGB)
    - LIFO – Last in First Out
    - FIFO – First in First Out (z. B. bei verderblichen Waren)
- Retrograde Anschaffungskostenermittlung (Verkaufspreis abzgl. Rohgewinnaufschlag = Anschaffungskosten); keine gesetzliche Regelung vorhanden, sondern seit langem gepflegter Handelsgebrauch. Anwendung z. B. bei Handelsware.

## 6.6 Überleitung des Inventars auf die Bilanzposten

- 6.6.1 Bewertung von RHB-Stoffen und Handelswaren
- 6.6.2 Bewertung von unfertigen / fertigen Erzeugnissen
- 6.6.3 Sicherstellung des Niederstwertprinzips

### 6.6 Überleitung des Inventars auf die Bilanzposten

#### 6.6.1 Bewertung von RHB-Stoffen und Handelswaren

**Grundsätzlich erfolgt ein Ansatz mit den Anschaffungskosten**

##### **a. Gesetzliche Definition gemäß § 255 Abs. 1 HGB**

- *„Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können*
- *dazu gehören Anschaffungsnebenkosten, nachträgliche Anschaffungskosten*
- *Preisminderungen, die einzeln zuordbar sind, werden abgezogen“.*

### 6.6.1 Bewertung von RHB-Stoffen und Handelswaren; Forts.

#### b. Umfang der Anschaffungskosten

##### **Anschaffungspreis**

- Rechnungsbetrag abzgl. ausgewiesene Umsatzsteuer, sofern vorsteuerabzugsberechtigt
- bei Fremdwährung Umrechnung zum Kurs im Zeitpunkt der Anschaffung

##### **+ Anschaffungsnebenkosten (sofern einzeln zurechenbar)**

- Frachten, Speditionskosten, Fundament, ...

##### **- Anschaffungspreisminderungen (sofern einzeln zuordbar)**

- Rabatte, Boni, Skonti

##### **+ nachträgliche Anschaffungskosten (bedingter Kaufpreis)**

### 6.6.1 Bewertung von RHB-Stoffen und Handelswaren; Forts.

#### c. Methoden zur Ermittlung der Anschaffungskosten

##### c.1 Regelfall

**Grundsätzlich erfolgt eine Einzelbewertung, bei der auch unechte Gemeinkosten, wie anteilig ermittelte Zölle, Transportkosten berücksichtigt werden**

##### c.2 Ausnahme/-Sonderfälle

- Durchschnittsbewertung (Beck, 11. Aufl., Tz. 208 zu § 255 HGB)
  - gleitender Durchschnitt oder gewogener Durchschnitt
- Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 HGB)
  - LIFO und FIFO
- Festbewertung § 240 Abs. 3 Satz 1 HGB bei RHB-Stoffen
- Gruppenbewertung § 240 Abs. 4 HGB
- Retrograde Ermittlung (Abzug der Bruttospanne vom Verkaufspreis (Einzelhandel)  
Beck, 11. Aufl., Tz. 211  
zu § 255 HGB)

### 6.6.2 Bewertung von unfertigen / fertigen Erzeugnissen

#### Grundsätzlich erfolgt der Ansatz mit den Herstellungskosten

##### a. Gesetzliche Definition gemäß § 255 Abs. 2 HGB:

- Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.
- Umfasst sowohl Einzel- als auch Gemeinkosten
- Voraussetzung für die Einbeziehbarkeit von Gemeinkosten:
  - Angemessenheit
  - Notwendigkeit
  - Zeitraum der Herstellung

6.6.2 Bewertung von unfertigen / fertigen Erzeugnissen; Forts.

b. Umfang der Herstellungskosten

Kostenart	§ 255 Abs. 2 HGB	Steuerlich
Materialkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungskosten	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Abschreibungen	Pflicht	Pflicht <sup>1</sup>
Allgemeine Verwaltungskosten	Wahlrecht	Wahlrecht
Aufw. für soziale Leistungen	Wahlrecht	Wahlrecht
Vertriebskosten	Verbot	Verbot
Forschungskosten	Verbot	Verbot
Entwicklungskosten	Pflicht	Verbot
FK-Zinsen (für Projekte)	Wahlrecht	Wahlrecht

<sup>1</sup>Ausnahme: AfA auf selbsterstellte immat. VG des AV (in Anlehnung an Beck, 11. Aufl., Tz. 345 zu § 255)

### 6.6.2 Bewertung von unfertigen / fertigen Erzeugnissen; Forts.

#### c. Materialeinzelkosten

- Insbesondere Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, auch Innenverpackung

#### d. Fertigungseinzelkosten

- Löhne (inkl. Überstunden- und Feiertagszuschlägen)
- AG-Anteil zur Sozialversicherung für im Fertigungsbereich tätige Mitarbeiter
- Gehälter für Werkmeister, Techniker, soweit sie den einzelnen Erzeugnissen unmittelbar zuzurechnen sind

#### e. Sondereinzelkosten der Fertigung

Kosten für

- Modelle
- Spezialwerkzeuge
- Schablonen und Schnitte sowie
- Lizenzgebühren für bestimmte Fertigungsverfahren oder Rezepturen
- Versuchs- und Konstruktionskosten nur, sofern diese Kosten auftragsbezogen angefallen sind

### 6.6.2 Bewertung von unfertigen / fertigen Erzeugnissen; Forts.

#### f. Materialgemeinkosten

- Kosten der Beschaffungs-Lagerhaltung,
- Kosten für innerbetrieblichen Transport,
- Kosten der Prüfung des Fertigungsmaterials,
- Kosten der Rechnungsprüfung

#### g. Fertigungsgemeinkosten

- Raumkosten,
- Sachversicherungen,
- Energie- und Brennstoffkosten,
- Kosten der laufenden Instandhaltung von Betriebsbauten und Betriebseinrichtungen,
- Gehälter der leitenden Angestellten, soweit verursachungsgerecht
- **Nicht jedoch:**
  - Eigenkapitalzinsen,
  - Kosten der Grundlagenforschung,
  - Umsatzsteuer

#### h. Abschreibungen

- Angemessene Abschreibungen auf das der Fertigung dienende Anlagevermögen
- **Nicht jedoch:**
  - Abschreibungen auf Reserveanlagen,
  - außerplanmäßige Abschreibungen

### 6.6.2 Bewertung von unfertigen / fertigen Erzeugnissen; Forts.

#### i. Allgemeine Verwaltungskosten

- Gehälter der Geschäftsführung,
- Gehälter von Mitarbeitern der Abteilung Rechnungswesen,
- Büromaterial,
- Abschreibungen auf Verwaltungsgebäude und -inventar,
- Kosten des Personalwesens, Kosten der Rechtsabteilung

Die Werte sind in der Regel mittels eines Betriebsabrechnungsbogens (BAB) jährlich erneut zu ermitteln.

#### j. Aufwendungen für soziale Leistungen

- Aufwendungen für die Kantine (einschl. Essenzuschüsse),
- Kosten für die betrieblich finanzierte Freizeitgestaltung der Arbeitnehmer,
- Jubiläumsgeschenke,
- Wohnungsbeihilfen,
- Direktversicherungen der Arbeitnehmer sowie Zuwendungen an Pensions-, Unterstützungskassen („U-Kassen“) und -einrichtungen.

### 6.6.2 Bewertung von unfertigen / fertigen Erzeugnissen; Forts.

#### k. Vertriebskosten

- Kosten der Lagerung von Fertigfabrikaten,
- Vertriebsprovisionen,
- Kosten der Außenverpackung.
- Achtung: Verpackungen können auch Herstellungskosten sein, wenn die Verpackung die Güter erst absatzreif macht (z. B. Flaschen).

### 6.6.3 Sicherstellung des Niederstwertprinzips

#### a. Rechtsnorm

- 253 Abs. 4 HGB: Strenges Niederstwertprinzip im Umlaufvermögen

#### b. Bewertung der Vermögensgegenstände zum

- Börsenwert,
- Marktwert oder
- beizulegender Wert

#### c. Für die Bewertung relevanter Märkte

- Beschaffungsmarkt
  - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
  - unfertige und fertige Erzeugnisse, soweit Fremdbezug möglich
- Absatzmarkt
  - unfertige und fertige Erzeugnisse
  - Überbestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen (Abstoßen erforderlich)
- Beschaffungs- und Absatzmarkt
  - Handelswaren
  - Überbestände an fertigen und unfertigen Erzeugnissen

### 6.6.3 Sicherstellung des Niederstwertprinzips; Forts.

#### d. Verlustfreie Bewertung

- Die „verlustfreie Bewertung“ ist insbesondere bei unfertigen Erzeugnissen, fertigen Erzeugnissen und Waren zu beachten (Deckelung)
- Ausgehend vom voraussichtlichen Verkaufserlös
- Werden alle noch anfallenden anteiligen Kosten abgezogen (→ Retrograde Ermittlung, sozusagen „Rückwärtsrechnung“):
  - Erlösschmälerungen (Skonti, Mengenrabatte, ...)
  - Verpackungs- und Frachtkosten
  - sonstige Vertriebskosten (Provisionen, Lizenzgebühren, Garantierisiken, ...)
  - noch anfallende Verwaltungskosten (Lagerhaltung, Abrechnungskosten, ...)
  - Kapitalmarktkosten (für Lagerung bis Verkauf)
  - noch anfallende Herstellungskosten (bei unfertigen Erzeugnissen)
  - jedoch kein Gewinnzuschlag (<-> Steuerrechtlich)
- = **verlustfreier Wert**
- Fall: Der **Buchwert des Erzeugnisses** liegt oberhalb dieses **verlustfreien Wertes**, ist eine entsprechende Abschreibung vorzunehmen (darüber hinausgehende Verluste ggf. Drohverlustrückstellung)

### 6.6.3 Sicherstellung des Niederstwertprinzips; Forts.

#### e. Gängigkeitsabschreibungen

- insbesondere bei großen Lagebeständen an RHB-Stoffen und Handelswaren erforderlich
- pauschale Verfahren, die nicht gegen Einzelbewertungsgrundsatz verstoßen

Ziel: Berücksichtigung von Risiken bei der Bewertung

#### Beispiele:

- **Lange Lagerdauer der Vorratsposition (z.B. Dachpappenrolle im Baumarkt):**

- gestaffelte Abwertung in Abhängigkeit von der Lagerbewegung eines Artikels

- Bsp.: 1 Jahr lang keine Bewegung: Abschlag 20 %

- 2 Jahre lang keine Bewegung: Abschlag 50 %

- 3 Jahre lang keine Bewegung: Abschlag 99 %

- **Reichweitenabschlag (Beispiel):**

- Gegenüberstellung des Bestandes am Jahresende zum Verbrauch während eines gesamten Geschäftsjahr

- Folge: Abwertung in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes, soweit vorhandener Bestand für mehr als 5 Jahre reicht (Auslaufartikel)

## 6.7 Verbuchung der Bestandsveränderungen

- 6.7.1 RHB-Stoffe und Waren
- 6.7.2 Unfertige und fertige Erzeugnisse
- 6.7.3 Empfehlung zur Fehlervermeidung

### 6.7.1 RHB-Stoffen und Waren

## 6.7 Verbuchung der Bestandsveränderungen

Die Verbuchung ist abhängig von dem seitens des Unternehmens gewählten Verfahrens

Die korrekte Verbuchung der Bestandsveränderung ist sehr bedeutend und fachlich anspruchsvoll; ggf. „4-Augenprinzip“ bei Unsicherheiten

- Häufig in der Praxis vorkommende unterjährige Buchungsverfahren (laufende Buchhaltung):
  - **Methode 1:** Buchung der Materialzugänge **auf Bestandskonten:**
    - sämtliche Einkäufe werden auf den Bestandskonten im Vorratsbereich gebucht
    - der Buchbestand der Vorräte übersteigt deutlich den tatsächlichen Bestand
    - die Differenz ist in den Materialaufwand zu buchen
  - **Methode 2:** Buchung der Materialzugänge **im Materialaufwand:**
    - sämtliche Einkäufe werden im Materialaufwand gebucht
    - die Bestandskonten im Vorratsbereich weisen noch den Bestand des Vorjahres auf
    - die Bestandsdifferenz zum Vorjahr korrigiert den gebuchten Materialaufwand

### 6.7.2 Unfertige und fertige Erzeugnisse

- **Methode 1:** Keine Buchung über die GuV-Position „Materialaufwand“, sondern
  - eigene GuV-Position:  
*„Erhöhung oder Verminderung des Bestands an unfertigen und fertigen Erzeugnissen“*
- **Methode 2:** Verbuchung der Differenz zwischen dem Bestand am Bilanzstichtag und dem Vorjahresbestand als Aufwand oder Ertrag zumeist getrennt nach fertigen und unfertigen Erzeugnissen

### 6.7.3 Empfehlung zur Fehlervermeidung

- **Die Bestandsveränderung der in der Bilanzposition fertige Erzeugnisse und Waren enthaltenen Waren wird nicht gegen eine eigene GuV-Position, sondern stets über den Materialaufwand gebucht (s. o.).**

## 6.8 Abstimmung mit der Gewinn- und Verlustrechnung

- 6.8.1 Verprobungsregeln zur Fehlervermeidung
- 6.8.2 Dokumentationsanforderungen

### 6.8 Abstimmung mit der Gewinn- und Verlustrechnung

#### 6.8.1 Verprobungsregeln zur Fehlervermeidung

Nach Verbuchung der Bestandsveränderung sollten die Werte der Gewinn- und Verlustrechnung nochmals mit den Veränderungen der Bilanzposten abgestimmt werden, um versehentliche Buchungsfehler aufzudecken.

#### 6.8.2 Dokumentationserfordernisse

Die Abstimmung der Bestandskonten zu den Vorräten mit den Bewegungen der Erfolgskonten ist unter Angabe von

- Datum
- Buchungsnummer (Journal)
- Kurzzeichen (Buchhalter/Prüfer)

zu dokumentieren, da das Fehlerrisiko hier regelmäßig sehr hoch ist.

## 6.9 Anhangangaben im Zusammenhang mit den Vorräten

### 6.9 Anhangangaben im Zusammenhang mit den Vorräten

Folgende Angaben sind im Anhang zu der Position Vorräte zu machen:

**a. Angabe der angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 und 4 HGB), z. B.**

- Umfang der Herstellungskosten
- Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen
- Bewertung zum Festwert oder Gruppenbewertung
- Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren

**b. Angabe der Abweichung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gegenüber dem Vorjahr (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB)**

**c. Angabe der Ausübung des Wahlrechts aktivischen oder passivischen Ausweises von erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen (§ 268 Abs. 5 S. 2 HGB)**

## 6.10 Exkurs: Latente Steuern im Zusammenhang mit den Vorräten

6.10.1 Bewertungsparameter

6.10.2 Ausweis

### 6.10 Exkurs: Latente Steuern im Zusammenhang mit den Vorräten

Nach § 274 Abs. 1 HGB sind latente Steuern zu bilden, sofern die Wertansätze in Handels- und Steuerbilanz voneinander abweichen und sich diese Differenzen wieder im Zeitablauf ausgleichen werden.

- Aktivischer Überhang: Wahlrecht
- Passivischer Überhang: Pflicht

#### 6.10.1 Bewertungsparameter

- Unternehmensindividuelle Steuersätze
  - die im Zeitpunkt der Umkehreffekte voraussichtlich gelten werden
  - am Stichtag gültig oder angekündigt sind
- Keine Abzinsung

#### 6.10.2 Ausweis

- Eigener Bilanzposten für aktive und passive latente Steuern
- Saldierungswahlrecht

→ **Bei der Bearbeitung des Bilanzpostens Vorräte ist zu prüfen, ob aus den durch das bilanzierende Unternehmen in Handels- und Steuerbilanz gewählten Wertansätzen ggf. (passive oder aktive) latente Steuern resultieren.**

## 6.11 Praxisfälle zur Bilanzierung Vorräte

### Anlagen zum Themenbereich

#### Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 6/1:** „Praxisfall 1: Vorräte – Der richtige Ausweis im Bereich Vorratsvermögen“
- **Praxishilfe 6/2:** „Praxisfall 2: Vorräte – Verbrauchsfolgeverfahren“
- **Praxishilfe 6/3:** „Praxisfall 3: Vorräte – Umfang der Herstellungskosten“
- **Praxishilfe 6/4:** „Praxisfall 4: Vorräte – Verlustfreie Bewertung“
- **Praxishilfe 6/5:** „Praxisfall 5: Vorräte – Buchung der Bestandsveränderung“
- **Praxishilfe 6/6:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Vorräte – Der richtige Ausweis im Bereich Vorratsvermögen“
- **Praxishilfe 6/7:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Vorräte – Verbrauchsfolgeverfahren“
- **Praxishilfe 6/8:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Vorräte – Umfang der Herstellungskosten“
- **Praxishilfe 6/9:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 4: Vorräte – Verlustfreie Bewertung“
- **Praxishilfe 6/10:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 5 Vorräte – Buchung der Bestandsveränderung“

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

# Themenbereich 7: Bilanzierung Rückstellungen

### Gliederung

**7.1 Ansatz und Ausweis von Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz**

**7.2 Bewertung von Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz**

**7.3 Anhangangaben**

**7.4 Übergangsregelungen für Pensionsrückstellungen (Art. 67 Abs. 1 EGHGB)**

**7.5 Sondersachverhalt: Pensionsrückstellungen**

**7.6 Exkurs: Altersteilzeitvereinbarungen**

**7.7 Praxisfälle zur Bilanzierung Rückstellungen**

## 7.1 Ansatz und Ausweis von Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz

- 7.1.1 Vorgaben gemäß § 266 Abs. 3 B HGB
- 7.1.2 Handelsrechtlicher Ansatz – Übersicht
- 7.1.3 Pflichtrückstellungen
- 7.1.4 Wahlrückstellungen
- 7.1.5 Ansatzpflicht nach § 249 HGB
- 7.1.6 Steuerrechtlicher Ansatz
- 7.1.7 Ausweis

### 7.1 Ansatz und Ausweis von Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz

#### 7.1.1 Vorgaben gemäß § 266 Abs. 3 B HGB

**Gem. § 266 Abs. 3 B. HGB** haben große und mittelgroße Kapitalgesellschaften (vgl. §§ 267, 266 Abs. 1 S. 2 und 3 HGB) bei den Rückstellungen drei Gruppen zu bilden:

#### **B. Rückstellungen**

1. *Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen*
2. *Steuerrückstellungen*
3. *sonstige Rückstellungen (vgl. hierzu auch § 285 Nr. 12 HGB)*

**Merke:** „Fiktive“ latente Steuern aufgrund bestimmter Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz werden unter einer gesonderten Position ausgewiesen:

#### **E. Passive latente Steuern**

## 7.1.2 Handelsrechtlicher Ansatz – Übersicht

### a. Ansatzpflicht nach § 249 HGB

<b>Abs. 1 S. 1</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Rückstellungen für ungewisse (Zeitpunkt, Höhe) Verbindlichkeiten</li><li>• Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften</li></ul>
<b>Abs. 1 S. 2 Nr. 1</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen – Nachholung innerhalb von 3 Monaten nach Stichtag</li><li>• Rückstellungen für Abraumbeseitigung – Nachholung innerhalb von 12 Monaten nach Stichtag</li></ul>
<b>Abs. 1 S. 2 Nr. 2</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden</li></ul>

### b. Verbot anderer Rückstellungen

Für andere Zwecke dürfen im handelsrechtlichen Abschluss keine Rückstellungen gebildet werden!  
**(§ 249 Abs. 2 HGB)**

### 7.1.2 Handelsrechtlicher Ansatz – Übersicht; Forts.

#### c. Ansatzwahlrechte

**Pensionszusagen**, die vor dem 1. Januar 1987 erteilt wurden (**sog. Altzusagen**) gemäß Art. 28 Abs. 1 EGHGB

#### d. Ansatzverbote

- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen – Nachholung nach 3 Monaten nach Stichtag
- Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung – Nachholung nach 12 Monaten nach Stichtag
- Drohende Verluste ohne einzelnes schwebendes Geschäft
- Alle anderen Aufwandsrückstellungen

### 7.1.3 Pflichtrückstellungen

#### a) Rückstellungen ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 HGB)

- Schuldcharakter gegenüber einem Dritten, Ausnahmen regelt § 249 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGB
- Ungewissheit über Bestehen bzw. Entstehen und/oder Höhe der Verbindlichkeit (wirtschaftliche Belastung muss hinreichend quantifizierbar sein)

#### b) Rückstellungen für Neuzusagen betreffend Altersversorgung (§ 249 Abs. 1 HGB i. V. m. Art. 28 Abs. 1 EGHGB)

- Neuzusagen nach dem 31.12.1986
- ggf. Saldierung von Schulden mit Deckungsvermögen (§ 246 Abs. 2 S. 2 HGB)
  - Übersteigender Betrag: Aktiver Unterschiedsbetrag aus Deckungsvermögen (§ 246 Abs. 2 S. 3 HGB)
  - Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB)
- Anhangangabe (§ 285 Nr. 24 HGB): Aussage über angewandte versicherungsmathematische Berechnungsverfahren, Annahmen der Berechnung Zinssatz, erwartete Lohn- und Gehaltssteigerungen und zugrunde gelegte Sterbetafeln

### 7.1.3 Pflichtrückstellungen; Forts.

- Anhangangabe (§ 285 Nr. 25 HGB):  
Bei Verrechnung mit Deckungsvermögen: Angabe der Anschaffungskosten und beizulegender Zeitwert des Deckungsvermögens sowie des Erfüllungsbetrags verrechneter Schulden und verrechneter Aufwendungen und Erträge

#### c) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

- Zunächst ist eine Abschreibung auf die betroffenen Vermögensgegenstände vorzunehmen. Falls dies nicht möglich ist bzw. sofern der Verlust darüber hinaus geht, ist eine Rückstellung zu bilden.
- Rückstellung ist zwingend mit Vollkosten zu bewerten:
  - Einzel- und Gemeinkosten des Produktionsbereichs, sowie zurechenbare Sondereinzelkosten des Vertriebs und sonstige direkt zurechenbare Kosten, **nicht** jedoch allgemeine Verwaltungs- und Vertriebskosten (unabhängig von Aktivierungsfähigkeit) und auch **kein** Gewinnaufschlag
  - Zukünftig anfallende Aufwendungen für Gewährleistungen und direkt dem Absatzgeschäft zurechenbare Finanzierungsaufwendungen sind zu berücksichtigen
- Kompensation von Gewinnen und Verlusten innerhalb eines schwebenden Geschäfts zwingend, zwischen verschiedenen schwebenden Geschäften unzulässig
- Beispiele: Aus (langfristigen) Einkaufs-/Liefergeschäften, Termingeschäften, Miet- und Leasingverträgen, Darlehens-, Lizenz- und Dienstleistungsverträgen, aus Arbeitsverhältnissen (Gehaltsfortzahlung für freigestellte Mitarbeiter)

### 7.1.3 Pflichtrückstellungen; Forts.

d) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung: Nachholung innerhalb von 3 Monaten des folgenden Geschäftsjahres (§ 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB)

e) Rückstellungen für unterlassene Abraumbeseitigung: Nachholung im folgenden Geschäftsjahr (§ 249 Abs. 1 Nr. 1 HGB)

f) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 249 Abs. 1 Nr. 2 HGB, Kulanzrückstellungen)

### 7.1.4 Wahrückstellungen

- **Altzusagen betreffend Altersversorgung** i. S. v. Art. 28 Abs. 1 EGHGB
  - Pensionszusagen, die vor dem 01.01.1987 erteilt wurden.
- **Für mittelbare Pensionsverpflichtungen** (sowie ähnliche), Art. 28 Abs. 1 S. 2 EGHGB
  - Falls Passivierungswahlrecht genutzt: Auflösung nur, wenn Grund entfallen ist (§ 246 Abs. 3 HGB)

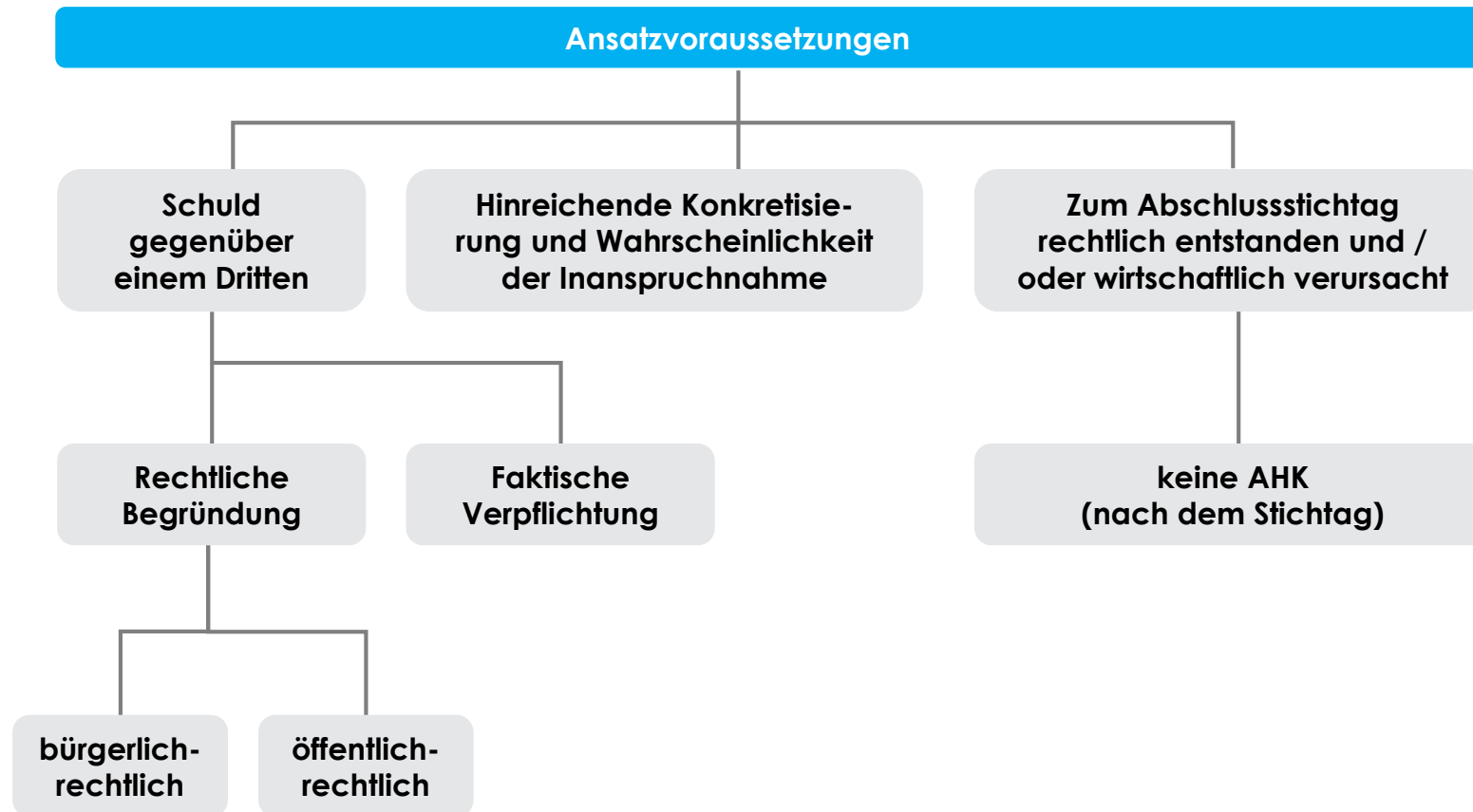
### 7.1.5 Ansatzpflicht nach § 249 HGB

#### 1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (Beck, 11. Aufl., Tz. 24 ff. zu § 249 HGB)

- **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten** sind zu bilden für
  - sicher und wahrscheinlich eintretende Außenverpflichtungen
  - die rechtlich und wirtschaftlich bis zum Bilanzstichtag verursacht sind und
  - in Zukunft nicht als Anschaffungs-/Herstellungskosten zu aktivieren sind
- **Ungewissheit über Bestehen bzw. Entstehen der Schuld**
  - muss rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht sein
  - mit einer Inanspruchnahme muss ernsthaft gerechnet werden
- **Vorsichtsprinzip:** Wahrscheinlichkeit muss nicht unbedingt über 50 % liegen

7.1.5 Ansatzpflicht nach § 249 HGB; Forts.

1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, Ansatzvoraussetzungen



### 7.1.5 Ansatzpflicht nach § 249 HGB; Forts.

#### 1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, Beispiele

- Gewährleistungen für gewährleistungsbehafteten Umsatz (gesetzliche und vertragliche Gewährleistungen)
  - Einzelrückstellung für bekannte Fälle (Wertaufhellung)
  - Pauschalrückstellung ergänzend
- Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen
- Jahresabschlusserstellung interne und externe Aufwendungen
- Prüfungs-, Rechts- und Steuerberatungskosten
- Betriebsprüfung (sofern Betrieb Kriterien für GroßBP erfüllt) interne und externe Aufwendungen

### 7.1.5 Ansatzpflicht nach § 249 HGB; Forts.

#### 1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, Beispiele; Forts.

- Berufsgenossenschaftsbeiträge, Schwerbehindertenabgabe
- Urlaubsverpflichtungen (soweit am Abschlussstichtag noch Anspruch auf Urlaub oder Barabgeltung besteht oder das Unternehmen freiwillig den rückständigen Urlaub gewähren oder abgelten will)
- Zuschüsse (für bedingt rückzahlbare Zuschüsse dann, wenn Rückzahlung nicht an den Gewinn der Gesellschaft geknüpft, sondern an einen Erlös bzw. Erfolg aus dem geförderten Vorhaben)
- Schadenersatzverpflichtungen und Prozessrisiken
- Ausstehende Eingangsrechnungen (Lieferung/Leistung im alten Jahr und Rechnung bis Bilanzaufstellung noch nicht eingegangen)

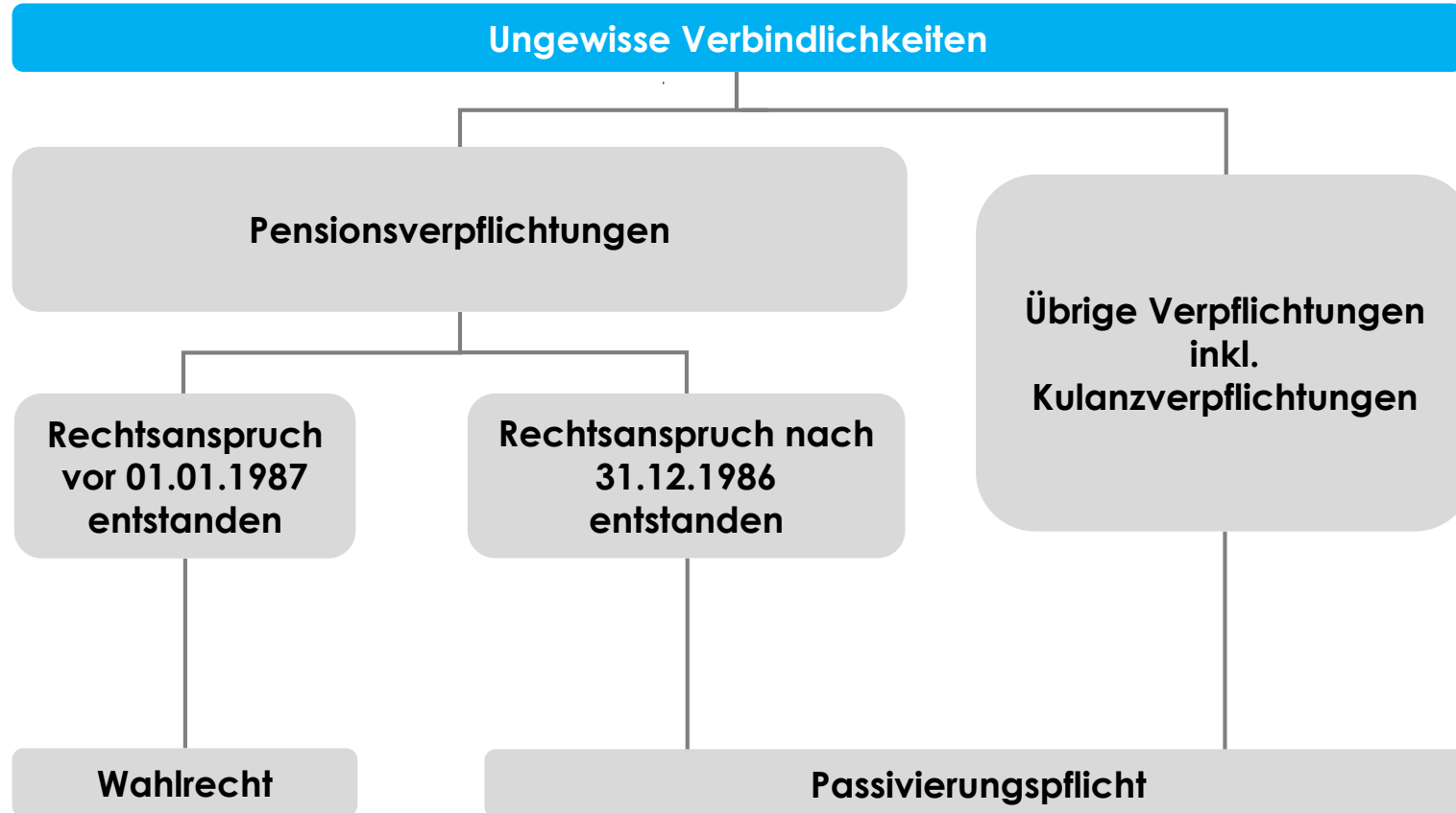
### 7.1.5 Ansatzpflicht nach § 249 HGB; Forts.

#### 1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, Beispiele; Forts.

- Dekontaminierungskosten (gem. Verpflichtung nach Atomgesetz, z. B. Kosten für Stilllegung oder Beseitigung von Kernkraftwerken sowie Entsorgung von Brennelementen)
- Haftungsrisiken (z. B. für drohende Inanspruchnahme aus Wechselobligo, Bürgschaften, Gewährleistungsverträgen, die, solange keine Inanspruchnahme droht, nur unter der Bilanz zu vermerken sind, § 251 HGB), ferner aus Produkthaftung, aus Kraftfahrzeug- oder Tierhaltung (Gefährdungshaftung)
- Sozialplanverpflichtungen (bei Stilllegungen, Betriebseinschränkungen und anderen Betriebsänderungen nach BetrVerfG für Abfindungszahlungen an die ausscheidenden Arbeitnehmer, Rückstellungen kommen auch vor Aufstellung derartiger Pläne in Betracht)

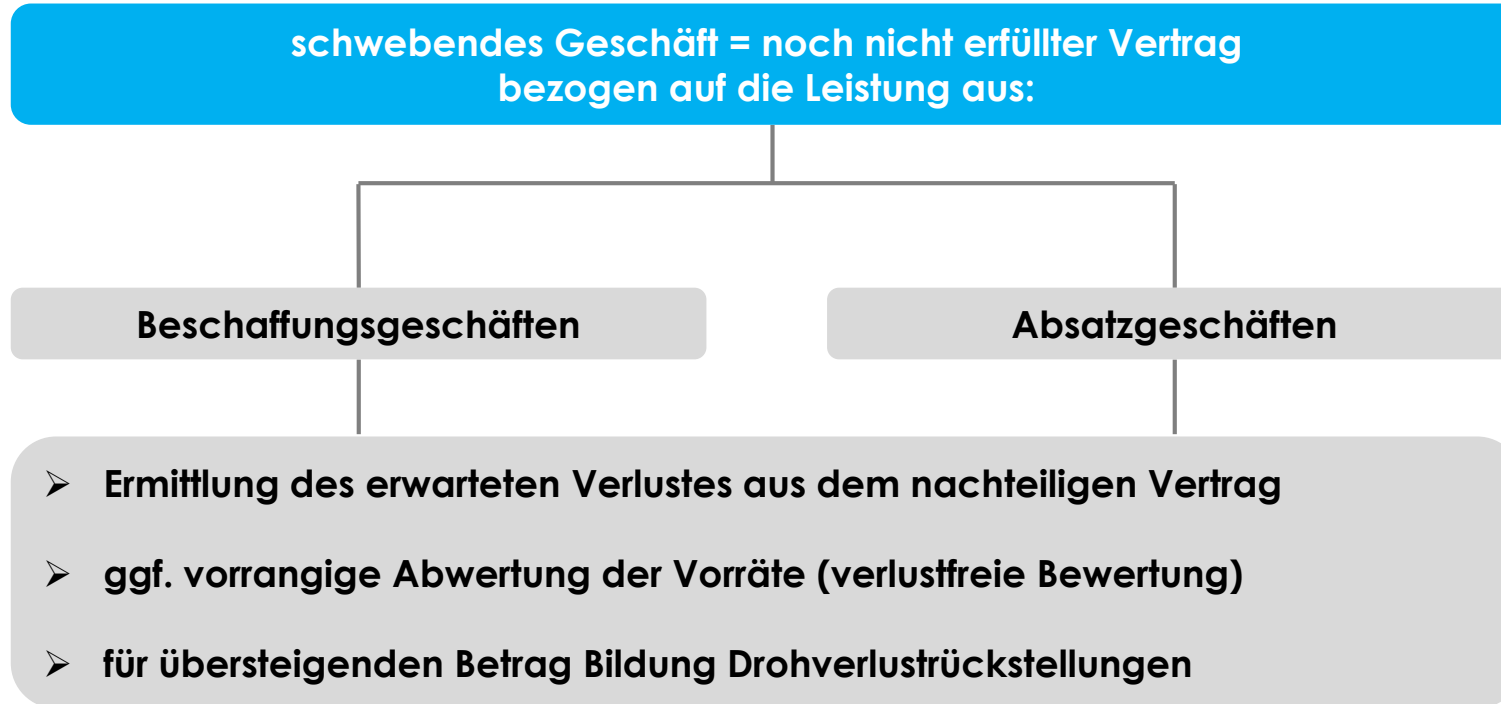
7.1.5 Ansatzpflicht nach § 249 HGB; Forts.

1. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, Andere ungewisse Verbindlichkeiten



## 7.1.5 Ansatzpflicht nach § 249 HGB; Forts.

### 2. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

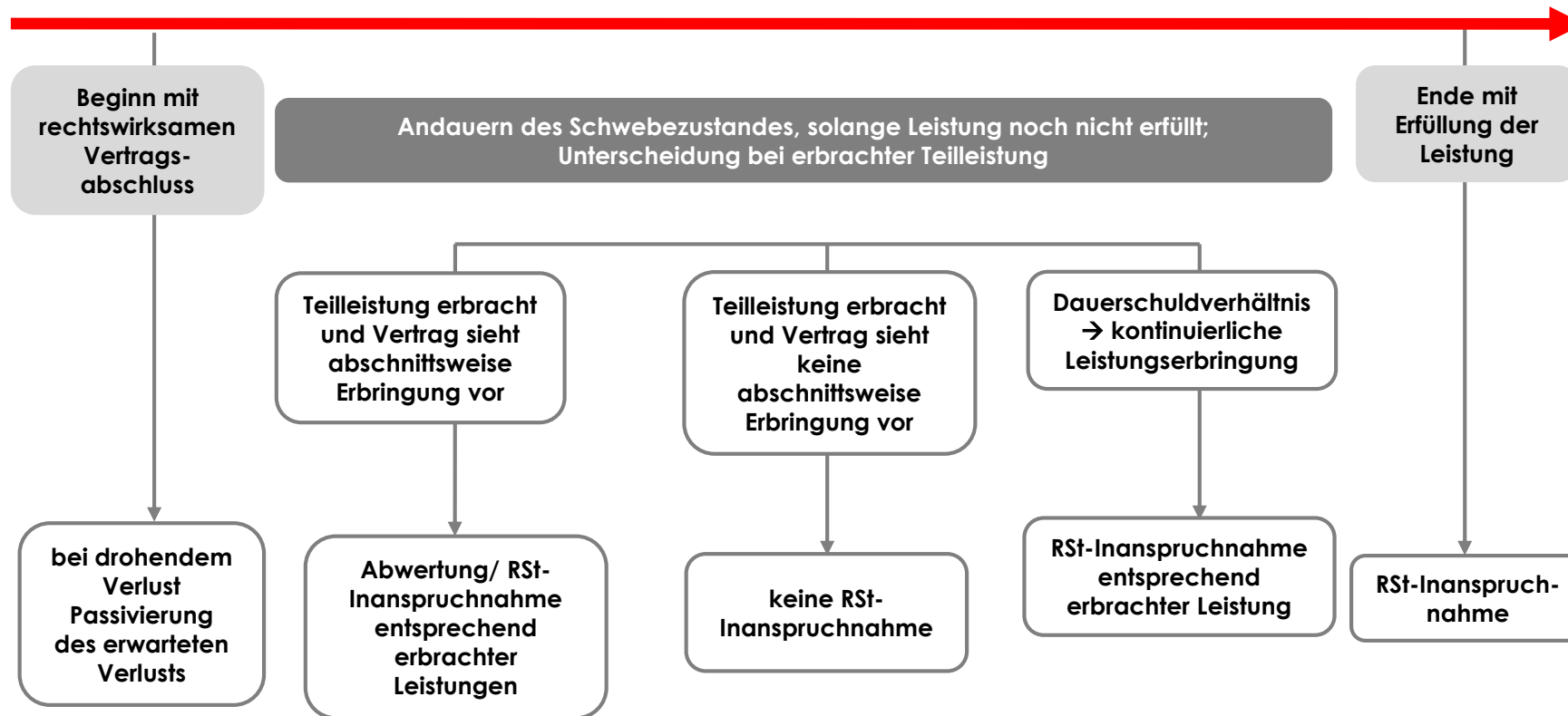


z. B. Langfristaufträge, Fertighausbau durch Generalunternehmer (GU)

7.1.5 Ansatzpflicht nach § 249 HGB; Forts.

2. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften; Forts.

Überblick: Schwebезustand und bilanzielle Konsequenzen



### 7.1.5 Ansatzpflicht nach § 249 HGB; Forts.

#### 2. Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften; Forts.

- **Fall 1:**

Anspruch auf Vermögen < eigene zu erbringende Gegenleistung oder Leistung

- **Fall 2:**

Börsen- oder Marktpreis bzw. beizulegender Wert < zukünftige Anschaffungskosten

- **Achtung:**

- Beschaffungsmarktorientierter Ansatz kann zur Bilanzierung entgangener Gewinne führen (in Diskussion noch keine Verlautbarung)!

- Schwebendes Geschäft kann auch auf nicht aktivierungsfähige Leistungen gerichtet sein

- **Fall 3:**

Anspruch auf Gegenleistung < eigene Leistungsverpflichtung

#### **Bewertung der eigenen Leistung:**

Bisher aktivierte Anschaffungs-/Herstellungskosten zuzüglich noch anfallender Aufwendungen (Bewertung wie Vorräte)

### 7.1.5 Ansatzpflicht nach § 249 HGB; Forts.

#### 3. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen

##### Voraussetzungen:

- Zum Bilanzstichtag entstandener Instandhaltungsbedarf
- Unterlassung der Durchführung der Instandhaltungsmaßnahme
- Nachholung der Instandhaltungsmaßnahme innerhalb von 3 Monaten nach dem Bilanzstichtag
- Kosten der Maßnahme dürfen nicht zu Herstellungskosten führen (da diese zu aktivieren wären und dafür ein Rückstellungsverbot besteht)

#### Rückstellungen für Abraumbeseitigung

##### Voraussetzungen:

- Keine rechtliche Verpflichtung; sonst ungewisse Verbindlichkeiten (Rekultivierung)
- Nachholung innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag
- Abraumbeseitigung wurde im Geschäftsjahr unterlassen

### 7.1.5 Ansatzpflicht nach § 249 HGB; Forts.

#### 5. Rückstellungen für Kulanzleistungen

- Erfasst werden hier nur Rückstellungen für Gewährleistungen, die **ohne rechtliche Verpflichtung** erbracht werden.
- Es handelt sich hierbei um – **faktische – Außenverpflichtungen**.
  - Rückstellung ist aber nur zulässig, wenn sich der Kaufmann aus geschäftlichen Erwägungen nicht entziehen kann.
  - Dies ist insbesondere dann anzunehmen, wenn aufgrund von in der Vergangenheit erbrachten Kulanzleistungen am Bilanzstichtag unter Berücksichtigung des pflichtgemäßen Ermessens des vorsichtigen Kaufmanns damit zu rechnen ist, dass Kulanzleistungen auch in Zukunft erbracht werden müssen (BFH-Urteil vom 6. April 1965, BStBl. 1965 III, S. 383).

### 7.1.6 Steuerrechtlicher Ansatz

#### Handelsrechtliche Ansatzgebote führen grundsätzlich zu steuerlichen Ansatzgeboten:

- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (außer Pensionsrückstellungen i. S. Art. 28 EGHGB)
- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen – Nachholung innerhalb von 3 Monaten nach Stichtag
- Rückstellungen für Abraumbeseitigung – Nachholung innerhalb von 12 Monaten nach Stichtag
- Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden

#### **Ausnahme:**

Steuerlich abweichende Regelung nach § 5 Abs. 4a EStG **steuerliches Ansatzverbot:**  
Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

### 7.1.7 Ausweis

#### Erfassung der Rückstellungsentwicklung/-veränderung

##### a. „Zuführung“

zu Lasten der jeweiligen Aufwandsposition in der praktischen Umsetzung häufig schwierig

##### b. „Auflösung“

Sonstige betriebliche Erträge

##### c. „Inanspruchnahme“

(faktisch) ohne Berührung der GuV, erfolgsneutral

##### d. „Verzinsung“

Ifr. RSt in Folgebewertung – Zinsaufwand

##### e. „Ausnahme“

Steuern vom Einkommen und Ertrag

7.1.7 Ausweis; Forts.

RÜCKSTELLUNGSSPIEGEL	01.01.	Verbrauch	Auflösung	Zuführung	Zinsen	31.12.
Bezeichnung	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Jahresabschlusskosten	144.000,00	-144.000,00	0,00	137.700,00	0,00	137.700,00
Ausstehende Rechnungen	15.000,00	0,00	-15.000,00	0,00	0,00	0,00
Kulanzleistungen	838.529,87	-663.000,00	0,00	521.970,30	0,00	697.500,17
Montagen	82.833,61	0,00	0,00	15.212,22	0,00	98.045,83
Urlaubsansprüche	85.500,00	-85.500,00	0,00	117.700,00	0,00	117.700,00
Freizeitguthaben/Überstunden	100.600,00	-100.600,00	0,00	125.074,57	0,00	125.074,57
Berufsgenossenschaft	52.000,00	-16.614,80	-35.385,20	55.700,00	0,00	55.700,00
Wechseldiskontobligo	18.300,00	0,00	-9.700,00	0,00	0,00	8.600,00
Sonstige Rückstellungen	655.076,41	-479.274,41	-4.490,00	1.192.945,00	4.339,00	1.368.596,00
<b>SUMME</b>	<b>1.991.839,89</b>	<b>-1.488.989,21</b>	<b>-64.575,20</b>	<b>2.166.302,09</b>	<b>4.339,00</b>	<b>2.608.916,57</b>

## 7.2 Bewertung von Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz

- 7.2.1 Grundsätze zur Bewertung von Rückstellungen
- 7.2.2 Besonderheiten bei langfristigen Rückstellungen
- 7.2.3 Exkurs: Besonderheiten bei Ansammlungsrückstellungen

### 7.2 Bewertung von Rückstellungen in Handels- und Steuerbilanz

#### 7.2.1 Grundsätze zur Bewertung von Rückstellungen

- a. Vernünftige kaufmännische Beurteilung des notwendigen Erfüllungsbetrages
- b. Abzinsungsgebot für Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr
- c. Ansammlung der Rückstellungen gem. wirtschaftlicher Verursachung
- d. Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen

Quelle: § 253 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 HGB

## 7.2.1 Grundsätze zur Bewertung von Rückstellungen; Forts.

### a. Vernünftige kaufmännische Beurteilung des notwendigen Erfüllungsbetrages

**Rückstellungen sind in Höhe des Erfüllungsbetrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB).**

- Rückstellungen sind demnach in Höhe des Betrages zu bilden, mit dem die Gesellschaft voraussichtlich in Anspruch genommen werden wird oder den sie zur Abdeckung des Risikos benötigt (Wahrscheinlichkeit hoch).
- Die vernünftige kaufmännische Beurteilung schließt den Grundsatz der Vorsicht (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) mit ein und bietet einen gewissen Schätzungs- und Ermessensspielraum.
- Normative Vorgaben: IDW RS HFA 34, Tz. 13 ff.

#### **Die Rückstellungsbildung muss:**

- den tatsächlichen (objektiven) wirtschaftlichen Verhältnissen Rechnung tragen (nicht optimistisch/pessimistisch)
- vorsichtige Bewertung § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB
- künftige Preis- und Kostensteigerungen bzw. -senkungen berücksichtigen (primär unternehmens- oder branchenbezogene Daten, ausnahmsweise Schätzung der EZB)
- Bewertung von Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen: Der Erfüllungsbetrag solcher Verpflichtungen umfasst die im Erfüllungszeitpunkt voraussichtlichen Vollkosten, d. h. Einzel- und notwendige Gemeinkosten

### 7.2.1 Grundsätze zur Bewertung von Rückstellungen; Forts.

#### a. Vernünftige kaufmännische Beurteilung des notwendigen Erfüllungsbetrages, Forts.

##### a.1 Fall 1: Nicht aktivierbare Ansprüche (Nettobilanzierung)

Noch nicht aktivierbare Ersatzansprüche sind nur dann bei der Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen zu berücksichtigen, wenn

- sie in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der drohenden Inanspruchnahme stehen,
- in rechtlich verbindlicher Weise der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit nachfolgen
- und vollwertig sind, weil sie vom Rückgriffsschuldner nicht bestritten werden und dessen Bonität nicht zweifelhaft ist.

Voraussetzung ist also eine zwangsläufige Konsequenz der Entstehung der Ansprüche. Es liegt kein Verstoß gegen das Realisationsprinzip vor.

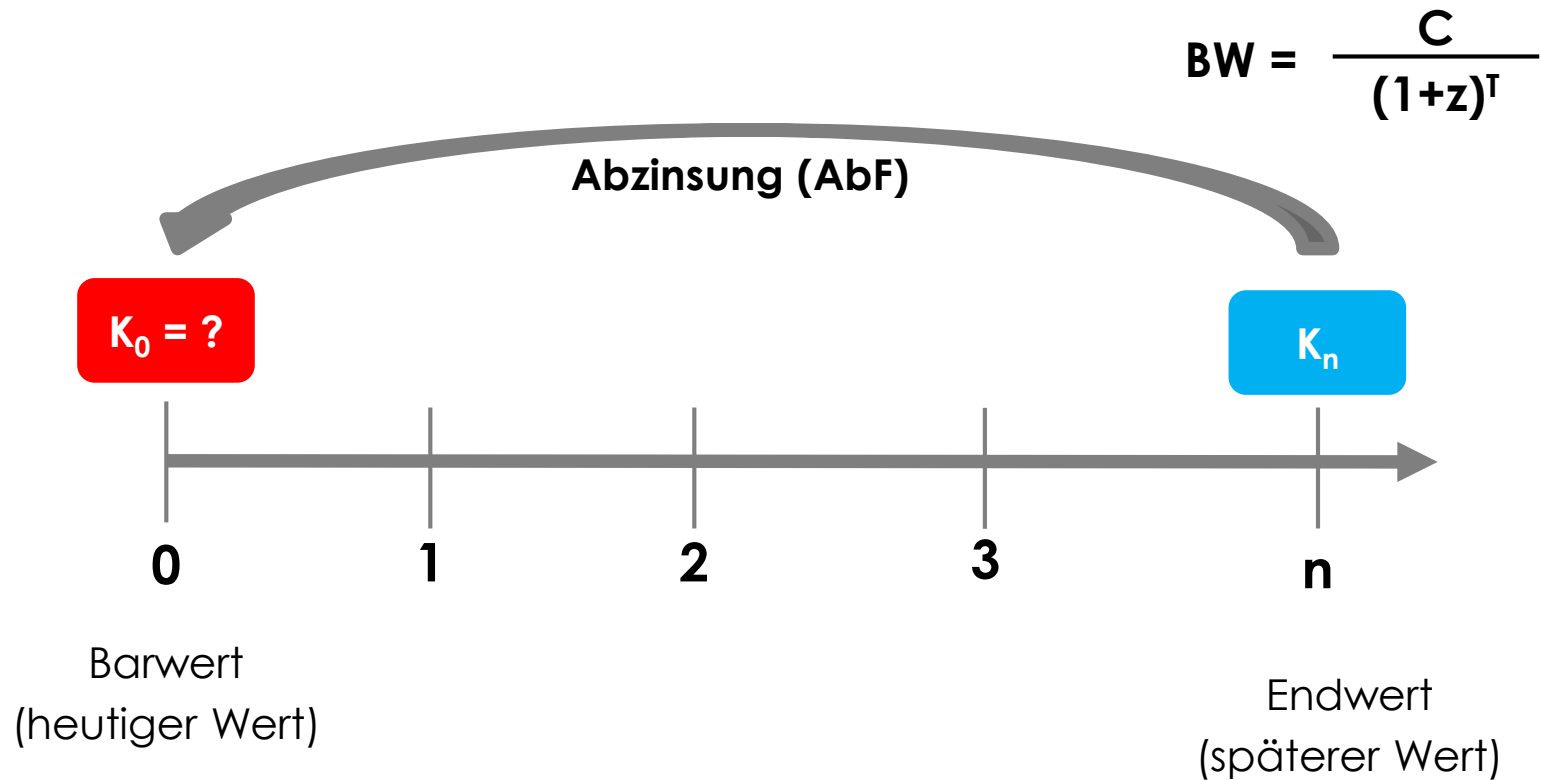
##### a.2 Fall 2: Aktivierte Ansprüche (Bruttobilanzierung)

Ersatz- oder Rückgriffsansprüche des Unternehmens gegen Dritte sind als Vermögensgegenstände auszuweisen, wenn sie am Abschlussstichtag anerkannt oder anderweitig rechtskräftig festgestellt sind. Eine Saldierung ist in diesen Fällen unzulässig.

## 7.2.2 Besonderheiten bei langfristigen Rückstellungen

### a. Exkurs Berechnung Barwert

Eine einzelne Zahlung in der Zukunft



7.2.2 Besonderheiten bei langfristigen Rückstellungen; Forts.

b. Abzinsungsgebot für Rückstellungen ohne Pensionsverpflichtungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr (IDW RS HFA 34, Tz. 41 ff.)

§ 253 Abs. 2 S. 4 HGB: Durchschnittlicher Marktzinssatz der vergangenen zehn Geschäftsjahre von der Bundesbank



Abzinsungszinssätze gemäß § 253 Abs. 2 HGB / 10-Jahresdurchschnitt

Stand am Monatsende		% p. a.									
		Zinssatz bei Restlaufzeiten von .... Jahr(en)									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2022	Febr.	0,57	0,62	0,70	0,81	0,92	1,05	1,16	1,27	1,38	1,48
	März	0,55	0,61	0,69	0,80	0,91	1,03	1,14	1,26	1,36	1,46
	Apr.	0,54	0,60	0,69	0,79	0,90	1,02	1,14	1,25	1,35	1,45
	Mai	0,53	0,60	0,68	0,79	0,90	1,02	1,13	1,24	1,35	1,45
	Juni	0,52	0,60	0,69	0,79	0,90	1,02	1,13	1,24	1,35	1,44
	Juli	0,52	0,60	0,69	0,79	0,90	1,02	1,13	1,24	1,34	1,44
	Aug.	0,53	0,61	0,69	0,80	0,91	1,02	1,13	1,24	1,34	1,44
	Sept.	0,54	0,62	0,71	0,81	0,92	1,03	1,14	1,25	1,35	1,45
	Okt.	0,56	0,64	0,73	0,83	0,93	1,04	1,15	1,26	1,36	1,45
	Nov.	0,57	0,66	0,74	0,84	0,94	1,05	1,16	1,26	1,36	1,46
	Dez.	0,59	0,68	0,76	0,86	0,96	1,07	1,17	1,27	1,37	1,47
	2023	Jan.	0,62	0,70	0,77	0,87	0,97	1,08	1,18	1,28	1,38
Febr.		0,64	0,72	0,80	0,89	0,99	1,09	1,19	1,29	1,39	1,48
März		0,66	0,74	0,82	0,91	1,00	1,11	1,20	1,30	1,40	1,49
Apr.		0,69	0,76	0,84	0,92	1,02	1,12	1,22	1,31	1,41	1,50
Mai		0,72	0,79	0,86	0,94	1,03	1,13	1,23	1,32	1,41	1,50
Juni		0,74	0,81	0,88	0,96	1,05	1,14	1,24	1,33	1,42	1,51
Juli		0,77	0,84	0,90	0,98	1,06	1,16	1,25	1,34	1,43	1,51

## 7.2.2 Besonderheiten bei langfristigen Rückstellungen; Forts.

### c. Abzinsungsgebot für Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr



Bundesbank
Aufgaben
Statistiken
Service
Presse
Publikationen
Karriere

Startseite > Statistiken > Geld- und Kapitalmärkte > Zinssätze und Renditen > Abzinsungszinssätze

Außenwirtschaft

Banken und andere finanzielle Unternehmen

Geld- und Kapitalmärkte

Euro-Geldmarkt

Wertpapierbestände

Wertpapieremissionen

Zinssätze und Renditen

Notenbankzinssätze

Geldmarktsätze

Umlaufrenditen

Kurse, Renditen der Bundeswertpapiere

Zinsstruktur am Rentenmarkt

Abzinsungszinssätze

Einlagen- und Kreditzinssätze

Euro Short-Term Rate (€STR)

Realzinssätze auf Bankeinlagen

Erwartete Realzinssätze

### Abzinsungszinssätze

Tabellen

EN

Die PDF- und Excel-Tabellen werden immer am ersten Geschäftstag eines Monats aktualisiert und zur Verfügung gestellt.

#### Abzinsungszinssätze

Tabellen	Enthaltene Zeitreihen
<a href="#"> Abzinsungszinssätze gemäß § 253 Abs. 2 HGB, 7-Jahresdurchschnitt 382 KB, PDF</a>	Zugehörige Zeitreihen
<a href="#"> Abzinsungszinssätze gemäß § 253 Abs. 2 HGB, 7-Jahresdurchschnitt 90 KB, XLSX</a>	Zugehörige Zeitreihen
<a href="#"> Abzinsungszinssätze gemäß § 253 Abs. 2 HGB, 10-Jahresdurchschnitt 382 KB, PDF</a>	Zugehörige Zeitreihen
<a href="#"> Abzinsungszinssätze gemäß § 253 Abs. 2 HGB, 10-Jahresdurchschnitt 83 KB, XLSX</a>	Zugehörige Zeitreihen

### 7.2.2 Besonderheiten bei langfristigen Rückstellungen; Forts.

#### d. Erfassung der Abzinsung (vgl. Beck, 11. Aufl. Tz. 180 ff. zu § 253 HGB)

##### d.1 Nettomethode (zulässig)

Erfassung der Rückstellung mit dem Barwert

Diese Methode ist bei erstmaliger Erfassung der Rückstellung lt. IDW RS HFA 34, Tz. 11 anzuwenden.

##### d.2 Bruttomethode (nicht mehr zulässig)

Erfassung der Rückstellung mit Erfüllungsbetrag, anschließende Abzinsung

7.2.2 Besonderheiten bei langfristigen Rückstellungen; Forts.

e. Beispiel buchhalterische Erfassung der Abzinsung

Beispiel: Es wird in 2 Jahren mit einer Zahlung für Garantieleistungen in Höhe von nominal TEUR 100 gerechnet. Der Barwert beträgt zum Bilanzstichtag TEUR 80. Zum darauf folgenden Bilanzstichtag beträgt der Barwert TEUR 90.

**e.1 Nettomethode (zulässig)**

	<u>Soll</u>	<u>Haben</u>
1. Zugangsbewertung sonstige betriebliche Aufwendungen an sonstige Rückstellungen	TEUR 80	TEUR 80
2. Folgebewertung Zinsaufwendungen an sonstige Rückstellungen	TEUR 10	TEUR 10

**e.2 Bruttomethode (nicht mehr zulässig)**

1. Zugangsbewertung sonstige betriebliche Aufwendungen an Zinserträge an sonstige Rückstellungen	TEUR 100	TEUR 20 TEUR 80
---	----------	--------------------

### 7.2.2 Besonderheiten bei langfristigen Rückstellungen; Forts.

#### f. Steuerliche Bewertung – Grundzüge (3 Merkregeln)

- **Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e i. V. m. Nr. 3 EStG** für Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von 12 Monaten oder mehr am Bilanzstichtag, Anzuwendender Zinssatz 5,5 %
- **Kein Erfüllungsbetrag** (keine Kosten- und Preissteigerungen)
- **Kompensationsansprüche: Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG** sind künftige Vorteile, die mit Erfüllung der Rückstellung zugrundeliegenden Verbindlichkeit voraussichtlich verbunden sein werden, wertmindernd zu berücksichtigen, soweit sie nicht als Forderung aktiviert werden müssen. Die bloße Möglichkeit eines Anspruchs reicht allerdings nicht aus.

### 7.2.3 Exkurs: Besonderheiten bei Ansammlungsrückstellungen

#### a. Echte und unechte Ansammlungsrückstellungen (IDW RS HFA 34 Tz. 18 ff.)

##### Beispiele

- **Echte Ansammlungsrückstellungen:**

z. B. Rekultivierungsverpflichtung (je mehr abgebaut wird, umso mehr muss man wieder zu schütten) – Verpflichtung in Zusammenhang mit Kiesabbaurecht

- **Unechte Ansammlungsrückstellungen:**

z. B. Abbruch – oder Rückbauverpflichtung (rechtliche Verpflichtung zum Rückbau ab Baubeginn) – Rückbauverpflichtung bei Mietereinbauten

- Behandlung des **Gesamtaufwands**

- wirtschaftliche Verursachung erstreckt sich über nachfolgende Geschäftsjahre

- **daher ist sachgerecht** die Aufwendungen über den Zeitraum der Inanspruchnahme zu **verteilen**

- Anzuwendende **Verfahren** zur **Verteilung des Aufwands**

- **Barwertverfahren**

- **Gleichverteilungsverfahren**

- **Sonderproblem:** Verlängerung des Verteilungszeitraums

7.2.3 Exkurs: Besonderheiten bei Ansammlungsrückstellungen; Forts.

b. Übersicht der Verfahren / IDW RS HFA 34: Verbindlichkeitsrückstellungen

	Barwertverfahren	Gleichverteilungsverfahren
Verteilung Nominalbetrag (250.000)	auf die ausstehenden Perioden in gleicher Höhe $(250.000/5)$	annuitätische Verteilung über ausstehende Perioden $(250.000 \times \text{Annuitätenfaktor})$
Zinssatz	restlaufzeitadäquat	restlaufzeitadäquat
Auswirkung	<u>steigender</u> operativer Aufwand	<u>gleichbleibender</u> operativer Aufwand

### 7.2.3 Exkurs: Besonderheiten bei Ansammlungsrückstellungen; Forts.

#### c. Fallstudie

##### Sachverhalt

Die Muster GmbH rechnet zum 31. Dezember 20x1 für die wahrscheinliche Inanspruchnahme aus einer Gewährleistung mit einem Erfüllungsbetrag in Höhe von TEUR 873. Mit der tatsächlichen Inanspruchnahme wird im Dezember 20x4 gerechnet.

Die Gesellschaft geht von einer jährlichen Preis- / Kostensteigerung von 2,5 % aus. Der durchschnittlichen Marktzins (letzte sieben Jahre) beträgt zum 31. Dezember 20x1 4,08 % bei dreijähriger Laufzeit.

##### Frage 1:

- Welcher Rückstellungsbetrag ergibt sich für die handelsrechtliche Bilanzierung zum 31. Dezember 20x1?

##### Frage 2:

- Welcher Rückstellungsbetrag ergibt sich für die handelsrechtliche Bilanzierung zum 31. Dezember 20x2? (Zinssatz für Abzinsung 3,92 %)

##### Frage 3:

- Welcher Rückstellungsbetrag ergibt sich für die steuerrechtliche Bilanzierung zum 31. Dezember 20x1 und 31. Dezember 20x2?

7.2.3 Exkurs: Besonderheiten bei Ansammlungsrückstellungen; Forts.

Lösung Frage 1

Künftige Preis- und Kostensteigerungen sind bei der Bewertung des Erfüllungsbetrags gem. § 253 Abs. 1 S. 2. HGB zu berücksichtigen.

Gemäß § 253 Abs. 2 S. 1 HGB ist die Rückstellung abzuzinsen.

	20x1	20x2	20x3	20x4
Restlaufzeit in Jahren	3	2	1	0
Basis des Vorjahres		873.000	894.825	917.196
Preis-/Kostensteigerung pro Jahr 2,5 %		21.825	22.371	22.930
Wahrscheinliche Inanspruchnahme				940.126
Abzinsung 4,08 % über 3 Jahre				106.283
Rückstellungsbetrag	833.843			
GuV: Sonstiger betrieblicher Aufwand	833.843			

7.2.3 Exkurs: Besonderheiten bei Ansammlungsrückstellungen; Forts.

Lösung Frage 2

	20x1	20x2	20x3	20x4
Restlaufzeit in Jahren	3	2	1	0
Basis des Vorjahres		873.000	894.825	917.196
Preis-/Kostensteigerung pro Jahr 2,5 %		21.825	22.371	22.930
Wahrscheinliche Inanspruchnahme				940.126
Abzinsung 3,92 % über 2 Jahre				69.588
Rückstellungsbetrag	833.843	870.538		
GuV: Zinsaufwand		36.695		

7.2.3 Exkurs: Besonderheiten bei Ansammlungsrückstellungen; Forts.

**Lösung Frage 3**

Künftige Preis- und Kostensteigerungen sind bei der Bewertung des Erfüllungsbetrags nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e EStG ist die Rückstellung mit 5,5 % p.a. abzuzinsen.

	20x1	20x2
Restlaufzeit in Jahren	3	2
Basis des Vorjahres		873.000
Realisierte Preis-/Kostensteigerung		21.825
Wahrscheinliche Inanspruchnahme	873.000	894.825
Abzinsung 5,5 % über 3 bzw. 2 Jahre	129.541	90.867
Rückstellungsbetrag Steuerbilanz	743.459	803.958
Rückstellungsbetrag Handelsbilanz	833.843	870.538

## 7.3 Anhangangaben

### 7.3 Anhangangaben

#### a. Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB)

#### b. Erläuterung der sonstigen Rückstellungen,

- wenn sie einen nicht unerheblichen Wert haben (§ 285 S. 1 Nr. 12 HGB) und nicht gesondert in Bilanz ausgewiesen werden

#### c. Pensionsrückstellungen (§ 285 S. 1 Nr. 24 und 25 HGB)

- Berechnungsverfahren mit Annahmen
- Zinsen
- Dynamik und Sterbetafeln

Kleine Kapitalgesellschaften sind von dieser Angabepflicht befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB)

#### d. EGHGB Art. 67 Abs. 1 S. 4 Überdeckung bei Inanspruchnahme des Übergangswahlrechts

#### e. EGHGB Art. 28 Abs. 2 Angabe zu Gesamtbetrag der nicht passivierten Pensionsverpflichtungen

Quelle: IDW RS HFA 34, Tz. 51 ff.

## 7.4 Übergangsregelungen für Pensionsrückstellungen (Art. 67 Abs. 1 EGHGB)

7.4.1 Erhöhung der Rückstellung

7.4.2 Verminderung der Rückstellung

### 7.4 Übergangsregelungen für Pensionsrückstellung (Art. 67 Abs. 1 EGHGB)

#### 7.4.1 Erhöhung der Rückstellung

##### Wahlrechte

- Zuführung in voller Höhe
- Zuführung bis spätestens 31. Dezember 2024 in Höhe von mindestens einem Fünfzehntel je Jahr

Ausweis des Aufwands hat sich seit BilRUG geändert: sonstige betriebliche Aufwendungen bzw. Erträge statt außerordentliche Aufwendungen oder Erträge, Art. 75 Abs. 5 EGHGB-E, davon-Vermerk gem. § 277 Abs. 5 HGB

#### 7.4.2 Verminderung der Rückstellung

##### Wahlrechte

- Beibehaltung der (alten) Rückstellungshöhe, soweit die Auflösung durch Zuführungen bis spätestens 31. Dezember 2024 ausgeglichen wird. Anhangangabe des „Überdeckungsbetrags“
- Erfolgsneutrale Einstellung des „Auflösungsbetrages“ in Gewinnrücklagen

## 7.5 Sondersachverhalt: Pensionsrückstellungen

- 7.5.1 Grundsatz zur Bewertung
- 7.5.2 Berechnungsmethoden
- 7.5.3 Ausweis im Jahresabschluss
- 7.5.4 Besonderheit Saldierungsgebot
- 7.5.5 Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz

### 7.5 Sondersachverhalt: Pensionsrückstellungen

#### 7.5.1 Grundsatz zur Bewertung

- Nach § 253 Abs. 1 S. 2 HGB sind Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, mit ihrem Barwert und Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zur Erfüllung notwendig ist.
- Beachtung des Stetigkeitsgrundsatzes

### 7.5.2 Berechnungsmethoden

#### a. Mathematische Entwicklung

##### Handelsrechtlich zulässig

- Anwartschaftsbarwertverfahren oder: Projected-Unit-Credit-Method, kurz: „PUC“
- Versicherungsmathematisches Teilwertverfahren

#### b. In die Berechnung eingehende Parameter

**Unter Beachtung der GoB und des Grundsatzes der Einzelbewertung sind folgende Parameter und Regeln bei der Anwendung des jeweiligen Verfahrens zu beachten:**

- Sterbe-, Invaliditätsrisiko (bspw. Heubeck-Tabellen)
- Fluktuation (unternehmens- oder branchenbezogen)
- Altersgrenze (gem. vertraglichen Regularien)
- Künftige Lohn- und Gehaltsentwicklung; künftige Rentenentwicklung
- Zinssatz

### 7.5.2 Berechnungsmethoden; Forts.

#### c. Zinssatz

- **Restlaufzeit:**
  - Grundsatz: Verwendung eines laufzeitäquivalenten Zinssatzes
  - Erleichterung: § 253 Abs. 2 S. 2 HGB: pauschalisierte Laufzeit von 15 Jahren (Wahlrecht)
- **Zinssatz:**
  - Verpflichtend für Geschäftsjahre, die nach 31.12.2016 enden, 10-Jahresdurchschnitt
  - Vorher: 7-Jahresdurchschnitt
  - Für 2015 bestand Wahlrecht zwischen beiden Sätzen
  - Neuer, höherer Zinssatz verbunden mit Ausschüttungssperre und Anhangangaben (§ 253 Abs. 6 HGB)

### 7.5.2 Berechnungsmethoden; Forts.

#### d. Anwendungsbeispiel: Pensionsgutachten – Eingangsdaten

<b>Berechnungsgrundlagen:</b>	„Richttafeln 2018 G“ von Prof. Dr. Klaus Heubeck (© Heubeck-Richttafeln GmbH, 2018)
<b>Rechnungszins:</b>	3,88 % (Vorjahr 4,58 %)
<b>Einkommenstrend:</b>	0,00 % Zuwächse aus Beschäftigungszeiten und Änderungen der Bemessungsgrundlage nach dem 02.12.2009 entfallen
<b>Rententrend:</b>	1,00 %
<b>Fluktuation:</b>	0,5 %
<b>Bewertungszeitpunkt:</b>	31.12.2022

## 7.5.2 Berechnungsmethoden; Forts.

### e. Anwendungsbeispiel: Pensionsgutachten – Abschlussdaten

#### Handelsbilanz zum 31.12.2022:

Anzahl	57
Rückstellungen	1.231.226 EUR
Rückstellungen Vorjahr	1.051.766 EUR
Zuführung	179.640 EUR
- davon Zinsaufwand	51.110 EUR
- davon aus Zinsänderung	123.910 EUR
- davon Personalaufwand	4.440 EUR

### 7.5.3 Ausweis im Jahresabschluss

#### a. Bilanz

- Eigenständige Position innerhalb der Rückstellungen
- § 266 Abs. 3 B.1 HGB

#### b. Gewinn- und Verlustrechnung

- Gesamtkostenverfahren
  - Personalaufwand § 275 Abs. 2 Nr. 6b HGB
  - davon-Vermerk für Altersversorgung
- Umsatzkostenverfahren
  - hier nicht vertieft

### 7.5.3 Ausweis im Jahresabschluss, Forts:

#### c. Anhangangaben (IDW RS 30, Tz. 89 ff.)

- Angabe der nicht bilanzierten Altzusagen (Art. 28 Abs. 2 EGHGB)
- Angabe der gebildeten Rückstellungen für Pensionen sowie der Betrag der nicht gebildeten Rückstellungen für Pensionen früherer Organmitglieder (§ 285 Nr. 9b HGB)
- Angabe des angewandten Berechnungsverfahrens und der Berechnungsparameter (Sterbetafel, künftige Lohn- und Gehaltssteigerungen, Zinssatz für die Abzinsung) (§ 285 Nr. 24 HGB), Aufstellungserleichterung künftig für kleine Gesellschaften (BilRuG)
- Angabe der Differenz zw. gebuchter Rückstellung und dem Wert der Rückstellung bei Zugrundelegung des 10-Jares-Zinses (§ 253 Abs. 6 HGB)
- Angabe der sonstigen Verpflichtungen und Haftungsverhältnisse, die Altersversorgung betreffen (§ 285 Nr. 3 a HGB; § 251 HGB)

### 7.5.4 Besonderheit Saldierungsgebot

**a. Rechtsquelle:** § 246 Abs. 2 S. 2 HGB

**b. Voraussetzung**

- Rückdeckungsvermögen muss ausschließlich der Erfüllung der Altersversorgungsverpflichtung dienen
- Rückdeckungsvermögen muss dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sein (bspw. durch Verpfändung an die Pensionsberechtigten)

**c. Bewertung Vermögen**

- Mit dem beizulegenden Zeitwert § 253 Abs. 1 S. 4 HGB
- Ausschüttungssperre, insoweit dieser Zeitwert die Anschaffungskosten übersteigt § 268 Abs. 8 S. 3 HGB

### 7.5.4 Besonderheit Saldierungsgebot; Forts.

#### d. Zusätzliche Anhangangaben: § 285 Nr. 25 und 28 HGB

- **Rückdeckungsvermögen:**
  - Anschaffungskosten
  - Beizulegender Zeitwert
  - Annahmen zur Bestimmung des Zeitwerts
  - Ausschüttungsgesperrter Betrag
- **Pensionsverpflichtung:**
  - Verrechneter Erfüllungsbetrag
- **Gewinn- und Verlustrechnung:**
  - Verrechnete Aufwendungen und Erträge

### 7.5.5 Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz

- **Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz**
  - Seit BilMoG-Anwendung (2009): Grundsätzliche Neuerungen
    - Verwendung der von der Deutschen Bundesbank veröffentlichten Zinssätze (entweder laufzeitäquivalenter Zinssatz oder der für Restlaufzeit von 15 Jahren)
    - Bewertung in Handels- und Steuerbilanz niemals gleichlaufend möglich!
- **Nachrichtlich:**
  - Vor BilMoG-Anwendung:
    - Teilwertverfahren nach § 6 a EStG mit einem Rechnungszins von 6 % ermittelten Werte als Minimalwerte anzusehen
  - Bewertung in Handels- und Steuerbilanz gleichlaufend möglich!

## 7.6 Exkurs: Altersteilzeitvereinbarungen

- 7.6.1 Ausgestaltung von ATZ-Verträgen (IDW RS HFA 3, Tz. 2 ff.)
- 7.6.2 Handelsrechtliche Bilanzierung gemäß IDW RS HFA 3
- 7.6.3 Abschließender Überblick

### 7.6 Exkurs: Altersteilzeitvereinbarungen

#### 7.6.1 Ausgestaltung von ATZ-Verträgen (IDW RS HFA 3, Tz. 2 ff.)

##### a. Gleichverteilungsmodell – Erläuterung

Arbeitnehmer arbeitet während der ATZ mit reduzierter täglicher Arbeitszeit bis zur Pensionierung

##### b. Blockmodell – Erläuterung

- ATZ wird in 2 Phasen aufgeteilt:
  - Beschäftigungsphase: 1. Phase, in der der Arbeitnehmer zu 100 % weiterarbeitet, aber nicht das volle Gehalt ausbezahlt bekommt
  - Freistellungsphase: Arbeitnehmer erhält weiter das ATZ-Gehalt, ist jedoch von Arbeit freigestellt

##### c. Sonstiges

Vereinbarungen, bei denen die Arbeitszeitreduzierung nach dem 01.01.2010 beginnt, werden nicht mehr finanziell unterstützt → Aufstockungsleistungen muss Arbeitgeber leisten

ACHTUNG: tarifvertraglich abweichende Regelung möglich (§ 16 AltTZG)

### 7.6.2 Handelsrechtliche Bilanzierung gemäß IDW RS HFA 3

**Abgrenzung** der Altersteilzeitverpflichtungen erfolgt nach dem **wirtschaftlichen Gehalt** der Vereinbarung  
(IDW RS HFA 3, Tz. 8 ff.)

#### a. Abfindungscharakter: („keine Gegenleistung“)

Altersteilzeitvereinbarung dient primär der Förderung des gleitenden Übergangs in den Ruhestand,  
d.h. der vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses

#### b. Entlohnungscharakter: („Gegenleistung“)

- Altersteilzeitvereinbarung honoriert langjährige Betriebszugehörigkeit
- **Vertraglich festgelegte zusätzliche Leistungen** vom Arbeitnehmer, z. B. Arbeiten in Wechselschicht  
oder unter besonders starken Umwelteinflüssen oder tarifvertragliche Regelungen oder Mindest-betriebszugehörigkeit als Voraussetzung

### 7.6.2 Handelsrechtliche Bilanzierung gemäß IDW RS HFA 3; Forts.

#### a. Gleichverteilungsmodell – Vereinbarung mit Abfindungscharakter

- Wenn die **Aufstockungsbeträge** zum Arbeitsentgelt sowie die zusätzlichen **Rentenversicherungsbeiträge** Abfindungscharakter haben
- Zum **Zeitpunkt des Entstehens** der Verpflichtung (Vertragsabschluss) Bildung einer Rückstellung für die Summe dieser Beträge in voller Höhe
- **Abzug** wahrscheinlicher Ansprüche auf **Erstattungen** von der Arbeitsagentur, erst wenn alle Voraussetzungen erfüllt sind (IDW RS HFA 3, Tz. 24, 25)
- **Abzinsung** mit Zinssatz lt. Veröffentlichung der Deutschen Bundesbank (IDW RS HFA 3, Tz. 18)
- ... **sonst: laufender Aufwand**

### 7.6.2 Handelsrechtliche Bilanzierung gemäß IDW RS HFA 3; Forts.

#### b. Blockmodell – mit Abfindungscharakter

- Für die **Aufstockungsbeträge** zum Arbeitsentgelt sowie die zusätzlichen **Rentenversicherungsbeiträge** ist die Bilanzierung analog dem Gleichverteilungsmodell vorzunehmen.
- Für die volle Arbeitsleistung des Arbeitnehmers in der **ersten Hälfte** bekommt er jedoch nur das hälftige Arbeitsentgelt bezahlt.
- In der **zweiten Hälfte** (Freistellungsphase) bekommt der Arbeitnehmer das hälftige Arbeitsentgelt ebenfalls weiter bezahlt.
- Für die Zahlungen in der Freistellungsphase **baut** der Arbeitgeber in der ersten Hälfte **ratierlich** einen Erfüllungsrückstand auf, der in der Freistellungsphase **ratierlich abgebaut** (verbraucht) wird.

## 7.6.2 Handelsrechtliche Bilanzierung gemäß IDW RS HFA 3; Forts.

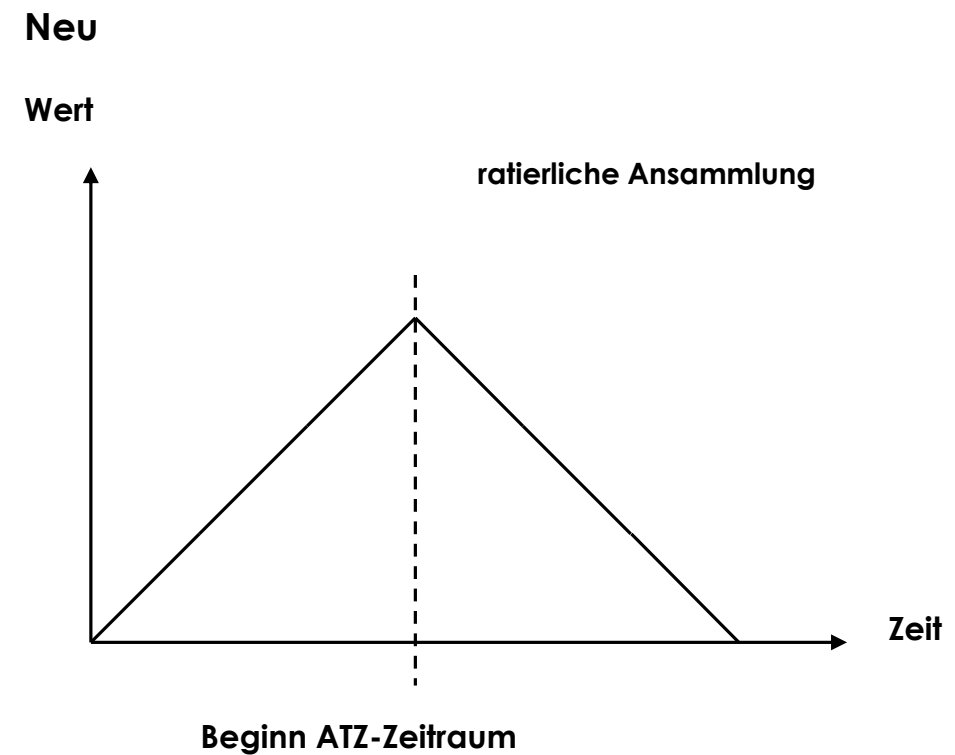
### c. Sonderfall

#### Aufstockungsbeträge stellen zusätzliche Entlohnung dar

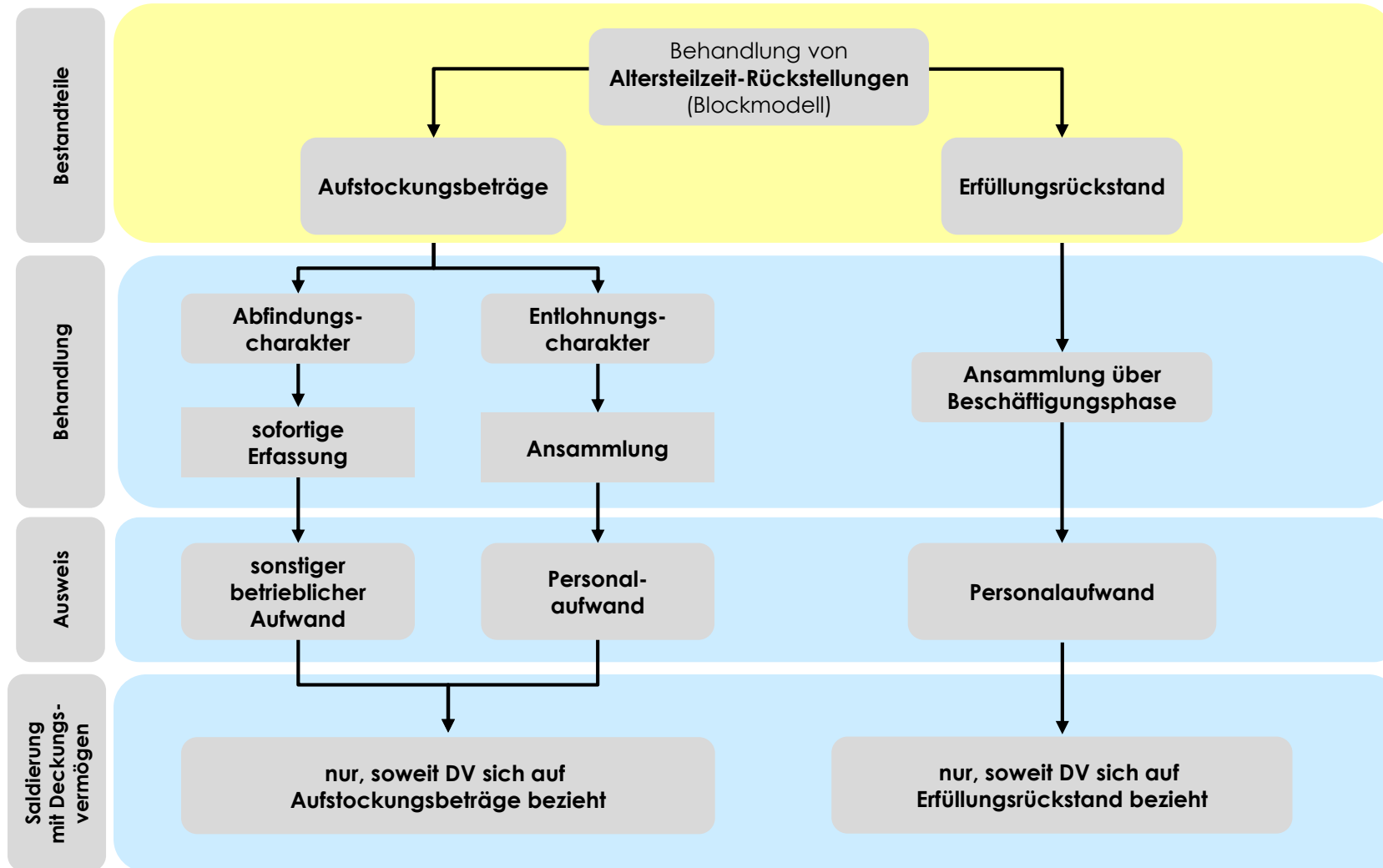
**Ansammlung der RSt für die Aufstockungsbeträge in dem Zeitraum, in dem sie verdient werden:**

- Zeitraum der vor Vereinbarungsschluss liegt
  - Bildung der RSt bei Abschluss
- Teil, der im ATZ-Zeitraum liegt
  - ratierliche Zuführung

(IDW RS HFA 3, Tz. 20 ff.)



### 7.6.3 Abschließender Überblick



## 7.7 Praxisfälle zur Bilanzierung Rückstellungen

### Anlagen zum Themenbereich

#### Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 7/1:** „Handelsrechtlicher Ansatz“
- **Praxishilfe 7/2:** „Abzinsungssätze gemäß § 253 Abs. 2 HGB / 7-Jahresdurchschnitt“
- **Praxishilfe 7/3:** „Abzinsungssätze gemäß § 253 Abs. 2 HGB / 10-Jahresdurchschnitt“
- **Praxishilfe 7/4:** „Praxisfall 1: Quahog Anlagenbau AG – Bilanzierung Rückstellungen“
- **Praxishilfe 7/5:** „Praxisfall 2: Schlaumeier GmbH – Bilanzierung Rückstellungen“
- **Praxishilfe 7/6:** „Praxisfall 3: Stan Smith GmbH & Co. KG – Bilanzierung Rückstellungen“
- **Praxishilfe 7/7:** „Praxisfall 4: Bruchbude OHG – Bilanzierung Rückstellungen“
- **Praxishilfe 7/8:** „Praxisfall 5: New Business GmbH – Bilanzierung Rückstellungen“
- **Praxishilfe 7/9:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Quahog Anlagenbau AG – Bilanzierung Rückstellungen“

### Anlagen zum Themenbereich

#### Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 7/10:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Schlaumeier GmbH – Bilanzierung Rückstellungen“
- **Praxishilfe 7/11:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Stan Smith GmbH & Co. KG – Bilanzierung Rückstellungen“
- **Praxishilfe 7/12:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 4: Bruchbude OHG – Bilanzierung Rückstellungen“
- **Praxishilfe 7/13:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 5: New Business GmbH – Bilanzierung Rückstellungen“

#### Fachliche Beiträge zu diesem Themenbereich

- **Fachlicher Beitrag 7:** „Sonstige Rückstellungen im Lichte der aktuellen BFH-Rechtsprechung“

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

# Themenbereich 8: Grundlagen zur Erstellung des Anhangs

### **Gliederung**

- 8.1 Rechtliche Rahmenbedingungen für die Erstellung des Anhangs**
- 8.2 Gesetzlich vorgeschriebene Einzelangaben**
- 8.3 Allgemeine Erläuterungen zum Jahresabschluss**
- 8.4 Erläuterungen zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden**
- 8.5 Einzelangaben nach § 285 HGB**
- 8.6 Einzelangaben zur Bilanz (Auswahl)**
- 8.7 Einzelangaben zur GuV (Auswahl)**
- 8.8 Sonstige Angaben**
- 8.9 Zusätzliche Angaben bei AG bzw. KGaA**
- 8.10 Befreiung von Angabepflichten – § 288 HGB**
- 8.11 Offenlegungserleichterungen**

## 8.1 Rechtliche Rahmenbedingungen für die Erstellung des Anhangs

- 8.1.1 Pflicht zur Erstellung/Aufstellung des Anhangs
- 8.1.2 Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Anhangs/Erleichterungen
- 8.1.3 Bedeutung des Anhangs
- 8.1.4 Aufgaben des Anhangs
- 8.1.5 Form des Anhangs
- 8.1.6 Inhalt des Anhangs
- 8.1.7 Aufbau des Anhangs
- 8.1.8 Allgemeine Anforderungen an den Anhang

### 8.1 Rechtliche Rahmenbedingungen für die Erstellung des Anhangs

#### 8.1.1 Pflicht zur Erstellung/Aufstellung des Anhangs

**Welche Gesellschaften sind zur Aufstellung verpflichtet?**

##### a. Kapitalgesellschaften

Gesetzliche Vertreter einer **KapG** haben den JA um einen **Anhang** zu erweitern:  
**§ 264 Abs. 1 S. 1 HGB**

##### b. Personengesellschaften

**PersG**, bei denen **nicht** wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter

- eine natürliche Person oder
- eine oHG, KG oder andere PersG mit einer nat. Person als persönlich haftendem Gesellschafter ist
- **oder** sich die Verbindung von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt, haben ihren Jahresabschluss und Lagebericht **nach den Vorschriften für Kapitalgesellschaften aufzustellen**, also auch um einen **Anhang** zu ergänzen.

### 8.1.1 Pflicht zur Erstellung/Aufstellung des Anhangs; Forts.

#### c. Unternehmen nach § 1 PubliG

Unternehmen, die nach § 1 i.V. m. § 3 Abs. 1 **PubliG** zur Erstellung eines JA verpflichtet sind, haben diesen um einen **Anhang** zu ergänzen, wenn:

- a. sie keine PersG/kein Einzelkfm ist (§ 5 Abs. 2 PubliG), oder
- b. kapitalmarktorientiert i. S. d. § 264d HGB sind (§ 5 Abs. 3 S. 1 PubliG)

#### d. Konzernmuttergesellschaft

**e. Konzernanhang umfasst auch Konzernanhang und -lagebericht** (§ 290 Abs. 1, § 11 PubliG)

### 8.1.2 Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Anhangs/Erleichterungen

a. **Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a HGB)** brauchen **keinen Anhang** aufzustellen, **wenn sie:**

- die in § 268 Abs. 7 HGB genannten Angaben,
- die in § 285 Nummer 9 Buchstabe c HGB genannten Angaben und
- im Falle einer Aktiengesellschaft die in § 160 Abs. 3 Satz 2 des Aktiengesetzes genannten Angaben
- **unter der Bilanz** angeben (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB).

b. **Erleichterungen für KapG**, die als TU in den KA eines MU mit Sitz in EU/EWR-Staat einbezogen werden  
**(§ 264 Abs. 3 HGB) unter bestimmten Voraussetzungen**

c. **Erleichterungen für PersG i. S. d. § 264a HGB** analog zu § 264 Abs. 3 HGB **unter bestimmten Voraussetzungen**

### 8.1.3 Bedeutung des Anhangs

Die Bedeutung des Anhangs wird sowohl von den Unternehmen als auch von den Wirtschaftsprüfern unterschätzt, obwohl

- der Anhang- wie die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung – ein **gleichrangiger Teil** des Jahresabschlusses einer Kapitalgesellschaft / KapCoGes ist
- Nichtbeanstandungen des Fehlens einzelner oder mehrerer Anhangangaben zu den häufigsten **Feststellungen der Abschlussdurchsicht der WPK** gehören
- bei unsorgfältiger Prüfung durch den Abschlussprüfer dies häufig zu **fehlerhaft erteilten Prüfungsurteilen** führen kann

### 8.1.4 Aufgaben des Anhangs

- **Bereitstellung von zusätzlichen weiteren Informationen,**
  - betreffend die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens
  - Angaben ohne direkten inhaltlichen Zusammenhang mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung
- **Entlastung** der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung durch Übernahme von **(Wahlpflicht)angaben** in den Anhang
  - Sicherstellung der Vermittlung eines den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage**

### 8.1.5 Form des Anhangs

Form des Anhangs ist insbes. geprägt durch folgende allgemeine **GoB**:

- **Grundsatz** der **Klarheit** und **Übersichtlichkeit** gemäß §§ 238 Abs. 1 S. 2, 243 Abs. 2 HGB
- **Grundsatz** der **Vollständigkeit** gemäß §§ 239 Abs. 2, 246 Abs. 1 HGB, Ausnahmen ergeben sich aufgrund der §§ 286 und 288 HGB
- **Die Pflichtangaben zu den einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 284 Abs. 1 S. 1 2. HS HGB sind zwingend in der Reihenfolge der einzelnen Posten, getrennt nach Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (seit BilRUG)**
- Bei **umfangreichen Aufstellungen** (z. B. Anteilsbesitzliste oder Anlagenspiegel) können diese dem Anhang als **Anlage** beigelegt werden (Beck, 11. Aufl., Tz. 32 zu § 284 HGB). Dann ist ein **Verweis** innerhalb des Anhangs auf die betreffende Anlage bei den Erläuterungen zu diesem Posten erforderlich

### 8.1.6 Inhalt des Anhangs

- Unterscheidung:
  - a. Pflichtangaben**, die **stets** im Anhang zu machen sind
  - b. Pflichtangaben**, die aufgrund der **Ausübung** eines **Wahlrechts** nicht in der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung, sondern im Anhang gemacht werden (**Wahlpflichtangaben**)
  - c. Freiwillige Angaben** im sachlichen Zusammenhang mit dem Jahresabschluss sind zulässig, soweit **Klarheit** und **Übersichtlichkeit** nicht beeinträchtigt werden
- **Formelle Gliederungsstetigkeit gemäß § 265 Abs. 1 HGB** bei Wahlpflichtangaben, d. h. ein einmal gewählter Ausweis ist **grundsätzlich in den Folgejahren unverändert beizubehalten**
- Zentrale Vorschriften zu Anhangangaben sind die **§§ 284 und 285 HGB**
- Daneben existieren zahlreiche **weitere Vorschriften** in HGB, EGHGB, GmbHG und AktG mit Relevanz für den Anhang

### 8.1.7 Aufbau des Anhangs

- a. Allgemeine Angaben
- b. Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze
- c. Erläuterungen zur Bilanz
- d. Erläuterungen<sup>2,93</sup>
- e. zur Gewinn- und Verlustrechnung
- f. Sonstige Angaben

### 8.1.8 Allgemeine Anforderungen an den Anhang

#### 8.1.8.1 Allgemeine Grundsätze

- Grundsätze zur gewissenhaften und getreuen Rechnungslegung
- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 264 Abs. 1 HGB)

#### 8.1.8.2 Stetigkeitsgebot im Anhang (§ 265 Abs. 1 HGB)

- Angaben, die entweder in / unter der Bilanz oder im Anhang gemacht werden können immer an gleicher Stelle
- Einzelangaben immer im gleichen Abschnitt des Anhangs
- Einheitliche Ausübung von Wahlrechten
- Wird die Stetigkeit zulässigerweise (vgl. Beck, 11. Aufl., Tz. 3 zu § 265 HGB) durchbrochen, ist dies im Anhang anzugeben und zu erläutern (§ 265 Abs. 1 S. 2 HGB)
- Ändert sich die Gliederung durch gesetzliche Änderungen, besteht keine Erläuterungspflicht nach § 265 Abs. 1 S. 2 HGB
- Beispiel: Änderung des § 284 Abs. 1 S. 1, letzter Hs. HGB durch das BilRUG (Gliederung des Anhangs entsprechend der Bilanz/GuV)

### 8.1.8 Allgemeine Anforderungen an den Anhang; Forts.

#### 8.1.8.3 Generalnorm

Pflicht zusätzlicher Angaben, wenn der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der VFE-Lage vermittelt (§ 264 Abs. 2 S. 2 HGB)

#### 8.1.8.4 Gliederung

- **NEU ab Erstanwendungsjahr BilRUG: § 284 Abs. 1 S. 1, letzter Hs. HGB**

Zu einzelnen Posten der Bilanz und GuV vorgeschriebene Angaben sind in der Reihenfolge der einz. Posten in Bilanz/GuV darzustellen.

#### 8.1.8.5 Zusätzliche Angabe von Firma, Sitz, HR-Register

- **NEU ab Erstanwendungsjahr BilRUG: § 264 Abs. 1a HGB**

Im Jahresabschluss sind die Firma, der Sitz, das Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, anzugeben. Das kann erfolgen (vgl. Beck. 11. Aufl. Tz. 21 zu § 264 HGB)

- im Anhang oder
- in der Überschrift der Bilanz, wenn kein Anhang erstellt wird, oder
- auf einem Deckblatt zum Jahresabschluss (umstritten)

## 8.2 Gesetzlich vorgeschriebene Einzelangaben

### 8.2 Gesetzlich vorgeschriebene Einzelangaben

In welchen Rechtsnormen sind die Pflichtangaben für den Anhang geregelt?

#### a. Gesetzliche Vorgabe

- für den Anhang zum Jahresabschluss i. W: §§ 284, 285 HGB
- für den Konzernanhang zum Konzernabschluss i. W: §§ 313, 314 HGB

#### b. Gesellschaftsrechtliche Vorschriften

#### c. Berufsständische Vorgabe

- IDW RS HFA (diverse)
- bei aktuellen Entwicklungen: IDW Stellungnahmen (Sitzungsprotokolle HFA)

## 8.3 Allgemeine Erläuterungen zum Jahresabschluss

### 8.3 Allgemeine Erläuterungen zum Jahresabschluss

#### Angaben zur Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung

1. Angabe und Begründung von Abweichungen in der Gliederung in Bilanz und GuV im Vgl. zum Vorjahr (§ 265 Abs. 1 S. 2 HGB).
2. Bei fehlender Vergleichbarkeit von VJ-Werten zu aktuellen Werten ist dies im Anhang anzugeben und zu erläutern (§ 265 Abs. 2 S. 3 HGB).
3. Fallen Vermögensgegenstände oder Schulden unter mehrere Posten der Bilanz, ist Mitzugehörigkeit zu anderem Posten (§ 265 Abs. 3)
  - unter dem Posten, unter dem sie ausgewiesen werden selbst (davon-Vermerk) oder
  - im Anhanganzugeben, wenn dies für zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Abschlusses nötig ist (§ 265 Abs. 3 HGB).
4. Zusätzliche Erläuterung für den Fall, dass die Gliederung ergänzt wurde, weil mehrere verschiedene (geschäftszweigspezifische) Gliederungsvorschriften zur Anwendung kommen (§ 265 Abs. 4 HGB; für kleine Ges. vgl. § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB).
5. Aufgliederung von in Bilanz und GuV zusammengefassten Posten, wenn dies aufgrund von **§ 265 Abs. 7 Nr. 2 HGB** (Vergrößerung der Klarheit der Darstellung) erfolgte.

## 8.4 Erläuterungen zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

- 8.4.1 Angabe Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 1, 2 HGB)
- 8.4.2 Angabe von Bewertungsreserven (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB)
- 8.4.3 Angabe der FK-Zinsen, die in die Herstellungskosten einbezogen wurden (§ 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB)
- 8.4.4 Anlagenspiegel (§ 284 Abs. 3 HGB)

### 8.4 Erläuterungen zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

#### 8.4.1 Angabe Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 1, 2 HGB)

##### a. Bilanzierungsmethoden: Bilanzierung dem Grunde nach und hinsichtlich des Zeitpunktes

- Angaben zur Ausübung von Ansatzvorschriften, Ansatzwahlrechten und Ausübung von Ermessensspielräumen

##### b. Bewertungsmethoden: Verfahren zur Ermittlung des Wertansatzes eines Vermögensgegenstandes

- Angaben zur Ausübung von Wahlrechten, Methode und zum Wertansatz

##### c. Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

- Angabe und Begründung der Abweichung
- Darstellung des Einflusses von solchen Abweichungen auf die VFE-Lage
- Zahlenmäßige Angaben, soweit zur Einschätzung der Größenordnung erforderlich

### 8.4.2 Angabe von Bewertungsreserven (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB)

- Für **Gruppenbewertung** mit gewogenem Durchschnitt (§ 240 Abs. 4 HGB) oder Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 256 S. 1 HGB)
- Differenz zwischen dem Bilanzansatz und Bewertung mit letztem bekanntem Marktpreis bzw. Börsenkurs anzugeben, wenn sich erheblicher Unterschied ergibt
- Befreiung für kleine Gesellschaften; § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB

### 8.4.3 Angabe der FK-Zinsen, die in die Herstellungskosten einbezogen wurden (§ 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB)

- Betrifft Einbeziehung von FK-Zinsen in Herstellungskosten von Sachanlagen, immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und Vorratsvermögen
- Nur FK-Zinsen im Zeitraum der Herstellung sind aktivierungsfähig
- Anzugeben ist, falls diese Bilanzierungshilfe in Anspruch genommen wird und ob alle FK-Zinsen oder nur ein Teil von diesen aktiviert wurde
- Keine Angabe der Höhe der aktivierten Zinsen erforderlich

### 8.4.4 Anlagenspiegel (§ 284 Abs. 3 HGB)

- Anlagenspiegel ist zwingend im Anhang darzustellen und nicht mehr optional als Anlage der Bilanz **(NEU ab Erstanwendungsjahr BilRUG)**
- Keine Angabe der VJ-Buchwertes mehr vorgeschrieben
- Angabe der im Geschäftsjahr aktivierten Zinsen für Fremdkapital **(NEU ab Erstanwendungsjahr BilRUG)**
  - Entweder **in einer gesonderten Spalte des Anlagenspiegels**; dies stört jedoch die rechnerische Nachvollziehbarkeit
  - **Alternative**: innerhalb des Anhangs bei den **Erläuterungen zum Anlagenspiegel**
- **Kleine KapG sind von der Aufstellung eines Anlagenspiegels befreit (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB)**

## 8.5 Einzelangaben nach § 285 HGB

### 8.5 Einzelangaben nach § 285 HGB





#### Gesetzlicher Katalog für Anhangangaben

- **§ 285 HGB enthält insgesamt 34 Einzelangaben; nicht alle Angaben sind immer relevant**
- **In Zweifelsfällen empfiehlt sich das Nachlesen in einschlägigen Kommentaren**
- **Ggf. sind Stellungnahmen des IDW zu bestimmten Angaben zu berücksichtigen, wie z. B.:**
  - IDW RS HFA 36 n. F: Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das **Abschlussprüferhonorar**
  - IDW RS HFA 32: §§ 285 Nr. 3, 314 Abs. 1 Nr. 2 HGB zu **nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften**
  - IDW RS HFA 33: Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 21, 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB zu **Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen**

## 8.6 Einzelangaben zur Bilanz (Auswahl)

### 8.6 Einzelangaben zur Bilanz (Auswahl)

Vorschrift	Betroffener Posten
<b>Angaben, die mehrere Aktiva betreffen können</b>	
§ 42 III GmbHG bzw. § 264c I	Ausleihungen und Forderungen gegenüber Gesellschaftern, die nicht in Bilanz als solche ausgewiesen werden, müssen im Anhang angegeben werden
<b>Angaben zu Einlagen, Bilanzierungshilfen und Anlagevermögen</b>	
★ § 264c II S. 9	Angabe von eingetragenen, noch nicht geleisteten <b>Einlagen</b> (§ 172 Abs. 1 HGB)
★ § 285 Nr. 22	Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten und der auf <b>selbst geschaffene immat. Vermögensgegenstände</b> entfallende Anteil
★ § 285 Nr. 26	Angabe zu Anteilen an inländischem Sondervermögen oder Anlageaktien an inländischen Investmentaktiengesellschaften o.ä.

- 
**Größenabhängige Befreiungen für kleine Gesellschaften sind in der Liste mit diesem umrandeten gelben Stern hervorgehoben.**

- 
**Größenabhängige Befreiungen für mittelgroße Gesellschaften sind in der Liste mit diesem roten Stern hervorgehoben.**


8.6 Einzelangaben zur Bilanz (Auswahl); Forts.

Vorschrift	Betroffener Posten
<b>Angaben zu Finanzanlagen, derivativen Finanzinstrumenten</b>	
★ § 285 Nr. 19	Angaben zu jeder Kategorie nicht zum Zeitwert bilanzierter derivativer Finanzinstrumente
★ § 285 Nr. 18	Angaben zu den zu Finanzanlagen gehörenden Finanzinstrumenten, die aufgrd. einer unterlassenen außerplanm. Abschreibung über ihrem beizul. Zeitwert ausgewiesen werden
§ 285 Nr. 20	Angaben zu Finanzinstrumenten, die gem. § 340e Abs. 3 S. 1 HGB mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet wurden
§ 268 Abs. 4 S. 2	Erläuterung von größeren, nach dem Stichtag rechtlich entstehenden antizipativen Abgrenzungsposten
§ 268 Abs. 6	Im aktiven RAP enthaltener Disagio
§ 285 Nr. 25	Angaben zu Vermögensgegenständen und Schulden, die nach § 246 Abs. 2 S.2 zu verrechnet wurden (Deckungsvermögen)

8.6 Einzelangaben zur Bilanz (Auswahl); Forts.

Vorschrift	Inhalt der Angabe
<b>Angaben zu Sonstigen Aktiva</b>	
§ 268 Abs. 4 S. 2	Erläuterung von größeren, nach dem Stichtag rechtlich entstehenden antizipativen Abgrenzungsposten
§ 268 Abs. 6	Im aktiven RAP enthaltener Disagio
§ 285 Nr. 25	Angaben zu Vermögensgegenständen und Schulden, die nach § 246 Abs. 2 S.2 zu verrechnet wurden (Deckungsvermögen)
§ 285 Nr. 29	Angaben zu latenten Steuern, soweit welche ausgewiesen werden



8.6 Einzelangaben zur Bilanz (Auswahl); Forts.

Vorschrift	Inhalt der Angabe
<b>Angaben zum Eigenkapital</b>	
§ 58 IIa S. 2 AktG, § 29 IV S. 2 GmbHG	Angabe von nicht gesondert in der Bilanz ausgewiesenen Wertaufholungen, die in die anderen Gewinnrücklagen eingestellt wurden
§ 268 I S. 3	Angabe des Gewinn-/Verlustvortrages, wenn die Bilanz unter vollst. bzw. teilw. Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt wurde
★ § 285 Nr. 28	Angabe ausschüttungsgesperrter Beträge getrennt nach betroffenen Bilanzpositionen (§ 268 VIII)
★ § 285 Nr. 15a	Angabe von Genussscheinen, Genussrechten, Wandelschuldverschreibungen, Optionsscheinen, Optionen, Besserungsscheinen oder vglb. Wertpapieren oder Rechten unter Angabe der Anzahl und der Rechte
Art. 67 III S. 1 IV S. 1 EGHGB	Angaben zu Sonderposten mit Rücklagenanteil, die vor Inkrafttreten des BilMoG (09/2009) gebildet wurden und danach fortgeführt wurden (§ 273 II a.F. HGB, § 281 I S. 2 a.F.,)

8.6 Einzelangaben zur Bilanz (Auswahl); Forts.

Vorschrift	Inhalt der Angabe
<b>Angaben zu Rückstellungen</b>	
Art. 28 II, 48 VI EGHGB	Angabe von nicht passivierten Verpflichtungen für lfd. Pensionen, etc. (sog. Altzusagen)
★ § 285 Nr. 12	Erläuterung von Rückstellungen nicht unerheblichen Umfangs, die unter den sonstigen Rückstellungen ausgewiesen werden
★ § 285 Nr. 24	Angabe der angewandten versicherungsmathematischen Bewertungsverfahren und die zugrundeliegenden Annahmen für die Berechnung (Zinssatz, Lohn- und Gehaltssteigerungen, Sterbetafeln)
Art. 67 II EGHGB	Angabe von nicht in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungen für laufende Pensionen, Anwartschaften auf Pensionen und ähnliche Verpflichtungen die aus BilMoG-Umstellung resultieren (unterlassene Zuführungen)
Art. 67 I S. 4 EGHGB	Angabe der Überdeckung der PensR, wenn eine Auflösung bei der BilMoG-Umstellung unterblieben ist

8.6 Einzelangaben zur Bilanz (Auswahl); Forts.

Vorschrift	Inhalt der Angabe
<b>Angaben zu Rückstellungen (Forts.)</b>	
§ 253 II, VI	Angaben zu der Differenz zw. bilanzierter RSt und der RSt bei Verwendung des 10-Jahresdurchschnitts-Zinssatzes
<b>Angaben zu Verbindlichkeiten</b>	
§ 285 Nr. 1a, b	Gesamtbetrag mit RLZ > 5 Jahr sowie Gesamtbetrag der durch Pfandrechte o.ä. Rechte gesichert sind
★ § 285 Nr. 2	Aufteilung des jeweiligen Gesamtbetrages nach Nr. 1a und 1b auf die einzelnen Posten der Verbindlichkeiten
§ 268 V S. 3 HGB	Erläuterung von wesentlichen Beträgen, die erst nach dem Stichtag rechtlich entstehen
§ 42 III GmbHG, 264c I S. 1	Angabe der Verbindlichkeiten ggü. Gesellschaftern, falls dies nicht in Bilanz durch Davon-Vermerk erfolgt

8.6 Einzelangaben zur Bilanz (Auswahl); Forts.

Vorschrift	Inhalt der Angabe
<b>Angaben zu Haftungsverhältnissen</b>	
★ § 268 VII	Angaben zu Haftungsverhältnissen
§ 285 Nr. 27	Gründe für die Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme für Haftungsverhältnisse, die nach § 268 VII HGB im Anhang anzugeben sind
<b>Angaben zu latenten Steuerschulden</b>	
★ ★ § 285 Nr. 29	Angabe der Differenzen oder der steuerlichen Verlustvorträge, auf denen die latenten Steuern beruhen sowie die Steuersätze
★ § 285 Nr. 30	Angabe der latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahres und die im Geschäftsjahr erfolgten Änderungen

8.6 Einzelangaben zur Bilanz (Auswahl); Forts.










Vorschrift	Inhalt der Angabe
<b>Angaben zu sonstigen finanziellen Verpflichtungen</b>	
§ 285 Nr. 3a	Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in Bilanz enthalten sind und die nicht unter § 268 Abs. 7 HGB und § 285 Nr. 3 gehören zzgl. weiterer Angaben zu diesen
§ 285 Nr. 3	Angaben zu nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften
<b>Bildung von Bewertungseinheiten</b>	
§ 285 Nr. 23	Bestimmte Angaben bei Anwendung des § 254 HGB (Bildung von Bewertungseinheiten)

## 8.7 Einzelangaben zur GuV (Auswahl)

8.7 Einzelangaben zur GuV (Auswahl)

	Vorschrift	Inhalt der Angabe
★ ★	§ 285 Nr. 4	Aufgliederung der <b>Umsatzerlöse</b> nach Tätigkeitsbereichen, geographischen Märkten
	§ 281 II S. 2 a.F., Art. 67 III S. 1 EGHGB	Angabe von Erträgen aus Auflösung eines Sonderpostens mit RL-Anteil, der bei BilMoG-Einführung beibehalten wurde, die unter den sonstigen betrieblichen Erträgen enthalten sind
★	§ 285 Nr. 8	Bei Gliederung nach UKV: Angabe des Materialaufwands entsprechend der Gliederung von § 275 Abs. 2 Nr. 5 HGB sowie des Personalaufwandes nach § 275 Abs. 2 Nr. 6 HGB
	§ 285 Nr. 31	Erläuterung von <b>Ertrags- bzw. Aufwandsposten</b> von <b>außergewöhnlicher Größenordnung</b> oder Bedeutung, soweit nicht von untergeordneter Bedeutung
★ ★	§ 285 Nr. 32	Erläuterung von Posten, die anderem GJ zuzuordnen sind

## 8.8 Sonstige Angaben

Vorschrift	Inhalt der Angabe
§ 285 Nr. 7	Angabe der <b>durchschnittlichen Zahl der Arbeitnehmer</b> getrennt nach Gruppen
 § 285 Nr. 9	Angaben zu Mitgliedern des GF-Organs (AR, Beirat) zu Bezügen
 § 285 Nr. 10	Angabe der Mitglieder des Geschäftsführungsorgans und des Aufsichtsrates
 § 285 Nr. 11, 11a, 11b	Angaben zum Anteilsbesitz
 § 285 Nr. 14, 14a	Angabe zum Mutterunternehmen, das einen KA aufstellt für den größten Kreis und für den kleinsten Kreis von Unternehmen
 § 285 Nr. 15	Angaben zu Gesellschaften, die persönlich haftende Gesellschafter sind
  § 285 Nr. 17	Angaben zum Honorar des Abschlussprüfers

## 8.8 Sonstige Angaben

	Vorschrift	Inhalt der Angabe
★	§ 285 Nr. 21	Angaben zu Geschäften mit nahestehenden Personen
★	§ 285 Nr. 33	Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Geschäftsjahr
★	§ 285 Nr. 34	Angabe des Vorschlags bzw. Beschlusses für die Verwendung des Ergebnisses
	§ 291 II Nr. 4	Angaben bei Einbeziehung in einen befreienden Konzernabschluss

## 8.9 Zusätzliche Angaben bei AG bzw. KGaA

8.9 Zusätzliche Angaben bei AG bzw. KGaA

Vorschrift	Inhalt der Angabe
§ 160 Abs. 1, 2 AktG	Angaben zu Vorratsaktien und eigenen Aktien
§ 160 Abs. 1 Nr. 3 AktG	Angaben zu den Aktien der Gesellschaft (Anzahl je Aktiengattung, Nennbetragsaktien etc.)
§ 160 Abs. 1 Nr. 4 AktG	Angabe des genehmigten Kapitals
§ 152 II AktG	Angabe von Einstellungen / Entnahmen in / aus den Kapitalrücklagen
§ 152 III AktG	Angaben zu den Gewinnrücklagen
§ 160 I Nr. 5 AktG	Anzahl der Bezugsrechte
§ 158 I S. 2 AktG	Überleitung des JÜ/JFB auf Bilanzgewinn, wenn dies nicht in der GuV erfolgt

8.9 Zusätzliche Angaben bei AG bzw. KGaA; Forts.

Vorschrift	Inhalt der Angabe
§ 285 Nr. 10 AktG	Bei börsennotierten Gesellschaften: Angabe der Aufsichtsräte und Kontrollgremien, in denen die Mitglieder des Geschäftsführungs- und Aufsichtsorgans noch tätig sind
§ 160 Abs. 1 Nr. 7 AktG	Angabe wechselseitiger Beteiligungen
§ 160 Abs. 1 Nr. 8 AktG	Angabe zu bestimmten Beteiligungen
§ 261 I S. 3,4 AktG	Angaben zu Sonderprüfungen wegen unzulässiger Unterbewertung in besonderen Fällen
<b>Corporate Governance Kodex</b>	
§ 285 Nr. 16	Bestätigung der Abgaben der Erklärung nach § 161 AktG und dass diese Informationen der Öffentlichkeit zugänglich gemacht wurde

## 8.10 Befreiung von Angabepflichten – § 288 HGB

8.10.1 Befreiung für kleine Gesellschaften

8.10.2 Befreiung für mittelgroße Gesellschaften

### 8.10 Befreiung von Angabepflichten – § 288 HGB

#### 8.10.1 Befreiung für kleine Gesellschaften

##### **Kleine Kapitalgesellschaften brauchen nicht**

- a. die Angaben nach § 264c Absatz 2 Satz 9, § 265 Absatz 4 Satz 2, § 284 Absatz 2 Nummer 3, Absatz 3, § 285 Nummer 2, 3, 4, 8, 9 Buchstabe a und b, Nummer 10 bis 12, 14, 15, 15a, 17 bis 19, 21, 22, 24, 26 bis 30, 32 bis 34 zu machen;
- b. eine Trennung nach Gruppen bei der Angabe nach § 285 Nummer 7 vorzunehmen;
- c. bei der Angabe nach § 285 Nummer 14a den Ort anzugeben, wo der vom Mutterunternehmen aufgestellte Konzernabschluss erhältlich ist.

- **Größenabhängige Befreiungen für kleine Gesellschaften sind**
- **in der Liste mit einem Stern hervorgehoben.** 

### 8.10.2 Befreiung für mittelgroße Gesellschaften

- Mittelgroße Kapitalgesellschaften brauchen die Angabe nach § 285 Nummer 4, 29 und 32 nicht zu machen.
- Falls Gesellschaften die Angabe nach § 285 Nummer 17 nicht vornehmen, sind sie verpflichtet, diese der Wirtschaftsprüferkammer auf deren schriftliche Aufforderung zu übermitteln.
- Gesellschaften brauchen die Angaben nach § 285 Nummer 21 nur zu machen, sofern die Geschäfte direkt oder indirekt mit einem Gesellschafter, Unternehmen, an denen die Gesellschaft selbst eine Beteiligung hält oder Mitgliedern des Geschäftsführungs-, Aufsichts- oder Verwaltungsorgans, abgeschlossen wurden.



- **Größenabhängige Befreiungen für mittelgroße Gesellschaften sind in**
- **der Liste mit einem Stern hervorgehoben.** 

## 8.11 Offenlegungserleichterungen

- 8.11.1 Größenabhängige Erleichterungen für kleine Gesellschaften
- 8.11.2 Größenabhängige Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften
- 8.11.3 Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung

### 8.11 Offenlegungserleichterungen

#### 8.11.1 Größenabhängige Erleichterungen für kleine Gesellschaften

- Kleine KapG müssen **nur Bilanz und Anhang** offenlegen
- Anhang **ohne Angaben zur GuV**
- **Aufstellungserleichterungen** dürfen bei der Offenlegung erneut **unabhängig von der Inanspruchnahme bei der Aufstellung des Jahresabschlusses** ausgeübt werden
- § 326 Abs. 1 HGB

#### 8.11.2 Größenabhängige Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

- **Bloße Hinterlegung** reicht aus
- **Voraussetzung:** Mitteilung an Betreiber des Unternehmensregisters, dass mind. 2 der 3 in § 267a Abs. 1 HGB genannten Voraussetzungen erfüllt sind
- **Aufstellungserleichterungen** dürfen bei der Offenlegung erneut **unabhängig von der Inanspruchnahme bei der Aufstellung des Jahresabschluss** ausgeübt werden
- § 326 Abs. 2 HGB

### 8.11.3 Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung

- **Verkürzte** Gliederung der **Bilanz** (§ 327 S. 1 Nr. 1 HGB)
- **Anhang ohne** die Angaben nach **§ 285 Nr. 2, 8 Buchst. a, Nr. 12 HGB**:
  - Aufgliederung der Verbindlichkeiten mit RLZ > 5 Jahre sowie der gesicherten Verbindlichkeiten
  - Angabe Materialaufwand bei Anwendung des UKV
  - Erläuterungen zu Rückstellungen
- **Aufstellungserleichterungen** dürfen bei Offenlegung **unabhängig von der Inanspruchnahme bei Aufstellung** ausgeübt werden.
- § 327 HGB

### Anlagen zum Themenbereich

#### Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 8:** „Aufstellung / Erstellung des Anhangs für alle nach dem 31.12.2023 beginnende Geschäftsjahre“

#### Fachliche Beiträge zu diesem Themenbereich

- **Fachlicher Beitrag 8:** „Brennpunkt Anhang: Ausgewählte Einzelangaben und Empfehlungen für die Umsetzung in der Praxis“

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

# Themenbereich 9: Grundzüge für die Aufstellung des Lageberichts

## Gliederung

9.1 Normative Vorgaben für alle Lageberichte

9.2 Anforderungen an den Lagebericht von bestimmten „größeren“ Gesellschaften

9.3 Weiterführende Angabepflichten nach DRS 20

## 9.1 Normative Vorgaben für alle Lageberichte

- 9.1.1 Aufstellungspflichten für den Lagebericht
- 9.1.2 Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichtes/Erleichterungen
- 9.1.3 Überblick: Handelsrechtliche Anforderungen
- 9.1.4 Angabepflichten für alle Unternehmen: § 289 HGB
- 9.1.5 Exkurs: Finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren nach DRS 20

## 9.1 Normative Vorgaben für alle Lageberichte

### 9.1.1 Aufstellungspflichten für den Lagebericht

#### Welche Gesellschaften sind zur Aufstellung verpflichtet?

##### a. Kapitalgesellschaften

Gesetzliche Vertreter einer **KapG** haben zunächst zum Jahresabschluss einen **Lagebericht** aufzustellen:

**§ 264 Abs. 1 S. 1 HGB**

##### b. Personengesellschaften

**PersG**, bei denen **nicht** wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter

- eine natürliche Person oder
- eine oHG, KG oder andere PersG mit einer nat. Person als persönlich haftendem Gesellschafter
- ist **oder** sich die Verbindung von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt, haben ihren Jahresabschluss und Lagebericht **nach den Vorschriften für Kapitalgesellschaften aufzustellen**, also auch um einen **Anhang** zu ergänzen und um einen **Lagebericht** zu ergänzen.

### 9.1.1 Aufstellungspflichten für den Anhang und Lagebericht; Forts.

#### c. Unternehmen nach § 1 PubliG

Unternehmen, die nach §1 i.V. m. § 3 Abs. 1 **PubliG** zur Erstellung eines JA verpflichtet sind, haben diesen um einen **Lagebericht** zu ergänzen, wenn:

- a. sie keine PersG/kein Einzelkfm ist (§ 5 Abs. 2 PubliG), oder
- b. kapitalmarktorientiert i. S. d. § 264d HGB sind (§ 5 Abs. 3 S. 1 PubliG)

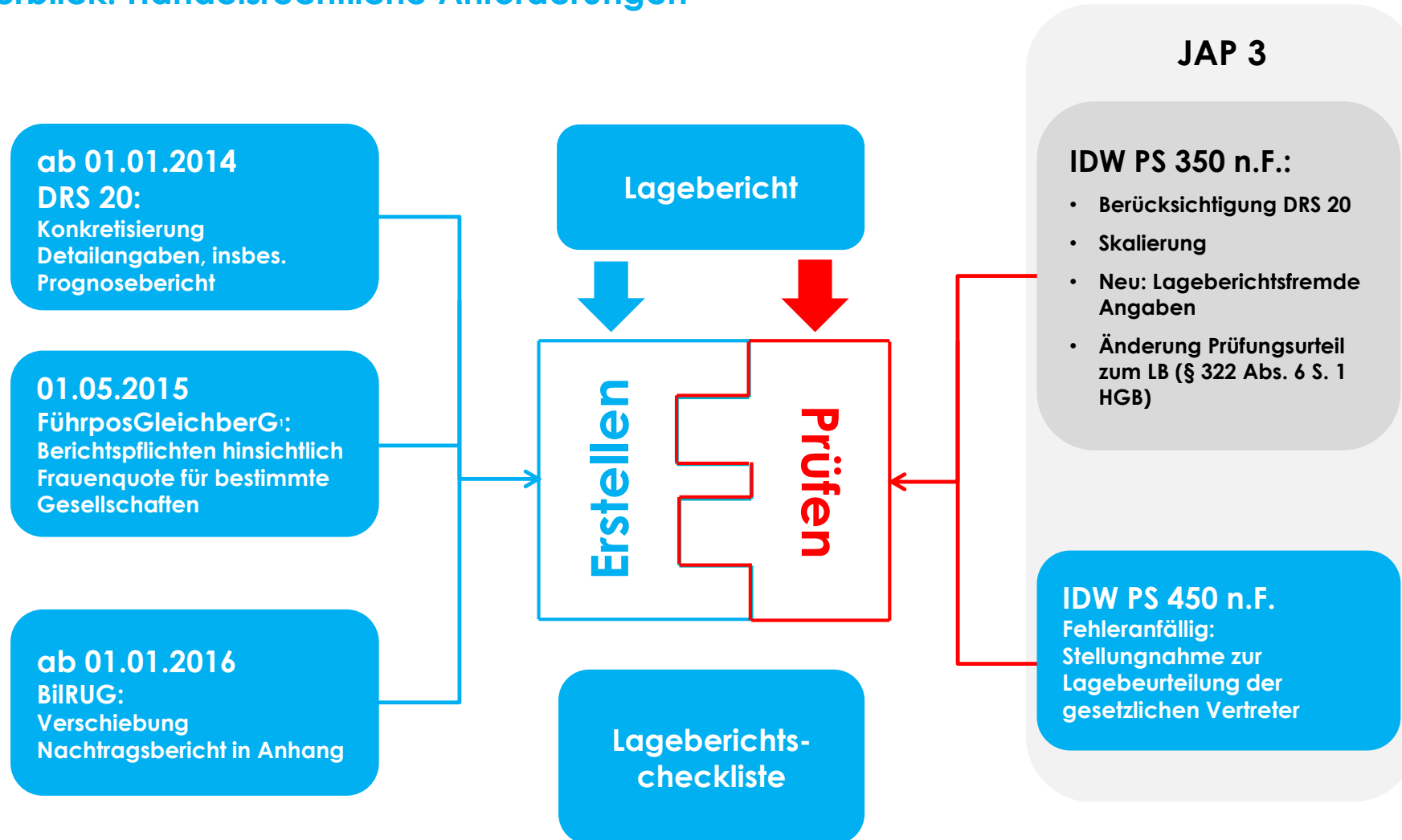
#### d. Konzernmuttergesellschaft

**Konzernanhang umfasst auch Konzernanhang und -lagebericht** (§ 290 Abs. 1, § 11 PubliG)

### 9.1.2 Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichtes/Erleichterungen

- **Kleine KapG** und **KleinstKapG** brauchen **keinen Lagebericht** erstellen
- **Erleichterungen für KapG**, die als TU in den KA eines MU mit Sitz in EU/EWR-Staat einbezogen werden  
**(§ 264 Abs. 3 HGB) unter bestimmten Voraussetzungen**
- **Erleichterunge3,94**
- **n für PersG i. S. d. § 264a HGB** analog zu § 264 Abs. 3 HGB **unter bestimmten Voraussetzungen**  
**(§ 264 b HGB)**
- Erweiterte Angabepflichten für **kapitalmarktorientierte Unternehmen**

9.1.3 Überblick: Handelsrechtliche Anforderungen



9.1.3 Überblick: Handelsrechtliche Anforderungen; Forts.

Handelsrechtliche Vorschriften, letztmals geändert durch CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (BGBl. Jg. 2017, Teil 1 Nr. 20, S. 802 ff.)

NON-PIE	HGB §	Titel	Anmerkungen
	289	Inhalt des Lagebericht	Angaben, die <b>alle Unternehmen</b> , die zur Aufstellung verpflichtet sind, zu machen haben
	289a	Ergänzende Vorgaben für bestimmte AG, KGaA	Zusatzangaben, die von <b>börsennotierter AG, KGaA</b> zu machen sind; es gibt Ausnahmen dabei
Zusatz für PIE	289b	Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung; Befreiungen	Festlegung, welche Unternehmen die nichtfinanzielle Erklärung nach CSR-RL erstellen müssen
	289c	Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung	Umsetzung der Anforderungen an den Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung
	289d	Nutzung von Rahmenwerken	Wird ein solches für die Berichterstattung verwendet, ist es zu nennen
	289e	Weglassen nachteiliger Angaben	Verzicht auf Angaben in Ausnahmefällen
	289f	Erklärung zur Unternehmensführung	Beinhaltet früheren § 289a HGB, der inhaltlich durch die CSR-Richtlinie ergänzt wurde

### 9.1.4 Angabepflichten für **alle** Unternehmen: § 289 HGB

#### § 289 Abs. 1, 3 HGB:

- **Darstellung von **Geschäftsverlauf** einschl. des **Geschäftsergebnisses** und der **Lage** (inkl. Analyse von **Geschäftsverlauf und Lage**)**
  - Vermittlung ein den tats. Verhältnissen entsprechenden Bildes
  - In die Analyse der Geschäftstätigkeit sind die bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen; unter Bezugnahme auf die im JA ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern
  - Große Unternehmen: auch nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, soweit für das Verständnis von Geschäftsverlauf oder Lage von Bedeutung
- **Erläuterung und Beurteilung der voraussichtlichen Entwicklung mit ihren Chancen und Risiken**
  - Angabe der zugrunde liegenden Angaben

### 9.1.4 Angabepflichten für **alle** Unternehmen: § 289 HGB; Forts.

#### § 289 Abs. 2 HGB: Einzelangaben nach S. 1:

##### Nr. 1:

- a) Angaben zu Risikomanagementmethoden und –zielen einschl. der Methoden zur Absicherung aller wichtigen Transaktionen
- b) Preisänderungs-, Ausfall- Liquiditätsrisiken, Risiken aus Zahlungstromschwankungen

##### Nr. 2:

Angaben zum Bereich Forschung und Entwicklung

##### Nr. 3:

Angaben zu bestehenden Zweigniederlassungen der Gesellschaft

#### S. 2:

Verweis auf Anhang, wenn dieser Angaben nach § 160 Abs. 1 Nr. 2 AktG enthält (eigene Aktien)

#### § 289 Abs. 4 HGB: Zusatzangabe von KapG i.S.d. § 264d HGB (PIE):

Wesentliche Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess

## 9.1.5 Exkurs: Finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren nach DRS 20

### Finanzielle Leistungsindikatoren

DRS 20.101 - 20.105

- Die bedeutsamsten unter Bezugnahme auf im Abschluss ausgewiesene Beträge und Angaben
- Angaben, die auch zur internen Steuerung herangezogen werden
- Darstellung der Berechnung, sofern nicht im Abschluss erfolgt
- Überleitungsrechnung auf Zahlen im Abschluss, sofern sinnvoll möglich
- Beispiele:
  - ✓ Eigenkapital-, Gesamtkapital-, Umsatzrendite
  - ✓ Cash Flow
  - ✓ Working Capital
  - ✓ Investitionen in SAV, Immat. VG
  - ✓ EBIT, EBITA

### Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

DRS 20.106 – 20.110

- Angaben, die auch zur internen Steuerung herangezogen werden
- Beispiele:
  - ✓ Kunden (Kundenzufriedenheit)
  - ✓ Umweltbelange (Emissionswerte)
  - ✓ Arbeitnehmer (Fluktuation)
  - ✓ F & E
  - ✓ gesellschaftl. Reputation
- Quantitative Angaben, wenn diese zur internen Steuerung verwendet werden
- Keine Prognose im LB nach § 289 HGB bei kleinen und mittelgr. KapG / PersHG nach § 264a HGB

Werden die Indikatoren intern unter Aspekt der Nachhaltigkeit verwendet, ist dieser Zusammenhang darzustellen; ggf. Angabe des verwendeten, allg. anerkannten Konzeptes (DRS 20.111).

## 9.2 Anforderungen an den Lagebericht von bestimmten „größeren“ Gesellschaften

- 9.2.1 Ergänzende Vorgaben für bestimmte AktG, KgaA (§ 289a HGB)
- 9.2.2 Umsetzung CSR-Richtlinien in §§ 289a – 289f HGB
- 9.2.3 Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung (§ 289b HGB)
- 9.2.4 Inhalt zur nichtfinanziellen Erklärung (§ 289b – HGB) – NEU
- 9.2.5 Weglassen nachteiliger Angaben (§ 289e HGB)
- 9.2.6 Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289f HGB) – NEU
- 9.2.7 Verpflichtung zur Erstellung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung geplant (CSRD-UG)

## 9.2 Anforderungen an den Lagebericht von bestimmten „größeren“ Gesellschaften

### 9.2.1 Ergänzende Vorgaben für bestimmte AktG, KGaA (§ 289a HGB)

§ 289a Abs. 1 S. 1 HGB: Verpflichtete Unternehmen

- **AG, KGaA, die organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 7 WpÜG durch von ihnen ausgegebenen stimmberechtigte Aktien in Anspruch nehmen**

→ Regulierter Markt an Börse im Inland, in EU-Mitgliedstaat oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europ. Wirtschaftsraum

#### **Angaben (§ 289a Abs. 1 Nr. 1 bis 9 HGB):**

1. Zur Zusammensetzung des gezeichneten Kapitals
2. Zu Beschränkungen von Stimmrechten oder die Übertragung von Aktien betreffend
3. Direkte / indirekte Beteiligungen am Kapital, die 10 % der Stimmrechte überschreiten
4. Inhaber von Aktien mit Sonderrechten, die Kontrollbefugnisse verleihen; Beschreibung der Rechte
5. Art der Stimmrechtskontrolle bei am Kapital beteiligten Arbeitnehmern, die ihre Kontrollrechte nicht selbst ausüben

### 9.2.1 Ergänzende Vorgaben für bestimmte AktG, KGaA (§ 289a HGB); Forts.

6. Vorschriften (Gesetz / Satzung) über Ernennung / Abberufung der Vorstandsmitglieder; entspr. Satzungsänderungen
7. Befugnisse des Vorstands zur Ausgabe von Aktien und Rückkauf
8. Wesentliche Vereinbarungen der Gesellschaft, die unter Bedingung des Kontrollwechsels infolge eines Übernahmeangebotes stehen und deren Wirkungen
9. Entschädigungsvereinbarungen mit Vorstand und Arbeitnehmern für Übernahmeangebote
  - Sind die Angaben Nr. 1, 3, 9 bereits im Anhang zu machen, nur Verweis darauf
  - Angaben nach Nr. 8 können unterbleiben, wenn sie geeignet sind, der Gesellschaft erheblichen Nachteil zuzufügen

#### Angabe von börsennotierten AGs gem. Abs. 2:

- Grundzüge des Vergütungssystems für die in § 285 Nr. 9 HGB genannten Gesamtbezüge

### 9.2.2 Umsetzung CSR-Richtlinien in §§ 289a – 289f HGB im Jahr 2016

- Handelsrechtliche Vorschriften, letztmals geändert durch CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (BGBl. Jg. 2017, Teil 1 Nr. 20, S. 802 ff.)
- Anwendungszeitpunkt der Vorschriften i. d. F. d. CSR-RL-Umsetzungsgesetzes für PIE

### 9.2.3 Pflicht zur nichtfinanziellen Erklärung (§ 289b HGB)

#### Abs. 1: Unternehmen, die zur nichtfinanziellen Erklärung verpflichtet sind

- **Große** Kapitalgesellschaften gem. § 267 Abs. 3 Satz 1 HGB **und**
- Kapitalmarktorientierung i. S. d. **§ 264d HGB und**
- im Jahresdurchschnitt **mehr als 500** Arbeitnehmer.

#### Abs. 2: Befreiungsvorschriften

- Falls die Einbeziehung in einem Konzernabschluss eines MU, der nach EU-Recht aufgestellt wurde, erfolgt, wobei der Konzernlagebericht hierbei eine nichtfinanzielle Konzernklärung enthält

## 9.2.4 Inhalt zur nichtfinanziellen Erklärung (§ 289c HGB) – NEU

### a. Inhalt der Erklärung (§ 289c HGB)

Belange	Beispiele
Umweltbelange	Treibhausgasemissionen, Wasserverbrauch, Luftverschmutzung, (nicht) erneuerbare Energien
Arbeitnehmer-belange	Geschlechtergleichstellung, Arbeitsbedingungen, Umsetzung von Übereinkommen der internat. Arbeitsorganisation, Achtung der Recht der AN(in)
Sozialbelange	Dialog auf kommunaler und regionaler Ebene, Sicherstellung des Schutzes und der Entwicklung lokaler Gemeinschaften
Achtung der Menschenrechte	Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen
Bekämpfung Korruption / Bestechung	Bestehende Instrumente zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung

### 9.2.4 Inhalt zur nichtfinanziellen Erklärung (§ 289c HGB) – NEU; Forts.

#### b. Anforderungen an den Inhalt (§ 289c Abs. 3 HGB)

- Es sind die Angaben zu machen, die für Verständnis des Geschäftsverlaufs und -ergebnisses, der Lage sowie die Auswirkungen ihrer Tätigkeit für die in Abs. 2 genannten Aspekte erforderlich sind.
- Die folgenden Punkte sind zu nennen:
  1. **Beschreibung** der verfolgten **Konzepte** (einschl. angewandter Due-Dilligence-Prozesse)
  2. **Ergebnisse** dieser **Konzepte**
  3. Wesentliche mit der **Geschäftstätigkeit** verbundene **Risiken**, die sehr wahrscheinlich schwerwiegende **negat. Auswirkungen** auf die in Abs. 2 genannten Aspekte haben (werden); Handhabung dieser Risiken
  4. Wesentliche mit Geschäftsbeziehungen/Produkten/Dienstleistungen verbundene Risiken, die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die in Abs. 2 genannten Aspekte haben (werden), soweit Angabe von Bedeutung ist und Berichterstattung verhältnismäßig ist; Handhabung dieser Risiken
  5. Bedeutsame **nichtfinanzielle Leistungsindikatoren**
  6. Soweit erforderlich: Hinweise auf im JA ausgewiesene Beträge und zusätzliche Erläuterungen

### 9.2.4 Inhalt zur nichtfinanziellen Erklärung (§ 289c HGB) – NEU; Forts.

#### c. Fall: Im Bezug auf die anzugebenden Aspekte kein Konzept verfolgt wird (Abs. 4)

→ Hat ein Unternehmen kein Konzept zum Umgang mit einem unter Abs. 2 genannten Aspekt, entfällt die Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung zu diesem Aspekt

→ Stattdessen ist zu erläutern, warum das Unternehmen ein Konzept als nicht erforderlich erachtet.

(vgl. RegE zum CSR-Richtlinien-Umsetzungsgesetz, S. 59)

#### d. Verwendung eines Rahmenwerkes zur Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung (§ 289d HGB)

- Wurde ein Rahmenwerk genutzt, ist dieses zu benennen.
- Wurde kein Rahmenwerk benutzt, ist anzugeben, warum.

### 9.2.5 Weglassen nachteiliger Angaben (§ 289e HGB)

- Keine Angaben zur künftigen Entwicklung oder Belangen, über die Verhandlungen geführt werden, wenn
  - Angaben nach vernünftiger kfm. Beurteilung der Mitglieder des vertretungsberechtigten Organs geeignet sind, der Gesellschaft einen erheblichen Nachteil zuzufügen und
  - das Weglassen ein den tats. Verh. entsprechendes und ausgewogenes Verständnis des Geschäftsverlaufs und -ergebnisses, der Lage und der Auswirkungen ihrer Tätigkeit nicht verhindert.

Bei Wegfall ggf. Aufnahme in nichtfinanzielle Erklärung des Folgejahres (Abs. 2)

### 9.2.6 Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289f HGB) – NEU

Es wird nur geprüft, ob die Erklärung vorgelegt wurde

→ Keine Prüfung der inhaltlichen Richtigkeit der Erklärung!

### 9.2.6 Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289f HGB) – NEU; Forts.

#### a. Erklärung zur Unternehmensführung nach Abs. 2

- börsennotierte AG
- AG, die ausschl. andere Wertpap. als Aktien zum Handel an einem organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 WpHG ausgegeben hat und deren Aktien auf eigene Veranlassung über ein multilaterales Handelssystem im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 WpHG gehandelt werden
- börsennotierte KGaA (Abs. 3)

#### b. Angaben zur Geschlechterquote nach Abs. 4

- alle Gesellschaften, die nicht unter Abs. 1 S. 1 fallen und verpflichtet<sup>1</sup> sind, Zielgrößen und –fristen für einen Frauenanteil festzulegen:
- nicht-börsennotierte AG und KGaA
- GmbH, die der Mitbestimmung unterliegen (§§ 36, 52 Abs. 2 GmbHG)
- Mitbestimmter VVaG (§ 34 Abs. 1 S. 1 VAG)
- Mitbestimmte eG (§ 336 Abs. 2 i. V. m. § 9 GenG)

<sup>1</sup> Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern in Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst

### 9.2.6 Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289f HGB) – NEU; Forts.

#### c. Erklärung zu Unternehmensfortführung von börsennotierter AG /KGaA

1. Erklärung zum Corporate Governance Codex (§ 161 AktG)
2. Angaben zu Unternehmensführungspraktiken
3. Beschreibung Arbeitsweise Vorstand / Aufsichtsrat, Zusammensetzung und Arbeitsweise von Ausschüssen
4. Angaben zur Frauenquote bei börsennotierter AG (§§ 76 Abs. 4, 111 Abs. 5 AktG)
5. Angaben zur Einhaltung der Frauenquote bei AR-Besetzung im Bezugszeitraum; Erklärung bei Nichteinhaltung
6. Bei großer AG: Angaben zum Diversitätskonzept zur Zusammensetzung des vertretungsberechtigten Organs und AR (Alter, Geschlecht, Bildungs- Berufshintergrund)

Veröffentlichung in eigenem Abschnitt des LB oder auf Internetseite des Unternehmens (dann entspr. Verweis im LB)

### 9.2.6 Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289f HGB); Forts.

#### d. Erklärung zu Unternehmensführung von anderen Unternehmen (Abs. 4)

Festlegungen und Angaben nach Abs. 2 Nr. 4 in gesondertem Abschnitt des LB; ggf. Verweis auf Veröffentlichung an anderer Stelle

- Welche Zielgrößen für die Frauenquote wurden festgelegt?
- Wurden die Zielgrößen im Bezugszeitraum erreicht?
- Wenn nein: Weshalb diese Angaben unterblieben sind?

### 9.2.7 Verpflichtung zur Erstellung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung geplant (CSRD-UG)

- Umsetzung der CSRD-Richtlinie in nationales Recht geplant
- personeller Anwenderkreis: sehr große Unternehmen (voraussichtlich > 1.000 MA und > 450 Mio. Umsatz)
- Umfang der Berichterstattung auf EU-Ebene gegenwärtig noch in Diskussion
- Neue Regelungen sollen ab 1.1.2027 in Kraft treten.

Mehr dazu: Veranstaltungsreihe **Sustainability** (vgl. [www.audfit.de](http://www.audfit.de))

## 9.3 Weiterführende Angabepflichten nach DRS 20

- 9.3.1 Verbindlichkeit des DRS 20 für den Konzernlagebericht nach § 315 HGB
- 9.3.2 Verbindlichkeit des DRS 20 für den Lagebericht nach § 289 HGB
- 9.3.3 Anforderungen an den (Konzern-)Lagebericht gemäß DRS 20 (Regelungsinhalt DRS 20)
- 9.3.4 Kritische Aspekte im Rahmen der Lageberichterstellung
- 9.3.5 Inhaltliche Konsistenz der Teile des Lageberichts

### 9.3 Weiterführende Angabepflichten nach DRS 20

#### 9.3.1 Verbindlichkeit des DRS 20 für den Konzernlagebericht nach § 315 HGB

- DRS 20 konkretisiert die primär gesetzlichen Anforderungen an den Konzernlagebericht

#### 9.3.2 Verbindlichkeit des DRS 20 für den Lagebericht nach § 289 HGB

- Es besteht die Empfehlung des DRSC, den DRS 20 auch auf den Lagebericht nach § 289 HGB anzuwenden (DRS 20.2)
- ABER: DRSC ist bei „strenger Betrachtung“ nur ermächtigt, GoB für KA, nicht für JA zu entwickeln

Frage: Sind bei der Aufstellung eines Lageberichtes die Grundsätze des DRS 20 zu beachten?

- Ja, angesichts der gleichlautenden Anforderungen in § 289 ff. HGB und § 315ff. HGB für Konzernlagebericht und Lagebericht stellt DRS 20 zweckdienliche Hinweise für eine ordnungsmäßige Lageberichtserstattung i. S. v. § 289 HGB dar.
- Aber, diejenigen Regeln des DRS 20, die über die gesetzlich geforderten Angaben im Lagebericht hinausgehen, sind daher im Lagebericht nicht grundsätzlich zu beachten.

(vgl. IDW PS 350 n.F., Tz. 2, A98)

### 9.3.3 Anforderungen an den (Konzern-)Lagebericht gemäß DRS 20 (Regelungsinhalt DRS 20)

#### a. Allgemeine Grundsätze

- Vollständigkeit
- Verlässlichkeit und Ausgewogenheit
- Klarheit und Übersichtlichkeit
- Vermittlung der Sicht der Konzern- bzw. Unternehmensleitung
- Wesentlichkeit
- Informationsabstufung

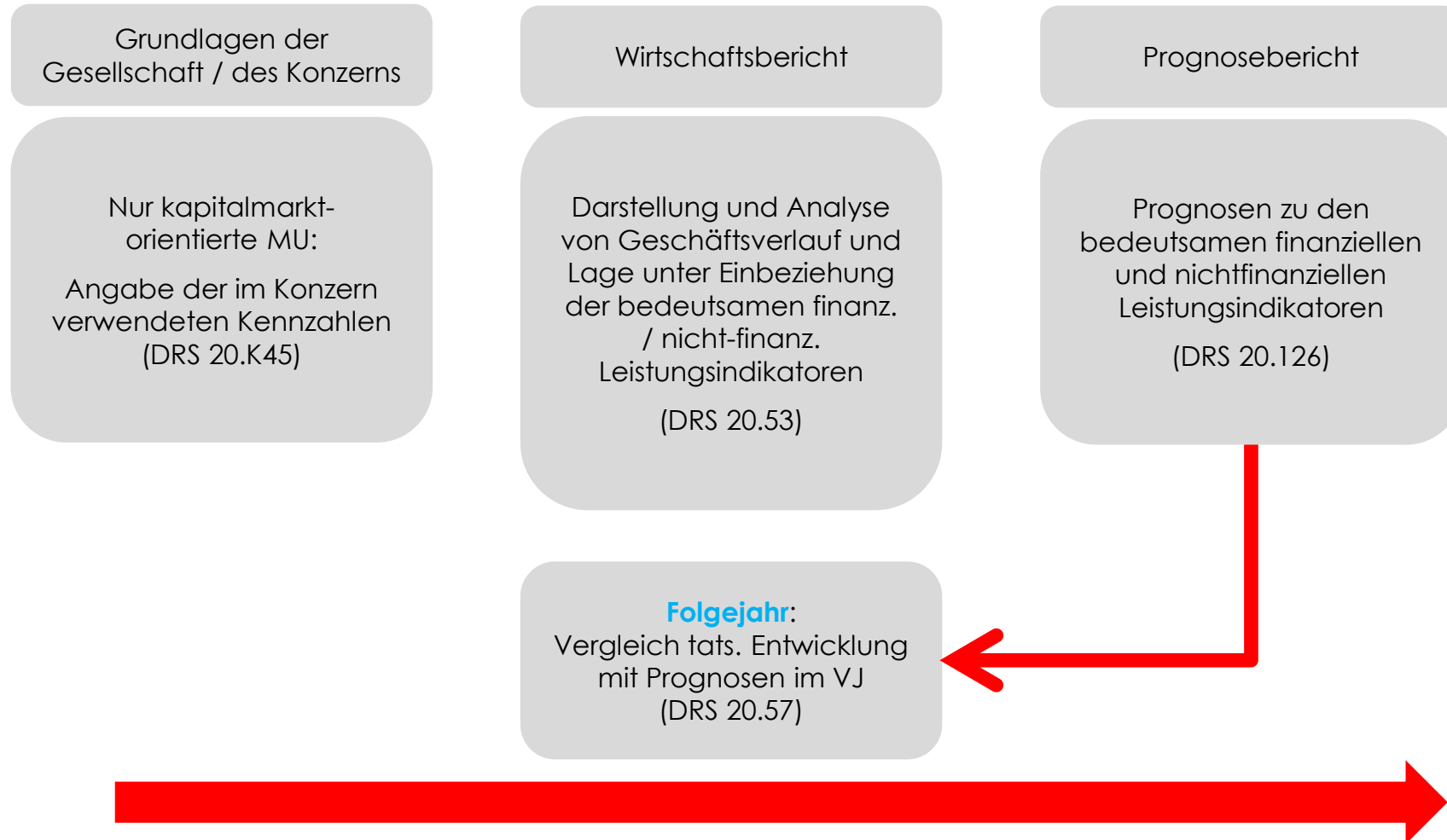
### 9.3.3 Anforderungen an den (Konzern-) Lagebericht gemäß DRS 20 (Regelungsinhalt DRS 20); Forts. b. Regelungen zu einzelnen Berichtsteilen (Gliederungsempfehlung des DRSC)

- Grundlagen des Konzerns / Unternehmens
- Wirtschaftsbericht
- Prognose-, Chancen- und Risikobericht
- IKS und Risikomanagementsystem bezogen auf Rechnungslegung
- Übernahmerelevante Angaben
- Erklärung zur Unternehmensfortführung
- Versicherung der gesetzlichen Vertreter
- **[Bisher nicht abgedeckt: nichtfinanzielle Erklärung und Angaben zur Frauenquote]**

### 9.3.4 Kritische Aspekte im Rahmen der Lageberichterstellung

- Lagebericht muss mit Jahresabschluss in Einklang stehen
- Ausgewogene Berichterstattung über Chancen und Risiken
- Berichterstattung über Risiken hinsichtlich des Fortbestehens des Unternehmens / Konzern
- Finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren
  - Im Wirtschaftsbericht und im Chancen- und Risikobericht sind die identischen Leistungsindikatoren einzubeziehen
  - Konsistenz zwischen den Jahren!

## 9.3.5 Inhaltliche Konsistenz der Teile des Lageberichts



### Anlagen zum Themenbereich

#### Praxishilfen zu diesem Themenbereich

- **Praxishilfe 9:** „Praxishilfe zur Aufstellung und Beurteilung der Vollständigkeit der Angaben im Lagebericht (für alle nach dem 31.12.2023 beginnende Geschäftsjahre)“

**Soweit meine Ausführungen,  
praktischen Erfahrungen und fachlichen  
Hinweise zu diesem Thema.**

**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

# Themenbereich 10: Offenlegung bzw. Hinterlegung des Jahresabschlusses und Lageberichts sowie weiterer Unterlagen

## **Gliederung**

- 10.1 Unternehmen mit Offenlegungspflichten**
- 10.2 Aufstellungserleichterungen**
- 10.3 Offenlegungserleichterungen (Unternehmensregister)**
- 10.4 Bericht des Aufsichtsrates**
- 10.5 Beschluss bzw. Vorschlag über die Ergebnisverwendung**
- 10.6 Offenlegung eines Konzernabschlusses**
- 10.7 Offenlegungsverpflichtung bei Unternehmen nach dem PubLG**
- 10.8 Form, Inhalt und Zeitpunkt der Offenlegung**

## 10.1 Unternehmen mit Offenlegungspflichten

- 10.1.1 Welche Verpflichtungen zur Offenlegung kennt die deutsche Gesetzgebung?
- 10.1.2 Umfang der Offenlegungspflichten

## 10.1 Unternehmen mit Offenlegungspflichten

### 10.1.1 Welche Verpflichtungen zur Offenlegung kennt die deutsche Gesetzgebung?

#### a. § 325 Abs. 1 HGB

Die gesetzlichen Vertreter von **Kapitalgesellschaften**.

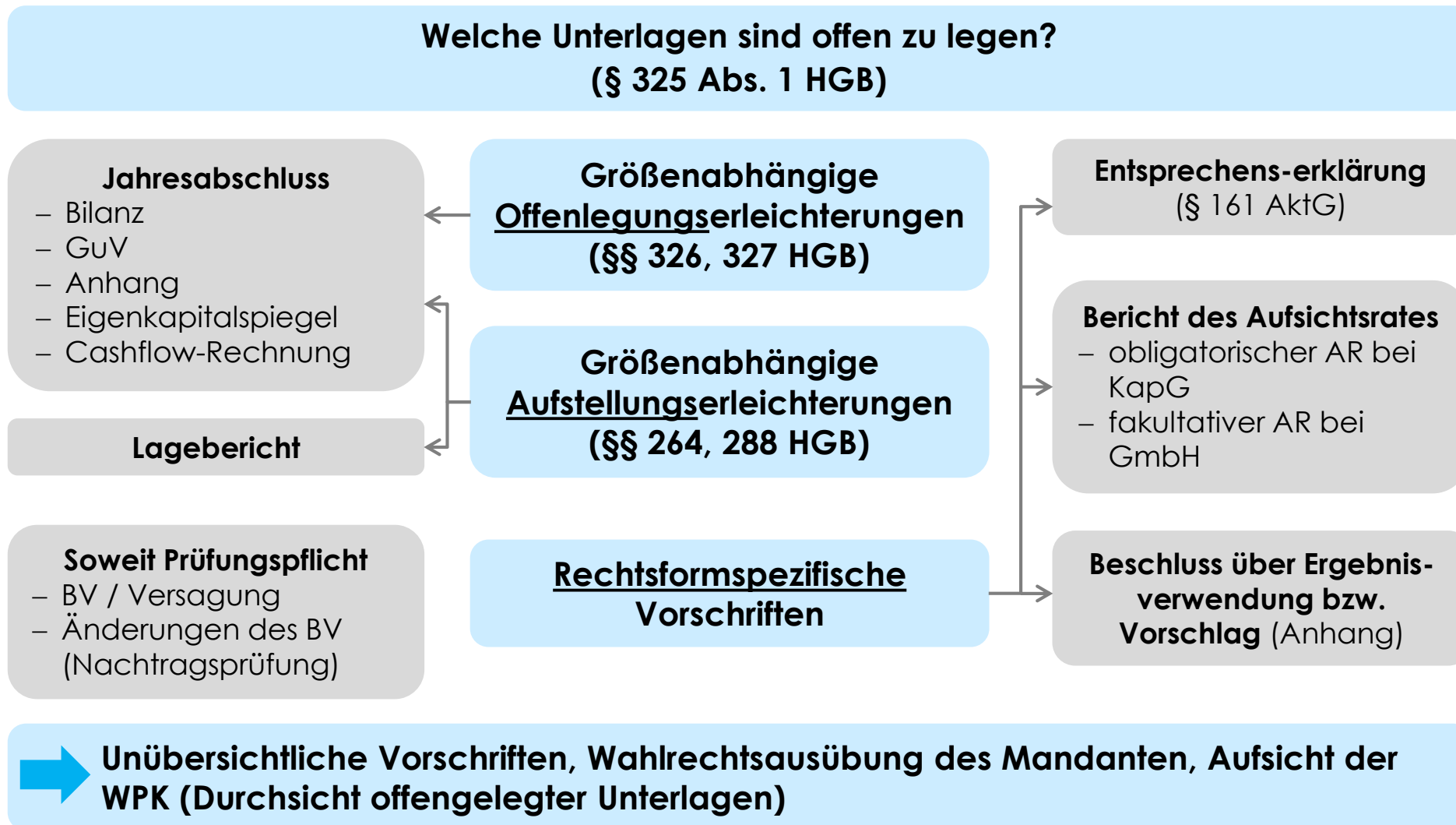
#### b. § 264a Abs. 1 i. V. m. § 325 Abs. 1 HGB

**PersHG**, bei denen nicht unmittelbar oder mittelbar eine natürliche Person die Vollhaftung übernimmt.

#### c. § 9 Abs. 1 PublG i. V. m. § 325 Abs. 1 HGB

Gesellschaften, die nach dem **PublG** zu Aufstellung eines Jahresabschlusses ggf. Lageberichts verpflichtet sind.

### 10.1.2 Umfang der Offenlegungspflichten



## 10.2 Aufstellungserleichterungen

- 10.2.1 Aufstellungserleichterungen für kleine Gesellschaften
- 10.2.2 Aufstellungserleichterungen für KleinstGesellschaften
- 10.2.3 Aufstellungserleichterungen für mittelgroße Gesellschaften

## 10.2 Aufstellungserleichterungen

### 10.2.1 Aufstellungserleichterungen für kleine Gesellschaften

Die Aufstellungserleichterungen stellen Wahlrechte dar, die unabhängig von der Ausübung bei der Aufstellung für die Offenlegung ausgenutzt werden dürfen:

#### a. Schema einer verkürzten Bilanz (§§ 266 Abs. 1 S. 3, Abs. 2,3 HGB)

Enthält nur die mit Buchstaben und römischen Zahlen versehenen Posten:

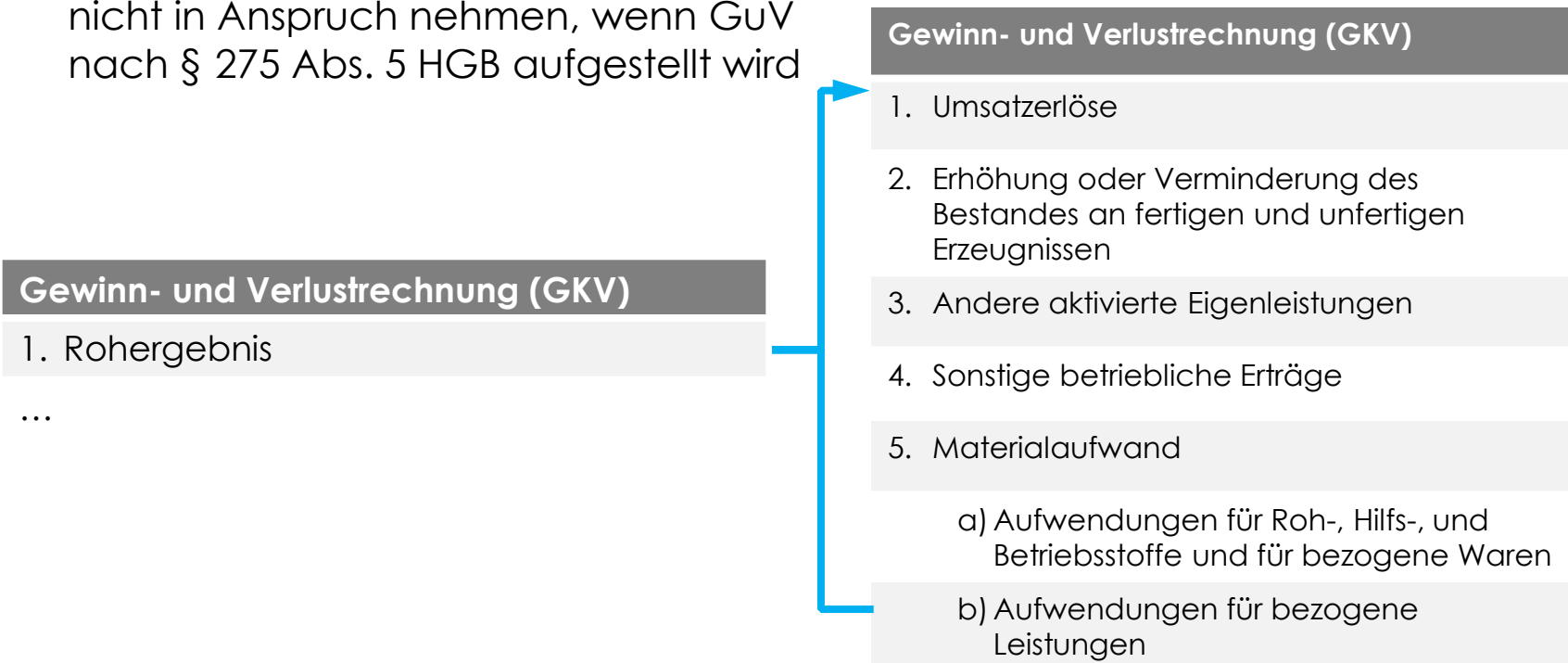
Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
I. Immaterielle Vermögensgegenst.	I. Gezeichnetes Kapital
II. Sachanlagen	II. Kapitalrücklagen
III. Finanzanlagen	III. Gewinnrücklagen
B. Umlaufvermögen	IV. Gewinn-/ Verlustvortrag
I. Vorräte	V. Jahresüberschuss /-fehlbetrag
II. Forderungen und sonstige VG	B. Rückstellungen
III. Wertpapiere	C. Verbindlichkeiten
IV. Kassenbestand, ..., Guthaben Kl,...	D. Rechnungsabgrenzungsposten
C. Rechnungsabgrenzungsposten	E. Passive latente Steuern
D. Aktive latente Steuern <sup>1</sup>	

<sup>1</sup> Vgl. § 274a Nr. 4 HGB: WR zur Bilanzierung von Latenten Steuern für kleine Gesellschaften

### 10.2.1 Aufstellungserleichterungen für kleine Gesellschaften, Forts.

Die Aufstellungserleichterungen stellen Wahlrechte dar, die unabhängig von der Ausübung bei der Aufstellung für die Offenlegung ausgenutzt werden dürfen:

- **Für GuV: Ausweis des Rohergebnisses (§ 276 Abs. 1 HGB):**
- **KleinstKapG** können diese Erleichterung nicht in Anspruch nehmen, wenn GuV nach § 275 Abs. 5 HGB aufgestellt wird



### 10.2.1 Aufstellungserleichterungen für kleine Gesellschaften, Forts.

#### b. Anhangangaben, die in freiwillig veröffentlichtem Anhang unterbleiben können

**b.1 § 274a Nr. 1 HGB:** Angabe zu rechtlich noch nicht entstandenen Forderungen

**b.2 § 274a Nr. 2a HGB:** Erläuterungen von rechtlich noch nicht entstandenen Verbindlichkeiten

**b.3 § 274a Nr. 4 HGB:** Gesonderter Ausweis eines abgegrenzten Disagios in Bilanz oder Anhang

**b.4 § 288 Abs. 1 HGB:** Folgende Angaben im Anhang können unterbleiben:

- § 264c Abs. 2 S. 9 HGB
- § 265 Abs. 4 S. 2 HGB
- § 284 Abs. 2 Nr. 3, Abs. 3 HGB
- § 285 Nr. 2,3,4,8,9 Buchst. a), b), 10 bis 12, 14, 15, 15a,17 bis 19, 21, 22, 24, 26 bis 30, 32 bis 34 HGB

#### b.5 Folgewirkungen für den Anhang

Wird die GuV nicht offen gelegt, braucht der Anhang die GuV-bezogenen Angaben nicht enthalten.

## 10.2.2 Aufstellungserleichterungen für KleinstGesellschaften

Verkürztes **Bilanz**schema nach § 266 Abs. 1 S. 4 HGB

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen
C. Rechnungsabgrenzungsposten	C. Verbindlichkeiten
D. Aktive latente Steuern <sup>1</sup>	D. Rechnungsabgrenzungsposten
	E. Passive latente Steuern

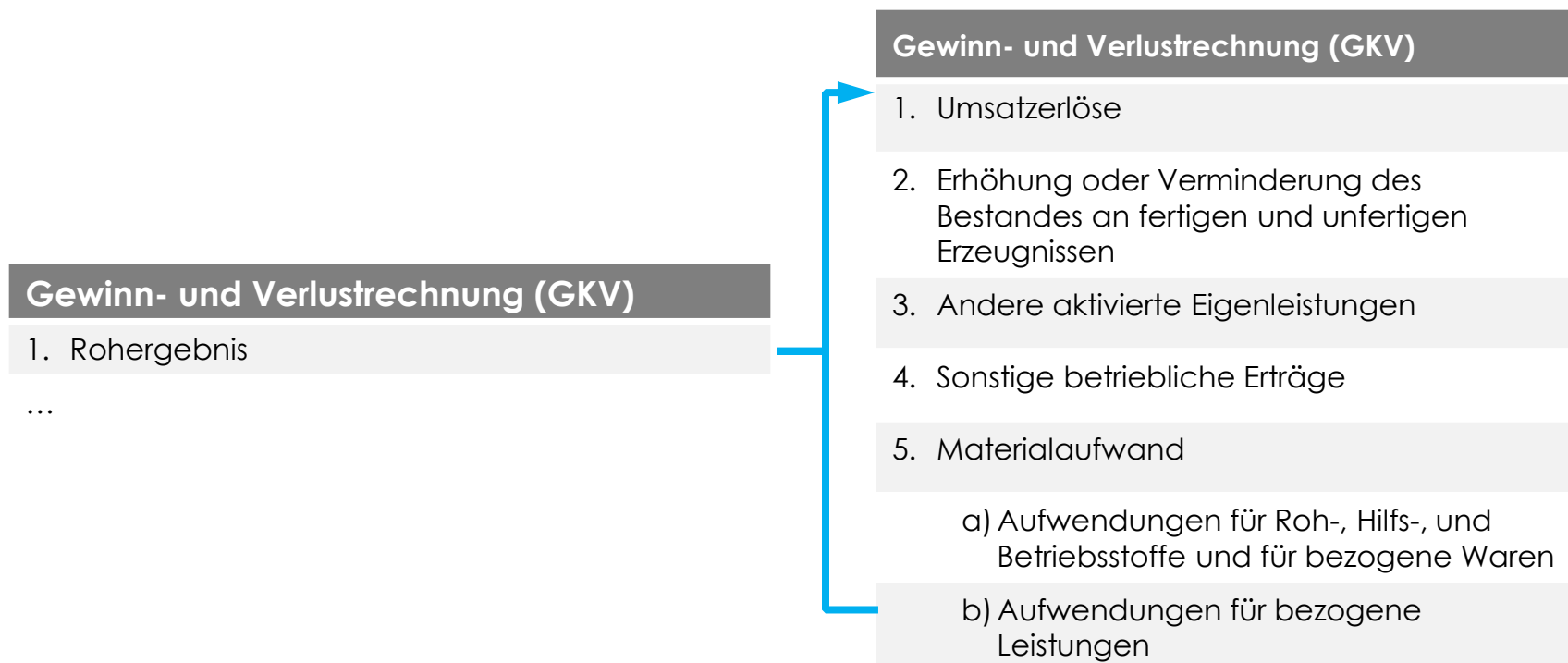
<sup>1</sup> Vgl. § 274a Nr. 4 HGB: WR zur Bilanzierung von Latenten Steuern für kleine Gesellschaften

- Verkürzte **GuV** nach § 275 Abs. 5 HGB: Beachte: gleichzeitiger Ausweis nur des Rohergebnisses nicht zulässig!
- Verzicht auf Aufstellung des **Anhangs**, wenn bestimmte Angaben unter der Bilanz erfolgen (§ 264 Abs. 1 S. 5 HGB)

Gewinn- und Verlustrechnung
Umsatzerlöse
Sonstige Erträge
Materialaufwand
Personalaufwand
Abschreibungen
Sonstige Aufwendungen
Steuern
Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag

## 10.2.3 Aufstellungserleichterungen für mittelgroße Gesellschaften

### a. Schema für den GuV Ausweis des Rohergebnisses (§ 276 HGB)



### 10.2.3 Aufstellungserleichterungen für mittelgroße Gesellschaften; Forts.

#### b. Befreiung von Angabepflichten im Anhang (§§ 286 Abs. 2-4, 288 Abs. 2 HGB)

##### Befreiung über § 288 Abs. 2 HGB:

- **§ 285 Nr. 4 HGB:** Aufgliederung der UE nach Tätigkeitsbereichen / geographischen Märkten
- **§ 285 Nr. 17 HGB:** Angaben zum Gesamthonorar des Abschlussprüfers
- **§ 285 Nr. 21 HGB:** Angaben zu Geschäften mit nahestehenden UN / Personen
- **§ 285 Nr. 29 HGB:** Angaben zu latenten Steuern
- **§ 285 Nr. 32 HGB:** Erläuterungen zu periodenfremden Erträgen und Aufwendungen

##### Befreiung über § 286 Abs. 2-4 HGB (dort genannte weitere Voraussetzungen müssen erfüllt sein!):

- **§ 285 Nr. 9a, S. 1-4, 9b HGB:** Angaben zu Gesamtbezügen Organmitglieder, Pensionsrückstellungen für ehem. Organmitglieder und deren Hinterbliebene
- **§ 285 Nr. 11 HGB:** Angaben zum Anteilsbesitz
- **§ 285 Nr. 11b HGB:** Angaben zum Beteiligungsbesitz

## 10.3 Offenlegungserleichterungen (Unternehmensregister)

- 10.3.1 Erleichterungen für kleine KapG und KleinstKapG (§ 326 HGB)
- 10.3.2 Erleichterungen für mittelgroße KapG/PersHG (§ 327 HGB)

## 10.3 Offenlegungserleichterungen (Unternehmensregister)

### 10.3.1 Erleichterungen für kleine KapG und KleinstKapG (§ 326 HGB)

#### a. Kleine KapG und kleine PersHG (Abs. 1)

- JA kann ohne die GuV offengelegt werden
- Anhang braucht die Angaben zu GuV nicht zu enthalten

#### b. Kleinstkapitalgesellschaft (Abs. 2)

Anstelle einer Offenlegung der Bilanz kann diese auch beim Betreiber des BanZ zur dauerhaften **Hinterlegung** eingereicht werden.

- Mit der Bilanz offen zu legen sind auch die nach § 264 Abs. 1 S. 5, Abs. 2 S.2 i. V. m. S. 4 HGB von KleinstGes. geforderten **Bilanzvermerke**, soweit kein Anhang aufgestellt wird:
  - § 268 Abs. 7 HGB: Angaben zu Haftungsverhältnissen
  - § 285 Nr. 9 Buchst. c) HGB: Angaben zu an die GF / Aufsichtsorgane gezahlten Vorschüsse / Kredite
  - § 160 Abs. 3 S. 2 AktG: Angaben zu eigenen Anteilen
  - § 264 Abs. 2 S. 4 i. V. m. S. 2 HGB: Zusätzliche Angaben, wenn durch das Weglassen des Anhangs der JA nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt

## 10.3.2 Erleichterungen für mittelgroße KapG/PersHG (§ 327 HGB)

– Verkürzte **Bilanz** nach § 266 Abs. 2 und 3 i.V.m. § 327 S. 1 Nr. 1 HGB:

Aktiva		Passiva
A. AV		A. Eigenkapital
I.	Immat. VG.	I. Gez. Kapital
II.	SA	II. Kapitalrücklagen
III.	FA	III. Gewinnrücklagen
B. UV		IV. G./V.-Vortrag
I.	Vorräte	V. JÜ / JFB
II.	Ford. / sonst. VG	B. Rückstellungen
III.	Wertpap.	C. Verbindlichkeiten
IV.	Fl. Mittel	D. RAP
C. RAP		E. Pass. Lat. Steuern
D. Akt. lat. Steuern		



A I 1	Selbst geschaffene gewerbl. Schutzrechte u.ä. Rechte / Werte
A I 2	Geschäfts- und Firmenwert
A II 1	Grundst, grundstücksgleiche Rechte, Bauten (auf fr. GuB)
A II 2	Techn. Anlagen, Maschinen
A II 3	Andere Anlagen, BGA
A II 4	Geleistete Anzahlungen, AiB
A III 1	Anteile an verb. UN
A III 2	Ausleihungen an verb. UN
A III 3	Beteiligungen
A III 4	Ausleihungen an UN mit Bet.verh.
B II 2	Forderungen an verb. UN
B II 3	Forderungen gegen UN mit Bet.verh.
B III 1	Anteile an verb. UN
C 1	Anleihen
C 2	Verbindlichkeiten KI
C 6	Verbindlichkeiten verbundene UN
C 7	Verbindlichkeiten ggü. UN mit Bet.-verh.

- Zusätzliche Angaben können auch im Anhang gemacht werden
- Bei Angabe in Bilanz 2 Optionen:
  - a) Sammelposten „übrigen...“
  - b) Angabe als „davon...“ Vermerk

### 10.3.2 Erleichterungen für mittelgroße KapG/PersHG (§ 327 HGB); Forts.

- Verzicht auf folgende Angaben im offen gelegten **Anhang**:
  - § 285 Nr. 2: Aufgliederung der Verbindlichkeiten mit RLZ > 5 Jahre sowie der gesicherten Verbindlichkeiten für jeden Posten der Verbindlichkeiten
  - § 285 Nr. 8 Buchst. a): Angaben zum Materialaufwand bei UKV
  - § 285 Nr. 12: Erläuterungen zu sonstigen Rückstellungen

## 10.4 Bericht des Aufsichtsrates

- 10.4.1 Bei Aktiengesellschaften
- 10.4.2 Bei GmbHs mit obligatorischem Aufsichtsrat
- 10.4.3 Bei GmbHs mit fakultativem Aufsichtsrat
- 10.4.4 Personenhandelsgesellschaft nach § 264a HGB

## 10.4 Bericht des Aufsichtsrates

### 10.4.1 Bei Aktiengesellschaften

- Bericht des Aufsichtsrates nach § 171 Abs. 2 AktG

### 10.4.2 Bei GmbHs mit obligatorischem Aufsichtsrat

- § 4 Abs. 1 DrittelbG / § 25 Abs. 1 Nr. 2 MitbestG, §§ 2, 3 Abs. 1 S. 2 MitbestErgG, § 3 KAGG
- Der Bericht ist nach § 42a Abs. 1 S. 3 GmbHG den Gesellschaftern vorzulegen

### 10.4.3 Bei GmbHs mit fakultativem Aufsichtsrat

Bei diesen Gesellschaften besteht die Verpflichtung, wenn Rechtsfolgen des § 52 Abs. 1 GmbHG nicht durch Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen werden.

### 10.4.4 Personenhandelsgesellschaft nach § 264a HGB

Es gibt keine gesetzliche Verpflichtung zur Einrichtung eines Aufsichtsrates.

Auch ein freiwillig aufgestellter Bericht eines Aufsichtsgremiums ist nicht offenlegungspflichtig

## 10.5 Beschluss bzw. Vorschlag über die Ergebnisverwendung

10.5.1 Angabepflicht im Anhang

10.5.2 Befreiungsvorschriften

## 10.5 Beschluss bzw. Vorschlag über die Ergebnisverwendung

### 10.5.1 Angabepflicht im Anhang

- Seit BilRuG hat die Angabe des Beschlusses bzw. des Vorschlags der Ergebnisverwendung **im Anhang** zu erfolgen (**§ 285 Nr. 34 HGB**)
- Wenn im Anhang **nur der Vorschlag** enthalten ist, muss der Beschluss **unverzüglich nach Vorliegen** nachträglich veröffentlicht werden (§ 325 Abs. 1b HGB)

### 10.5.2 Befreiungsvorschriften

- Von der Angabepflicht **befreit sind kleine Gesellschaften (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB)**
- Angabe entfällt auch:
  - **Keine gesetzliche Pflicht** zum Beschluss über Ergebnisverwendung (wie z. B. bei PersHG nach § 264a HGB)
  - Bei **freiwilligem Vorschlag / Beschluss**, z.B. aufgrund des Gesellschaftsvertrages
  - **Bilanzverlust** bei KapG
  - **Ergebnisabführungsvertrag**
  - Besteht **keine Pflicht**, einen **Ergebnisvorschlag** zu erstellen (GmbH ohne AR), muss ein solcher auch nicht veröffentlicht werden

## 10.6 Offenlegung eines Konzernabschlusses

10.6.1 Offenlegungsverpflichtung

10.6.2 Umfang der offenlegungspflichtigen Unterlagen

## 10.6 Offenlegung eines Konzernabschlusses

### 10.6.1 Offenlegungsverpflichtung

- Offenlegungspflicht analog zu JA (**§ 325 Abs. 3 HGB**)
- Zur Offenlegung verpflichtete Personen: gesetzliche Vertreter der aufstellungspflichtigen Gesellschaft
- Bei Offenlegung eines befreienden KA durch ein ausländisches Mutterunternehmen sind die gesetzlichen Vertreter der inländischen Unternehmens offenlegungspflichtig, das auf höchster Ebene des inländischen Teilkonzerns steht

### 10.6.2 Umfang der offenlegungspflichtigen Unterlagen

- Konzernabschluss (Bilanz, GuV, Anhang, **Cashflow-Rechnung, EK-Spiegel, Segmentberichterstattung**; § 297 Abs. 1 HGB)
- Bestätigungsvermerk, Versagungsvermerk
- Bericht des Aufsichtsrates (ggf. Zusammenfassung mit Berichterstattung zum Jahresabschluss des MU)
- Änderungen des KA und Bestätigungsvermerks (§ 316 Abs. 3 HGB)
- Beschluss über Ergebnisverwendung des MU, wenn im Anhang nur Vorschlag enthalten ist

## 10.7 Offenlegungsverpflichtung bei Unternehmen nach dem PublG

- 10.7.1 Offenlegungsverpflichtung
- 10.7.2 Umfang der offenlegungspflichtigen Unterlagen
- 10.7.3 Aufstellungserleichterungen für reine  
PersGes. und Einzelkm. (§ 9 PublG)

## 10.7 Offenlegungsverpflichtung bei Unternehmen nach dem PubLG

### 10.7.1 Offenlegungsverpflichtung

Verweis auf § 325 HGB in § 9 Abs. 1 S. 1 PubLG für Unternehmen, die nach § 1, 3 PubLG zur Rechnungslegung verpflichtet sind.

### 10.7.2 Umfang der offenlegungspflichtigen Unterlagen

Jahresabschluss und sonstige in § 325 Abs. 1 HGB genannte Unterlagen, **soweit sie aufzustellen sind:**

- Jahresabschluss (§ 5 Abs. 1 PubLG i. V. m. § 242 HGB), ggf. Änderung des JA
- Anhang (§ 5 Abs. 2, 2a PubLG)
- Bestätigungsvermerk; Versagungsvermerk, Änderung des BV)
- Lagebericht (§ 5 Abs. 2, 2a PubLG)
- Bericht des AR, sofern es einen AR gibt (§ 7 PubLG)
- Beschluss über Ergebnisverwendung, wenn Anhang nur Vorschlag enthält

### 10.7.3 Aufstellungserleichterungen für reine PersGes. und EinzelKfm. (§ 9 PubiG)

- Anstatt der GuV und Ergebnisverwendungsbeschluss kann eine Anlage zur Bilanz veröffentlicht werden, die Folgendes enthält:
  - Umsatzerlöse i. S. v. **§ 277 Abs. 1 HGB**,
  - Erträge aus Beteiligungen
  - Löhne, Gehälter, soziale Abgaben, Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung
  - Bewertungs- und Abschreibungsmethoden sowie Änderungen derselben
  - Anzahl der Beschäftigten
- Posten mit EK-Charakter dürfen zusammengefasst werden (**§ 9 Abs. 3 PubiG**)
- Gem. **§ 5 Abs. 2 PubiG** keine Pflicht zur Aufstellung von Anhang und Lagebericht; Offenlegung entfällt auch für freiwillig aufgestellten Lagebericht und Anhang; es sei denn, Anhang enthält Pflichtangaben, die alternativ in Anhang oder Bilanz gemacht werden können.

## 10.8 Form, Inhalt und Zeitpunkt der Offenlegung

10.8.1 Form und Inhalt – § 328 HGB

10.8.2 Zeitpunkt

## 10.8 Form, Inhalt und Zeitpunkt der Offenlegung

### 10.8.1 Form und Inhalt – § 328 HGB

- Offenlegung in deutscher Sprache
- Grundsatz der Richtigkeit und der Vollständigkeit
- Angabe des Datums der Feststellung / Billigung
- Die Unterlagen sind **elektronisch** beim Betreiber des Bundesanzeigers in einer **Form** einzureichen,  
die ihre **Bekanntmachung ermöglicht** (§ 325 Abs. 1 S. 2 HGB)

### 10.8.2 Zeitpunkt

- Spätestens 1 Jahr nach dem Abschlussstichtag
- **Verkürzte Frist** von 4 Monaten für **kapitalmarktorientierte Unternehmen** (§ 325 Abs. 4 HGB)
- Fehlende Unterlagen sind unverzüglich nach Vorliegen offen zu legen
- Offenlegung eines noch nicht festgestellten / gebilligten (Konzern-) Abschlusses ist nicht mehr möglich!!!

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