

ÜBERSICHT Hauptband

		Folie-Nr.
TOP 1:	Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB	#2
1.1	Buchführungspflicht und allgemeine Vorschriften (§§ 238-245 HGB)	#4
1.1.1	Übersicht über wichtige Rechnungslegungsvorschriften	#6
1.1.2	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	#7
1.1.3	Größenklassen der Unternehmen	#14
1.2	Befreiung von der Buchführungs- und Jahresabschlusspflicht	#15
1.2.1	Wovon kann das Unternehmen befreit werden?	#16
1.2.2	Wer kann befreit werden?	#16
1.2.3	Welche Pflichten ergeben sich stattdessen?	#16
1.3	Bestandteile des Jahresabschlusses nach HGB	#17
1.4	Handelsbilanzielle Vermögens- und Gewinnermittlung	#19
1.4.1	Ziele, Prinzipien und Grundsätze der bilanziellen Vermögensermittlung	#20
1.4.2	Übersicht zu den allgemeinen Bewertungsvorschriften des HGB	#24
1.4.3	Die Bedeutung des Abschlussstichtages	#25
1.4.4	Allgemeine Bewertungsgrundsätze nach § 252 Abs. 1 HGB	#26
1.4.5	Leitprinzipien der allgemeinen Bewertungsgrundsätze	#27
1.4.6	Leitprinzipien der allgemeinen Ausweisgrundsätze	#28
1.4.7	Vermögensbilanzierung	#30
TOP 2:	Praktische Vorgehensweise bei der Erstellung von Jahresabschlüssen	#31
2.1	Die Vorbereitung der Abschlusserstellung (Abschlusserstellung im weiteren Sinne) (Phase 1)	#33
2.1.1	Vorbereitung der Abschlusserstellung: Planstabilisierung der Finanzbuchhaltung	#34
2.1.2	Ausgangspunkt der Abschlusserstellung: Summen-Salden-Liste	#36
2.1.3	Vorbereitung der Abschlusserstellung: Abstimmung der EB-Werte	#38

Stand: 01.07.2024

TOP 2:	Praktische Vorgehensweise bei der Erstellung von Jahresabschlüssen; Forts.	#31
	2.1.4 Vorbereitung der Abschlusserstellung: Abstimmungsarbeiten der laufenden Buchhaltung	#42
	2.1.5 Unterlagen zur Vorbereitung der Erstellung des Jahresabschlusses	#43
2.2	Die Abschlusserstellung im engeren Sinne (Phase 2)	#44
	2.2.1 Beginn der Erstellung des Jahresabschlusses	#45
	2.2.2 Der Prozess der Abschlusserstellung	#46
	2.2.3 Wie und wo beschaffe ich die erforderlichen Informationen?	#47
	2.2.4 Notwendige Unterlagen für die Erstellung des Jahresabschlusses	#48
2.3	Praxistipps zur Effizienzsteigerung bei der Abschlusserstellung	#49
	2.3.1 Warum ist die Wahrung der Effizienz bei der Abschlusserstellung von besonderer Bedeutung?	#50
	2.3.2 Beispiel für den zeitlichen Ablauf einer Abschlusserstellung	#51
	2.3.3 Ideen und Maßnahmen zur Effizienzsteigerung	#52
TOP 3:	Bilanzierung immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagevermögen	#55
3.1	Zurechnungskriterien in der Handelsbilanz	#57
3.2	Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften	#60
	3.2.1 Ansatzvorschriften	#61
	3.2.2 Bewertungsvorschriften	#61
	3.2.3 Ausweis- bzw. Gliederungsvorschriften	#65
3.3	Immaterielle Vermögensgegenstände	#67
	3.3.1 Grundstruktur Gliederung	#68
	3.3.2 Bilanzierung und Bewertung	#71
	3.3.3 Spezialvorschriften: Bilanzierung von Software (IDW RS HFA 11)	#75
	3.3.4 Spezialvorschriften: Geschäfts- oder Firmenwert	#81
	3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände	#82

		Folie-Nr.
TOP 3:	Bilanzierung immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagevermögen; Forts.	#55
3.4	Sachanlagevermögen	#89
3.4.1	Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	#90
3.4.2	Technische Anlagen und Maschinen	#98
3.4.3	Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	#99
3.4.4	Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	#100
3.4.5	Bewertung (Sonderfälle)	#102
3.5	Exkurs: Leasing	#109
3.5.1	Leasing: Bedeutung und Begriffe	#110
3.5.2	Vollamortisationsleasing	#112
3.5.3	Teilamortisationsleasing	#113
3.5.4	Spezialleasing	#114
3.5.5	Verbuchung: Aktivierung des Leasinggegenstandes beim Leasinggeber (Regelfall)	#115
3.5.6	Verbuchung: Aktivierung des Leasinggegenstandes beim Leasingnehmer (Ausnahmefall)	#116
3.6	Anlagenspiegel und Anhang	#117
3.6.1	Anlagenspiegel	#118
3.6.2	Anhangangaben zu den immateriellen Vermögensgegenständen und Sachanlagevermögen	#119
TOP 4:	Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens	#121
4.1	Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung	#123
4.1.1	Grundlagen	#124
4.1.2	Anteile an verbundenen Unternehmen § 266 Abs. 2 B. III. Nr. 1 HGB	#128
4.1.3	Sonstige Wertpapiere § 266 Abs. 2 B. III. Nr. 2 HGB	#129
4.1.4	Exkurs: Eigene Anteile	#130
4.2	Bewertung	#131
4.2.1	Zugangsbewertung	#132

		Folie-Nr.
TOP 4:	Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens; Forts.	#121
	4.2.2 Folgebewertung	#132
	4.2.3 Exkurs: Bilanzierung von Planvermögen	#133
4.3	GuV-Ausweis	#134
4.4	Praxisfälle zur Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens	#136
TOP 5:	Bilanzierung Liquide Mittel	#139
5.1	Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung	#141
5.1.1	Kassenbestand	#142
5.1.2	Guthaben bei Kreditinstituten (Beck, 11. Aufl., Tz. 150 ff. zu § 266 HGB)	#142
5.1.3	Schecks (Beck, 11. Aufl., Tz. 158 zu § 266 HGB)	#143
5.2	Bewertung	#144
5.2.1	Grundsatz	#145
5.2.2	Kassenbestand	#145
5.2.3	Guthaben bei Kreditinstituten	#145
5.2.4	Schecks	#145
5.3	Währungsumrechnung	#146
5.3.1	Regelungsinhalt des § 256a HGB	#147
5.3.2	Regelungsinhalt des § 277 Abs. 5 HGB	#148
5.4	Durchzuführende Abstimmungsarbeiten im Jahresabschluss	#149
5.5	Praxisfall zur Bilanzierung Liquide Mittel	#151
TOP 6:	Bilanzierung Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	#153
6.1	Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung (Beck, 11. Aufl., Tz. 221, 222 zu § 266 HGB)	#155
6.2	Bewertung / Währungsumrechnung	#157
6.2.1	Grundsatz	#158
6.2.2	Berücksichtigung von Zinskonditionen	#158
6.2.3	Fremdwährungsverbindlichkeiten	#158
6.3	Angabepflichten im Anhang	#159
6.3.1	Restlaufzeiten bis zu einem Jahr	#160

TOP 6:	Bilanzierung Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten; Forts.	#153
	6.3.2 Restlaufzeiten von mehr als 5 Jahren	#160
	6.3.3 Sicherheiten	#160
	6.3.4 Darstellungsvariante: Verbindlichkeitsregel	#161
6.4	Praxisfälle zur Bilanzierung von Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	#162
TOP 7:	Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	#165
7.1	Ansatz und Ausweis	#168
	7.1.1 Gemischte Grundlagen	#169
	7.1.2 Nachlässe auf Forderungen	#170
	7.1.3 Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB)	#170
	7.1.4 Restlaufzeit (vgl. Beck, 11. Aufl., Tz. 25 ff. zu § 268 HGB)	#171
	7.1.5 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	#171
	7.1.6 Forderungen im Unternehmensverbund	#172
	7.1.7 Sonstige Vermögensgegenstände	#175
7.2	Bewertung	#176
	7.2.1 Grundsatz (§ 253 Abs. 4 HGB)	#177
	7.2.2 Ausnahmen	#177
	7.2.3 Sonderfälle	#178
	7.2.4 Wertaufholung im Anlage- und Umlaufvermögen	#179
	7.2.5 Einzelwertberichtigung	#180
	7.2.6 Pauschalwertberichtigung	#181
7.3	Praxishinweise	#182
	7.3.1 Begrifflichkeiten	#183
	7.3.2 Beispiel: OP-Liste (Auszug)	#185
	7.3.3 Beispiel: Debitoren-Salden-Liste (Auszug)	#186
	7.3.4 Debitoren-Haben-Posten (kreditorische Debitoren)	#187
	7.3.5 Sonderproblem Währungsumrechnung	#189
7.4	Praxisfälle zur Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	#191

		Folie-Nr.
TOP 8:	Bilanzierung sonstige Vermögensgegenstände	#193
8.1	Begriff / Ansatz / Ausweis	#195
8.1.1	Erfassung aller nicht an einer anderen Stelle auszuweisenden Vermögensgegenstände	#196
8.1.2	Vermerkplicht	#196
8.1.3	Sonderfall: Ausstehende Einlagen	#197
8.1.4	Sonderfall: Eingeforderte Nachschüsse eines GmbH-Gesellschafters	#197
8.2	Bewertung	#198
8.2.1	Grundsatz (§ 253 Abs. 4 HGB)	#199
8.2.2	Sonderfälle	#200
8.3	Praxisfälle zur Bilanzierung sonstige Vermögensgegenstände	#201
TOP 9:	Bilanzierung Verbindlichkeiten	#203
9.1	Fachliche Grundlagen	#205
9.1.1	Gliederung der Bilanz (§ 266 Abs. 2 und Abs. 3 HGB)	#206
9.1.2	Unterschiedliche Interessenlage der Unternehmen	#207
9.2	Ansatz und Ausweis	#208
9.2.1	Grundsätze	#209
9.2.2	Die Posten des HGBs	#216
9.2.3	Weitere Verbindlichkeiten	#228
9.2.4	Zusätzliche Angaben in Bilanz und/oder Anhang	#229
9.2.5	Die antizipativen Posten	#233
9.3	Bewertung	#234
9.3.1	Grundsätze	#235
9.3.2	Berücksichtigung von Zinskonditionen	#237
9.3.3	Valutaschulden (Fremdwährungsschulden)	#238
9.4	Änderung des Schuldverhältnisses	#242
9.4.1	Überblick	#243
9.4.2	Kurzerläuterung der Begriffe	#244

Stand: 01.07.2024

		Folie-Nr.
TOP 9:	Bilanzierung Verbindlichkeiten; Forts.	#203
	9.4.3 Folgen für die Bilanzierung	#245
	9.4.4 Einrede der Verjährung	#246
	9.4.5 Erlöschen der Schuld (5 Fälle)	#247
	9.5 Exkurs: Eventualverbindlichkeiten / Haftungsverhältnisse	#248
	9.6 Praxisfälle zur Bilanzierung Verbindlichkeiten	#252
TOP 10:	Bilanzierung Rechnungsabgrenzungsposten	#255
	10.1 Bilanzgliederung (§ 266 HGB)	#257
	10.2 Vorab: Einordnung der Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 2 HGB)	#259
	10.3 Vorab: Fachbegriffe zu Rechnungsabgrenzungsposten	#261
	10.3.1 Aufgaben der RAP	#262
	10.3.2 Arten	#262
	10.3.3 Voraussetzungen der RAP i. e. S.	#263
	10.4 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis	#264
	10.4.1 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten i. e. S.	#265
	10.4.2 Sonderfall: Disagio	#266
	10.5 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung	#267
	10.5.1 Grundsatz	#268
	10.5.2 Disagio	#268
	10.6 Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis	#269
	10.7 Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung	#271
	10.8 Praxisfälle zur Bilanzierung Rechnungsabgrenzungsposten	#273

Stand: 01.07.2024

ÜBERSICHT Hauptband

		Folie-Nr.
TOP 1:	Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB	#2
1.1	Buchführungspflicht und allgemeine Vorschriften (§§ 238-245 HGB)	#4
1.1.1	Übersicht über wichtige Rechnungslegungsvorschriften	#6
1.1.2	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	#7
1.1.3	Größenklassen der Unternehmen	#14
1.2	Befreiung von der Buchführungs- und Jahresabschlusspflicht	#15
1.2.1	Wovon kann das Unternehmen befreit werden?	#16
1.2.2	Wer kann befreit werden?	#16
1.2.3	Welche Pflichten ergeben sich stattdessen?	#16
1.3	Bestandteile des Jahresabschlusses nach HGB	#17
1.4	Handelsbilanzielle Vermögens- und Gewinnermittlung	#19
1.4.1	Ziele, Prinzipien und Grundsätze der bilanziellen Vermögensermittlung	#20
1.4.2	Übersicht zu den allgemeinen Bewertungsvorschriften des HGB	#24
1.4.3	Die Bedeutung des Abschlussstichtages	#25
1.4.4	Allgemeine Bewertungsgrundsätze nach § 252 Abs. 1 HGB	#26
1.4.5	Leitprinzipien der allgemeinen Bewertungsgrundsätze	#27
1.4.6	Leitprinzipien der allgemeinen Ausweisgrundsätze	#28
1.4.7	Vermögensbilanzierung	#30

Stand: 01.07.2024

Jahresabschlusserstellung 1 *basic skills* **2024**

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

05/2024

#1

Themenbereich 1: Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

08/2022

#2

Gliederung

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

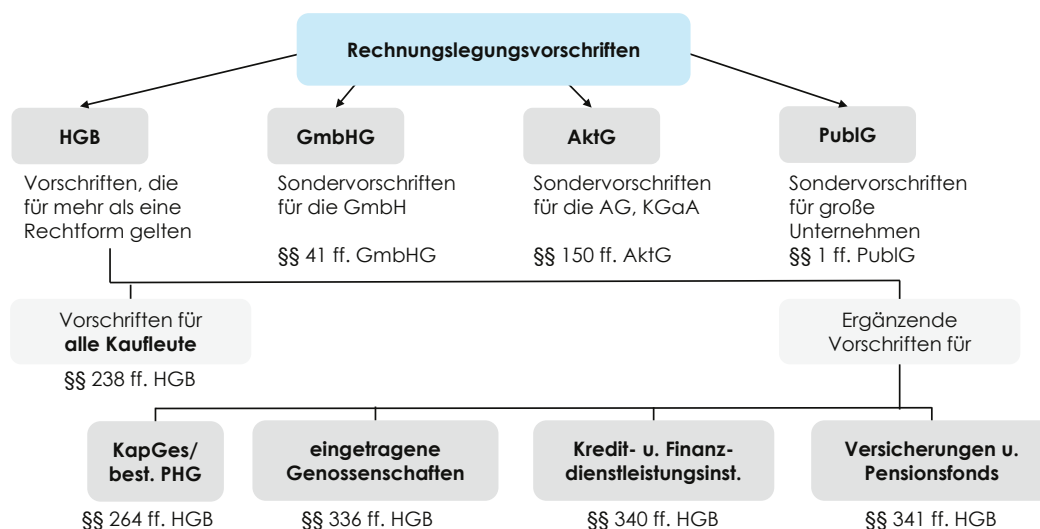
1.1 Buchführungspflicht und allgemeine Vorschriften (§§ 238-245 HGB)

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

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

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

1.1.1 Übersicht über wichtige Rechnungslegungsvorschriften



1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Allgemeine Vorgaben

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

Rangordnung der Normen:

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

1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB); Forts.

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

Themenbereich 1: Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB

1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB); Forts.

1. Grundsatz: Klarheit und Übersichtlichkeit

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

2. Grundsatz: Richtigkeit und Willkürfreiheit

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

Themenbereich 1: Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB

1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB); Forts.

3. Grundsatz: Vollständigkeit

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

Darstellung aller Vermögensänderungen

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

4. Grundsatz: Saldierungsverbot (Verrechnungsverbot)

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

→ **Forderung nach Klarheit**

1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB); Forts.

5. Grundsatz: Bilanzidentität

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

6. Grundsatz: Fortführung der Unternehmenstätigkeit

Grundsatz Going-Concern-Prinzip

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

Ausnahme

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

7. Grundsatz: Einzelbewertung

Grundsatz

Jeder Vermögensgegenstand ist einzeln zu bewerten.

Ausnahme

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

08/2022

1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB); Forts.

8. Grundsatz: Vorsicht

Gläubigerschutz

Aktivposten sind eher niedriger und Passivposten sind eher höher anzusetzen.

9. Grundsatz: Realisationsprinzip (RP)

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

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

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

10. Grundsatz: Imparitätsprinzip (IP)

Nicht realisierte Verluste sind sofort erfolgswirksam zu berücksichtigen.

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

09/2023

Themenbereich 1: Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB

1.1.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB); Forts.

11. Grundsatz: Periodenabgrenzung

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

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

12. Grundsatz: Stetigkeit der Bewertungsmethoden

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

- Gewährleistung der Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen
- Verhinderung von Gewinnverlagerungen

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

Themenbereich 1: Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB

1.1.3 Größenklassen der Unternehmen

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

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

zu 3. Mittelgroße KapGes. / beschränkt haftbare PHG

zu 4. Große KapGes. / beschränkt haftbare PHG

→ Diese Gesellschaften sind nach § 316 HGB gesetzlich prüfungspflichtig

→ „Feststellung“ des geprüften Jahresabschlusses durch die Gesellschafter

1.2 Befreiung von der Buchführungs- und Jahresabschlusspflicht

1.2 Befreiung von der Buchführungs- und Jahresabschlusspflicht

1.2.1 Wovon kann das Unternehmen befreit werden?

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

1.2.2 Wer kann befreit werden?

Nur kleine Einheiten, die folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

1.2.3 Welche Pflichten ergeben sich stattdessen?

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

1.3 Bestandteile des Jahresabschlusses nach HGB

1.3 Bestandteile des Jahresabschlusses nach HGB

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

Große KapG / PershG

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

Kapitalmarktorientierte Gesellschaften

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

Aktiengesellschaften

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

GmbH

- §§ 29-42 GmbHG

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

1.4 Handelsbilanzielle Vermögens- und Gewinnermittlung

1.4 Handelsbilanzielle Vermögens- und Gewinnermittlung

1.4.1 Ziele, Prinzipien und Grundsätze der bilanziellen Vermögensermittlung

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

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

Informationsfunktion	Intern und extern, als Grundlage für Kontrolle, Disposition und Planung, Bilanzanalyse, Bilanzvergleich
Rechenschaftsfunktion	Intern und extern, gesetzlich und freiwillig, gegenüber Eigentümern, Gläubigern und öffentlich-rechtlichen Institutionen
Dokumentationsfunktion	Nachweis inner- und zwischenbetrieblicher Wertbewegungen, Nachweis der in der Buchführung aufgezeigten Geschäftsvorfälle
Sicherungsfunktion	Nachweis der Erhaltung und der Möglichkeit der Rückzahlung von Fremdkapital gegenüber den Gläubigern
Ermittlungsfunktion	• Erfolgsermittlung als Grundlage der Erfolgszurechnung und -verwendung sowie als Grundlage der Besteuerung • Vermögens- und Kapitalermittlung als Grundlage für Auseinandersetzungen, Fusionen, Vergleiche, Konkurse, usw.

Themenbereich 1: Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB

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

Ansatz - Bilanzierungsfähigkeit

Aktivierungsfähigkeit

1. Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

Vorliegen eines Vermögensgegenstandes:

- Selbständige Verwertbarkeit, Verkehrsfähigkeit
- Selbständige Bewertbarkeit

2. Konkrete Aktivierungsfähigkeit

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

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

Themenbereich 1: Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB

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

Ansatz – Bilanzierungsfähigkeit; Forts.

Passivierungsfähigkeit

1. Abstrakte Passivierungsfähigkeit

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

wirtschaftliche Belastung durch Ansprüche Dritter

+

Außen - Verpflichtung (Gewährleistungen aufgrund gesetzlicher Verpflichtung)

+

Quantifizierbarkeit

+

Selbständige Bewertbarkeit (Abgrenzbarkeit von anderen Lasten)

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

Ansatz – Bilanzierungsfähigkeit; Forts.

Passivierungsfähigkeit; Forts.

- **Ausnahmen von der abstrakten Passivierungsfähigkeit trotz fehlender Merkmale**

- Rückstellungen für Instandhaltung (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB)
- Passive latente Steuern (§ 274 Abs. 1 S. 1 HGB)
- Gewährleistungen aus Kulanz (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HGB)

2. Konkrete Passivierungsfähigkeit

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

+

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

+

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

08/2022

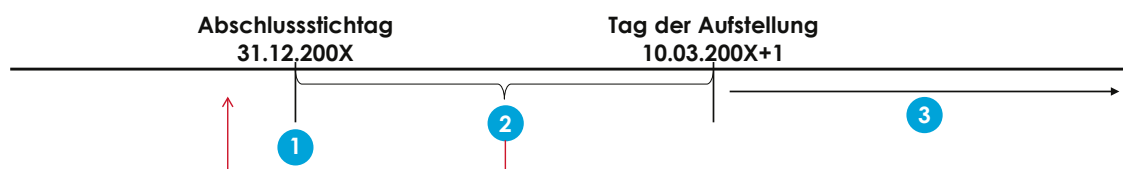
1.4.2 Übersicht zu den allgemeinen Bewertungsvorschriften des HGB

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

08/2022

1.4.3 Die Bedeutung des Abschlussstichtages

Grundsätze für die Bilanzierung des Vermögens und der Schulden



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

1.4.4 Allgemeine Bewertungsgrundsätze nach § 252 Abs. 1 HGB

Nr. 1: Bilanzidentität	Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz müssen mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres übereinstimmen.
Nr. 2: Unternehmensfortführung	Von der Fortführung der Unternehmung ist auszugehen (Going-Concern-Prinzip), sofern nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen.
Nr. 3: Einzelbewertung	Vermögensgegenstände und Schulden sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. Für bestimmte Vermögensgegenstände bestehen normative Ausnahmen, z. B. bei der Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände.
Nr. 4: Vorsicht • Wertaufhellung • Realisationsprinzip / Imparitätsprinzip	Alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, müssen berücksichtigt werden, auch wenn sie erst nach dem Abschlussstichtag, aber vor Bilanzerstellung bekannt geworden sind. Gewinne dürfen erst ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind. Verluste sind, soweit sie bis zum Abschlussstichtag, aber vor Bilanzerstellung bekannt geworden sind, zu berücksichtigen.
Nr. 5: Periodengerechte Abgrenzung	Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres sind unabhängig von der Zahlung zu berücksichtigen.
Nr. 6: Bewertungsstetigkeit	Bei der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden sollen die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden beibehalten werden.

1.4.5 Leitprinzipien der allgemeinen Bewertungsgrundsätze

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

1.4.6 Leitprinzipien der allgemeinen Ausweisgrundsätze

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

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

Themenbereich 1: Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB

1.4.6 Leitprinzipien der allgemeinen Ausweisgrundsätze; Forts.

Gliederungsvorschriften des HGB

Rechtsform	Gliederung der Bilanz	Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung
EU, OHG, KG - die nicht dem PubLG unterliegen - die dem PubLG unterliegen	GoB, i.V.m. § 247 HGB vollständiges Schema nach § 266 Abs. 2, 3 HGB i.V.m. § 265 HGB gem. § 5 Abs. 1 PubLG	GoB, vgl. § 242 Abs. 2 HGB, § 243 Abs. 1 HGB GoB oder Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren nach § 275 HGB i.V.m. § 5 PubLG
Kleinst KapGes / Kleine KapGes/best. PHG	vollständiges oder verkürztes Schema nach § 266 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2, 3 HGB / § 265 HGB	Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren auch mit gekürztem Schema erlaubt § 275 HGB i.V.m. § 276 HGB
Mittelgroße, große KapGes/best. PHG	vollständiges Schema nach § 266 Abs. 2, 3 HGB i.V.m. § 265 HGB	Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren mit vollständigem Schema § 275 HGB

Themenbereich 1: Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB

1.4.7 Vermögensbilanzierung

Gruppe 1: Vermögensgegenstände

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

Gruppe 2: Rechnungsabgrenzungsposten (RAP)

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

Gruppe 3: „Sonstige Posten“

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

ÜBERSICHT Hauptband

		Folie-Nr.
TOP 2:	Praktische Vorgehensweise bei der Erstellung von Jahresabschlüssen	#31
2.1	Die Vorbereitung der Abschlusserstellung (Abschlusserstellung im weiteren Sinne) (Phase 1)	#33
2.1.1	Vorbereitung der Abschlusserstellung: Planstabilisierung der Finanzbuchhaltung	#34
2.1.2	Ausgangspunkt der Abschlusserstellung: Summen-Salden-Liste	#36
2.1.3	Vorbereitung der Abschlusserstellung: Abstimmung der EB-Werte	#38
2.1.4	Vorbereitung der Abschlusserstellung: Abstimmungsarbeiten der laufenden Buchhaltung	#42
2.1.5	Unterlagen zur Vorbereitung der Erstellung des Jahresabschlusses	#43
2.2	Die Abschlusserstellung im engeren Sinne (Phase 2)	#44
2.2.1	Beginn der Erstellung des Jahresabschlusses	#45
2.2.2	Der Prozess der Abschlusserstellung	#46
2.2.3	Wie und wo beschaffe ich die erforderlichen Informationen?	#47
2.2.4	Notwendige Unterlagen für die Erstellung des Jahresabschlusses	#48
2.3	Praxistipps zur Effizienzsteigerung bei der Abschlusserstellung	#49
2.3.1	Warum ist die Wahrung der Effizienz bei der Abschlusserstellung von besonderer Bedeutung?	#50
2.3.2	Beispiel für den zeitlichen Ablauf einer Abschlusserstellung	#51
2.3.3	Ideen und Maßnahmen zur Effizienzsteigerung	#52

Stand: 01.07.2024

Themenbereich 2: Praktische Vorgehensweise bei der Erstellung von Jahresabschlüssen

Themenbereich 2: Praktische Vorgehensweise bei der Erstellung von Jahresabschlüssen

Gliederung

- 2.1 Die Vorbereitung der Abschlusserstellung (Abschlusserstellung im weiteren Sinne) (Phase 1)
- 2.2 Die Abschlusserstellung im engeren Sinne (Phase 2)
- 2.3 Praxistipps zu Effizienzsteigerung bei der Abschlusserstellung

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

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

2.1.1 Vorbereitung der Abschlusserstellung: Planstabilisierung der Finanzbuchhaltung

Sämtliche Geschäftsvorfälle eines Unternehmens,

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

Sie werden

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

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

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

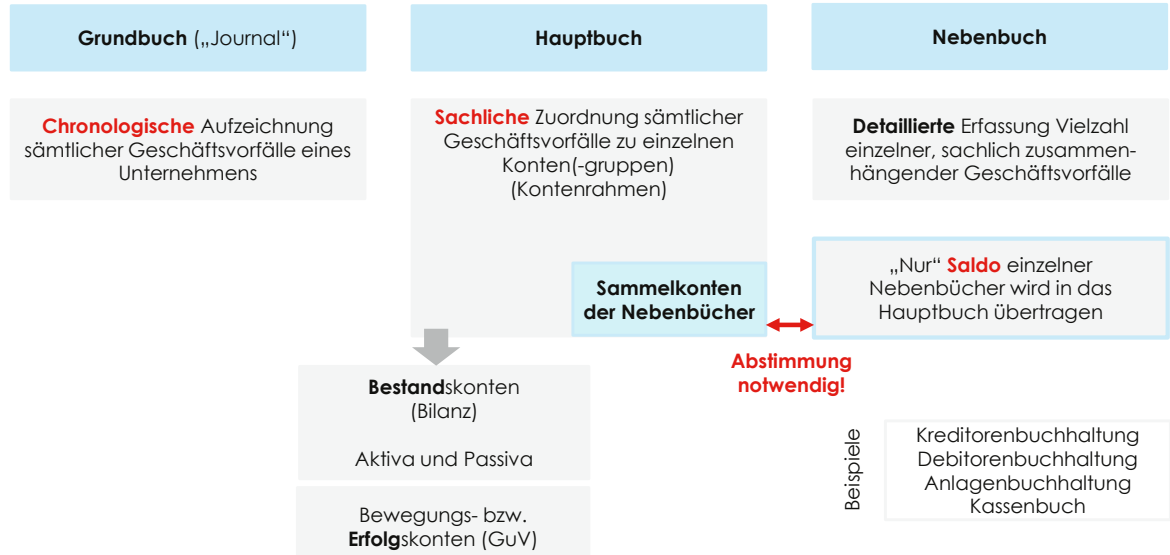


Die Buchungen werden in **unterschiedlichen „Büchern“** der Finanzbuchhaltung **zusammengefasst**.

Themenbereich 2: Praktische Vorgehensweise bei der Erstellung von Jahresabschlüssen

2.1.1 Vorbereitung der Abschlusserstellung: Planstabilisierung der Finanzbuchhaltung; Forts.

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



JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#35

08/2022

Themenbereich 2: Praktische Vorgehensweise bei der Erstellung von Jahresabschlüssen

2.1.2 Ausgangspunkt der Abschlusserstellung: Summen-Salden-Liste

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

- **Kontennummer**
- **Anfangssaldo** (EB-Wert)
- **Kontobewegungen** während des Jahres
 - getrennt nach Soll- und Habenbuchungen
 - während des ausgewählten Monats
 - kumuliert bis zum Ende des ausgewählten Monats
- **Endsaldo**

➔ So könnte eine Summen-Salden-Liste aussehen (Auszug):

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

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#36

08/2022

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

Die Summen-Salden-Liste ist die Grundlage des Jahresabschlusses

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

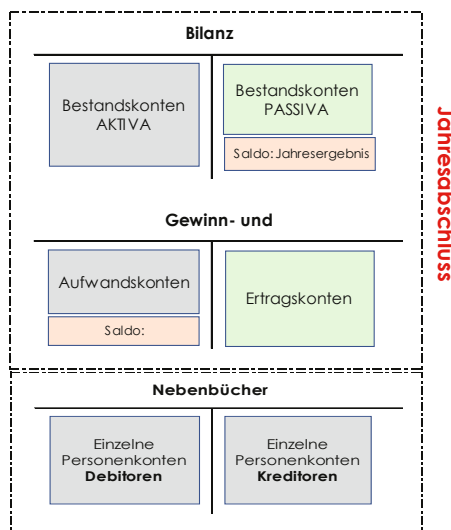
- Bestandskonten AKTIVA
- Bestandskonten PASSIVA



- Erfolgskonten GuV



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



Jahresabschluss

2.1.3 Vorbereitung der Abschlusserstellung: Abstimmung der EB-Werte

Laufende Buchhaltung:

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

Abstimmung der gebuchten Vorgänge zumindest mit den

- Kontoauszügen der Bankkonten und den
- Endsalden des Kassenbuches



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



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

Themenbereich 2: Praktische Vorgehensweise bei der Erstellung von Jahresabschlüssen

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

Beispiel für Summen-Salden-Liste zu Beginn der Erstellungsarbeiten

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

Vortragswerte für Personenkonten;
Bank und Kassenbestände wurden
schon eingebucht

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

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#39

08/2022

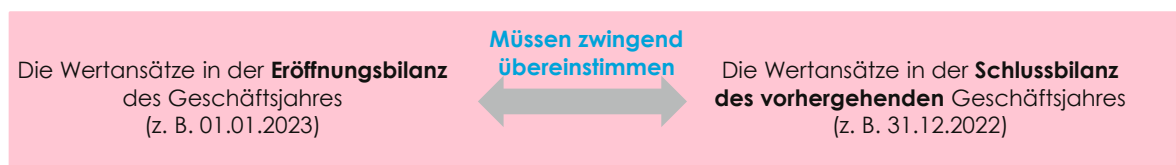
Themenbereich 2: Praktische Vorgehensweise bei der Erstellung von Jahresabschlüssen

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

Vorbereitung der Abschlusserstellung: Eröffnungsbilanz

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

Beachte: Grundsatz der Bilanzidentität § 252 Abs. 1 HGB



Ziel: **Vermeidung**

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



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

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#40

09/2023

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

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

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

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

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

08/2022

#41

2.1.4 Vorbereitung der Abschlusserstellung: Abstimmungsarbeiten der laufenden Buchhaltung

Nach Einbuchung der EB-Werte:

Überprüfung der einzelnen Konten auf ihre Richtigkeit

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

Beispiel: Konto **Mietaufwendungen**

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

Beispiel: Konto **Gebühren**

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

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

08/2022

#42

2.1.5 Unterlagen zur Vorbereitung der Erstellung des Jahresabschlusses

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

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

2.2 Die Abschlusserstellung im engeren Sinne (Phase 2)

2.2 Die Abschlusserstellung im engeren Sinne (Phase 1)

2.2.1 Beginn der Erstellung des Jahresabschlusses

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



Ausgehend von den korrekten Vortragswerten:

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



Fachwissen – Kommunikation – Dokumentation!!!

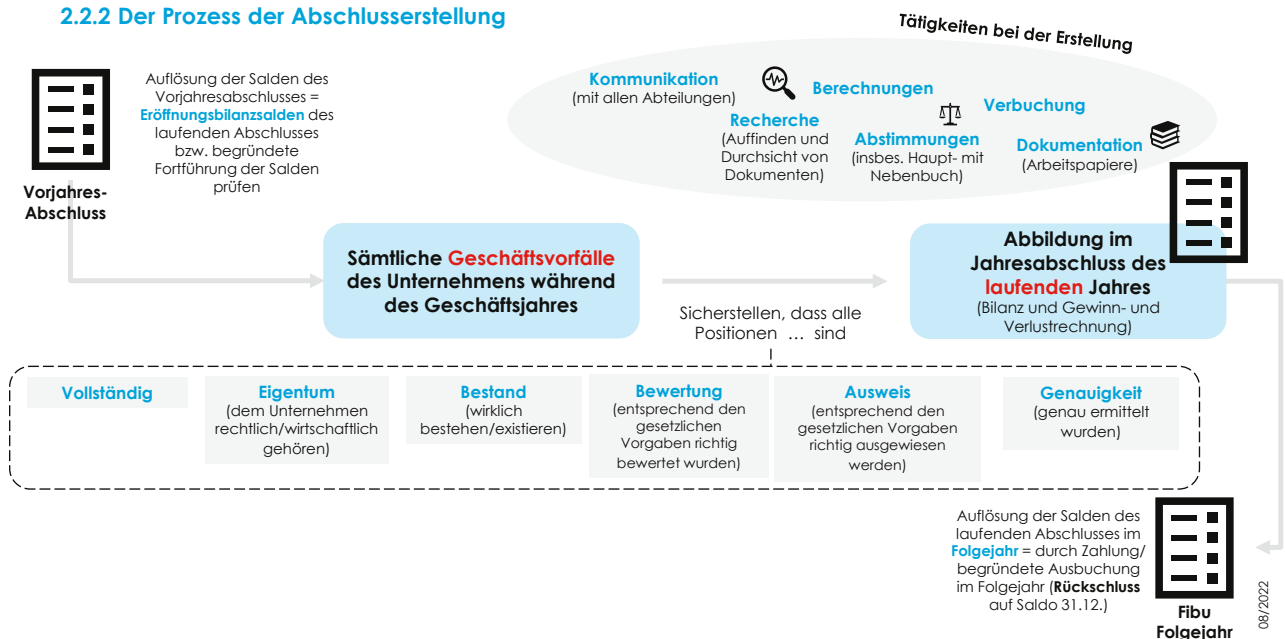
08/2022

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#45

2.2.2 Der Prozess der Abschlusserstellung



08/2022

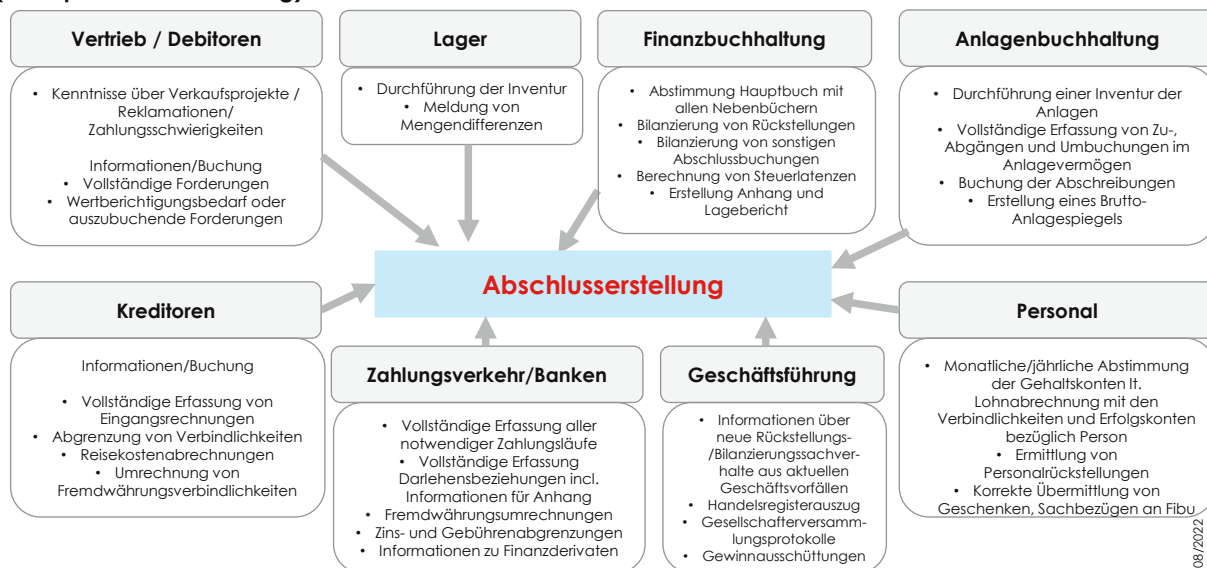
JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#46

2.2.3 Wie und wo beschaffe ich die erforderlichen Informationen?

(Exemplarische Darstellung)



2.2.4 Notwendige Unterlagen für die Erstellung des Jahresabschlusses

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

- Pensionsgutachten
- Aktivwert Rückdeckungsversicherung
- Darlehensauszüge
- Neue Darlehensverträge
- Änderungen Gesellschaftsvertrag
- Neue Miet-, Pacht- und Leasingverträge
- Kaufverträge, z. B. für Grundstücke, Maschinen, etc.
- Verträge mit nahestehenden Personen
- (Neue) Tantiemevereinbarungen
- Steuer- und Spendenbescheinigungen
- Ggf. Saldenbestätigungen
- Informationen über Inkasso-Sachverhalte / Mahnverfahren / Pfändungen - Wertberichtigungsbedarf bei Forderungen
- Unterlagen für Bewertungsabschlüsse beim Vorratsvermögen
- Unterlagen für Grad der Fertigstellung und Bewertung von unfertigen Erzeugnissen/Leistungen
- Unterlagen zur Dokumentation von Rückstellungen
- u.v.m.

2.3 Praxistipps zur Effizienzsteigerung bei der Abschlusserstellung

2.3 Praxistipps zur Effizienzsteigerung bei der Abschlusserstellung

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

Problematik bei der Abschlusserstellung in der Praxis

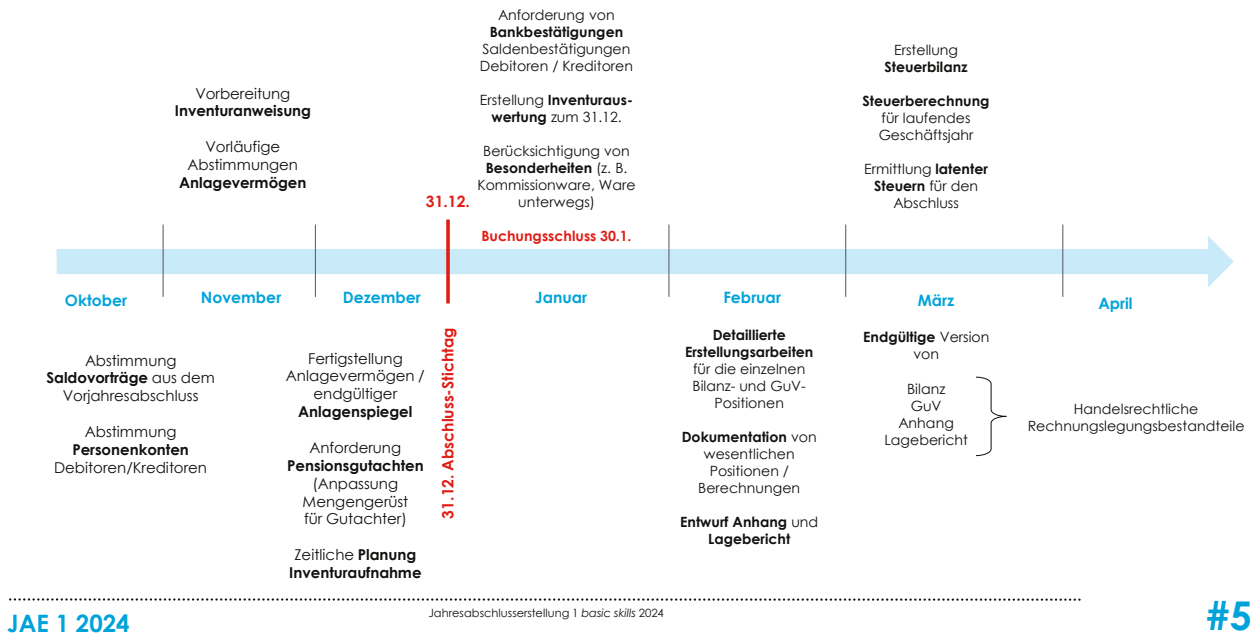
- **Erfassung sämtlicher** für die Erstellung des Abschlusses relevanten **Informationen** (hoher Qualitätsanspruch)
- Begrenzte **Mitarbeiterkapazitäten**
- **Zeitliche Vorgaben** für Beendigung der Abschlussarbeiten (Termindruck)
- Sofern Erstellung durch externen Dienstleister, ggf. **Kostendruck**

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

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

Themenbereich 2: Praktische Vorgehensweise bei der Erstellung von Jahresabschlüssen

2.3.2 Beispiel für den zeitlichen Ablauf einer Abschlusserstellung



Themenbereich 2: Praktische Vorgehensweise bei der Erstellung von Jahresabschlüssen

2.3.3 Ideen und Maßnahmen zur Effizienzsteigerung



Schalten Sie Ihr Handy aus ☺
Fokussierung und Effizienz ↑

1. Vorgabe von Kontierungsrichtlinien

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

2. Regelmäßig wiederkehrende unterjährige Abstimmung der Fibu- und Personenkonten

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

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

3. Frühzeitige Anforderung ausstehender Belege

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

2.3.3 Ideen und Maßnahmen zur Effizienzsteigerung; Forts.

4. Verwendung Checklisten, Fragebögen für Informationsbeschaffung

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

5. Zeitliches Vorziehen von Erstellungsarbeiten

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

6. Strukturierte Ablage der Jahresabschlussunterlagen

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

08/2022

Anlagen zum Themenbereich

Prüferhilfen zu diesem Themenbereich

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

05/2024

ÜBERSICHT Hauptband

		Folie-Nr.
TOP 3:	Bilanzierung immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagevermögen	#55
3.1	Zurechnungskriterien in der Handelsbilanz	#57
3.2	Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften	#60
3.2.1	Ansatzvorschriften	#61
3.2.2	Bewertungsvorschriften	#61
3.2.3	Ausweis- bzw. Gliederungsvorschriften	#65
3.3	Immaterielle Vermögensgegenstände	#67
3.3.1	Grundstruktur Gliederung	#68
3.3.2	Bilanzierung und Bewertung	#71
3.3.3	Spezialvorschriften: Bilanzierung von Software (IDW RS HFA 11)	#75
3.3.4	Spezialvorschriften: Geschäfts- oder Firmenwert	#81
3.3.5	Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände	#82
3.4	Sachanlagevermögen	#89
3.4.1	Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	#90
3.4.2	Technische Anlagen und Maschinen	#98
3.4.3	Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	#99
3.4.4	Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	#100
3.4.5	Bewertung (Sonderfälle)	#102
3.5	Exkurs: Leasing	#109
3.5.1	Leasing: Bedeutung und Begriffe	#110
3.5.2	Vollamortisationsleasing	#112
3.5.3	Teilamortisationsleasing	#113
3.5.4	Spezialleasing	#114
3.5.5	Verbuchung: Aktivierung des Leasinggegenstandes beim Leasinggeber (Regelfall)	#115
3.5.6	Verbuchung: Aktivierung des Leasinggegenstandes beim Leasingnehmer (Ausnahmefall)	#116

Stand: 01.07.2024

		Folie-Nr.
TOP 3:	Bilanzierung immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagevermögen; Forts.	#55
3.6	Anlagenspiegel und Anhang	#117
3.6.1	Anlagenspiegel	#118
3.6.2	Anhangangaben zu den immateriellen Vermögensgegenständen und Sachanlagevermögen	#119

Themenbereich 3: Bilanzierung immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagevermögen

Themenbereich 3: Bilanzierung immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagevermögen

Gliederung

- 3.1 Zurechnungskriterien in der Handelsbilanz
- 3.2 Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften
- 3.3 Immaterielle Vermögensgegenstände
- 3.4 Sachanlagevermögen
- 3.5 Exkurs: Leasing
- 3.6 Anlagenspiegel und Anhang

3.1 Zurechnungskriterien in der Handelsbilanz

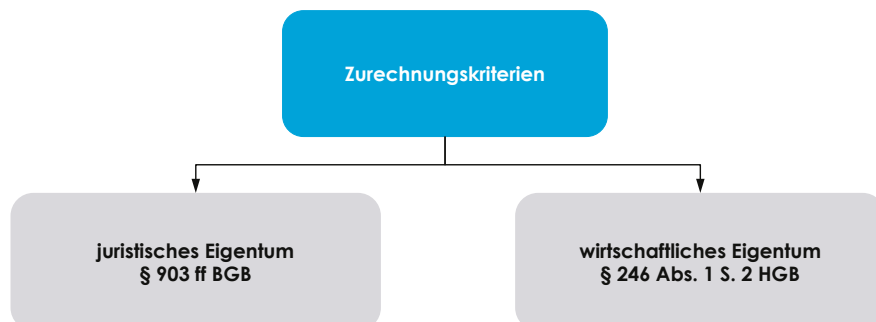
3.1 Zurechnungskriterien in der Handelsbilanz

§ 242 Abs. 1 Satz 1 HGB:

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

Zentrale Fragestellung:

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



3.1 Zurechnungskriterien in der Handelsbilanz; Forts.

a. Grundsatz

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

b. Definition: „Wirtschaftliches Eigentum“

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

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

c. Anwendungsfälle

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

3.2 Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften

3.2 Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften

3.2.1 Ansatzvorschriften

Anlagevermögen

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

3.2.2 Bewertungsvorschriften

a. Erst- bzw. Zugangsbewertung

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

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

08/2022

3.2.2 Bewertungsvorschriften; Forts.

a. Erst- bzw. Zugangsbewertung

Definition der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten:

- Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB
- Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB
Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit durch die Produktion veranlasst, sind auch Pflichtbestandteile der Herstellungskosten
- Herstellungskosten der selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände nach § 255 Abs. 2a HGB

b. Folgebewertung

§ 253 Abs. 3 u. 5 HGB:

- Planmäßige Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer
- Außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert nur noch bei dauernder Wertminderung (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB)
Ausnahme: Finanzanlagevermögen – wie bisher – außerplanmäßige Abschreibungen auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung zulässig
- Generelles Wertaufholungsgebot (§ 253 Abs. 5 HGB)
Ausnahme: entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert

08/2022

3.2.2 Bewertungsvorschriften; Forts.

b. Folgebewertung; Forts.

zu Planmäßige Abschreibungen

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

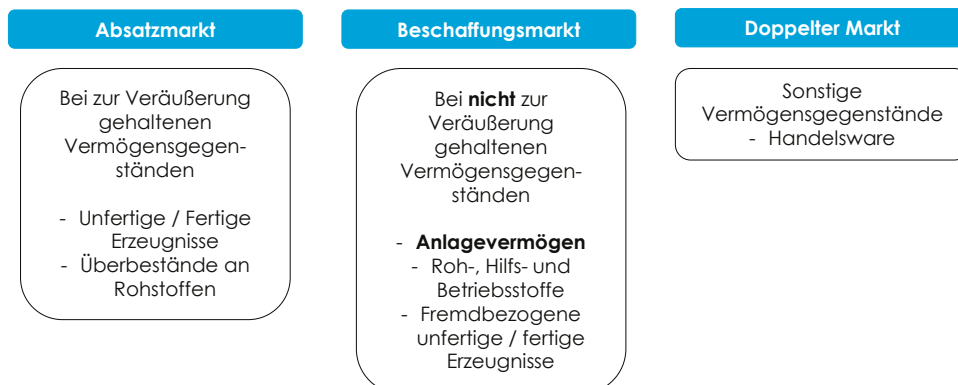
Aber: Rundung auf volle Monate bei Zu- bzw. Abgang ist nicht zu beanstanden und wird in der Praxis auch meist so angewendet.

3.2.2 Bewertungsvorschriften; Forts.

b. Folgebewertung; Forts.

zu Außerplanmäßige Abschreibungen

Maßgebliche Märkte zur Bestimmung der Zeitwerte



3.2.3 Ausweis- bzw. Gliederungsvorschriften

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

„A. Anlagevermögen

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

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

II. Sachanlagen

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

3.2.3 Ausweis- bzw. Gliederungsvorschriften; Forts.

b. Größenabhängige Erleichterungen

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

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

→ Keine Verkürzungsmöglichkeiten

Kleine Gesellschaften: § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB

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

Kleinstkapitalgesellschaften: § 266 Abs. 1 Satz 4 HGB

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

3.3 Immaterielle Vermögensgegenstände

3.3 Immaterielle Vermögensgegenstände

3.3.1 Grundstruktur Gliederung

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

3.3.1 Grundstruktur Gliederung; Forts.

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

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



RECHTE

08/2022

3.3.1 Grundstruktur Gliederung; Forts.

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

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



RECHTSPOSITIONEN

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

- Know-how
- Rezepte
- Kundenkarteien
- ungeschützte Erfindungen



WIRTSCHAFTLICHE WERTE

08/2022

3.3.2 Bilanzierung und Bewertung

a. Ansatzvorschriften (weitergehende Vorschriften)

Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände:

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

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände:

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

3.3.2 Bilanzierung und Bewertung; Forts.

b. Aktivierungsvoraussetzungen (weitergehende Vorschriften)

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

3.3.2 Bilanzierung und Bewertung; Forts.

c. Bewertungsgrundsätze (weitergehende Vorschriften)

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

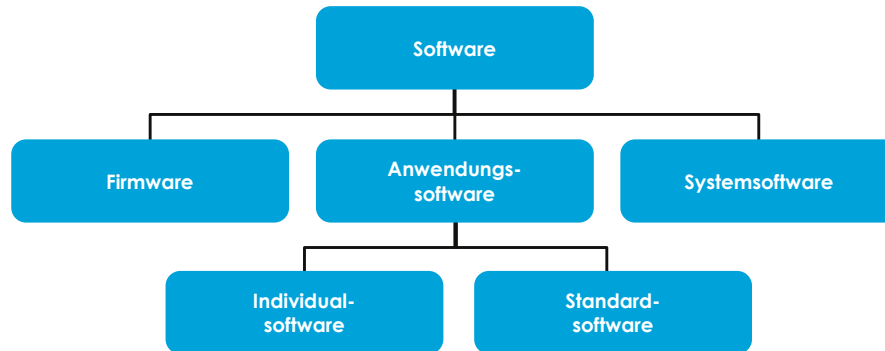
3.3.2 Bilanzierung und Bewertung; Forts.

c. Bewertungsgrundsätze (weitergehende Vorschriften); Forts.

- Zu Zuschreibungsgebot:
Grundsatz:
Gem. § 253 Abs. 5 HGB darf ein niedrigerer Wertansatz nach einer außerplanmäßigen Abschreibung **nicht** beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen.
Ausnahme:
Ein niedrigerer Wertansatz eines **entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwertes** ist beizubehalten.

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

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

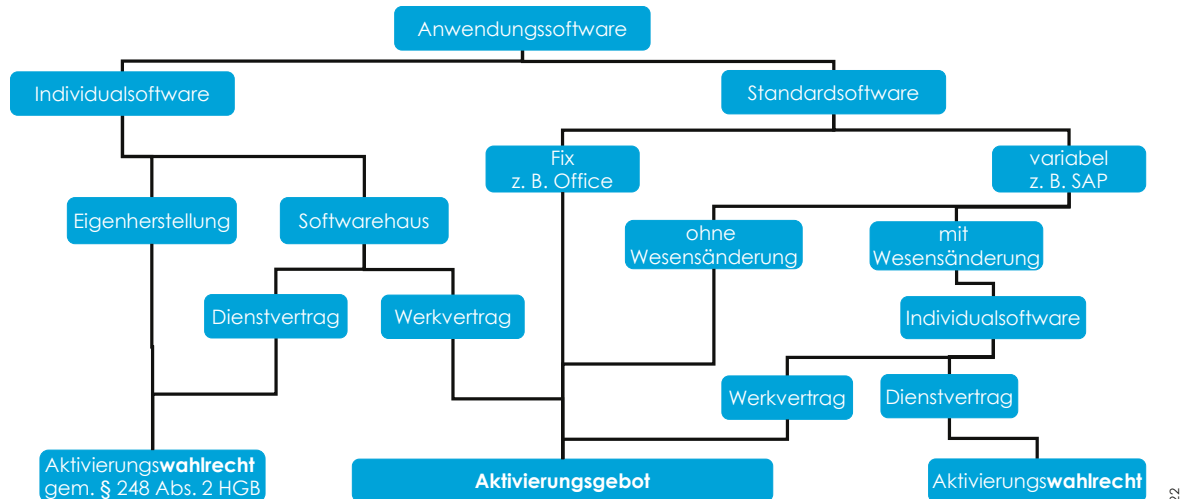


(Quelle: IDW RS HFA 11, Tz. 3)

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

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

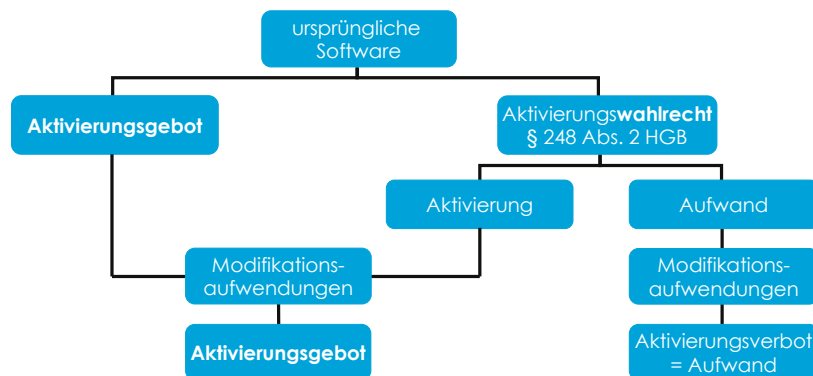
3.3.3 Spezialvorschriften: Bilanzierung von Software (IDW RS HFA 11); Forts.



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

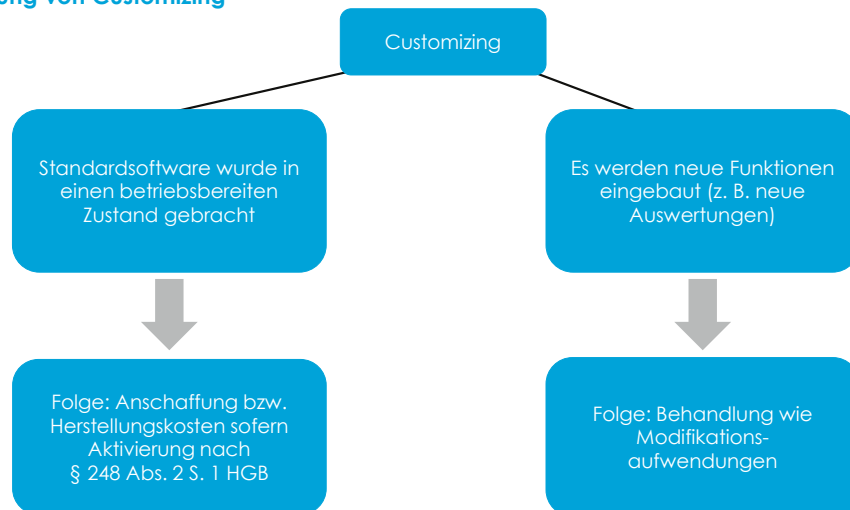
a. Behandlung von Modifikationsaufwendungen

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



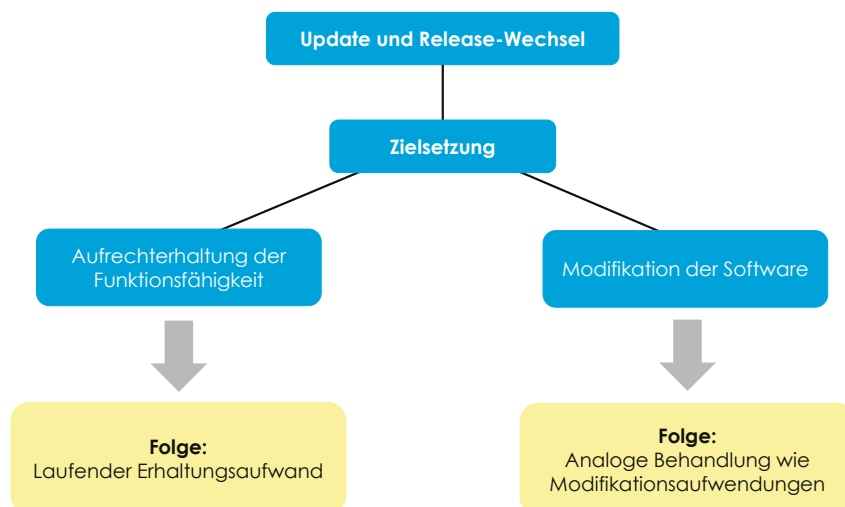
3.3.3 Spezialvorschriften: Bilanzierung von Software (IDW RS HFA 11); Forts.

b. Behandlung von Customizing



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

c. Behandlung von Update und Release-Wechseln



3.3.4 Spezialvorschriften: Geschäfts- oder Firmenwert

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

08/2022

3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

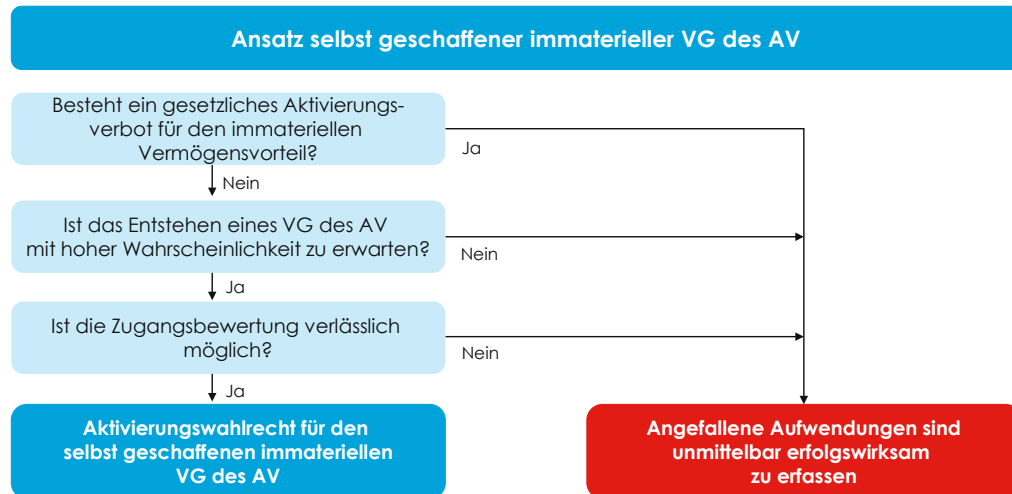
Zusammenfassende Übersicht:

Aktivierung selbst geschaffener immaterieller VG des AV			
Ansatz	Bewertung	Ausweis / Anhang	Gläubigerschutz
• Aktivierungswahlrecht • Ausgenommen sind selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens § 248 Abs. 2 HGB	• Zugangsbewertung – In der Entwicklungsphase anfallende HK – keine Aktivierung von Forschungskosten § 255 Abs. 2a i. V. m. Abs. 2, 3 HGB • Folgebewertung nach den allgemeinen Grundsätzen § 253 Abs. 3 HGB	• Gesonderter Ausweis als erster Posten des immateriellen AV § 266 Abs. 2 A.I HGB • Angabepflichten – Gesamtbetrag der angefallenen F&E-Kosten – auf selbst geschaffene immaterielle VG des AV entfallender Betrag § 285 Nr. 22 HGB	Ausschüttungs- und Abführungssperre bei KapG bzw. AktG für den in der Bilanz insgesamt angesetzten Betrag abzüglich dafür gebildeter passiver latenter Steuern § 268 Abs. 8 HGB, § 301 AktG

08/2022

3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände; Forts.

Prüfungsschema zur Beurteilung der Aktivierungsfähigkeit:



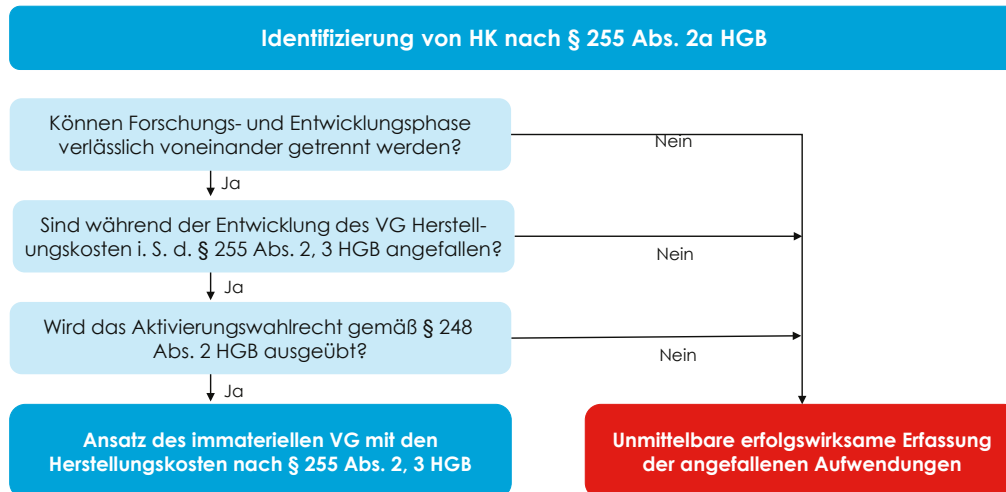
3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände; Forts.

a. Aktivierungsverbote

1. Allgemeine Aktivierungsverbote - § 248 Abs. 1 HGB
 - Gründungskosten
 - Kosten der Eigenkapitalbeschaffung
 - Kosten des Abschlusses von Versicherungsverträgen
2. Spezielle Aktivierungsverbote - § 248 Abs. 2 S. 2 HGB
 - Marken
 - Drucktitel
 - Verlagsrechte
 - Kundenlisten und
 - vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände

3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände; Forts.

b. Prüfungsschema zur Behandlung von Aufwendungen:



3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände; Forts.

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

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

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

3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände; Forts.

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

Definition „Forschung ...

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

Beispiele:

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

3.3.5 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände; Forts.

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

Definition „Entwicklung ...

... ist die von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen.“
 (§ 255 Abs. 2a Satz 2 HGB)

Beispiele:

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

3.4 Sachanlagevermögen

3.4 Sachanlagevermögen

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

a. Grundstücke

- **Begriff**

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

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

a. Grundstücke; Forts.

- **Abgrenzung zu Betriebsvorrichtungen**

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

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

a. Grundstücke; Forts.

- **Bebaute Grundstücke**

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

- **Unbebaute Grundstücke**

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

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

b. Grundstücksgleiche Rechte

- **Positive Beispiele**
 - Erbbaurechte
 - Teileigentum
 - Bergwerkseigentum
 - Abbaurechte
- **Negative Beispiele**
 - Grunddienstbarkeiten im Sinne von § 1018 BGB
 - Nießbrauch
 - beschränkte persönliche Dienstbarkeiten im Sinne von § 1090 ff. BGB

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

c. Bauten auf fremden Grundstücken

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

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

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

c. Bauten auf fremden Grundstücken; Forts.

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

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

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

- sofern diese nicht zu den „anderen Bauten“ bei bebauten Grundstücken zählen - je nach Baumaßnahme
- technische Anlagen oder
- Betriebs- u. Geschäftsausstattung.
- z. B. - technische Lüftungsanlage
 - Laderampe
 - Montagegrube

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

c. Bauten auf fremden Grundstücken; Forts.

2. **Gruppe 2: Sonstige Mieterein- und -umbauten**

- Ein- und Umbauten, bei denen der Mieter (Pächter) wirtschaftlicher Eigentümer ist (da Abnutzung der Maßnahme innerhalb der Pachtzeit oder Entgeltsanspruch am Ende der Pachtzeit), sind **Bauten auf fremden Grundstücken**.
- z. B. - eingezogene Wände
 - eingebaute IT-Kabelkanäle
 - Zwischentüren
 - verlegter Teppichboden
 - nachträglicher Einbau Klimaanlage

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

c. Bauten auf fremden Grundstücken; Forts.

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

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

3.4.2 Technische Anlagen und Maschinen

• Begriff

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

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

• Beispiele

Neben den normalen Maschinen zählen auch

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

Ferner: Spezialreserveteile sowie Erstausrüstung an Ersatzteilen.

3.4.3 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

- **Begriff**

Hierunter fallen

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

3.4.4 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

a. Geleistete Anzahlungen

- **Begriff**

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

Nicht verrechenbare Vorsteuer ist zu aktivieren.

- **Abgrenzung**

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

3.4.4 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau; Forts.

b. Anlagen im Bau

- **Begriff**

Es sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der noch nicht fertig gestellten Anlagen auszuweisen. Unerheblich ist, ob die Aufwendungen für Fremd- oder Eigenleistungen anfallen.

- **Spätere Umbuchung**

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

(→ Buchung spätestens bei Erstellung des Jahresabschlusses)

08/2022

3.4.5 Bewertung (Sonderfälle)

a. Bewertung (Grundsatz)

Die Regelung gilt grundsätzlich für sämtliche Positionen des Sachanlagevermögens.

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

08/2022

3.4.5 Bewertung (Sonderfälle); Forts.

b. Grundstücke und Gebäude

• Abschreibungen bei unbebauten Grundstücken

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

➤ **Dauernde Wertminderungen** durch Verschlechterung

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

sind durch **außerplanmäßige Abschreibungen** zu berücksichtigen.

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

3.4.5 Bewertung (Sonderfälle); Forts.

b. Grundstücke und Gebäude; Forts.

• Sachverhalt: Abbruchkosten

➤ Abbruchkosten können bei einem gekauften Grundstück als Anschaffungsnebenkosten angesehen werden, wenn das **Grundstück in der Absicht erworben** wurde, die alten abbruchreifen Baulichkeiten abzureißen und neue dafür zu errichten.

➤ Der aktivierte Betrag ist um die Erlöse für Abbruchmaterialien zu kürzen.

➤ Unerwartet hohe Abbruchkosten sind auf einen angemessenen Betrag zu kürzen.

➤ Stellt sich erst nach dem Kauf heraus, dass ein Neubau oder Umbau notwendig ist, dürfen Abbruchkosten nicht aktiviert werden (Aufwand).

3.4.5 Bewertung (Sonderfälle); Forts.

b. Grundstücke und Gebäude; Forts.

- Sachverhalt: Reparaturkosten

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

3.4.5 Bewertung (Sonderfälle); Forts.

c. Technische Anlagen und Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung

- Festwerte – Voraussetzungen

- Für Gegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie für Maschinen und technische Anlagen (z. B.
 - Werkzeuge,
 - Hotelgeschirr,
 - Gleisanlagen,
 - Gerüst- und Schalungsteile)kommt auch eine Festbewertung nach § 240 Abs. 3 HGB in Betracht, wenn
 - sie regelmäßig ersetzt werden und
 - ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist.

3.4.5 Bewertung (Sonderfälle); Forts.

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

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

• Festwerte – Voraussetzungen; Forts.

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

3.4.5 Bewertung (Sonderfälle); Forts.

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

• Festwerte - Veränderungen

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

Behandlung von Zuschüssen – 3 Fallvarianten

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

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

Tauschgrundsätze

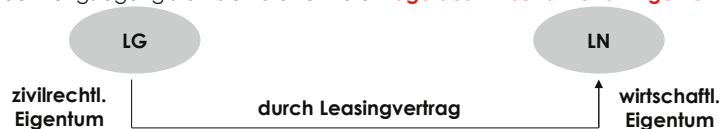
- Buchwert-Fortführung
- Ansatz des erworbenen mit dem Zeitwert des hingegebenen VG
- Erfolgsneutrale Behandlung
- Achtung: Umsatzsteuerlicher Vorgang

3.5 Exkurs: Leasing

3.5 Exkurs: Leasing

3.5.1 Leasing: Bedeutung und Begriffe

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



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

3.5.1 Leasing: Bedeutung und Begriffe; Forts.

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

Für die Bilanzierung wird unterschieden:

- **Vollamortisationsleasing**

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

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

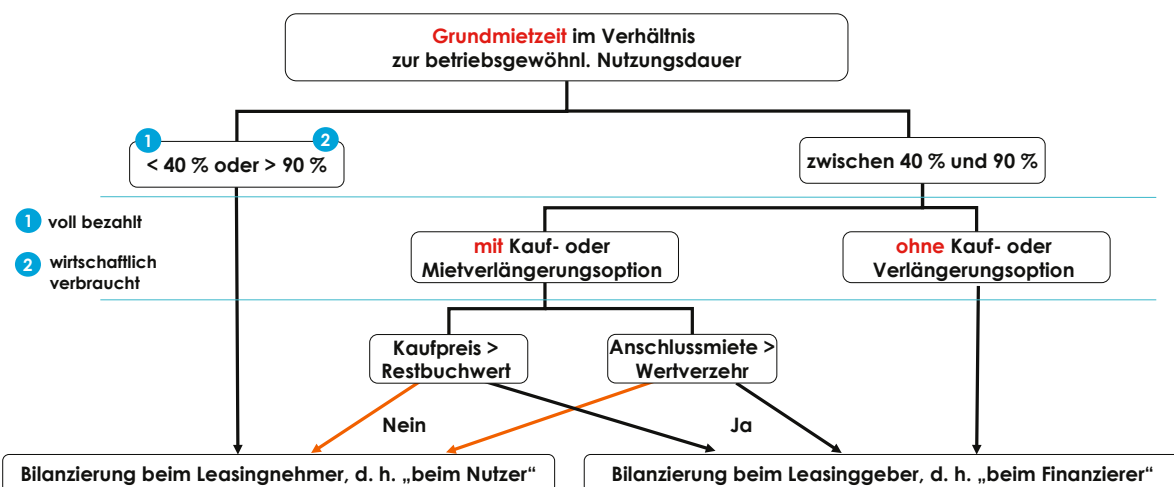
- **Teilamortisationsleasing**

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

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

3.5.2 Vollamortisationsleasing

- **Bewegliche Vermögensgegenstände**



3.5.3 Teilamortisationsleasing

- **Bewegliche Vermögensgegenstände**

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

- **Fallgruppe 1: Grundmietzeit zwischen 40 % und 90 %**
 - und **25 % oder mehr** des die Restamortisation übersteigenden Teils des **Veräußerungserlöses** stehen dem Leasinggeber zu
 - oder **Andienungsrecht des Leasinggebers** zu bei Vertragsabschluss vereinbartem Preis
 - **Zuordnung beim Leasinggeber**
- **Fallgruppe 2: Grundmietzeit zwischen 40 % und 90 %**
 - und Leasinggeber erhält **weniger als 25 %** des die Restamortisation übersteigenden Teils des **Veräußerungserlöses**
 - **Zuordnung beim Leasingnehmer** (d. h. beim Nutzer)

3.5.4 Spezialleasing

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

Definition:

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

3.5.5 Verbuchung: Aktivierung des Leasinggegenstandes beim Leasinggeber (Regelfall)

Fall 1: Bilanzierung beim Leasinggeber:

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

Fall 2: Bilanzierung beim Leasingnehmer:

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

3.5.6 Verbuchung: Aktivierung des Leasinggegenstandes beim Leasingnehmer (Ausnahmefall)

Fall 1: Bilanzierung beim Leasinggeber:

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

Fall 2: Bilanzierung beim Leasingnehmer:

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

Folge beim Leasingnehmer: Bilanzverlängerung um Wert des Leasinggegenstandes

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

3.6 Anlagenspiegel und Anhang

3.6 Anlagenspiegel und Anhang

3.6.1 Anlagenspiegel

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

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

b. Aufbau: Spalten und Zeile

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

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

3.6.2 Anhangangaben zu den immateriellen Vermögensgegenständen und Sachanlagevermögen

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

Anlagen zum Themenbereich

Prüferhilfen zu diesem Themenbereich

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

Fachliche Beiträge zu diesem Themenbereich

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

ÜBERSICHT Hauptband

		Folie-Nr.
TOP 4:	Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens	#121
4.1	Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung	#123
4.1.1	Grundlagen	#124
4.1.2	Anteile an verbundenen Unternehmen § 266 Abs. 2 B. III. Nr. 1 HGB	#128
4.1.3	Sonstige Wertpapiere § 266 Abs. 2 B. III. Nr. 2 HGB	#129
4.1.4	Exkurs: Eigene Anteile	#130
4.2	Bewertung	#131
4.2.1	Zugangsbewertung	#132
4.2.2	Folgebewertung	#132
4.2.3	Exkurs: Bilanzierung von Planvermögen	#133
4.3	GuV-Ausweis	#134
4.4	Praxisfälle zur Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens	#136

Stand: 01.07.2024

Themenbereich 4: Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

Themenbereich 4: Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

Gliederung

- 4.1 Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung
- 4.2 Bewertung
- 4.3 GuV-Ausweis
- 4.4 Praxisfälle zur Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

4.1 Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung

4.1 Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung

4.1.1 Grundlagen

a. Definition

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

b. Beispiele für Wertpapiere

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

1. Kapitalmarktpapiere

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

Themenbereich 4: Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

4.1.1 Grundlagen; Forts.

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

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

c. Kriterien für die Zuordnung zum Umlaufvermögen

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

Themenbereich 4: Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

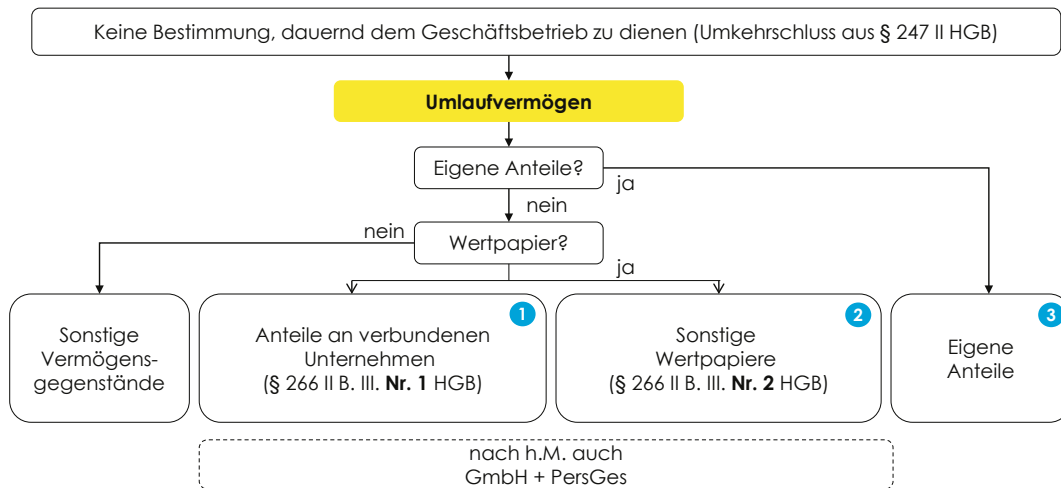
4.1.1 Grundlagen; Forts.

c. Kriterien für die Zuordnung zum Umlaufvermögen Forts.

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

4.1.1 Grundlagen; Forts.

d. Einordnung in die Bilanzposition



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

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

Themenbereich 4: Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

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

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

Themenbereich 4: Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

4.1.4 Exkurs: Eigene Anteile ③

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

4.2 Bewertung

4.2 Bewertung

4.2.1 Zugangsbewertung

- Anschaffungskosten = Kaufpreis + Anschaffungsnebenkosten

4.2.2 Folgebewertung

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

Fall 1: Keine Verkaufsabsicht am Bilanzstichtag

- niedrigerer Börsenkurs, zuzüglich Anschaffungsnebenkosten

Fall 2: Verkaufsabsicht am Bilanzstichtag

- niedrigerer Börsenkurs ohne Berücksichtigung der Anschaffungsnebenkosten abzüglich zu erwartender Verkaufsspesen

Themenbereich 4: Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

4.2.3 Exkurs: Bilanzierung von Planvermögen

a. Begriff

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

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

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

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

Schematische Darstellung



JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#133

09/2023

Themenbereich 4: Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

4.3 GuV-Ausweis

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#134

08/2022

4.3 GuV-Ausweis

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

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

4.4 Praxisfälle zur Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

Themenbereich 4: Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

Anlagen zum Themenbereich

Prüferhilfen zu diesem Themenbereich

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

Themenbereich 4: Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

Raum für Notizen

ÜBERSICHT Hauptband

		Folie-Nr.
TOP 5:	Bilanzierung Liquide Mittel	#139
5.1	Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung	#141
5.1.1	Kassenbestand	#142
5.1.2	Guthaben bei Kreditinstituten (Beck, 11. Aufl., Tz. 150 ff. zu § 266 HGB)	#142
5.1.3	Schecks (Beck, 11. Aufl., Tz. 158 zu § 266 HGB)	#143
5.2	Bewertung	#144
5.2.1	Grundsatz	#145
5.2.2	Kassenbestand	#145
5.2.3	Guthaben bei Kreditinstituten	#145
5.2.4	Schecks	#145
5.3	Währungsumrechnung	#146
5.3.1	Regelungsinhalt des § 256a HGB	#147
5.3.2	Regelungsinhalt des § 277 Abs. 5 HGB	#148
5.4	Durchzuführende Abstimmungsarbeiten im Jahresabschluss	#149
5.5	Praxisfall zur Bilanzierung Liquide Mittel	#151

Stand: 01.07.2024

Themenbereich 5: Bilanzierung Liquide Mittel

Themenbereich 5: Bilanzierung Liquide Mittel

Gliederung

- 5.1 Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung
- 5.2 Bewertung
- 5.3 Währungsumrechnung
- 5.4 Durchzuführende Abstimmungsarbeiten im Jahresabschluss
- 5.5 Praxisfall zur Bilanzierung Liquide Mittel

5.1 Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung

5.1 Begriff und Gliederung

5.1.1 Kassenbestand

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

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

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

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

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

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

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

5.2 Bewertung

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

5.2.1 Grundsatz

- Strenges Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB)

5.2.2 Kassenbestand

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

5.2.3 Guthaben bei Kreditinstituten

Bewertung nach den für Forderungen geltenden Grundsätzen

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

5.2.4 Schecks

Bewertung nach den für Forderungen geltenden Grundsätzen

5.3 Währungsumrechnung

Themenbereich 5: Bilanzierung Liquide Mittel

5.3 Währungsumrechnung

5.3.1 Regelungsinhalt des § 256a HGB

a. Fall 1: RLZ länger als ein Jahr

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

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

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

c. Kassenbestand: ausländische Zahlungsmittel (Sorten)

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

→ **Sortenkurs** zum Abschlussstichtag

d. Guthaben bei Kreditinstituten: Guthaben in Fremdwährung

→ Bewertung wie Fremdwährungsforderungen

Devisenbriefkurs bei Zugang durch Zahlungseingang bspw. von Kunden

Devisengeldkurs bei Zugang durch Hingabe von EUR

Devisenkassamittelkurs zum Bilanzstichtag

(arithmetisches Mittel aus Brief- und Geldkurs)

e. Sonderfall Bewertungseinheiten

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

Themenbereich 5: Bilanzierung Liquide Mittel

5.3.2 Regelungsinhalt des § 277 Abs. 5 HGB

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

- sonstiger betrieblicher Ertrag und
- sonstiger betrieblicher Aufwand.

Folgende praktische **Möglichkeiten** kommen in Betracht:

- Vospaltenausweis
- davon-Vermerk
- Erläuterung im Anhang

Hinweis:

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

5.4 Durchzuführende Abstimmungsarbeiten im Jahresabschluss

5.4 Durchzuführende Abstimmungsarbeiten im Jahresabschluss

Zwingende **Abstimmungsarbeiten**:

a. Kasse

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

b. Bankguthaben

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

c. Schecks

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

5.5 Praxisfall zur Bilanzierung Liquide Mittel

Anlagen zum Themenbereich

Prüferhilfen zu diesem Themenbereich

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

ÜBERSICHT Hauptband

		Folie-Nr.
TOP 6:	Bilanzierung Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	#153
6.1	Begriff, Ansatzvorschriften und Gliederung (Beck, 11. Aufl., Tz. 221, 222 zu § 266 HGB)	#155
6.2	Bewertung / Währungsumrechnung	#157
6.2.1	Grundsatz	#158
6.2.2	Berücksichtigung von Zinskonditionen	#158
6.2.3	Fremdwährungsverbindlichkeiten	#158
6.3	Angabepflichten im Anhang	#159
6.3.1	Restlaufzeiten bis zu einem Jahr	#160
6.3.2	Restlaufzeiten von mehr als 5 Jahren	#160
6.3.3	Sicherheiten	#160
6.3.4	Darstellungsvariante: Verbindlichkeitsregel	#161
6.4	Praxisfälle zur Bilanzierung von Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	#162

Stand: 01.07.2024

Themenbereich 6: Bilanzierung Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Themenbereich 6: Bilanzierung Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

Gliederung

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

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

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

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

6.2 Bewertung / Währungsumrechnung

6.2 Bewertung / Währungsumrechnung

6.2.1 Grundsatz

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

6.2.2 Berücksichtigung von Zinskonditionen

i. d. R.: Erfüllungsbetrag = Ausgabebetrag

wenn: Erfüllungsbetrag > Ausgabebetrag → **Disagio**

Abgrenzungswahlrecht für Disagio (§ 250 Abs. 3 HGB)

6.2.3 Fremdwährungsverbindlichkeiten

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

6.3 Angabepflichten im Anhang

6.3 Angabepflichten im Anhang

6.3.1 Restlaufzeiten bis zu einem Jahr

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

6.3.2 Restlaufzeiten von mehr als 5 Jahren

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

6.3.3 Sicherheiten

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

Themenbereich 6: Bilanzierung Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
6.3.4 Darstellungsvariante: Verbindlichkeitspiegel

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

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

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#161

08/2022

Themenbereich 6: Bilanzierung Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

6.4 Praxisfälle zur Bilanzierung von Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#162

08/2022

Anlagen zum Themenbereich

Prüferhilfen zu diesem Themenbereich

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

Raum für Notizen

ÜBERSICHT Hauptband

		Folie-Nr.
TOP 7:	Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	#165
7.1	Ansatz und Ausweis	#168
7.1.1	Gemischte Grundlagen	#169
7.1.2	Nachlässe auf Forderungen	#170
7.1.3	Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB)	#170
7.1.4	Restlaufzeit (vgl. Beck, 11. Aufl., Tz. 25 ff. zu § 268 HGB)	#171
7.1.5	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	#171
7.1.6	Forderungen im Unternehmensverbund	#172
7.1.7	Sonstige Vermögensgegenstände	#175
7.2	Bewertung	#176
7.2.1	Grundsatz (§ 253 Abs. 4 HGB)	#177
7.2.2	Ausnahmen	#177
7.2.3	Sonderfälle	#178
7.2.4	Wertaufholung im Anlage- und Umlaufvermögen	#179
7.2.5	Einzelwertberichtigung	#180
7.2.6	Pauschalwertberichtigung	#181
7.3	Praxishinweise	#182
7.3.1	Begrifflichkeiten	#183
7.3.2	Beispiel: OP-Liste (Auszug)	#185
7.3.3	Beispiel: Debitoren-Salden-Liste (Auszug)	#186
7.3.4	Debitoren-Haben-Posten (kreditorische Debitoren)	#187
7.3.5	Sonderproblem Währungsumrechnung	#189
7.4	Praxisfälle zur Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	#191

Stand: 01.07.2024

Themenbereich 7: Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

08/2022

#165

Themenbereich 7: Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Orientierung (§ 266 Abs. 2 HGB)

B. Umlaufvermögen

I. Vorräte

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

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen
3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
4. Sonstige Vermögensgegenstände

III. Wertpapiere

1. Anteile an verbundenen Unternehmen
2. Sonstige Wertpapiere

IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks

C. Rechnungsabgrenzungsposten

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

08/2022

#166

Gliederung

7.1 Ansatz und Ausweis

7.2 Bewertung

7.3 Praxishinweise

7.4 Praxisfälle zur Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

7.1 Ansatz und Ausweis

Themenbereich 7: Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

7.1 Ansatz und Ausweis

7.1.1 Gemischte Grundlagen

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

Themenbereich 7: Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

7.1.2 Nachlässe auf Forderungen

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

7.1.3 Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB)

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

Ausnahmen:

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

Was sind nicht „gleichartige Forderungen“?

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

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

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

7.1.5 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

a. Grundlagen

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

7.1.5 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen; Forts.

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

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

7.1.6 Forderungen im Unternehmensverbund

a. Grundlagen

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

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

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

Themenbereich 7: Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

7.1.6 Forderungen im Unternehmensverband; Forts.

Praxishinweis:

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

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

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

Themenbereich 7: Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

7.1.6 Forderungen im Unternehmensverband; Forts.

d. Beidseitigkeit

d. h.

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

e. Forderungsart

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

f. Mitzugehörigkeitsvermerk

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

g. Konkurrenz „verbundene Unternehmen“ – „Beteiligung“

- Ausweis unter **verbundene** Unternehmen geht vor

7.1.7 Sonstige Vermögensgegenstände

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

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

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

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

7.2 Bewertung

Themenbereich 7: Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

7.2 Bewertung

7.2.1 Grundsatz (§ 253 Abs. 4 HGB)

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

7.2.2 Ausnahmen

- Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert**
- darüber hinaus sechs allgemeine Bewertungsgrundsätze** gem. § 252 Abs. 1 HGB
 - Bilanzenzusammenhang
 - Going-concern-Prämisse
 - Einzelbewertungsgrundsatz
 - Vorsichtsprinzip
 - Periodengerechte Abgrenzung
 - Bewertungsstetigkeit
- Im Umlaufvermögen gilt **strenges Niederstwertprinzip**
(zum Vergleich: im Anlagevermögen → gemildertes Niederstwertprinzip)

Themenbereich 7: Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

7.2.3 Sonderfälle

- Wertberichtigung
 - Ansatz von **zweifelhaften Forderungen** mit ihrem „wahrscheinlichen Wert“ (Einzelwertberichtigungen, Pauschalwertberichtigung)
- Uneinbringlichkeit
 - Abschreibung von **uneinbringlichen Forderungen**
 - Achtung: Sachgerechtes Mahnwesen dokumentieren**
- Langfristforderungen
 - Ansatz von **unverzinslichen bzw. niedrig verzinslichen**, länger laufenden Forderungen mit Barwert (Abzinsung mit fristadäquatem Marktzins - z. B. landesüblicher Zinsfuß für Papiere mit entsprechender Laufzeit)
- Lieferung mit **Rückgaberecht**:
 - Grundsatz: keine Gewinnrealisation; Forderung in Höhe von AK/HK
 - Ausnahme (häufig der Fall): Bei Massengütern (z. B. Online Händler) vertretbar: Forderungen in Höhe des Nennbetrags und Berücksichtigung der Ergebnisminderung bei der Bewertung der Forderungen oder durch Bildung einer Rückstellung der **erfahrungsgemäß** erwarteten Retouren
- Bildung von **Bewertungseinheiten** (§ 254 HGB)

7.2.4 Wertaufholung im Anlage- und Umlaufvermögen

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

a. Steuerrecht:

Rechtsformunabhängig, Zuschreibungspflicht

(§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG)

b. Handelsrecht:

Rechtsformunabhängig, Zuschreibungspflicht

(§ 253 Abs. 5 S. 1 HGB)

7.2.5 Einzelwertberichtigung

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

a. Grundsatz

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

b. Empfohlene Prüfungshandlungen auch bei Erstellung des Jahresabschlusses

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

c. Achtung

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

7.2.6 Pauschalwertberichtigung

a. Grundsatz

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

b. Sachverhalt

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

entspricht steuerlich grundsätzlich dem Ansatz zum Teilwert

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

c. Achtung

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

7.3 Praxishinweise

7.3 Praxishinweise

7.3.1 Begrifflichkeiten

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

a. Hauptbuch

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

b. Debitorenbuchhaltung

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

08/2022

7.3.1 Begrifflichkeiten; Forts.

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

c. Offene-Posten-Liste

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

d. ABC-Analyse

- Umsatzlisten nach Kunden (ABC-Listen)
- Zahlungsanalysen

e. Debitoren-Salden-Liste

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

08/2022

Themenbereich 7: Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

7.3.2 Beispiel: OP-Liste (Auszug)

Kanzlei-Rechnungswesen - RW - XXXXXX/XXX/2017 // Muster GmbH - Auszug OPOS-Liste (Debitoren) - Posten

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

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

08/2022

#185

Themenbereich 7: Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

7.3.3 Beispiel: Debitoren-Salden-Liste (Auszug)

Muster GmbH, Musterstadt - Datenblatt: Debitoren-Salden, Hauswährung per 31.12.2017

2017

1400 Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen Inland					
Debitoren Nummer	Debitoren Name	Saldo Periodenbeginn	Soll Summe Berichtsperiode	Haben -Summe Berichtsperiode	Saldo Periodenende
		€	€	€	€
1 A		23.800,00	345.100,00	297.500,00	71.400,00
2 B		11.900,00	285.600,00	309.400,00	-11.900,00
3 C		5.950,00	0,00	5.950,00	0,00
4 D		59.500,00	666.400,00	696.150,00	29.750,00
5 E		35.700,00	196.350,00	232.050,00	0,00
6 F		0,00	892.500,00	749.700,00	142.800,00
7 G		11.900,00	29.750,00	35.700,00	5.950,00
8 H		4.165,00	142.800,00	133.280,00	13.685,00
9 I		6.783,00	5.950,00	7.973,00	4.760,00
10 J		35.700,00	178.500,00	166.600,00	47.600,00
11 K		29.750,00	266.560,00	255.850,00	40.460,00
12 L		4.760,00	18.445,00	17.850,00	5.355,00
12 ABC GmbH		4.165,00	892.500,00	773.500,00	123.165,00
13 M		6.426,00	13.090,00	12.971,00	6.545,00
14 N		-23.800,00	71.400,00	47.600,00	0,00
15 M		-1.785,00	1.190,00	595,00	-1.190,00
*****		214.914,00	4.006.135,00	3.742.669,00	478.380,00
1400 Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen Inland					

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

08/2022

#186

7.3.4 Debitoren-Haben-Posten (kreditorische Debitoren)**a. Wie entsteht ein „kreditorischer Debitor“?**

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

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

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

7.3.4 Debitoren-Haben-Posten (kreditorische Debitoren); Forts.**c. Anpassungsbedarf im Jahresabschluss**

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

d. Abgrenzung von den „erhaltenen Auszahlungen“

- Diese Ausweisänderung führt zu einer Bilanzverlängerung.

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

Themenbereich 7: Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

7.3.5 Sonderproblem Währungsumrechnung

a. Einordnung des Problems

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

§ 256a HGB Währungsumrechnung

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

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

b. Unterscheidung nach RLZ

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

Themenbereich 7: Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

7.3.5 Sonderproblem Währungsumrechnung; Forts.

c. Beispiel Währungsumrechnung

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

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

7.4 Praxisfälle zur Bilanzierung Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Anlagen zum Themenbereich

Prüferhilfen zu diesem Themenbereich

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

ÜBERSICHT Hauptband

Folie-Nr.

TOP 8:	Bilanzierung sonstige Vermögensgegenstände	#193
8.1	Begriff / Ansatz / Ausweis	#195
8.1.1	Erfassung aller nicht an einer anderen Stelle auszuweisenden Vermögensgegenstände	#196
8.1.2	Vermerkpflicht	#196
8.1.3	Sonderfall: Ausstehende Einlagen	#197
8.1.4	Sonderfall: Eingeforderte Nachschüsse eines GmbH-Gesellschafters	#197
8.2	Bewertung	#198
8.2.1	Grundsatz (§ 253 Abs. 4 HGB)	#199
8.2.2	Sonderfälle	#200
8.3	Praxisfälle zur Bilanzierung sonstige Vermögensgegenstände	#201

Stand: 01.07.2024

Themenbereich 8: Bilanzierung sonstige Vermögensgegenstände

Themenbereich 8: Bilanzierung sonstige Vermögensgegenstände

Gliederung

8.1 Begriff / Ansatz / Ausweis

8.2 Bewertung

8.3 Praxisfälle zur Bilanzierung sonstige Vermögensgegenstände

8.1 Begriff / Ansatz / Ausweis

8.1 Begriff / Ansatz / Ausweis

8.1.1 Erfassung aller nicht an einer anderen Stelle auszuweisenden Vermögensgegenstände

(Auffangposition) Beispiele:

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

8.1.2 Vermerkplicht

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

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

8.1.2 Vermerkplicht; Forts.

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

8.1.3 Sonderfall: Ausstehende Einlagen

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

8.1.4 Sonderfall: Eingeforderte Nachschüsse eines GmbH-Gesellschafters

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

8.2 Bewertung

8.2 Bewertung

8.2.1 Grundsatz (§ 253 Abs. 4 HGB)

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

08/2022

8.2.2 Sonderfälle

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

08/2022

8.3 Praxisfälle zur Bilanzierung sonstige Vermögensgegenstände

Anlagen zum Themenbereich

Prüferhilfen zu diesem Themenbereich

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

ÜBERSICHT Hauptband

		Folie-Nr.
TOP 9:	Bilanzierung Verbindlichkeiten	#203
9.1	Fachliche Grundlagen	#205
9.1.1	Gliederung der Bilanz (§ 266 Abs. 2 und Abs. 3 HGB)	#206
9.1.2	Unterschiedliche Interessenlage der Unternehmen	#207
9.2	Ansatz und Ausweis	#208
9.2.1	Grundsätze	#209
9.2.2	Die Posten des HGBs	#216
9.2.3	Weitere Verbindlichkeiten	#228
9.2.4	Zusätzliche Angaben in Bilanz und/oder Anhang	#229
9.2.5	Die antizipativen Posten	#233
9.3	Bewertung	#234
9.3.1	Grundsätze	#235
9.3.2	Berücksichtigung von Zinskonditionen	#237
9.3.3	Valutaschulden (Fremdwährungsschulden)	#238
9.4	Änderung des Schuldverhältnisses	#242
9.4.1	Überblick	#243
9.4.2	Kurzerläuterung der Begriffe	#244
9.4.3	Folgen für die Bilanzierung	#245
9.4.4	Einrede der Verjährung	#246
9.4.5	Erlöschen der Schuld (5 Fälle)	#247
9.5	Exkurs: Eventualverbindlichkeiten / Haftungsverhältnisse	#248
9.6	Praxisfälle zur Bilanzierung Verbindlichkeiten	#252

Stand: 01.07.2024

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

Gliederung

- 9.1 Fachliche Grundlagen
- 9.2 Ansatz und Ausweis
- 9.3 Bewertung
- 9.4 Änderung des Schuldverhältnisses
- 9.5 Exkurs: Eventualverbindlichkeiten / Haftungsverhältnisse
- 9.6 Praxisfälle zur Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.1 Fachliche Grundlagen

9.1 Fachliche Grundlagen

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

A. Eigenkapital
(...)

B. Rückstellungen
(...)

C. Verbindlichkeiten

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

D. Rechnungsabgrenzungsposten

E. Passive latente Steuern



9.1.2 Unterschiedliche Interessenlage der Unternehmen

Fall 1: Mögliches Interesse der Unternehmer an niedrigen Verbindlichkeiten

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

Fall 2: Mögliches Interesse der Unternehmer an hohen Verbindlichkeiten

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

9.2 Ansatz und Ausweis

9.2 Ansatz und Ausweis

9.2.1 Grundsätze

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

Die fachlichen Erläuterungen erfolgen anschließend.

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

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

Durchbrechung des Grundsatzes aufgrund

- Ansatzwahlrechte
- gesetzliche Ansatzverbote

9.2.1 Grundsätze; Forts.

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

Sämtliche bilanzierungsfähigen Schulden sind zu passivieren, die

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

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.2.1 Grundsätze; Forts.

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

- **Personelle Zuordnung**

- „Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen“ (§ 246 Abs. 1 Satz 3 HGB)
 - Schulden sind stets der juristischen oder natürlichen Person zuzuordnen, in deren Namen sie begründet worden sind

- **Sachliche Zuordnung**

- **Einzelkaufleute**
 - durch den Betrieb des Handelsgewerbes verursacht oder als betriebliche Schulden eingegangen
- **Personenhandelsgesellschaften**
 - in ihrem Namen begründet und damit Gesamthandsschulden
 - bei Gesellschafterschulden: „Forderung gegen Gesellschafter“ einbuchen
- **Kapitalgesellschaften**
 - sämtliche in ihrem Namen begründete Schulden unabhängig von der Veranlassung

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.2.1 Grundsätze; Forts.

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

Verbindlichkeiten sind die am Abschlussstichtag

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

feststehenden Verpflichtungen des Unternehmens.

Verbindlichkeiten sind gekennzeichnet durch

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

9.2.1 Grundsätze; Forts.

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

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

Aber:

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

Voraussetzungen

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

9.2.1 Grundsätze; Forts.

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

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

Gilt für:

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

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

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.2.1 Grundsätze; Forts.

d. Ansatzstetigkeit (§ 246 Abs. 3 HGB)

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

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

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

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.2.2 Die Posten des HGBs

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

„Anleihen

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

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

a. Anleihen

- **Begriff**

- Langfristige Darlehen unter Inanspruchnahme des **öffentlichen** (national / international) Kapitalmarktes
- Schuldverschreibung, Obligation, Bond
- Schuldverschreibungen = verbriefte Anleihen
- i. d. R. durch Ausgabe von Teilschuldverschreibungen

- **Bedeutung für die Praxis**

- Bei kleinen Gesellschaften oder Familienunternehmen eher selten anzutreffen.

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

a. Anleihen; Forts.

- **Anleihearten und deren Besonderheiten**

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

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

a. Anleihen; Forts.

- **Abgrenzung zu Schuldscheindarlehen**

Sachverhalt

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

Hinweis

- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- oder sonstigen Verbindlichkeiten

Begründung

- Nicht am öffentlichen Kapitalmarkt aufgenommen.

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

a. Anleihen; Forts.

- **Konvertibilität**

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

- Wandelschuldverschreibungen
- Optionsschuldverschreibungen

Ausweis:

- „davon“-Vermerk
- Untergliederung

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

b. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

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

c. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

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

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

- **Ausweis der Umsatzsteuer:**

- „Nettoausweis“ innerhalb des Bilanzpostens „Sonstige Verbindlichkeiten“

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

d. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

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

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

e. Wechselverbindlichkeiten

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

- Tratten, Solawechsel, Warenwechsel, Finanzwechsel
Tratte = gezogener Wechsel
Solawechsel = eigener Wechsel
- Verbindlichkeiten aus Akzepten und Solawechseln gegen
 - verbundene Unternehmen oder
 - Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, sind dort auszuweisen.
 - Mitzugehörigkeitsvermerk in der Bilanz oder im Anhang

Bedeutung in der Praxis:
eher gering, stark abnehmend

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

f. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen

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

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

g. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

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

08/2022

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

h. Sonstige Verbindlichkeiten

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

08/2022

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.2.2 Die Posten des HGBs; Forts.

h. Sonstige Verbindlichkeiten; Forts.

- **Zwei** Davon-Vermerke

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

- Umsatzsteuer
- Ertragsteuern und
- Steuerabzugsbeträge
- Lohnsteuer
- Kapitalertragsteuer

2. **Soziale Sicherheit (Dritter)**

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

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

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.2.3 Weitere Verbindlichkeiten

a. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern

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

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

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

9.2.4 Zusätzliche Angaben in Bilanz und/oder Anhang

a. Restlaufzeiten

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

Alternative Angabe im Anhang (im HGB nicht explizit vorgesehen)

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

§ 243 Abs. 2 HGB: Klarheit und Übersichtlichkeit

Alle Einzelposten sind mit den zugehörigen Vermerken im Anhang zu nennen

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

(Nur) Gesamtbetrag: § 285 Nr. 1 a HGB

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

08/2022

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

c. Gesicherte Beträge (§ 285 Nr. 1 Buchstabe b HGB)

Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, die

- durch Pfandrechte oder
- ähnliche Rechte

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

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

08/2022

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

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

d. Optional: Verbindlichkeitspiegel als Bestandteil des Anhangs

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

Die Besicherung erfolgt durch Grundschulden.

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#231

08/2022

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

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

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

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

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#232

08/2022

9.2.5 Die antizipativen Posten

Verbindlichkeiten, die rechtlich erst nach dem Abschlussstichtag entstehen (sog. antizipative passive Posten)
→ Erläuterungspflicht im Anhang für größere Beträge § 268 Abs. 5 S. 3 HGB

Beispiel:

Verpflichtungen aus Miet- und Pachtverträgen

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

9.3 Bewertung

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.3 Bewertung

9.3.1 Grundsätze

Allgemeine Bewertungsgrundsätze (§ 252 Abs. 1 HGB)

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

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.3.1 Grundsätze; Forts.

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

9.3.2 Berücksichtigung von Zinskonditionen

a. Agio, Disagio

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

b. Unverzinslichkeit, Unterverzinslichkeit, Überverzinslichkeit

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

9.3.2 Berücksichtigung von Zinskonditionen; Forts.

c. Zero-Bonds

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

9.3.3 Valutaschulden (Fremdwährungsschulden)

a. Zugangsbewertung (Transformationsvorgang)

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

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.3.3 Valutaschulden (Fremdwährungsschulden); Forts.

b. Folgebewertung (Bewertungsvorgang)

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

- Restlaufzeit **über** einem Jahr
 - Beachtung von Imparitäts- und Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)
 - Bei Kurssteigerung Erhöhung der Verbindlichkeit (Höchstwertprinzip)
 - Bei Kursrückgang **keine** Bewertung unter Wert der Erstverbuchung (keine Einbuchung von unrealisierten Kursgewinnen)
- Restlaufzeit von **einem Jahr und weniger**
Bewertung zum Devisenkassamittelkurs
„Bei einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger sind ... und § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs 3 (= Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind) nicht anzuwenden.“ (§ 256a Satz 2 HGB)
d. h. ggf. die Einbuchung lediglich realisierbarer aber noch nicht realisierter Gewinne.

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.3.3 Valutaschulden (Fremdwährungsschulden); Forts.

c. Praxisbeispiel

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

9.3.3 Valutaschulden (Fremdwährungsschulden); Forts.

d. Geschlossene Positionen

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

e. Bewertungseinheiten

Anwendung von § 254 HGB zur Bildung von Bewertungseinheiten

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

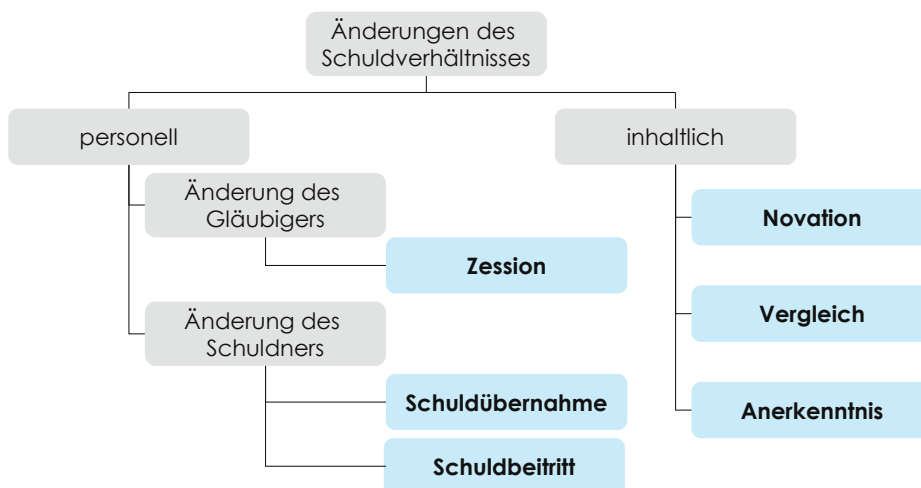
§ 252 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 HGB (Einzelbewertungsprinzip bzw. Imparitäts- und Realisationsprinzip) und § 256 a HGB (Währungsumrechnung) in dem **Umfang** und für den **Zeitraum** nicht anzuwenden, in dem die **gegenläufigen** Wertänderungen oder Zahlungsströme sich **ausgleichen**“

Devisentermingeschäfte: Beispiel für ein Finanzinstrument zur Absicherung von Währungsrisiken

9.4 Änderung des Schuldverhältnisses

9.4 Änderungen des Schuldverhältnisses

9.4.1 Überblick



9.4.2 Kurzerläuterung der Begriffe

Änderung des Schuldverhältnisses durch...	Erläuterung
• Zession • Schuldübernahme • Schuldbeitritt • Novation	Übertragung auf anderen Gläubiger, z. B. im Wege der Abtretung neuer Schuldner ersetzt Schuldner neuer Schuldner tritt kumulativ hinzu Schuldersetzung in inhaltlicher Hinsicht, d. h. Aufhebung eines bestehenden Schuldverhältnisses durch Schaffung eines neuen Schuldverhältnisses
• Vergleich • Anerkenntnis	gegenseitiges Nachgeben Antrag als rechtlich korrekt anerkennen

9.4.3 Folgen für die Bilanzierung

Änderung des Schuldverhältnisses durch...

- Zession
- Schuldübernahme
- Schuldbeitritt
- Novation
- Vergleich

- Anerkenntnis

Bilanzierungsfolge beim Schuldner

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

9.4.4 Einrede der Verjährung

a. Wirkung

Schuldner erhält ein (dauerhaftes) Leistungsverweigerungsrecht

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

b. Folgewirkung

Anspruch des Gläubigers geht nicht unter

c. Verjährungsfrist

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

d. Ergänzende Fragestellungen (ggf. Einholung rechtlicher Rat)

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

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.4.5 Erlöschen der Schuld (5 Fälle)

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

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

9.5 Exkurs: Eventualverbindlichkeiten / Haftungsverhältnisse

9.5 Exkurs: Eventualverbindlichkeiten / Haftungsverhältnisse

1. Allgemeine Grundlagen aller Kaufleute

a. § 251 HGB

- Ausweis von Haftungsverhältnissen unter der Bilanz

b. Arten von Haftungsverhältnissen (abschließende Aufzählung)

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

c. Vorrang der Passivierung

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

9.5 Exkurs: Eventualverbindlichkeiten / Haftungsverhältnisse; Forts.

2. Allgemeine Grundlagen aller Kaufleute

a. § 268 Abs. 7 HGB

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

b. § 285 Nr. 27 HGB

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

c. § 285 Nr. 3a HGB

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

9.5 Exkurs: Eventualverbindlichkeiten / Haftungsverhältnisse; Forts.

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

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

e. Gleichwertige Rückgriffsforderungen

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

9.6 Praxisfälle zur Bilanzierung Verbindlichkeiten

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

Anlagen zum Themenbereich

Prüferhilfen zu diesem Themenbereich

- **Prüferhilfe 9/1:** „Praxisfall 1: Verbindlichkeiten: Einbuchung einer Anleihe“
- **Prüferhilfe 9/2:** „Praxisfall 2: Verbindlichkeiten: Ausbuchung einer Verbindlichkeit“
- **Prüferhilfe 9/3:** „Praxisfall 3.A: Verbindlichkeiten: Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Kurzfristige Verbindlichkeiten“
- **Prüferhilfe 9/4:** „Praxisfall 3.B: Verbindlichkeiten: Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Langfristige Verbindlichkeiten“
- **Prüferhilfe 9/5:** „Praxisfall 4: Verbindlichkeiten: Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen“
- **Prüferhilfe 9/6:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Verbindlichkeiten: Einbuchung einer Anleihe“
- **Prüferhilfe 9/7:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Verbindlichkeiten: Ausbuchung einer Verbindlichkeit“
- **Prüferhilfe 9/8:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3.A: Verbindlichkeiten Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Kurzfristige Verbindlichkeiten“
- **Prüferhilfe 9/9:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3.A: Tabelle Kurzfristige Verbindlichkeiten“
- **Prüferhilfe 9/10:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3.B: Verbindlichkeiten Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Langfristige Verbindlichkeiten“
- **Prüferhilfe 9/11:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 3.B: Tabelle Langfristige Verbindlichkeiten“
- **Prüferhilfe 9/12:** „Lösungshinweise zu Praxisfall 4: Verbindlichkeiten: Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen“

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#253

05/2024

Themenbereich 9: Bilanzierung Verbindlichkeiten

Raum für Notizen

JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#254

06/2024

ÜBERSICHT Hauptband

		Folie-Nr.
TOP 10:	Bilanzierung Rechnungsabgrenzungsposten	#255
10.1	Bilanzgliederung (§ 266 HGB)	#257
10.2	Vorab: Einordnung der Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 2 HGB)	#259
10.3	Vorab: Fachbegriffe zu Rechnungsabgrenzungsposten	#261
10.3.1	Aufgaben der RAP	#262
10.3.2	Arten	#262
10.3.3	Voraussetzungen der RAP i. e. S.	#263
10.4	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis	#264
10.4.1	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten i. e. S.	#265
10.4.2	Sonderfall: Disagio	#266
10.5	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung	#267
10.5.1	Grundsatz	#268
10.5.2	Disagio	#268
10.6	Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis	#269
10.7	Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung	#271
10.8	Praxisfälle zur Bilanzierung Rechnungsabgrenzungsposten	#273

Stand: 01.07.2024

Themenbereich 10: Bilanzierung Rechnungsabgrenzungsposten

Themenbereich 10: Bilanzierung Rechnungsabgrenzungsposten

Gliederung

- 10.1 Bilanzgliederung (§ 266 HGB)
- 10.2 Vorab: Einordnung der Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 2 HGB)
- 10.3 Vorab: Fachbegriffe zu Rechnungsabgrenzungsposten
- 10.4 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis
- 10.5 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung
- 10.6 Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis
- 10.7 Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung
- 10.8 Praxisfälle zur Bilanzierung Rechnungsabgrenzungsposten

10.1 Bilanzgliederung (§ 266 HGB)

10.1 Bilanzgliederung (§ 266 Abs. 3 HGB)

- A. Eigenkapital**
(...)
- B. Rückstellungen**
(...)
- C. Verbindlichkeiten**
 - 1. Anleihen, davon konvertibel
 - 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
 - 3. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
 - 4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
 - 5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
 - 6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
 - 7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
 - 8. Sonstige Verbindlichkeiten
 - davon aus Steuern
 - davon im Rahmen der sozialen Sicherheit
- D. Rechnungsabgrenzungsposten**
- E. Passive latente Steuern**



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

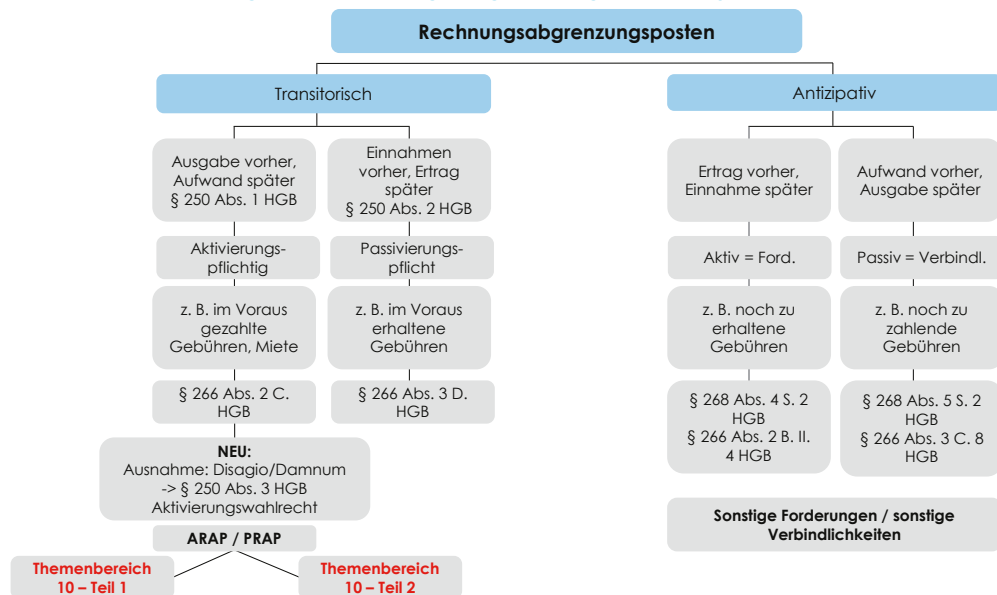
JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#259

08/2022

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



JAE 1 2024

Jahresabschlusserstellung 1 basic skills 2024

#260

08/2022

10.3 Vorab: Fachbegriffe zu Rechnungsabgrenzungsposten

10.3 Vorab: Fachbegriffe zu Rechnungsabgrenzungsposten

10.3.1 Aufgaben der RAP

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

10.3.2 Arten

a. Transitorische Posten i. e. S.

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

10.3.2 Arten; Forts.

a. Transitorische Posten i. w. S.

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

10.3.3 Voraussetzungen der RAP i. e. S.

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

10.4 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis

10.4 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis

10.4.1 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten i. e. S.

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

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

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

a. Anwendungsbeispiele

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

c. Saldierung

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

d. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

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

08/2022

10.4.2 Sonderfall: Disagio

a. Definition

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

b. Handelsrechtliche Betrachtung

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

c. Steuerrechtliche Betrachtung

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

• Gesonderter Ausweis

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

08/2022

10.5 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung

10.5 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung

10.5.1 Grundsatz

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

10.5.2 Disagio

a. Behandlung in der Handelsbilanz

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

b. Behandlung in der Steuerbilanz

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

c. Sonderfall: vorzeitige Rückzahlung

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

10.6 Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis

10.6 Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Ansatz und Ausweis

Passive Rechnungsabgrenzungsposten i. e. S.

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

Handelsrechtlich: gem. § 250 Abs. 2 HGB

Steuerrechtlich: gem. § 5 Abs. 5 EStG

Beispiele: Vereinnahmung von vorausbezahlten Mieten, Versicherungsprämien, Zinsen

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

10.7 Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung

10.7 Passive Rechnungsabgrenzungsposten: Bewertung

Grundsätze:

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

10.8 Praxisfälle zur Bilanzierung Rechnungsabgrenzungsposten

Anlagen zum Themenbereich

Prüferhilfen zu diesem Themenbereich

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

ÜBERSICHT Anlagen

	Seite
PRÜFERHILFEN	
2/1 Vorzubereitende Unterlagen für die Abschlusserstellung	#275
2/2 Bereitstellung von Unterlagen für die Abschlusserstellung	#278
2/3 Gliederung der Dauerakte	#287
2/4 Aufstellung / Erstellung eines Jahresabschlusses	#289
3/1 Beispiel für die Aktivierung beim Leasingnehmer	#297
3/2 Der Musteranlagenspiegel – 10 Spalten zuzüglich „Umbuchungen“	#299
4/1 Praxisfall 1: Ausweis diverser Vermögenswerte	#300
4/2 Praxisfall 2: Bewertung von Wertpapieren	#301
4/3 Praxisfall 3: Anschaffung von Wertpapieren	#302
4/4 Praxisfall 4: Bilanzierung Eigene Anteile	#303
4/5 Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Ausweis diverser Vermögenswerte	#304
4/6 Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Bewertung von Wertpapieren	#305
4/7 Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Anschaffung von Wertpapieren	#308
4/8 Lösungshinweise zu Praxisfall 4: Bilanzierung Eigene Anteile	#310
5/1 Praxisfall: Währungsumrechnung Kasse/Bank	#312
5/2 Lösungshinweise zu Praxisfall: Währungsumrechnung Kasse/Bank	#313
6/1 Praxisfall 1: Ausweis von Restlaufzeiten	#314
6/2 Praxisfall 2: Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten	#315
6/3 Praxisfall 3: Bewertung Darlehen	#316
6/4 Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Ausweis von Restlaufzeiten	#317
6/5 Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten	#320
6/6 Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Bewertung Darlehen	#321
7/1 Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 1: Auswertung einer Saldenliste	#323
7/2 Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 2: Einzelwertberichtigung	#325
7/3 Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 3: Pauschalwertberichtigung	#326
7/4 Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 4: Berichtsausweis der Forderungen	#327
7/5 Praxisfall 2: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen: Einzelwertberichtigung	#328
7/6 Praxisfall 3: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen: Währungsumrechnung	#329

Stand: 01.07.2024

	Seite
PRÜFERHILFEN, FORTS.	
7/7 Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Aufgabe 1: Auswertung einer Saldenliste	#330
7/8 Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Aufgabe 2: Einzelwertberichtigung	#333
7/9 Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Aufgabe 3: Pauschalwertberichtigung	#335
7/10 Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Aufgabe 4: Berichtsausweis der Forderungen	#336
7/11 Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen: Einzelwertberichtigung	#337
7/12 Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen: Währungsumrechnung	#338
8/1 Praxisfall 1: Ausweis „Sonstige Vermögensgegenstände“	#339
8/2 Praxisfall 2: Zinsabgrenzung	#340
8/3 Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Ausweis „Sonstige Vermögensgegenstände“	#341
8/4 Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Zinsabgrenzung	#343
9/1 Praxisfall 1: Verbindlichkeiten: Einbuchung einer Anleihe	#344
9/2 Praxisfall 2: Verbindlichkeiten: Ausbuchung einer Verbindlichkeit	#345
9/3 Praxisfall 3.A: Verbindlichkeiten: Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Kurzfristige Verbindlichkeiten	#346
9/4 Praxisfall 3.B: Verbindlichkeiten: Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Langfristige Verbindlichkeiten	#347
9/5 Praxisfall 4: Verbindlichkeiten: Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen	#348
9/6 Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Verbindlichkeiten: Einbuchung einer Anleihe	#349
9/7 Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Verbindlichkeiten: Ausbuchung einer Verbindlichkeit	#351
9/8 Lösungshinweise zu Praxisfall 3.A: Verbindlichkeiten: Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Kurzfristige Verbindlichkeiten	#353
9/9 Lösungshinweise zu Praxisfall 3.A: Tabelle Kurzfristige Verbindlichkeiten	#355
9/10 Lösungshinweise zu Praxisfall 3.B: Verbindlichkeiten: Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Langfristige Verbindlichkeiten	#356
9/11 Lösungshinweise zu Praxisfall 3.B: Tabelle Langfristige Verbindlichkeiten	#357
9/12 Lösungshinweise zu Praxisfall 4: Verbindlichkeiten: Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen	#358
10/1 Praxisfall 1: Rechnungsabgrenzungsposten: ARAP bilden	#360
10/2 Praxisfall 2: Rechnungsabgrenzungsposten: Anschaffung einer CNC-Maschine	#361

Stand: 01.07.2024

PRÜFERHILFEN, FORTS.

10/3	Praxisfall 3: Rechnungsabgrenzungsposten: KFZ-Steuern	#362
10/4	Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Rechnungsabgrenzungsposten: ARAP bilden	#363
10/5	Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Rechnungsabgrenzungsposten: Anschaffung einer CNC-Maschine	#365
10/6	Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Rechnungsabgrenzungsposten: KFZ-Steuern	#366

Vorzubereitende Unterlagen für die Abschlusserstellung

09/2022

Aktiva

A. Anlagevermögen

I. Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen

1. Anlageverzeichnis mit Zu- und Abgängen sowie fortgeführten Abschreibungen
2. Rechnungen und sonstige Belege für Anlagezugänge
3. Belege und sonstige Nachweise für Anlageabgänge
4. Aussagefähige, umfangreiche Dokumentation zu selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen sowie Geschäfts- und Firmenwerten (§253 Abs. 3 S. 3 HGB)

II. Finanzanlagen

1. geeignete Nachweise über den Ansatz und die Bewertung der Beteiligungen
2. Belege über Zu- und Verkäufe von Geschäftsanteilen
3. Mitteilungen über handelsbilanzielle und steuerliche Gewinnanteile des Geschäftsjahres
4. Steuerbescheinigungen über offene Gewinnausschüttungen

B. Umlaufvermögen

I. Vorräte

Inventur des Waren- und Materialbestandes sowie fertige und unfertige Erzeugnisse mit dazugehörigen Unterlagen über Aufnahme und Bewertung

II. Forderungen und Sonstige Vermögensgegenstände

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
 - Offene-Posten-Liste der Debitoren mit Fälligkeitsangaben
 - Detaillierte Unterlagen zu Einzelwertberichtigungen und Forderungsausfällen
 - Unterlagen zur Ermittlung der Pauschalwertberichtigung
 - U. U. Saldenabstimmung mit Großkunden
 - Nachweis des Besitzwechselbestandes (Wechselkopierbuch)
 - Aufstellung und Abstimmung Debitoren verbundene / nahestehende Unternehmen
 - Aufstellung der Auslandsforderungen
 - Aufstellung Konsignationslager
2. Forderungen und Verbindlichkeiten verbundene / nahestehende Unternehmen und Beteiligungsgesellschaften
 - abgestimmte Aufstellung
 - wichtige Verträge und Vereinbarungen

Stand: 01.07.2024

B. Umlaufvermögen; Forts.**II. Forderungen und Sonstige Vermögensgegenstände; Forts.**

- Zusammenstellung über gegenseitige Umlagen
- Nachweis über Berechnung von Verzinsungen
- Entwicklung der Verrechnungskonten mit verbundenen Unternehmen

3. Sonstige Vermögensgegenstände

- Nachweis Aktivwert der Rückdeckungsversicherung zu Pensionsrückstellungen
- Nachweis und Entwicklung der Sonstigen Forderungen

III. Wertpapiere

- Aufstellung sämtlicher Wertpapiere
- Zusammenstellung der anrechenbaren Steuern

IV. Schecks, Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten

- Nachweis Stand am Bilanzstichtag (ggf. Saldenbestätigung)
- Belege der Durchlauf – oder Interimskonten
- Bei Fremdwährung Nachweis Umrechnungskurse

C. Aktive Rechnungsabgrenzung

- Abgrenzung bzw. Auflösung Disagio für passivierte Darlehen
- Ermittlung der Abgrenzung für Versicherungen, Mieten, Beiträge, Kfz-Steuer etc.
- Ermittlung der Abgrenzung Diskontaufwendungen für Schuldwechsel
- Abgrenzung bzw. Auflösung von Leasing-Sonderzahlungen

Passiva**B. Rückstellungen**

- Versicherungsmathematisches Gutachten zur Pensionsrückstellung
- Unterlagen und Nachweise zur Berechnung der Gewährleistungs- bzw. Kulanzrückstellung
- Ermittlung Resturlaub der Arbeiter und Angestellten
- Ermittlung des Wechselobligos
- Angaben über unterlassene Instandhaltungen
- U.U. Akten über Prozesse zur Bildung entsprechender Rückstellungen
- Nachweise über die Ermittlung sonstiger rückstellungsbedürftiger Aufwendungen

C. Verbindlichkeiten

- Gutachten und Unterlagen zur Unterstützungskasse
- Entwicklung der Verrechnungskonten mit verbundenen Unternehmen

Stand: 01.07.2024

C. Verbindlichkeiten; Forts.

- Abrechnungen und Saldenbestätigungen über Darlehen nebst Darlehensverträgen
- Bankunterlagen über passivierte Bürgschafts- oder Avalkonten
- Nachweis und Abstimmung der sonstigen Bankverbindlichkeiten
- Zusammenstellung der eingeräumten Kreditlinien
- Offene-Posten-Liste der Kreditoren mit Fälligkeitsangaben
- U.U. Saldenabstimmung mit Großkunden
- Zusammenstellung der Schuldwechsel (Wechselkopierbuch)
- Zusammenstellung der sonstigen Verbindlichkeiten

D. Passive Rechnungsabgrenzung**E. Sonstige Unterlagen und Angaben**

- Sonstige Haftungsverhältnisse (Wechselobliga, Bürgschaften und sonstige Eventualverbindlichkeiten)
- Umsatzsteuerverprobung
- Leasing- und Mietverträge und Zusammenstellung der finanziellen Verpflichtungen
- durchschnittliche Mitarbeiterzahl
- Zusammenstellung der Restlaufzeiten der Verbindlichkeiten (Verbindlichkeitspiegel)
- Zusammenstellung der branchenüblichen Eigentumsvorbehalte und anderer Sicherheiten bzw. Sicherungsübereignungen und Globalzessionen
- Sonstige wichtige Verträge
- Handelsregistrauszüge (bei Veränderungen zum Vorjahr)
- Unterlagen bezüglich Steuerüber- bzw. -nachzahlungen
- Hauptabschlussübersicht (Bilanz und G+V)
- Sach- und Personenkonten

Stand: 01.07.2024

				Index/Ablage:	
Erstellung: JA		Stichtag: 31.12.2021	HZ. 1:	HZ. 2:	Seite: 1 von 9
Mandant: Muster GmbH				Anwendung: Stand: Version:	Pflicht 15.06.2022
				Datum der Bearbeitung:	

Organisatorische Vorgaben / Begrenzte Verwendbarkeit

Die fachlichen Inhalte der Checkliste wurden von uns recherchiert und praxisbezogen aufgearbeitet und sind somit als Ganzes und in Teilen urheberrechtlich geschützt. Sie sind unser exklusives geistiges Eigentum. Eine Verwendung außerhalb der Vorgaben des Urheberrechtsgesetzes, die Erstellung jeglicher Form von Abschriften oder eine Verbreitung in digitaler Form bedarf unserer vorherigen schriftlichen Zustimmung.

Die Angaben in dieser Checkliste sind durch das **AUDfit®-Redaktionsteam** nach bestem Wissen recherchiert und zusammengestellt worden. Bitte beachten Sie, dass sich Änderungen aufgrund jüngerer Rechtsprechung oder Gesetzesänderungen ergeben können. Jede Haftung auf Richtigkeit und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden.

Die Checkliste stellt lediglich einen Vorschlag, eine ergänzende Hilfestellung dar. Die Checkliste ist auf die Bedürfnisse des Unternehmens individuell anzupassen, insbesondere wird durch die Verwendung die Eigenverantwortlichkeit des Sachbearbeiters nicht eingeschränkt.

Bereitstellung von Unterlagen für die Abschlusserstellung

09/2022

	AP-Ablage	Verantw. Kanzlei (Kz.)	Verantw. Mandant (Kz.)	benötigt am (Datum)	Erliegt (Datum)
1. Rechtliche Verhältnisse	(DA=Dauer- akte)				
1.1 Allgemein					
Gesellschaftsvertrag/Satzung	DA-Recht 10				
Aufstellung der Gesellschafter und deren Anteile; Kopie der letzten Meldung der Gesellschafterliste gem. § 40 GmbHG an das Handelsregister	DA-Recht 10				
Handelsregisterauszug (datiert nach dem Abschlussstichtag)	DA-Recht 10				
Protokolle der Gesellschafterversammlung bzw. Hauptversammlung und Aufsichtsrats- und Beiratssitzungen sowie Sitzungen bestehender Ausschüsse (des abgelaufenen Geschäftsjahres bis zum Prüfungszeitpunkt)	DA-Recht 10				
Übersicht über den Konzernaufbau / Zusammenstellung der verbundenen Unternehmen bzw. Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	DA-Orga				
Nachweis der Einreichung der offenkundigspflichtigen Unterlagen der Vorperiode (Einreichung zum Handelsregister/ eventuell Veröffentlichung im Bundesanzeiger)	DA-Orga				
Liste der anhängigen Rechtsstreitigkeiten	22.4				

Stand: 01.07.2024

	AP-Ablage	Verantw. Kanzlei (Kz.)	Verantw. Mandant (Kz.)	benötigt am (Datum)	erledigt (Datum)
1.2 Wesentliche Verträge					
Verträge mit verbundenen Unternehmen	DA-Recht 10				
Beherrschungs-/Ergebnisabführungsverträge	DA-Recht 10				
Anstellungsverträge Geschäftsführer/Vorstände	DA-Recht 10				
Verträge mit Gesellschaftern / Organmitgliedern	DA-Recht 10				
Betriebsvereinbarungen	DA-Recht 10				
Bürgschaftserklärungen / Patronatserklärungen	DA-Recht 10				
Grundsschulden / Hypotheken	DA-Recht 10				
sonstige Haftungsverhältnisse	12				
Sicherungsübereignungen, Eigentumsvorbehalte, eingeräumte Pfandrechte, Forderungsabtretungen	DA-Recht				
Zusammenstellung der Kreditverträge	23.3				
Einkaufs- und Lieferverträge mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr bzw. mit fester Preisbindung	22.4				
Zusammenstellung der Leasing-/ Miet-/ Pachtverträge	DA-Recht				
Lizenzverträge	DA-Recht				
Kooperationsverträge	DA-Recht				
Zusammenstellung der Versicherungsverträge	DA-Recht				
Beratungsverträge	DA-Recht				
2. Wirtschaftliche Verhältnisse					
Allgemeine Auftragsbedingungen	DA-Orga				
Fertigungsprogramm, Sortiment (ggf. Änderungen gegenüber dem Vorjahr)	DA-Orga				
Beschreibung der Konkurrenzsituation	DA-Orga				
Beschreibung der Absatzmärkte, Vertriebssituation sowie der Kundenstruktur (mit Auflistung der größten Kunden)	DA-Orga				
Beschreibung der Beschaffungsmärkte / Lieferantenstruktur (mit Auflistung der größten Lieferanten)	DA-Orga				

Stand: 01.07.2024

	AP-Ablage	Verantw. Kanzlei (Kz.)	Verantw. Mandant (Kz.)	benötigt am (Datum)	erledigt (Datum)
Auftragsbestand (am Bilanzstichtag und zum Zeitpunkt der Prüfung)	13				
Budget, Finanzplanung, Investitionsplan, Instandhaltungsplan	13				
Unterlagen zu Verrechnungspreisen im Unternehmensverbund	DA-Orga				
Vorstands-/Geschäftsführungssitzungsprotokolle	DA-Recht				
Untersuchung durch ein Aufsichtsamt oder eine Behörde	10				
3. Organisation und Rechnungswesen					
Namensverzeichnis der Mitglieder der Geschäftsführung / des Vorstands / des Aufsichtsrats / des Beirats	DA-Recht				
Organigramm, Organisationsplan, Organisationsrichtlinien	DA-Orga				
Zusammenstellung der Weisungs- und Zeichnungsberechtigungen	DA-Recht				
Kontenplan, Kontierungsanweisungen	DA-Orga				
Kostenstellenplan	DA-Orga				
Hardwareübersichten, Angaben zur verwendeten Software; Verfahrensregelungen bei der Programmanwendung und -entwicklung	DA-Orga				
Informationen zum Buchführungssystem	DA-Orga				
(Konzern-)Bilanzierungsrichtlinien	DA-Orga				
Angaben zum internen Kontrollsystem	11				
Prüfungsplan und Prüfungsberichte der internen Revision	11				
Dokumentation zum Risikofrüherkennungssystem	11				
4. Allgemeine Jahresabschlussunterlagen					
Vorjahresabschluss, Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht (nur bei Erstprüfungen)	2.2				
Jahresabschluss (Bilanz und GuV)	8				
Summen- und Saldenliste (Sachkonten) mit Kontengruppierung entsprechend der Bilanz- und GuV-Posten	7				
Anhang	8				

	AP-Ablage	Verantw. Kanzlei (Kz.)	Verantw. Mandant (Kz.)	benötigt am (Datum)	erledigt (Datum)
Lagebericht	9				
Gewinnverwendungsvorschlag	12				
Sachkonten	14 - 27				
Buchungsbelege	14 - 27				
4.1 Anlagevermögen	14				
Anlagenbuchhaltung (abgestimmt mit der Finanzbuchhaltung)					
Bruttoanlagespiegel					
Grundbuchauszüge					
Angaben zur letzten Inventur des Anlagevermögens					
Zusammenstellung aller Anlagezugänge über TEUR ... mit Belegen					
Zusammenstellung aller Anlagenabgänge und der daraus resultierenden Gewinne oder Verluste aus Anlagenabgängen (abgestimmt mit den entsprechenden GuV-Konten)					
Aufstellung über die angewandten Abschreibungsverfahren					
Unterlagen über alle im Geschäftsjahr durchgeführten außerplanmäßigen Abschreibungen					
Nutzungsdauerplan					
Unterlagen über die Ermittlung der Herstellungskosten bei selbsterstellten Anlagen					
Beteiligungsspiegel					
Aufstellung über alle Zu- und Abgänge zum Finanzanlagevermögen mit den entsprechenden Nachweisen (Kaufverträge usw.)					
Aktuelle Jahresabschlüsse bzw., wenn schon vorhanden, Prüfungsberichte der Tochter- und Beteiligungsunternehmen; Informationen zum aktuellen Geschäftsverlauf dieser Unternehmen					
Zusammenstellung der langfristigen Ausleihungen, Darlehensverträge					
Depotauszüge					

Stand: 01.07.2024

Stand: 01.07.2024

	AP-Ablage	Verantw. Kanzlei (Kz.)	Verantw. Mandant (Kz.)	benötigt am (Datum)	erledigt (Datum)
4.2 Vorratsvermögen	15				
Inventuranweisung					
Zusammenstellung der Inventurunterlagen					
Nachweis über die Vollständigkeit der Inventuraufnahme					
unterschiedene Inventur-Ur- und Reinschriften					
Zusammenstellung und Erläuterung wesentlicher					
Inventurdifferenzen					
Bewertungsrichtlinien					
bewertete Inventurliste					
Zusammenstellung der vorgenommenen Abwertungen nach Gruppen, Unterlagen über die Altersstruktur der Bestände					
bei unfertigen und fertigen Erzeugnissen: Kalkulationsunterlagen und bisher angefallene Kosten					
bei Einzelfertigung: Nachkalkulationsunterlagen, Angaben zum Grad der Fertigstellung und zu den noch zu erwartenden Kosten					
Verkaufspreise / Preislisten / Verkaufskontakte					
Vorbereitung der Aufstellung und Bestätigungsschreiben für alle Kosignations- und Fremdlager					
Aufstellung der unterwegs befindlichen Ware					
Aufstellung von sicherungsübereigneten Vorratsbeständen					
4.3 Anzahlungen					
Saldenliste der geleisteten Anzahlungen (getrennt nach Anlage- und Umlaufvermögen)	16.2				
Aufstellung über von Kunden erhaltene Anzahlungen unter Angabe des Auftrags, für den die geleisteten Anzahlungen geleistet wurden und aufgeteilt nach umsatzsteuerpflichtigen und umsatzsteuerfreien Anzahlungen	24.1				

	AP-Ablage	Verantw. Kanzlei (Kz.)	Verantw. Mandant (Kz.)	benötigt am (Datum)	erledigt (Datum)
4.4 Forderungen / Sonstige Vermögensgegenstände / Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	16, 19				
Debitorensaldenlisten und Offene-Posten-Listen abgestimmt mit den Sachkonten					
Aufstellung der Einzelposten der debitorischen Kreditoren					
Altersstrukturliste der offenen Forderungen					
Aktuelle Offene-Posten-Liste zum Prüfungszeitpunkt					
Vorbereitung der Saldenbestätigungsschreiben	2,3				
Entwicklung der Einzelwertberichtigungen und Aufstellungen der Kunden, von denen bekannt ist, dass Zahlungsprobleme bestehen					
Aufstellung der versicherten Forderungen					
Berechnung und Entwicklung der Pauschalwertberichtigung auf Forderungen					
Aufstellung der im Geschäftsjahr abbeschriebenen (ausgebuchten) Forderungen					
Zusammenstellung der nach dem Bilanzstichtag gebuchten Gutschriften und Stornierungsbuchungen für Forderungen des alten Jahres					
Berechnungsunterlagen zur Abzinsung langfristiger / unverzinslicher / niedrig verzinslicher Forderungen					
Wechselkopierbücher					
Aufstellung der Fremdwährungsforderungen mit Angaben zu den verwendeten Umrechnungskursen sowohl bei Buchung als auch zum Abschlussstichtag, Aufstellung der Kurssicherungsmaßnahmen					
Aufstellung der Unterlagen zu den Einzelposten der sonstigen Vermögensgegenstände und aktiven Rechnungsabgrenzungsposten					
Fälligkeitgliederung der Forderungen					

Stand: 01.07.2024

Stand: 01.07.2024

	AP-Ablage	Verantw. Kanzlei (Kz.)	Verantw. Mandant (Kz.)	benötigt am (Datum)	erledigt (Datum)
4.5 Forderungen / Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen / Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	17, 18				
Zusammenstellung aller Forderungen und Verbindlichkeiten im Verbundbereich / Beteiligungsbereich (abgestimmt mit den Gegenkonten dieser Unternehmen bzw. gegenseitigen Bestätigungen)					
4.6 Kassenbestände / Bankguthaben sowie Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	20				
Kassenbuch					
Protokoll der Kassenbestandsaufnahme zum Abschlussstichtag					
Aufstellung der Schecks im Bestand					
Kontoauszüge der Banken zum Abschlussstichtag					
Vorbereitung der Anschreiben zur Einholung von Bankbestätigungen für alle laufenden Bankkonten und unterjährig geschlossenen Bankkonten					
Zusammenstellung der Devisengeschäfte und -optionen					
4.7 Eigenkapital und Rücklagen	23.2				
Veränderungen im Geschäftsjahr					
Übersicht über die Aktiengattungen					
Nachweis über alle Zahlungsvorgänge im Zusammenhang mit Barkapitalerhöhungen					
Nachweis der Werte von Sacheinlagen					

	AP-Ablage	Verantw. Kanzlei (Kz.)	Verantw. Mandant (Kz.)	benötigt am (Datum)	erledigt (Datum)
4.8 Rückstellungen	22				
Rückstellungsspiegel					
Pensionsgutachten					
Unterlagen über rechtlich selbständige Unterstützungskassen oder ähnliche Versorgungseinrichtungen					
Berechnungsunterlagen zu den einzelnen Rückstellungen					
Steuerbescheide					
letzter Betriebsprüfungsbericht					
Schriftverkehr mit dem Finanzamt					
Zusammenstellung der Spenden					
Zusammenstellung der Steuerbescheinigungen und der Bescheinigungen über den Zinsabschlag bei Kapitalerträgen					
Unterlagen zur Berechnung der Steuerumlagen im Konzern					
Unterlagen zur Berechnung der latenten Steuern					
Aufstellung der Dauerschuldzinsen					
Unterlagen zu sonstigen externen Prüfungen (Lohnsteuerprüfung, Umsatzsteuer-sonderprüfung, Prüfung der Krankenkassen, Berufsgenossenschaft, Zoll usw.)					
Vorbereitung der Rechtsanwalts- bzw. Steuerberaterbestätigungsschreiben					
Unterlagen zu Umweltauflagen					
4.9 Verbindlichkeiten / passive Rechnungsabgrenzungsposten	24, 26.2				
Kreditorensaldenlisten und Offene-Posten-Listen abgestimmt mit den Sachkonten					
Aktuelle Offene-Posten-Liste Kreditoren					
Vorbereitung der Saldenbestätigungsschreiben					
Aufstellung der Einzelposten der kreditrischen Debitoren					
Aufstellung und Nachweis der Einzelposten der sonstigen Verbindlichkeiten und passiven Rechnungsabgrenzungsposten					

Stand: 01.07.2024

Stand: 01.07.2024

	AP-Ablage	Verantw. Kanzlei (Kz.)	Verantw. Mandant (Kz.)	benötigt am (Datum)	erledigt (Datum)
4.11 Unterlagen zur Gewinn- und Verlustrechnung	27				
Umsatzsteuerverprobung, Umsatzsteuer- voranmeldungen					
Aufgliederung folgender Konten: (z. B. Sonstige betriebliche Erträge, Sonstige betriebliche Aufwendungen, Steuerauf- wand) - - -					
4.12 Anhang	12				
Aufstellung der durchschnittlich beschäf- tigten Arbeitnehmer					
Zusammenstellung der sonstigen finanziel- len Verpflichtungen					
Zusammenstellung der Geschäftsfüh- rungs- / Vorstands- und Aufsichtsratsver- gütungen sowie sonstiger Zahlungen an Organmitglieder					
5. Unterlagen zum neuen Geschäftsjahr					
Zwischenabschluss	13				
Angaben und Erläuterungen zu wesentli- chen Vorgängen nach dem Abschluss- stichtag					
Summen- und Saldenliste laufendes Ge- schäftsjahr					
Betriebswirtschaftliche Auswertungen, kurzfristige Erfolgsrechnungen					
Letzter Zwischenabschluss					
Unterlagen zur Unternehmensplanung					
Sonstiges:					

Gliederung der Dauerakte

09/2022

Bereich	Unterlagen, Dokumente	Fach
1. Allgemeines, Stammdaten Mandant	Mandanten-Stammbblatt	1
	Telefonliste, Ansprechpartner / Visitenkarten, Internet, E-Mail	2
	Schriftwechsel, Telefonnotizen, Besprechungen (allg. Art)	3
2. Rechtliche Verhältnisse	Gesellschaftsvertrag / Satzung	4
	Anteilseigner / Gesellschafter / Hauptaktionäre	5
	Unternehmensverbindungen (Konzernschaubild, Unternehmensverträge, Liste der Beteiligungsunternehmen)	6
	Beschlüsse von Geschäftsorganen (HV, Ges.-Vers., Aufsichtsrat)	7
	Handelsregister-Auszüge	8
	Zweigniederlassungen / Betriebsstätten	9
	Grundbuchauszüge, Grundstücksnachweise, -gutachten, -kaufverträge	10
	Verträge von wesentlicher Bedeutung (z. B. Liefer-, Abnahme-, Miet-, Leasing-, Lizenz-, Konzessions-, Darlehensverträge)	11
	Versorgungszusagen / Vorruhestandsregelung, Betriebsvereinbarungen / Manteltarifverträge, Gerichtsurteile	12
3. Aufsichtsorgan, Geschäftsleitung	Namensverzeichnis Organmitglieder (inkl. Amtsdauer), Anstellungsverträge der Mitglieder der Geschäftsleitung	13
	Vertretungs- / Geschäftsführungsbefugnis, Geschäftsordnung	14
	Liste der leitenden Angestellten (Prokuristen, Handlungsbevollmächtigte)	15
4. Wirtschaftliche Grundlagen, Personal	Geschäftsberichte, Produktionsprogramm, Preislisten, technische Produktions- / Leistungskapazitäten, Brancheninformationen	16
	Wichtige Abnehmer / Lieferanten, Konkurrenzunternehmen, Versicherungsschutz	17
	Personalbestand / -struktur (Statistiken, Entwicklung)	18

Stand: 01.07.2024

Bereich	Unterlagen, Dokumente	Fach
5. Organisation, IKS	Organisationspläne aller Abteilungen (Aufbau), Orga-Handbuch	19
	Beschreibung Geschäftsprozesse, Systemablaufpläne / -beschreibungen, Genehmigungsbefugnisse	20
	Rechnungswesen, Konten- / Kostenstellenplan, Buchführungs- und Bilanzierungsrichtlinien	21
	Unterlagen zur Kostenrechnung (BAB)	22
	IT-Systeme (Hard- und Software), Schnittstellen, Softwaretestate, Wartungs- / Outsourcing-Verträge	23
	- unbesetzt -	24
6. Prüfungsbereich, Anschlüsse Vorjahr	Längerfristige Vereinbarungen mit dem Mandanten, Memos von grundlegender Bedeutung	25
	Hinweise für Folgeprüfungen, mehrjähriger Prüfungsplan (IKS)	26
	Spezielle Literatur, ungewöhnliche / spezifische Rechnungslegungspraktiken	27
	Berichte über IT-Prüfung, Berichte der internen Revision	28
	Steuerliche Verhältnisse, Betriebsprüfungsberichte	29
	Jahresabschlüsse, Erstellungs- / Prüfungsberichte Vorjahre	30
7. Mandatsbezogene Pflichten nach dem Geldwäschegesetz (GwG)	Nachweise zur Identifizierung z. B. aktueller Transparenzregisterauszug	31

					Index/Ablage:
	Erstellung:	Stichtag:	Hz. 1:	Hz. 2:	Seite:
	JA	31.12.2021			1 von 8
Mandant:				Anwendung:	Pflicht
Muster GmbH				Stand:	15.06.2022
				Version:	
				Datum der Bearbeitung:	

Unterlagen/Tätigkeiten für die Erstellung des Jahresabschlusses

Organisatorische Vorgaben / Begrenzte Verwendbarkeit

Die fachlichen Inhalte der Checkliste wurden von uns recherchiert und praxisbezogen aufgearbeitet und sind somit als Ganzes und in Teilen urheberrechtlich geschützt. Sie sind unser exklusives geistiges Eigentum. Eine Verwendung außerhalb der Vorgaben des Urheberrechtsgesetzes, die Erstellung jeglicher Form von Abschriften oder eine Verbreitung in digitaler Form bedarf unserer vorherigen schriftlichen Zustimmung.

Die Angaben in dieser Checkliste sind durch das **AUDfit®-Redaktionsteam** nach bestem Wissen recherchiert und zusammengestellt worden. Bitte beachten Sie, dass sich Änderungen aufgrund jüngerer Rechtsprechung oder Gesetzesänderungen ergeben können. Jede Haftung auf Richtigkeit und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden.

Die Checkliste stellt lediglich einen Vorschlag, eine ergänzende Hilfestellung dar. Die Checkliste ist auf die Bedürfnisse des Unternehmens individuell anzupassen, insbesondere wird durch die Verwendung die Eigenverantwortlichkeit des Sachbearbeiters nicht eingeschränkt.

Aufstellung / Erstellung eines Jahresabschlusses

	Einzuholende Informationen/Unterlagen	notwendige Unterlagen	Unterlagen			fertiggestellt am/von
			Anzufordern	angefordert am	eingegangen am	
1.	Vorjahresabschluss					
	Wurde der Vorjahresabschluss ordnungsgemäß festgestellt? Anforderung Gesellschafterversammlungsprotokolle	Gesellschafterversammlungsprotokolle				
	Wurden Salden des festgestellten Vorjahresabschlusses korrekt als Eröffnungsbilanzwerte in die laufende Buchhaltung eingebucht?	Vorjahresabschluss				
	Wesentliche Veränderungen im laufenden Geschäftsjahr					
	Gab es Gewinnausschüttungen im laufenden Jahr?	Gesellschafterversammlungsprotokolle				
	Gab es Veränderungen im Gesellschafterbestand/ Eigenkapital?	Handelsregisterauszug Gesellschafterversammlungsprotokolle				
	Gab es neue Verträge, Hinweise in der Korrespondenz aus Rechtsstreitigkeiten auf neu zu bildende Rückstellungen?	Rechtsakte Geschäftsführung				
	Steuerrechtliche Besonderheiten im Abschluss zu berücksichtigen (aus neuen Geschäftsvorfällen, Rechtsänderungen)?	Schriftverkehr Geschäftsführung				
	Sind etwaige Betriebsprüfungsberichte zu berücksichtigen (Umsatzsteuer, Lohnsteuer, sonstige) - Sind Anpassungsbuchungen vorzunehmen?					

Stand: 01.07.2024

Einzuholende Informationen/Unterlagen	notwendige Unterlagen	Unterlagen			fertiggestellt am/von
		Anzufordern	angefordert am	eingegangen am	
Abschluss der Buchhaltung für das laufende Jahr erfolgt?					
Erste Durchsicht der Hauptabschlussübersicht/Summen-Salden-Liste	HÜ / SuSaLi				
Erste Durchsicht der Fibu-Konten auf Auffälligkeiten	Fibu-Konten				
3. Positionen der Aktivseite der Bilanz					
3.1. Abstimmung der Konten "Durchlaufende Posten bzw. Geldtransit"					
Ausgleich der Saldos im Vorjahresabschluss im laufenden Geschäftsjahr					
Ausgleich der Saldos zum Ende des Abschlussjahres im Folgejahr?					
3.2. Abstimmung der Konten "Kasse, laufende Bankkonten"					
Abstimmung der Anfangs- und Endbestände lt. Fibu-Konten mit dem Stand Anfang und Ende des Geschäftsjahres lt. Kassenbuch und Kontoauszüge der Banken					
Bei Fremdwährungskonten: Nachweis der Umrechnungskurse	Informationen über Umrechnungskurse				
Abstimmung der Zinserträge (ggf. Abgrenzung zum Jahresende)					
Abstimmung der Zinsaufwendungen (ggf. Abgrenzung zum Jahresende)					
Abstimmung der Nebenkosten Geldverkehr					
3.3. Anlagevermögen					
Überprüfung des Kontos "Instandhaltungen" oder sonstige Aufwandskonten auf aktivierungspflichtige Sachverhalte; ggf. Nachaktivierung					
Überprüfung aller in der Anlagenbuchhaltung erfassten Zu- und Abgänge anhand der Belege (Keine Buchung ohne Beleg)?	Rechnungen und sonstige Nachweise für Zu- und Abgänge				
Wurden alle Zu- und Abgänge erfasst?					
Sind immaterielle Vermögensgegenstände selbst hergestellt worden? (§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB)	Anfrage bei Fachabteilungen: Aussagefähige Dokumentation entspr. Aufwendungen				
Wurden alle planmäßigen Abschreibungen (richtig) berechnet und verbucht?					
Prüfung der Notwendigkeit zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen	bei Finanzanlagen: Abschlüsse von Beteiligungsunternehmen				
Gibt es die Möglichkeit von (steuerlich relevanten) Sonderabschreibungen?					
Wurden Finanzanlagen gesondert dargestellt?	Belege über Zu- und Verkäufe von Geschäftsanteilen				
Hat für die Handels- und für die Steuerbilanz ggf. gesonderte Bewertung der Finanzanlagen zu erfolgen?	Mitteilungen über handelsbilanzielle und steuerliche Gewinnanteile des Geschäftsjahres				
Abstimmung der Zins- und Dividendenerträge mit vorliegenden Abrechnungsbelegen	Zins- und Dividendenabrechnungen / Steuerbescheinigungen über Gewinnausschüttungen				
Wurde Anlagenverzeichnis erstellt und ist es rechnerisch richtig?					

Abstimmung Salden und Abschreibungen lt. Anlagespiegel

Stand: 01.07.2024

	Einzuholende Informationen/Unterlagen	notwendige Unterlagen	Unterlagen			fertiggestellt am/von
			Anzufordern	angefordert am	eingegangen am	
3.4.	Vorratsvermögen					
	Liegen die Inventurwerte aus den (einzelnen oder mehreren) Abteilungen vor?	Inventurunterlagen				
	Nachweise über Ansatz und Bewertung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen	Unterlagen zur Aufnahme und Bewertung von UE/FE				
	Wurden Bestandsveränderungen eingebucht?					
	Vergleich der Entwicklung der Materialeinsatzquote im Mehrjahresvergleich: plausibel oder starke Abweichung? Ggf. Ursachenanalyse					
3.5.	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen					
	Sind die im Eröffnungsbilanzwert ausgewiesenen Forderungen im laufenden Jahr ausgeglichen?					
	Stimmt Sammelkonto mit Nebenbuchhaltung (Debitoren) überein?					
	Wurden die Salden zum Ende des Abschlussstichtages im Folgejahr bezahlt/anderweitig ausgeglichen?	Saldenliste per 31.12. mit Datum Abschlusserstellung (im neuen Jahr)				
	ggf. Durchsicht OP-Liste auf "alte" Salden und damit prüfen auf Notwendigkeit von Wertberichtigungen	OP-Liste zum 31.12. Retouren- bzw. Reklamationslisten Gutschriftslisten Folgejahr				
	Durchsicht Debitoren-Saldenliste auf Personenkonten, die Null-Salden oder keine Namensangabe haben -> Ursachenanalyse	Debitoren-Saldenliste				
	Wurden kreditorische Debitoren auf die Passivseite umgegliedert?					
	Durchführung ggf. von Saldenabstimmungen mit Großkunden	Saldenbestätigungen				
	Aufstellung und Abstimmung von Debitoren im Verbund/Beteiligungsunternehmen	ggf. Saldenbestätigungen				
	Erstellung von Auflistung von Auslandsforderungen incl. Nachweis zur Fremdwährungsumrechnung					
	Prüfung der Notwendigkeit von Einzelwertberichtigungen	Abstimmung mit Vertrieb/Debitoren				
	Ermittlung der Pauschalwertberichtigung					
	Prüfung des Kontos "Forderungsausfälle" inkl. korrekter Verbuchung der Umsatzsteuer	Abstimmung mit Vertrieb/Debitoren				
3.6.	Sonstige Forderungen/Vermögensgegenstände (ohne Steuern)					
	Wurden die im Eröffnungsbilanzwert ausgewiesenen Forderungen im laufenden Jahr ausgeglichen? Falls kein Ausgleich: Prüfung der Werthaltigkeit der noch offenen Posten					
	Gutschriften: Gibt es Jahresabrechnungen?	Jahresabrechnungen				
	Entwicklung der Gesellschafternebenkonten prüfen.					
	Nachweis Aktivwert Rückdeckungsversicherung mit ausgewiesenem Bilanzposten abstimmen und ggf. Saldierung mit Pensionsrückstellung prüfen	Mitteilung Versicherung über Aktivwert Rückdeckungsversicherung				

Stand: 01.07.2024

	Einzuholende Informationen/Unterlagen	notwendige Unterlagen	Unterlagen			fertiggestellt am/von
			Anzufordern	angefordert am	eingegangen am	
3.7.	Aktive Rechnungsabgrenzung					
	Wurde ARAP lt. Vorjahresabschluss gegen das jeweilige Aufwandskonto aufgelöst?					
	Durchsicht relevanter GuV-Konten auf Hinweise, ob neue ARAP zu bilden sind (z. B. Versicherungen, Beiträge, Mieten, Zinsen)					
	Abstimmung Abgrenzung bzw. Auflösung Disagio für passivierte Darlehen	Darlehensverträge				
4.	Positionen der Passivseite der Bilanz					
4.1.	Eigenkapital					
	PersG: Abstimmung der Vortragswerte und Darstellung der Kapitalkonten incl. Entwicklung je Gesellschafter	Handelsregister-auszug Gesellschafter- versammlungsprotokolle				
	Abstimmung der Kapitalkonten mit Eintragungen im Handelsregister	Handelsregister-auszug				
	KapG: Abstimmung Stammeinlagen mit Handelsregister und Entwicklung mit den Gesellschafterbeschlüssen	Handelsregister-auszug Gesellschafter- versammlungsprotokolle				
	KapG: ggf. korrekte Verbuchung einer Gewinnausschüttung und Kontrolle der korrekten Abführung von Kapitalertragsteuer/Solidaritätszuschlag	Gewinnausschüttungs- beschluss				
4.2.	Rückstellungen					
	Prüfung der Auflösung, Verbrauch von Rückstellungen aus dem Vorjahresabschluss					
	Durchsicht entspr. GuV-Konten, ob eventuelle Aufwendungen als Verbrauch von Rückstellungen darzustellen sind	Arbeitspapiere zu Rückstellungen aus Vorjahr!				
	Bei verbleibenden Rückstellungsbeträgen aus Vorjahr: prüfen, ob Auflösung gegen sonstige betriebliche Erträge zu buchen ist.					
	Pensionsrückstellung: Abstimmung Salden lt. Fibu mit Werten lt. Pensionsgutachten und Abstimmung Verbrauch/Auflösung/Zuführung mit GuV-Buchungen	Versicherungs- mathematisches Pensionsgutachten				
	Zuführung zu Rückstellungen prüfen, insbesondere im Zusammenhang mit Personal , Jahresabschluss					
	Prüfung, ob zusätzliche Rückstellungen notwendig sind und gebucht wurden	Informationen aus Fachabteilungen und von Geschäftsführung notwendig				
	Erstellung Rückstellungsspiegel (Soll-Stand der Rückstellungen)					
	Abstimmung Rückstellungsspiegel mit Salden lt. Fibu					

Stand: 01.07.2024

	Einzuholende Informationen/Unterlagen	notwendige Unterlagen	Unterlagen			fertiggestellt am/von
			Anzufordern	angefordert am	eingegangen am	
4.3.	Verbindlichkeiten					
	Ausgleich des Eröffnungsbilanzwertes im laufenden Geschäftsjahr?					
	Sofern noch alte Salden bei Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen offen sind: OP-Liste durchsehen und ggf. Ausbuchungsmöglichkeiten prüfen	OP-Liste zum 31.12.				
	Prüfung der korrekten Erfassung der Kreditoren zum Abschlussstichtag; Salden-/OP-Liste zum 31.12. per Datum Aufstellung Jahresabschluss (Zahlungsausgänge nach dem 31.12.)	Aktuelle OP-Liste per 31.12.				
	Abstimmung Haupt- und Nebenbuch notwendig zum Jahresende	Saldenliste und OP-Liste zum 31.12..				
	Durchsicht Kreditoren-Saldenliste auf Personenkonten, die Null-Salden oder keine Namensangabe haben -> Ursachenanalyse	Kreditoren-Saldenliste				
	Evtl. Saldenabstimmung mit Groß-Lieferanten	Saldenbestätigungen				
	Saldo des Lohnverrechnungskontos ausgeglichen?					
	Abstimmung der ausgewiesenen Verbindlichkeiten aus Lohn und Gehalt, Lohnsteuer, Sozialversicherung mit den Aufstellungen lt. Lohnbuchhaltung überein	Aufstellungen aus Lohnbuchhaltung				
	Ausgleich der Verbindlichkeiten aus Lohn und Gehalt etc. im neuen Jahr durch Zahlungsausgänge?	Fibu-Konten aus Folgejahr/Bankbelege				
	Liegen für ausgewiesene Darlehensverbindlichkeiten jeweils ein Darlehensvertrag/Darlehenskontoauszug oder eine Saldenbestätigung der Bank vor (Soll-Bestand)? Abstimmung mit Darlehensbestand lt. Fibu	Darlehensverträge Darlehenskontoauszug Bankbestätigung				
	Abstimmung von Tilgungs- und Zinszahlungen lt. Fibu mit den jeweiligen Darlehensverträgen/-auszügen	Darlehensverträge Darlehenskontoauszug Bankbestätigung				
	PersG: Gesellschafternebenkonten Prüfung von gebuchten oder beschlossenen Privatentnahmen; von privat getragenen Betriebsausgaben und Verbuchung entsprechend den Regelungen des Gesellschaftsvertrags	Gesellschaftsvertrag Gesellschafterbeschluss				
4.4.	Passive Rechnungsabgrenzung					
	Wurde PRAP lt. Vorjahresabschluss gegen das jeweilige Ertragskonto aufgelöst?					
	Durchsicht relevanter GuV-Konten auf Hinweise, ob neue PRAP zu bilden sind					

	Einzuholende Informationen/Unterlagen	notwendige Unterlagen	Unterlagen			fertiggestellt am/von
			Anzufordern	angefordert am	eingegangen am	
5.	Steuern					
5.1.	Laufende Steuern					
	Überleitung des handelsrechtlichen zum steuerlichen Ergebnis					
	PersG: Berücksichtigung der Gesellschaftervergütungen, Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben beim steuerlichen Ergebnis					
	KapG: Berechnung Tantiemeanspruch von leitenden Angestellten/Geschäftsführung und Verbuchung					
	Abstimmung der KSt- und GewSt-Vorauszahlungen lt. Fibu mit den Steuerbescheiden					
	Abstimmung von ggf. einbehaltenen Steuern mit den vorliegenden Steuerbescheinigungen (bei Gewinnausschüttungen!)	Kapitalertragsteueranmeldung und Steuerbescheinigung				
	Berechnung für laufendes Jahr: Steuererstattungsanspruch oder -rückstellung und Verbuchung					
	Abstimmung der Verbindlichkeit Lohnsteuer mit der eingereichten Lohnsteueranmeldungen					
5.2.	Latente Steuern					
	Bestehen zwischen Handels- und Steuerbilanzposten wertmäßige Unterschiede, die sich voraussichtlich künftig	Steuerbilanz!!				
	* Aktivierung eigener Entwicklungskosten * kürzere handelsrechtliche Abschreibungsdauer auf Geschäftswert (5 Jahre) * Unterschiedliche Rückstellungsbewertungen in HB-StB * Geltendmachung von steuerlichen Sonderposten/Sonderabschreibungen					
	Prüfung Saldo von aktiven und passiven latenten Steuern: Passivüberhang: Passivierungspflicht Aktivüberhang: Aktivierungswahlrecht (Beachte: Ausschüttungssperre bei Aktivüberhang)					
5.3.	Umsatzsteuer-Verprobung					
	Abstimmung der Ust-Vorauszahlungen lt. Fibu mit den eingereichten Ust-Voranmeldungen					
	Abstimmung Ist- Ust lt. Fibu-Konten mit Soll-Ust lt. Eigener rechnersicher Ermittlung					
	Abstimmung Vorsteuern Ist lt. Fibu-Konten mit Soll-Vorsteuern lt. Eigener Berechnung					

Stand: 01.07.2024

	Einzuholende Informationen/Unterlagen	notwendige Unterlagen	Unterlagen			fertiggestellt am/von
			Anzufordern	angefordert am	eingegangen am	
6.	Gewinn- und Verlustrechnung					
	Separate Durchsicht von GuV-Konten nur notwendig, wenn diese nicht bereits im Zusammenhang mit der Bearbeitung von einzelnen Bilanzpositionen analysiert wurden!					
6.1.	Umsatzerlöse und sonstige betriebliche Erträge					
	Durchsicht, ob alle umsatzsteuerpflichtigen Leistungen mit dem korrekten Ust-Satz gebucht wurden	Fibu-Konten mit Steuerschlüssel				
	Wurden die Sachbezüge (z.B. private KFZ-Nutzung) berechnet und komplett gebucht?	Information aus Personalabteilung				
	Vergleich der Umsatzerlöse laufendes Jahr und Vorjahr? Hinweise auf Probleme mit der Vollständigkeit?					
	Cut-off-Prüfung (durchsicht Lieferscheine Ende des Jahres und Anfang Folgejahr auf korrekte Periodenzuordnung von Umsatzerlösen)	Lieferscheine für Ausgangsumsätze				
	Vergleich der Erlösminderungen (Boni, Skonti, Rabatte) mit dem Vorjahr und Analyse auf Unstimmigkeiten/Auffälligkeiten, die näher zu prüfen sind.					
6.2.	Durchsicht der Aufwandskonten					
	Personalaufwand: Abgleich mit Lohn- und Gehaltsauswertung der Lohnbuchhaltung für das Geschäftsjahr	Statistik der Personalaufwendungen (Bruttolohnjournal)				
	Geschäftsführergehälter entsprechend den vertraglichen Regelungen bezahlt? Ehegattengehälter auch vertragsgemäß bezahlt?	Geschäftsführer-Anstellungsvertrag/ Ehegatten-Anstellungsvertrag				
	Abstimmung der laufenden Zahlungen/Aufwendungen mit aktuellen Verträgen (z. B. Miete, Leasing)	Verträge mit Zahlungsverpflichtungen				
	Analyse sonstiger Aufwandskonten auf Vollständigkeit (z. B. 12 Monatsraten als Aufwand gebucht)					
	Analytische Durchsicht der Aufwandskonten (Vorjahresvergleich) und Klärung von Auffälligkeiten, wesentlichen Abweichungen					
	Bewirtungskosten - steuerlich nicht abzugsfähiger Anteil von 30% separat gebucht? Geschenke über 35 € als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gebucht?	Bewirtungsbelege / Geschenkeliste				
	Wurde ggf. Eigenverbraucht gebucht? Private PKW-Nutzung?					

Stand: 01.07.2024

	Einzuholende Informationen/Unterlagen	notwendige Unterlagen	Unterlagen			fertiggestellt am/von
			Anzufordern	angefordert am	eingegangen am	
7.	Haftungsverhältnisse					
	Zusammenstellung der im Unternehmen bestehenden Haftungsverhältnisse (z. B. Bankbürgschaften) anfordern und auf Plausibilität prüfen (z.B. Abgleich mit Bankbestätigungen; GuV - Bürgschaftsprovisionen)	Information von Fachabteilungen / Bankbestätigungen				
	Sofern bekannt, dass Haftungsverhältnisse erloschen sind: prüfen, ob diese in der Zusammenstellung als gelöscht unter Angabe des Datums aufgeführt sind.	Information von Fachabteilungen				
8.	bei KapG/KapG&Co.: Anhang					
	vgl. gesonderte Checkliste für Prüfung des Anhangs					
9.	bei KapG/KapG&Co.: Lagebericht					
	vgl. gesonderte Checkliste für Prüfung des Lageberichts					
10.	Fertigstellung Jahresabschluss					
	Ausdruck des Abschlusses im Entwurf und Vorlage/Durchsprache mit Geschäftsführung					
	Einarbeitung von eventuellen Korrekturwünschen					
	Ausdruck endgültiger Abschluss und Vorlage zur Unterschrift bei Geschäftsführung					
	ggf. Erstellung Steuererklärungen und Versand zusammen mit Abschluss					

Stand: 01.07.2024

Beispiel für die Aktivierung beim Leasingnehmer

09/2023

Die Anschaffungskosten einer Maschine beim Leasinggeber, welche aufgrund **Spezialleasing** beim Leasingnehmer zu bilanzieren ist, betragen EUR 100.000.

Der Leasinggeber verlangt eine jährliche Leasingrate in Höhe von EUR 15.000 für die Dauer von 10 Jahren (Nutzungsdauer der Maschine = 15 Jahre). Hierbei ist ein Kostenanteil in Höhe von EUR 0 eingerechnet.

Um die Maschine funktionsfähig zu machen, muss der Leasingnehmer noch Anschaffungsnebenkosten in Höhe von EUR 10.000,00 tragen.

Die Maschine wird Anfang Januar 2023 erworben.

Berechnungsschritte:

1. Ermittlung der insgesamt zu zahlenden Leasingraten
2. Ermittlung des Zins- und Kostenanteils
3. Ermittlung des gesamten Zinsanteils
4. Ermittlung der Zinsanteile der einzelnen Jahre

	EUR
Leasingraten gesamt:	150.000
<u>Zins- und Kostenanteil:</u>	
Leasingraten gesamt:	150.000
- Anschaffungskosten Maschine	- 100.000
= Zins- und Kostenanteil	= 50.000
hiervon Kostenanteil	0
hiervon Zinsanteil	50.000

Ermittlung des Zinsanteils nach der digitalen Zinsstaffelmethode:

$50.000 / (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10) = 50.000 / 55 = 909,09$ d. h. dass die Zinsbeträge in jedem einzelnen Jahr um jeweils EUR 909,09 abnehmen.

Stand: 01.07.2024

Berechnung der Zinsanteile der einzelnen Jahre sowie der zu bilanzierenden Forderung des Leasinggebers / Verbindlichkeit des Leasingnehmers:

	Bruch	Zins- anteil Gesamt	Zins- anteil pro Jahr	Rate Gesamt	Tilgungs- anteil	Forderung Leasinggeber/ Verbindlichkeit Leasingnehmer
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
01.01.2023						100.000
31.12.2023	10 / 55	50.000	9.091	15.000	5.909	94.091
31.12.2024	9 / 55	50.000	8.182	15.000	6.818	87.273
31.12.2025	8 / 55	50.000	7.273	15.000	7.727	79.545
31.12.2026	7 / 55	50.000	6.364	15.000	8.636	70.909
31.12.2027	6 / 55	50.000	5.455	15.000	9.545	61.364
31.12.2028	5 / 55	50.000	4.545	15.000	10.455	50.909
31.12.2029	4 / 55	50.000	3.636	15.000	11.364	39.545
31.12.2030	3 / 55	50.000	2.727	15.000	12.273	27.273
31.12.2031	2 / 55	50.000	1.818	15.000	13.182	14.091
31.12.2032	1 / 55	50.000	909	15.000	14.091	0
		50.000	50.000	150.000	100.000	0

Stand: 01.07.2024

Bilanzierung der Maschine beim Leasingnehmer:

Die Aktivierung der Maschine beim Leasingnehmer erfolgt zum Preis von EUR 110.000 (AK zuzüglich ANK) und Abschreibung über 15 Jahre.

Hinweise:

Bei monatlicher Zahlung würde die Berechnung $50.000 / (1+2+\dots+120) = 50.000 / 7.260$ lauten.

Die Berechnung $1+2+\dots+120$ lässt sich dann vereinfacht mit $121 \cdot 60$ berechnen.

Die Umsatzsteuer wurde aus Vereinfachungsgründen nicht berücksichtigt.

Der Musteranlagenspiegel – 10 Spalten zuzüglich „Umbuchungen“

05/2024

ENTWICKLUNG DES ANLAGEVERMÖGENS
DER MUSTER GMBH, STUTTGART

Posten des Anlagevermögens

Posten des Anlagevermögens		Anschaffungs-/Herstellungskosten				Kumulierte Abschreibungen			Buchwerte				
		01.01.[GJ]*3 EUR	Zugänge*1 EUR	Umbuchungen EUR	Abgänge EUR	31.12.[GJ]*3 EUR	01.01.[GJ]*3 EUR	Zugänge EUR	Abgänge*2 EUR	31.12.[GJ]*3 EUR	31.12.[GJ]*3 EUR	31.12.[VJ]*4 EUR	
I. Immaterielle Vermögensgegenstände													
1.	Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten	917.528,26	216.459,66	0,00	0,00	1.133.987,92	795.686,96	63.012,96	0,00	858.699,92	275.288,00	121.841,30	
2.	Geschäfts- oder Firmenwert	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
3.	Geleistete Anzahlungen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
		<u>917.528,26</u>	<u>216.459,66</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>1.133.987,92</u>	<u>795.686,96</u>	<u>63.012,96</u>	<u>0,00</u>	<u>858.699,92</u>	<u>275.288,00</u>	<u>121.841,30</u>	
II. Sachanlagen													
1.	Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	14.286.378,54	128.161,00	0,00	10.379,01	14.404.160,53	9.773.600,54	274.674,44	4.540,45	10.043.734,53	4.360.426,00	4.512.778,00	
2.	Technische Anlagen und Maschinen	10.308.030,55	1.183.396,14	0,00	463.710,63	11.027.716,06	9.056.555,55	431.352,13	461.857,62	9.026.050,06	2.001.666,00	1.251.475,00	
3.	Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	12.352.935,75	1.729.218,29	6.250,00	787.067,78	13.301.336,26	11.052.113,83	800.231,72	778.158,38	11.074.187,17	2.227.149,09	1.300.821,92	
4.	Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	6.250,00	169.710,47	-6.250,00	0,00	169.710,47	0,00	0,00	0,00	0,00	169.710,47	6.250,00	
		<u>36.953.594,84</u>	<u>3.210.485,90</u>	<u>0,00</u>	<u>1.261.157,42</u>	<u>38.902.923,32</u>	<u>29.882.269,92</u>	<u>1.506.258,29</u>	<u>1.244.556,45</u>	<u>30.143.971,76</u>	<u>8.758.951,56</u>	<u>7.071.324,92</u>	
III. Finanzanlagen													
1.	Anteile an verbundenen Unternehmen	2.919.186,48	0,00	0,00	0,00	2.919.186,48	1.592.700,03	0,00	0,00	1.592.700,03	1.326.486,45	1.326.486,45	
2.	Ausleihungen an verbundene Unternehmen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
3.	Beteiligungen	956.020,94	0,00	0,00	895.020,94	61.000,00	20,94	0,00	20,94	0,00	61.000,00	956.000,00	
4.	Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
5.	Wertpapiere des Anlagevermögens	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
6.	sonstige Ausleihungen	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
		<u>3.875.207,42</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>895.020,94</u>	<u>2.980.186,48</u>	<u>1.592.720,97</u>	<u>0,00</u>	<u>20,94</u>	<u>1.592.700,03</u>	<u>1.387.486,45</u>	<u>2.282.486,45</u>	
		<u>41.746.330,52</u>	<u>3.426.945,56</u>	<u>0,00</u>	<u>2.156.178,36</u>	<u>43.017.097,72</u>	<u>32.270.677,85</u>	<u>1.569.271,25</u>	<u>1.244.577,39</u>	<u>32.595.371,71</u>	<u>10.421.726,01</u>	<u>9.475.652,67</u>	

*1 Sofern in den Herstellungskosten Fremdkapitalzinsen einbezogen wurden, ist nach § 284 Abs. 3 S. 4 HGB für jeden Posten der aktivierte Betrag der Zinsen anzugeben.

*2 Sofern im Geschäftsjahr Zuschreibungen erfolgt sind, sind diese gesondert für jeden Posten anzugeben.

*3 [GJ] = Geschäftsjahr

*4 [VJ] = Vorjahr

Praxisfall 1: Ausweis diverser Vermögenswerte

09/2023

Sachverhalt

Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

Fragestellung

Entscheiden Sie, innerhalb welcher Bilanzposition die Vermögenswerte auszuweisen sind.

	WP UV	Welche anderen Positionen?
1. 100 %-ige Beteiligung an Vertriebs-Ltd. in England	☐	
2. 10 %-ige Beteiligung an GmbH	☐	
3. 65 %-ige Beteiligung an S.A. in Frankreich	☐	
4. 1.000 an der Börse erworbene eigene Aktien	☐	
5. 12.000 Aktien Daimler AG (Erwerb mit Spekulationsabsicht)	☐	
6. 500 EUR Genossenschaftsanteil Volksbank Balingen	☐	
7. 100.000 EUR Genussscheine (Gesamtlaufzeit: 15 Jahre, Restlaufzeit: 5 Jahre)	☐	
8. Abgetrennter Zinsschein i. H. v. 500 EUR	☐	
9. 5.000 Anteile an Henkel AG & Co. KGaA	☐	
10. 2,5 % Pfandbrief über 100.000 EUR	☐	

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 2: Bewertung von Wertpapieren

09/2023

Sachverhalt

Der Unternehmer kauft am 16.05. eine Inhaberschuldverschreibung (IHS) i. H. v. nominal EUR 100.000 für EUR 99.564,00 inkl. Gebühren (EUR 196,00), welche nicht dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen.

Am 31.12. belastet die Bank das Girokonto mit Depotgebühren i. H. v. 1 % des Depotwertes. Der Kurswert beträgt nur noch 97 % des Ausgabebetrages.

Fragestellung

1. Wie wird das Wertpapier bei der Anschaffung gebucht?
2. Welche Buchungen sind am 31.12. notwendig, wenn die IHS im Januar verkauft werden soll?
3. Welche Buchungen sind am 31.12. notwendig, wenn ein Verkauf der IHS nicht geplant ist?
4. Am Ende des Folgejahres steigt der Kurs der IHS auf 101,5 %. Welche bilanziellen Folgen sind damit verbunden?

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 3: Anschaffung von Wertpapieren

09/2023

Sachverhalt

Der Unternehmer kauft am 01.08. zu Handelszwecken ein festverzinsliches Wertpapier (Nom. EUR 50.000), das jeweils am 01. Februar eines Jahres Zinsen i. H. v. 5,5 % ausschüttet. Er bezahlt inklusive Stückzinsen (EUR 1.375) insgesamt EUR 54.000 für das Wertpapier.

Am 31.12. beträgt der Wertpapierkurs 107,5 %.

Fragestellung

1. Wie hoch sind die Anschaffungskosten am 01.08.?
2. Wie lautet der Buchungssatz bei der Anschaffung?
3. Wie hoch ist der Bilanzansatz am 31.12. (ohne Verkaufsabsicht)?
4. Wie hoch sind die abzugrenzenden Zinsen am 31.12.?

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 4: Bilanzierung Eigene Anteile

09/2023

Sachverhalt

Die Aktionäre haben durch Beschluss in ihrer Hauptversammlung die Gesellschaft ermächtigt, eigene Aktien, die insgesamt einen Anteil von 10 % des Grundkapitals (EUR 10 Mio.) der AG nicht übersteigen dürfen, zu erwerben.

Die Gewinnrücklage beträgt insgesamt EUR 15 Mio. – davon sind EUR 5 Mio. in der gesetzlichen Rücklage eingestellt.

Im Laufe der folgenden Monate kauft die AG zu Kurspflegezwecken eigene Aktien in Höhe von nominal EUR 100.000,00 und hat hierfür insgesamt EUR 315.000,00 aufgewendet.

Hierin sind Anschaffungsnebenkosten in Höhe von EUR 3.045 enthalten.

Fragestellung

Wie ist der Erwerb der eigenen Aktien abzubilden?

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Ausweis diverser Vermögenswerte

09/2023

Sachverhalt

Bilanzierung Wertpapiere des Umlaufvermögens

Fragestellung

Entscheiden Sie, innerhalb welcher Bilanzposition die Vermögenswerte auszuweisen sind.

Lösungshinweis

	WP UV	Welche anderen Positionen?
1. 100 %-ige Beteiligung an Vertriebs-Ltd. in England	☐	Finanzanlagen Anteile an verb. Untern.
2. 10 %-ige Beteiligung an GmbH	☐	Finanzanlagen Beteiligungen
3. 65 %-ige Beteiligung an S.A. in Frankreich	☐	Finanzanlagen Anteile an verb. Untern.
4. 1.000 an der Börse erworbene eigene Aktien	☐	Eigenkapital offene Absetzung in der Vor- spalte des gezeichneten Kapitals
5. 12.000 Aktien Daimler AG (Erwerb mit Spekulationsabsicht)	☒	
6. 500 EUR Genossenschaftsanteil Volksbank Balingen	☐	Finanzanlagen Sonstige Ausleihungen
7. 100.000 EUR Genussscheine (Gesamtlaufzeit: 15 Jahre, Restlaufzeit: 5 Jahre)	☐	Finanzanlagen WP AV
8. Abgetrennter Zinsschein i. H. v. 500 EUR	☒	Sonstige Vermögensgegenstände
9. 5.000 Anteile an Henkel AG & Co. KGaA	☒	
10. 2,5 % Pfandbrief über 100.000 EUR	☐	Finanzanlagen WP AV

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Bewertung von Wertpapieren

05/2024

Sachverhalt

Der Unternehmer kauft am 16.05. eine Inhaberschuldverschreibung (IHS) i. H. v. nominal EUR 100.000 für EUR 99.564,00 inkl. Gebühren (EUR 196,00), welche nicht dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen.

Am 31.12. belastet die Bank das Girokonto mit Depotgebühren i. H. v. 1 % des Depotwertes. Der Kurswert beträgt nur noch 97 % des Ausgabebetrages.

Fragestellung

1. Wie wird das Wertpapier bei der Anschaffung gebucht?
2. Welche Buchungen sind am 31.12. notwendig, wenn die IHS im Januar verkauft werden soll?
3. Welche Buchungen sind am 31.12. notwendig, wenn ein Verkauf der IHS nicht geplant ist?
4. Am Ende des Folgejahres steigt der Kurs der IHS auf 101,5 %. Welche bilanziellen Folgen sind damit verbunden?

Lösungshinweis

Datenbasis:

		EUR
Nominalwert		100.000,00
Kaufpreis WP		99.368,00
Gebühren		196,00
Anschaffungskosten		<u>99.564,00</u>
Stichtagskurs	97 %	97.000,00
Depotgebühren	1 %	970,00

Soll	Haben
EUR	EUR

1. Wie wird das Wertpapier bei der Anschaffung gebucht?

Wertpapiere des UV	99.564,00	
Bank		99.564,00

Stand: 01.07.2024

2. Verkaufsabsicht

Bewertung zum niedrigeren WP-Kurs abzgl. VK-Gebühren

	EUR	
Stichtagskurs	97.000,000	
VK-Gebühren	- 196,00	
Wertansatz 31.12.		96.804,00
Buchwert		99.564,00
Abschreibung		-2.760,00
Abschreibungen auf FinAV und WP d. UV Wertpapiere des UV	2.760,00	2.760,00
Buchung der Depotgebühren, die auf dem Bankkonto belastet wurden		
Depotgebühren (= sonstiger betrieblicher Aufwand) Bank	970,00	970,00

Soll	Haben
EUR	EUR

3. Behaltensabsicht

Bewertung zum niedrigeren WP-Kurs zzgl. Anschaffungsnebenkosten

Anteilig gemindert wegen gesunkenem Börsenwert der Schuldverschreibung (BBK, 12. Aufl., § 253 Rz 609):
 $196 \times 97.000 / 99.368 = 191$

	EUR	
Stichtagskurs	97.000,000	
Anschaffungsnebenkosten	191,00	
Wertansatz 31.12.		97.191,00
Buchwert		99.564,00
Abschreibung		-2.373,00
Abschreibungen auf FinAV und WP d. UV Wertpapiere des UV	2.373,00	2.373,00
Buchung der Depotgebühren, die auf dem Bankkonto belastet wurden		
Depotgebühren (= sonstiger betrieblicher Aufwand) Bank	970,00	970,00

Stand: 01.07.2024

4. Folgejahr

Bewertung zum höheren Stichtags-Kurs – max. Anschaffungskosten

	EUR		
Stichtagskurs	101.500,00		
Anschaffungsnebenkosten	196,00		
Wertansatz 31.12.	101.696,00		
Maximalwert		99.564,00	
Buchwert		97.191,00	
Zuschreibung		2.373,00	
Wertpapiere des UV		2.373,00	
Sonstige betriebliche Erträge			2.373,00
Buchung der Depotgebühren, die auf dem Bankkonto belastet wurden			
Depotgebühren (= sonstiger betrieblicher Aufwand)		970,00	
Bank			970,00

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Anschaffung von Wertpapieren

09/2023

Sachverhalt

Der Unternehmer kauft am 01.08. zu Handelszwecken ein festverzinsliches Wertpapier (Nom. EUR 50.000), das jeweils am 1. Februar eines Jahres Zinsen i. H. v. 5,5 % ausschüttet. Er bezahlt inklusive Stückzinsen (EUR 1.375) insgesamt EUR 54.000 für das Wertpapier.

Am 31.12. beträgt der Wertpapierkurs 107,5 %.

Fragestellung

1. Wie hoch sind die Anschaffungskosten am 01.08.?
2. Wie lautet der Buchungssatz bei der Anschaffung?
3. Wie hoch ist der Bilanzansatz 31.12. (ohne Verkaufsabsicht)?
4. Wie hoch sind die abzugrenzenden Zinsen am 31.12.?

Lösungshinweis

Datenbasis:

	EUR
Nominalwert	50.000,00
Kaufpreis WP	52.625,00
Stückzinsen	1.375,00
Abbuchung für Wertpapier	<u>54.000,00</u>
Stichtagskurs 107,5 %	53.750,00
Nominalzins p.a.	5,5 %

1. Anschaffungskosten

Der Kaufpreis zerfällt in zwei Positionen:

- Aktivierung WP d. UV 52.625,00 € = Anschaffungskosten
- Zinsforderung 1.375,00 € = nicht Bestandteil der AK des WP, sondern getrennte Vermögensposition

2. Buchung bei Anschaffung

	Soll EUR	Haben EUR
Wertpapiere des UV	52.625,00	
Sonstige Vermögensgegenstände	1.375,00	
Bank		54.000,00

Stand: 01.07.2024

3. Bilanzansatz des Wertpapiers am 31.12.

	EUR
Stichtagskurs	53.750,00
Nebenkosten	0,00
Wertansatz 31.12.	53.750,00
Maximalwert	52.625,00
Buchwert	52.625,00
Zuschreibung	0,00

4. Zinsabgrenzung

	Soll EUR	Haben EUR
Zinsanspruch: 01.02.-31.12. = 11 Monate x 50.000 EUR x 5,5 % =		2.520,83
davon bereits als Stückzinsen bezahlt:		- 1.375,00
Restbetrag = GuV-Wirksam		1.145,83
Sonstige Vermögensgegenstände	1.145,83	
Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge		1.145,83
GuV-Wirkung:		
Zinsertrag für 5 Monate		1.145,83
In GuV ausgewiesener Zinsertrag		1.145,83
Verprobung:		
Zinsanspruch aufgrund Behaltensdauer: 01.08.-31.12. = 5 Monate x 50.000 EUR x 5,5 %	1.145,83	

Bilanzauswirkung zum 31.12.:

	Soll EUR	Haben EUR
Zinsforderung aus Buchung beim Kauf		1.375,00
Zinsforderung aus eigener Behaltenszeit (01.08.-31.12.)		1.145,83
Zinsforderung (Sonstige Vermögensgegenstände) zum 31.12.		2.520,83

Exkurs: Buchung bei Zinszahlung im Folgejahr

Bank	2.750,00	
Sonstige Vermögensgegenstände		2.520,83
Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge		229,17

Verprobung

Zinsanspruch für einen Monat im Folgejahr: 01.01.-31.01. = 1 Monat x 50.000 EUR x 5,5 % =	229,17
--	--------

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 4: Bilanzierung Eigene Anteile

09/2023

Sachverhalt

Die Aktionäre haben durch Beschluss in ihrer Hauptversammlung die Gesellschaft ermächtigt, eigene Aktien, die insgesamt einen Anteil von 10 % des Grundkapitals (EUR 10 Mio.) der AG nicht übersteigen dürfen, zu erwerben.

Die Gewinnrücklage beträgt insgesamt EUR 15 Mio. – davon sind EUR 5 Mio. in der gesetzlichen Rücklage eingestellt.

Im Laufe der folgenden Monate kauft die AG zu Kurspflegezwecken eigene Aktien in Höhe von nominal EUR 100.000,00 und hat hierfür insgesamt EUR 315.000,00 aufgewendet.

Hierin sind Anschaffungsnebenkosten in Höhe von EUR 3.045,00 enthalten.

Fragestellung

Wie ist der Erwerb der eigenen Aktien abzubilden?

Lösungshinweis

1. Bilanzposten und Wertansatz

Es folgt keine eigene Bilanzposition „Eigene Anteile“ unter den Wertpapieren des Umlaufvermögens, sondern zwingend offene Verrechnung mit dem Eigenkapital (§ 272 Abs. 1a HGB).

Jeder Rückkauf von Aktien ist wirtschaftlich gesehen eine **Auskehrung** von gezeichnetem Kapital und frei verfügbarer Rücklagen, die auf der Passivseite abzubilden ist.

Die eigenen Anteile werden in Höhe des **Nominalbetrages** vom **gezeichneten Kapital** und in Höhe des **übersteigenden Betrags** von den **Gewinnrücklagen abgesetzt** (sog. Netto-Methode), § 272 Abs. 1a S. 2 HGB.

Die für den Erwerb eigener Anteile anfallenden Anschaffungsnebenkosten sind, gemäß § 272 Abs. 1a S. 3 HGB, als Aufwendungen des Geschäftsjahres, in dem die Anschaffung erfolgt ist, zu verrechnen.

Die eigenen Anteile bewirken eine (teilweise) **Ausschüttungssperre!**

Die „Anderen Gewinnrücklagen“, die ausgeschüttet werden können, vermindern sich um die Differenz zwischen AK und Nennbetrag der eigenen Anteile.

Stand: 01.07.2024

Stand: 01.07.2024

	EUR
Grundkapital der Gesellschaft	10.000.000,00
./. Nennbetrag der eigenen Anteile (offen in Vorspalte zu zeigen)	- 100.000,00
= Ausweis als gezeichnetes Kapital nach Saldierung eigene Anteile	9.900.000,00
 Anschaffungskosten der eigenen Anteile	 311.955,00
./. Nennbetrag der eigenen Anteile	- 100.000,00
= Unterschiedsbetrag (Verrechnung mit Gewinnrücklage)	211.955,00
 Gewinnrücklagen der Gesellschaft (vorläufig!)	 15.000.000,00
./. Gesetzliche Rücklage	- 5.000.000,00
= Frei verfügbare Rücklagen	10.000.000,00
./. Verrechnung Unterschiedsbetrag zwischen AK und Nennbetrag	- 211.955,00
= Frei verfügbare Rücklagen nach Verrechnung	9.788.045,00
+ Gesetzliche Rücklage	5.000.000,00
= Gewinnrücklagen der Gesellschaft (nach Verrechnung)	14.788.045,00

2. Buchung

	Soll	Haben
	EUR	EUR
Sonstige betriebliche Aufwendungen	3.045,00	
Gezeichnetes Kapital	100.000,00	
Andere Gewinnrücklagen	211.955,00	
 an Bank		315.000,00

Praxisfall: Währungsumrechnung Kasse/Bank

09/2023

Sachverhalt

Zum 31.12. recherchieren wir folgende Kurse:

Devisenkurs	Geldkurs	1,3857 USD	für 1 EUR
	Briefkurs	1,3917 USD	für 1 EUR
Sortenkurs	Ankauf	0,70 EUR	für 1 USD
	Verkauf	0,74 EUR	für 1 USD

Von der letzten Dienstreise hat ein Mitarbeiter USD 500 zurückgebracht, die zum 31.12. noch in der Kasse verfügbar sind. Im Kassenbestand von EUR 3.795,66 sind diese USD 500 mit EUR 366,37 enthalten.

Auf dem USD-Konto bei der Kreissparkasse besteht ein Guthaben i. H. v. USD 210.000,00. Im Guthabenbestand von EUR 8.317.128,20 sind die TUSD 210 mit EUR 152.173,91 berücksichtigt.

Fragestellung

Berechnen Sie den Wertansatz der flüssigen Mittel und passen Sie ggf. durch Umbuchung die bilanzierten Werte an.

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall: Währungsumrechnung Kasse/Bank

09/2023

Sachverhalt

Zum 31.12. recherchieren wir folgende Kurse:

Devisenkurs	Geldkurs	1,3857 USD	für 1 EUR
	Briefkurs	1,3917 USD	für 1 EUR
Sortenkurs	Ankauf	0,70 EUR	für 1 USD
	Verkauf	0,74 EUR	für 1 USD

Von der letzten Dienstreise hat ein Mitarbeiter USD 500 zurückgebracht, die zum 31.12. noch in der Kasse verfügbar sind. Im Kassenbestand von EUR 3.795,66 sind diese USD 500 mit EUR 366,37 enthalten.

Auf dem USD-Konto bei der Kreissparkasse besteht ein Guthaben i. H. v. USD 210.000,00. Im Guthabenbestand von EUR 8.317.128,20 sind die USD 210 mit EUR 152.173,91 berücksichtigt.

Fragestellung

Berechnen Sie den Wertansatz der flüssigen Mittel und passen Sie ggf. durch Umbuchung die bilanzierten Werte an.

Lösungshinweis

		Anschaffungswert EUR€	Umrechnungskurs EUR	Wert 31.12. EUR	Kurs- ergebnis EUR
1. Kassenbestand in Fremdwährung					
Kassenbestand	500 USD	366,37	0,70000	350,00	- 16,37
2. Fremdwährungsguthaben bei Bank					
Guthaben	210.000 USD	152.173,91	1,38870	151.220,57	- 953,34

Anmerkung:

Devisenkassamittelkurs = (Geldkurs + Briefkurs) / 2 = (1,3857 + 1,3917) / 2 = 1,38870

3. Buchungssätze

	Soll EUR	Haben EUR
Sonstiger betrieblicher Aufwand	969,71	
Kasse		16,37
Bank (Fremdwährungskonto USD)		953,34

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 1: Ausweis von Restlaufzeiten

05/2024

Sachverhalt

Der IKB-Kredit Nr. 1 wurde am 1. April 2024 in Höhe von EUR 318.279,17 aufgenommen (Auszahlungsbetrag 100 %). Die Tilgung erfolgt in einer Rate am 31. März 2025. Der Zinssatz beträgt 3,75 % p.a.

Das IKB-Darlehen Nr. 2 wurde am 1. Dezember 2024 in Höhe von EUR 519.200,00 aufgenommen (Auszahlungsbetrag 100 %) und ist ab 31. März 2025 in halbjährlichen Raten von EUR 32.450,00 (jeweils fällig am 31. Januar und am 30. Juli) zu tilgen. Der Zinssatz beträgt 2,75 % p.a.

Der IKB-Kredit Nr. 3 wurde am 31.12.2024 in Höhe von EUR 778.800,00 aufgenommen (Auszahlungsbetrag 100 %) und ist ab 31. März 2030 in halbjährlichen Raten von EUR 129.800,00 (jeweils fällig am 30. Juni und am 31. Dezember) zu tilgen. Der Zinssatz beträgt 2,45 % p.a.

Als Sicherheiten für die IKB-Kredite Nr. 1 und Nr. 2 wurden der IKB vorlastenfreie Eigentümergrundschulden von insgesamt EUR 3.579.043,17 (lastend auf dem Fabrikgrundstück in Musterstadt) verpfändet.

Verbindlichkeitspiegel:

Verbindlichkeiten	Gesamt	davon Restlaufzeit			davon gesichert
	EUR	bis 1 Jahr EUR	1-5 Jahre EUR	über 5 Jahre EUR	EUR
1. Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten	1.616.279,17				

Fragestellung

- Die Verzinsung der Darlehen erfolgt jeweils zum 30.06./31.12. Die Zinsen werden zu diesen Zeitpunkten – unabhängig von den Tilgungen – vom Girokonto abgebucht. Das Girokonto weist stets ein Guthaben aus. Der Zinslauf beginnt mit der Darlehensaufnahme, d. h.
 - IKB-Kredit Nr. 1: 01.04.2024
 - IKB-Kredit Nr. 2: 01.12.2024
 - IKB-Kredit Nr. 3: 31.12.2024.
 Berechnen Sie die in der GuV 2024 auszuweisenden Zinsen.
- Füllen Sie den Verbindlichkeitspiegel aus und machen Sie alle weiteren erforderlichen Anhangangaben zum 31.12.2024.

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 2: Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten

09/2023

Sachverhalt

Zum 31.12. recherchieren wir folgende Kurse:

Devisenkurs	Geldkurs	1,3857 USD	für 1 EUR
	Briefkurs	1,3917 USD	für 1 EUR
Sortenkurs	Ankauf	0,70 EUR	kostet 1 USD
	Verkauf	0,74 EUR	kostet 1 USD

Es besteht ein USD-Darlehen bei der Commerzbank i. H. v. UDS 1.000.000,00 (mit RLZ > 1 Jahr).

Im Zeitpunkt der Erstverbuchung betrug der USD-Kurs 1,4533.

Fragestellung

1. Berechnen Sie den Wertansatz des Darlehens.
2. Wie lautet die Anpassungsbuchung?

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 3: Bewertung Darlehen

05/2024

Sachverhalt

Am 01.03.2024 wird bei der Deutschen Bank ein Darlehen in Höhe von EUR 1 Mio. zum Zinssatz von 5 % p.a. mit einer Laufzeit von 10 Jahren aufgenommen und in Höhe von 94 % ausgezahlt.

Fragestellung

1. Wie lautet der Buchungssatz am 01.03.2024, wenn von Bilanzierungswahlrechten Gebrauch gemacht werden soll?
2. Wie hoch ist der ARAP am 31.12.2024?
3. Wie lautet der Buchungssatz, um den ARAP am 31.12.2024 anzupassen?
4. Wie lautet der Buchungssatz, wenn am 01.03.2029 vorzeitig getilgt wird und die Vorfälligkeitsentschädigung EUR 7.500 beträgt?

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Ausweis von Restlaufzeiten

05/2024

Sachverhalt

Der IKB-Kredit Nr. 1 wurde am 1. April 2024 in Höhe von EUR 318.279,17 aufgenommen (Auszahlungsbetrag 100 %). Die Tilgung erfolgt in einer Rate am 31. März 2025. Der Zinssatz beträgt 3,75 % p.a.

Das IKB-Darlehen Nr. 2 wurde am 1. Dezember 2024 in Höhe von EUR 519.200,00 aufgenommen (Auszahlungsbetrag 100 %) und ist ab 31. März 2025 in halbjährlichen Raten von EUR 32.450,00 (jeweils fällig am 31. Januar und am 30. Juli) zu tilgen. Der Zinssatz beträgt 2,75 % p.a.

Der IKB-Kredit Nr. 3 wurde am 31.12.2024 in Höhe von EUR 778.800,00 aufgenommen (Auszahlungsbetrag 100 %) und ist ab 31. März 2030 in halbjährlichen Raten von EUR 129.800,00 (jeweils fällig am 30. Juni und am 31. Dezember) zu tilgen. Der Zinssatz beträgt 2,45 % p.a.

Als Sicherheiten für die IKB-Kredite Nr. 1 und Nr. 2 wurden der IKB vorlastenfreie Eigentümergrundschulden von insgesamt EUR 3.579.043,17 (lastend auf dem Fabrikgrundstück in Musterstadt) verpfändet.

Verbindlichkeitspiegel:

Verbindlichkeiten	Gesamt	davon Restlaufzeit			davon gesichert
		bis 1 Jahr	1-5 Jahre	über 5 Jahre	
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1. Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten	1.616.279,17				

Fragestellung

- Die Verzinsung der Darlehen erfolgt jeweils zum 30.06./31.12. Die Zinsen werden zu diesen Zeitpunkten – unabhängig von den Tilgungen – vom Girokonto abgebucht. Das Girokonto weist stets ein Guthaben aus. Der Zinslauf beginnt mit der Darlehensaufnahme, d. h.
 - IKB-Kredit Nr. 1: 01.04.2024
 - IKB-Kredit Nr. 2: 01.12.2024
 - IKB-Kredit Nr. 3: 31.12.2024
 Berechnen Sie die in der GuV 2024 auszuweisenden Zinsen.
- Füllen Sie den Verbindlichkeitspiegel aus und machen Sie alle weiteren erforderlichen Anhangangaben zum 31.12.2024.

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise

1. Zinsen GuV 2024

	EUR	% p. a.	Monate	Zinsen GuV 2024 EUR
IKB Nr. 1	318.279,17	3,75	9	8.951,60
IKB Nr. 2	519.200,00	2,75	1	1.189,83
IKB Nr. 3	778.800,00	2,45	0	0,00
	<u>1.616.279,17</u>			<u>10.141,43</u>

2. Verbindlichkeitspiegel

Verbindlichkeiten	Gesamt	davon Restlaufzeit			davon gesichert
		bis 1 Jahr	1-5 Jahre	über 5 Jahre	
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1. Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten	1.616.279,17	350.729,17	259.600,00	1.005.950,00	837.479,17

Stand: 01.07.2024

Entwicklung Darlehen IKB-Kredit Nr. 1-3

		IKB Nr. 1 Darlehen	IKB Nr. 2 Darlehen	IKB Nr. 3 Darlehen	Gesamt Darlehen
	01.04.2024	318.279,17			
	01.12.2024		519.200,00		
Abschluss- stichtag	31.12.2024	318.279,17	519.200,00	778.800,00	1.616.279,17
	31.03.2025	-318.279,17			
	30.07.2025		-32.450,00		
Laufzeit bis 1 Jahr	31.12.2025	0,00	486.750,00	778.800,00	350.729,17
	31.01.2026		-32.450,00		
	30.07.2026		-32.450,00		
	31.12.2026		421.850,00	778.800,00	
	31.01.2027		-32.450,00		
	30.07.2027		-32.450,00		
	31.12.2027		356.950,00	778.800,00	
	31.01.2028		-32.450,00		
	30.07.2028		-32.450,00		
	31.12.2028		292.050,00	778.800,00	
	31.01.2029		-32.450,00		
	30.07.2029		-32.450,00		
Laufzeit 1-5 Jahre	31.12.2029	0,00	227.150,00	778.800,00	259.600,00
	31.01.2030		-32.450,00		
	31.03.2030			-129.800,00	
	30.07.2030		-32.450,00		
	30.09.2030			-129.800,00	
	31.12.2030		162.250,00	519.200,00	
	31.01.2031		-32.450,00		
	31.03.2031			-129.800,00	
	30.07.2031		-32.450,00		
	30.09.2031			-129.800,00	
	31.12.2031		97.350,00	259.600,00	
	31.01.2032		-32.450,00		
	30.03.2032			-129.800,00	
	30.07.2032		-32.450,00		
	30.09.2032			-129.800,00	
	31.12.2033		32.450,00	0,00	
	31.01.2033		-32.450,00		
Laufzeit über 5 Jahre	31.12.2033	0,00	0,00	0,00	1.005.950,00

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten

09/2023

Sachverhalt

Zum 31.12. recherchieren wir folgende Kurse:

Devisenkurs	Geldkurs	1,3857 USD	für 1 EUR
	Briefkurs	1,3917 USD	für 1 EUR
Sortenkurs	Ankauf	0,70 EUR	kostet 1 USD
	Verkauf	0,74 EUR	kostet 1 USD

Es besteht ein USD-Darlehen bei der Commerzbank i. H. v. USD 1.000.000,00 (mit RLZ > 1 Jahr).

Im Zeitpunkt der Erstverbuchung betrug der USD-Kurs 1,4533.

Fragestellung

1. Berechnen Sie den Wertansatz des Darlehens.
2. Wie lautet die Anpassungsbuchung?

Lösungshinweis

	Anschaffungswert	Umrechnungskurs	Wert 31.12.	Kurs-ergebnis
	EUR	EUR	EUR	EUR€

1. Fremdwährungsdarlehen bei einem Kreditinstitut

Darlehen	1.000.000 USD	688.089,18	1,38870	720.097,93	32.008,75
		mit Kurs 1,4533	Devisenkassamittelkurs	maßgebend	

Anmerkung:

Devisenkassamittelkurs = (Geldkurs + Briefkurs) / 2 = (1,3857 + 1,3917) / 2 = 1,38870

2. Buchungssätze

	Soll	Haben
	EUR	EUR
Sonstiger betrieblicher Aufwand	32.008,75	
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstitut		32.008,75

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Bewertung Darlehen

05/2024

Sachverhalt

Am 01.03.2024 wird bei der Deutschen Bank ein Darlehen in Höhe von EUR 1 Mio. zum Zinssatz von 5 % p.a. mit einer Laufzeit von 10 Jahren aufgenommen und in Höhe von 94 % ausgezahlt.

Fragestellung

1. Wie lautet der Buchungssatz am 01.03.2024, wenn von Bilanzierungswahlrechten Gebrauch gemacht werden soll?
2. Wie hoch ist der ARAP am 31.12.2024?
3. Wie lautet der Buchungssatz, um den ARAP am 31.12.2024 anzupassen?
4. Wie lautet der Buchungssatz, wenn am 01.03.2029 vorzeitig getilgt wird und die Vorfälligkeitsentschädigung EUR 7.500 beträgt?

Lösungshinweis

Datenbasis

		EUR
Darlehen		1.000.000,00
Auszahlung	94 %	940.000,00
Disagio		60.000,00
Laufzeit	10 Jahre	
Zinssatz	5 %	

1. Buchungssatz am 01.03.2024

	Soll EUR	Haben EUR
Bank	940.000,00	
ARAP	60.000,00	
Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten		1.000.000,00

Stand: 01.07.2024

Stand: 01.07.2024

	EUR	Soll EUR	Haben EUR
2. ARAP zum 31.12.2024			
ARAP am 01.03.		60.000,00	
Verteilt auf 10 Jahre	6.000,00 p.a.		
Verbrauch des ARAP 01.03.-31.12.	10 Monate	- 5.000,00	
ARAP 31.12.2024		<u>55.000,00</u>	
3. Anpassungsbuchung			
Zinsaufwand		5.000,00	
ARAP			5.000,00
4. Vorzeitige Tilgung am 01.03.2029			
ARAP 31.12.2025		49.000,00	
ARAP 31.12.2026		43.000,00	
ARAP 31.12.2027		37.000,00	
ARAP 31.12.2028		31.000,00	
Am 01.03.2029 ist der ARAP vollständig aufzulösen.			
a) Rückzahlung Darlehen			
Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten		1.000.000,00	
Zinsaufwand		7.500,00	
Bank			1.007.500,00
b) Auflösung ARAP			
Zinsaufwand		31.000,00	
ARAP			31.000,00

Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 1: Auswertung einer Saldenliste

09/2023

Sachverhalt

Die Mustermann GmbH hat folgende Tochtergesellschaften:

- ABC GmbH
- ABS North America Inc.

Fragestellung

Auswertung einer Saldenliste:

1. Nehmen Sie unten aufgeführte Liste „Debitoren-Salden“ und ermitteln Sie folgende Salden (Eintragen!): EUR
 - Forderungen Inland (Soll-Posten)
 - Forderungen Inland (Haben-Posten)
 - Forderungen Ausland (Soll-Posten)
 - Forderungen Ausland (Haben-Posten)
2. Wie hoch sind die Bilanzansätze?
 - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
 - Sonstige Verbindlichkeiten
 - Forderungen gegen verbundene Unternehmen
3. Welche Zusatzangaben sind nach § 285 HGB im Anhang zu machen?

Liste: Debitoren-Salden

Mustermann GmbH

Musterstadt

Abstimm- konto	Debito- ren Nummer	Debitoren Name	Saldo Periodenbeginn EUR	Soll-Summe Berichtsperiode EUR	Haben-Summe Berichtsperiode EUR	Saldo Perioden- ende EUR
1400	Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen Inland					
	1	A	23.800,00	345.100,00	297.500,00	71.400,00
	2	B	11.900,00	285.600,00	309.400,00	-11.900,00
	3	C	5.950,00	0,00	5.950,00	0,00
	4	D	59.500,00	666.400,00	696.150,00	29.750,00
	5	E	35.700,00	196.350,00	232.050,00	0,00
	6	F	0,00	892.500,00	749.700,00	142.800,00
	7	G	11.900,00	29.750,00	35.700,00	5.950,00
	8	H	4.165,00	142.800,00	133.280,00	13.685,00
	9	I	6.783,00	5.950,00	7.973,00	4.760,00
	10	J	35.700,00	178.500,00	166.600,00	47.600,00

Stand: 01.07.2024

Abstimm- konto	Debito- ren Nummer	Debitoren Name	Saldo Periodenbeginn EUR	Soll-Summe Berichtsperiode EUR	Haben-Summe Berichtsperiode EUR	Saldo Perioden- ende EUR
	11	K	29.750,00	266.560,00	255.850,00	40.460,00
	12	L	4.760,00	18.445,00	17.850,00	5.355,00
	12	ABC GmbH	4.165,00	892.500,00	773.500,00	123.165,00
	13	M	6.426,00	13.090,00	12.971,00	6.545,00
	14	N	-23.800,00	71.400,00	47.600,00	0,00
	15	M	-1.785,00	1.190,00	595,00	-1.190,00
	*****		214.914,00	4.006.135,00	3.742.669,00	478.380,00
	1410	Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen Ausland				
	16	N	4.000,00	84.000,00	92.000,00	-4.000,00
	17	O	45.000,00	149.000,00	162.000,00	32.000,00
	18	P	0,00	500,00	500,00	0,00
	19	Q	60.000,00		30.000,00	30.000,00
	20	R	20.000,00	5.000,00		25.000,00
	21	S	0,00	1.200,00	1.200,00	0,00
	*****		129.000,00	239.700,00	285.700,00	83.000,00
	1420	Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen Export in USD				
	22	T	0,00	15.000,00	0,00	15.000,00
	23	JAYALANKA	0,00	100.000,00	65.000,00	35.000,00
	24	ABC North America	225.000,00	435.000,00	405.000,00	255.000,00
	*****		225.000,00	550.000,00	470.000,00	305.000,00
	*****		568.914,00	4.795.835,00	4.498.369,00	866.380,00

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 2: Einzelwertberichtigung

09/2023

Sachverhalt

Folgender EWB-Bedarf wurde identifiziert:

	DebNr.	Debitor	Forderung EUR	EWB
Inland	4	D	29.750,00	20 %
Inland	8	H	13.685,00	50 %
Inland	12	L	5.355,00	100 %
Ausland	19	Q	30.000,00	100 %
Ausland	20	R	25.000,00	50 %
			<u>103.760,00</u>	

Fragestellung

1. Berechnen Sie die Einzelwertberichtigungen.
2. Bisher sind folgende EWB gebucht: Q 15.000,00 EUR und R 20.000,00 EUR.
Überprüfen Sie die gebuchten Einzelwertberichtigungen und korrigieren Sie diese gegebenenfalls.

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 3: Pauschalwertberichtigung

09/2023

Sachverhalt

INLAND	EUR	EUR	PWB EUR
Forderungen Inland lt. Kto. 1400 zzgl. Debitoren-Haben-Posten Inland	478.380,00 13.090,00		
abzgl. Forderungen Verbund = Forderung lt. Bilanzausweis	<u>-123.165,00</u>	368.305,00	
abzgl. Forderungen mit EWB:			
4 D	29.750,00		
8 H	13.685,00		
12 L	<u>5.355,00</u>		
		<u>-48.790,00</u>	
Zwischensumme		319.515,00	
abzgl. USt.		<u>-51.015,00</u>	
PWB-Bemessungsgrundlage Inland		<u>268.500,00</u>	1 % 2.700,00

Fragestellung

1. Berechnen Sie die Pauschalwertberichtigung für das Ausland.
2. Passen Sie die im Jahresabschluss gebuchte PWB an.

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 4: Berichtsausweis der Forderungen

09/2023

Sachverhalt

	31.12. EUR	Vorjahr EUR
Forderungen aus LuL		339.834,00
Kundenforderungen Inland		236.334,00
Kundenforderungen Ausland		129.000,00
Summe		365.334,00
Wertberichtigte Forderungen – EWB		-23.000,00
Wertberichtigte Forderungen – PWB		-2.500,00
Summe		-25.500,00
Summe		339.834,00

Fragestellung

Stellen Sie abschließend die Forderungen aus LuL im Bericht dar.

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 2: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen: Einzelwertberichtigung

09/2023

Sachverhalt

Die Gesellschaft hat für ihre In- und Auslandskunden eine **Debitorenversicherung** abgeschlossen. Nach den Versicherungsbedingungen sind alle Kundenforderungen unter EUR 20.000 (netto) versichert, ohne dass der Kunde namentlich benannt werden muss. Forderungen über EUR 20.000 sind der Versicherung namentlich zu benennen. Die Versicherung teilt daraufhin mit, bis zu welchem Höchstbetrag die Forderung versichert wird. Der Selbstbehalt der Gesellschaft beträgt 30 %.

Gegenüber der Phantasie GmbH, Zürich (Schweiz), besteht eine Forderung über EUR 100.000, die voraussichtlich in voller Höhe ausfallen wird. Die Gesellschaft hat eine zusätzliche Ausfallbürgschaft des Bankhauses Brinkmann über EUR 25.000 im Besitz. Die Versicherung hatte diesen Kunden bis zu einem Forderungsausfall (vor Selbstbehalt) in Höhe von EUR 50.000 versichert.

Fragestellung

1. Beurteilen Sie, wie hoch die EWB sein muss.
2. Wie hoch ist die EWB, wenn die Phantasie GmbH ihren Sitz in Deutschland hätte und die Forderung EUR 95.200 betragen würde?

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 3: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen: Währungsumrechnung

09/2023

Sachverhalt

Die Fremdwährungs-GmbH hat folgende Fremdwährungen im Bestand:

- a) USD-Forderung i. H. v. USD 10.000,00 steht mit EUR 6.622,51 in den Büchern
 - b) USD-Forderung i. H. v. USD 100.000,00 steht mit EUR 68.953,11 in den Büchern
- und hat am 31.12. eine Restlaufzeit von 14 Monaten.

Zum 31.12. beträgt der Devisenkassabriefkurs 1,51 USD/EUR und der Devisenkassageldkurs 1,49 USD/EUR.

Fragestellung

Wie lautet der Bilanzansatz?

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 1: Auswertung einer Saldenliste

09/2023

Sachverhalt

Die Mustermann GmbH hat folgende Tochtergesellschaften:

- ABC GmbH
- ABS North America Inc.

Fragestellung

Auswertung einer Saldenliste:

1. Nehmen Sie unten aufgeführte Liste „Debitoren-Salden“ und ermitteln Sie folgende Salden (Eintragen!): EUR
 - Forderungen Inland (Soll-Posten)
 - Forderungen Inland (Haben-Posten)
 - Forderungen Ausland (Soll-Posten)
 - Forderungen Ausland (Haben-Posten)
2. Wie hoch sind die Bilanzansätze?
 - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
 - Sonstige Verbindlichkeiten
 - Forderungen gegen verbundene Unternehmen
3. Welche Zusatzangaben sind nach § 285 HGB im Anhang zu machen?

Lösungshinweise

Mustermann GmbH

Musterstadt

Ab- stimm- konto	Debito- ren Nummer	Debitoren Name	Saldo Perioden- beginn EUR	Soll-Summe Berichtsperi- ode EUR	Haben- Summe Berichtsperi- ode EUR	Saldo Soll Perioden- ende EUR	Saldo Haben Perioden- ende EUR
1400	Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen Inland						
	1	A	23.800,00	345.100,00	297.500,00	71.400,00	
	2	B	11.900,00	285.600,00	309.400,00		-11.900,00
	3	C	5.950,00	0,00	5.950,00	0,00	
	4	D	59.500,00	666.400,00	696.150,00	29.750,00	
	5	E	35.700,00	196.350,00	232.050,00	0,00	
	6	F	0,00	892.500,00	749.700,00	142.800,00	
	7	G	11.900,00	29.750,00	35.700,00	5.950,00	
	8	H	4.165,00	142.800,00	133.280,00	13.685,00	
	9	I	6.783,00	5.950,00	7.973,00	4.760,00	

Stand: 01.07.2024

Stand: 01.07.2024

Ab- stimm- konto	Debito- ren Nummer	Debitoren Name	Saldo Perioden- beginn EUR	Soll-Summe Berichtsperi- ode EUR	Haben- Summe Berichtsperi- ode EUR	Saldo Soll Perioden- ende EUR	Saldo Haben Perioden- ende EUR
	10	J	35.700,00	178.500,00	166.600,00	47.600,00	
	11	K	29.750,00	266.560,00	255.850,00	40.460,00	
	12	L	4.760,00	18.445,00	17.850,00	5.355,00	
	12	ABC GmbH	4.165,00	892.500,00	773.500,00	123.165,00	
	13	M	6.426,00	13.090,00	12.971,00	6.545,00	
	14	N	-23.800,00	71.400,00	47.600,00	0,00	
	15	M	-1.785,00	1.190,00	595,00		-1.190,00
*****			214.914,00	4.006.135,00	3.742.669,00	491.470,00	-13.090,00
						a)	a)
1410 Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen Ausland							
	16	N	4.000,00	84.000,00	92.000,00		-4.000,00
	17	O	45.000,00	149.000,00	162.000,00	32.000,00	
	18	P	0,00	500,00	500,00	0,00	
	19	Q	60.000,00		30.000,00	30.000,00	
	20	R	20.000,00	5.000,00		25.000,00	
	21	S	0,00	1.200,00	1.200,00	0,00	
*****			129.000,00	239.700,00	285.700,00	87.000,00	-4.000,00
						a)	a)
1420 Forderungen aus Lieferungen u. Leistungen Export in USD							
	22	T	0,00	15.000,00	0,00	15.000,00	
	23	JAYALANKA	0,00	100.000,00	65.000,00	35.000,00	
	24	ABC North America	225.000,00	435.000,00	405.000,00	255.000,00	
*****			225.000,00	550.000,00	470.000,00	305.000,00	0,00
						a)	a)
*****			568.914,00	4.795.835,00	4.498.369,00	883.470,00	-17.090,00

b)		EUR
Forderungen laut Saldenliste		866.380,00
zuzüglich Sonstige Verbindlichkeiten		17.090,00
abzüglich Forderungen gegen verbundene Unternehmen		-378.165,00
Saldo Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		505.305,00
- davon Forderungen Inland		368.305,00
- davon Forderungen Ausland		137.000,00

c)	
Anhangangabe nach § 285 Nr. 11 HGB für Tochterunternehmen:	
- Name und Sitz der Unternehmen	
- die Höhe des Anteils am Kapital	
- Eigenkapital und Ergebnis des letzten Geschäftsjahres, für das ein Jahresabschluss vorliegt	

Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 2: Einzelwertberichtigung

09/2023

Sachverhalt

Folgender EWB-Bedarf wurde identifiziert:

	DebNr.	Debitor	Forderung EUR	EWB
Inland	4	D	29.750,00	20 %
Inland	8	H	13.685,00	50 %
Inland	12	L	5.355,00	100 %
Ausland	19	Q	30.000,00	100 %
Ausland	20	R	25.000,00	50 %
			<u>103.760,00</u>	

Fragestellung

1. Berechnen Sie die Einzelwertberichtigungen.
2. Bisher sind folgende EWB gebucht: Q 15.000,00 EUR und R 20.000,00 EUR
Überprüfen Sie die gebuchten Einzelwertberichtigungen und korrigieren Sie diese gegebenenfalls.

Lösungshinweis

1. Ermittlung Einzelwertberichtigungsbedarf 31.12.

Debitoren Nummer	Debitoren Name	Ford. nominell EUR	enthaltene USt EUR	Ford. netto EUR	EWB in %	EWB 31.12.VJ EUR	EWB 01.01.VJ EUR
4	D	29.750,00	4.750,00	25.000,00	20,00%	5.000,00	0,00
8	H	13.685,00	2.185,00	11.500,00	50,00%	5.750,00	0,00
12	L	5.355,00	855,00	4.500,00	100,00%	4.500,00	0,00
19	Q	30.000,00		30.000,00	100,00%	30.000,00	15.000,00
20	R	25.000,00		25.000,00	50,00%	12.500,00	20.000,00
Insgesamt		<u>103.790,00</u>	<u>7.790,00</u>	<u>96.000,00</u>		<u>57.750,00</u>	<u>35.000,00</u>
					gerundet Zuführung	58.000,00 23.000,00	35.000,00

Debitoren Nummer	Debitoren Name	Ford. nominell EUR	enthaltene USt EUR	Ford. netto EUR	EWB in %	EWB 31.12.VJ EUR	EWB 01.01.VJ EUR
---------------------	-------------------	--------------------------	--------------------------	-----------------------	-------------	--------------------------------------	--------------------------------------

2. Buchung der Einzelwertberichtigung

Soll EUR	Haben EUR	Ergebnis- auswirkung EUR
-------------	--------------	--------------------------------

2.1 Separater Ausweis der zweifelhaften Forderungen

	Zweifelhafte Forderungen	103.790,00	
an	Forderungen aus LuL Inland		48.790,00
	Forderungen aus LuL Ausland		55.000,00

2.2. Einbuchung des zusätzlichen EWB-Bedarfs

	Einstellungen in die Einzelwertberichtigung auf Forderungen	23.000,00		-23.000,00
an	Wertberichtigungen auf Forderungen (EWB)		23.000,00	

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 3: Pauschalwertberichtigung

09/2023

Sachverhalt

INLAND	EUR	EUR	PWB EUR
Forderungen Inland lt. Kto. 1400	478.380,00		
zzgl. Debitoren-Haben-Posten Inland	13.090,00		
abzgl. Forderungen Verbund	<u>-123.165,00</u>		
= Forderung lt. Bilanzausweis		368.305,00	
abzgl. Forderungen mit EWB:			
4 D	29.750,00		
8 H	13.685,00		
12 L	<u>5.355,00</u>		
		<u>-48.790,00</u>	
Zwischensumme		319.515,00	
abzgl. USt.		<u>-51.015,00</u>	
PWB-Bemessungsgrundlage Inland		<u>268.500,00</u>	1 % 2.700,00

Fragestellung

1. Berechnen Sie die Pauschalwertberichtigung für das Ausland.
2. Passen Sie die im Jahresabschluss gebuchte PWB an.

Lösungshinweis

AUSLAND	EUR	EUR	PWB EUR
Forderungen Ausland lt. Kto. 1410	83.000,00		
Forderungen Export			
USD	305.000,00		
zzgl. Debitoren-Haben-Posten Ausland	4.000,00		
abzgl. Forderungen Verbund	<u>-255.000,00</u>		
= Forderung lt. Bilanzausweis		137.000,00	
abzgl. Forderungen mit EWB:			
19 Q	30.000,00		
20 R	<u>25.000,00</u>		
		<u>-55.000,00</u>	
Zwischensumme		82.000,00	
abzgl. USt.		<u>0,00</u>	
PWB-Bemessungsgrundlage Ausland		<u>82.000,00</u>	1 % 800,00

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Mustermann GmbH – Aufgabe 4: Berichtsausweis der Forderungen

09/2023

Sachverhalt

	31.12. EUR	Vorjahr EUR
Forderungen aus LuL		339.834,00
Kundenforderungen Inland		236.334,00
Kundenforderungen Ausland		129.000,00
Summe		365.334,00
Wertberichtigte Forderungen – EWB		-23.000,00
Wertberichtigte Forderungen – PWB		-2.500,00
Summe		-25.500,00
Summe		339.834,00

Fragestellung

Stellen Sie abschließend die Forderungen aus LuL im Bericht dar.

Lösungshinweis

	31.12. EUR	Vorjahr EUR
Forderungen aus LuL	443.805,00	339.834,00
Kundenforderungen Inland	368.305,00	236.334,00
Kundenforderungen Ausland	137.000,00	129.000,00
Summe	505.305,00	365.334,00
Wertberichtigte Forderungen – EWB	-58.000,00	-23.000,00
Wertberichtigte Forderungen – PWB	-3.500,00	-2.500,00
Summe	-61.500,00	-25.500,00
Summe	443.805,00	339.834,00

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen: Einzelwertberichtigung

09/2023

Sachverhalt

Die Gesellschaft hat für ihre In- und Auslandskunden eine **Debitorenversicherung** abgeschlossen. Nach den Versicherungsbedingungen sind alle Kundenforderungen unter EUR 20.000 (netto) versichert, ohne dass der Kunde namentlich benannt werden muss. Forderungen über EUR 20.000 sind der Versicherung namentlich zu benennen. Die Versicherung teilt daraufhin mit, bis zu welchem Höchstbetrag die Forderung versichert wird. Der Selbstbehalt der Gesellschaft beträgt 30 %.

Gegenüber der Phantasie GmbH, Zürich (Schweiz), besteht eine Forderung über EUR 100.000, die voraussichtlich in voller Höhe ausfallen wird. Die Gesellschaft hat eine zusätzliche Ausfallbürgschaft des Bankhauses Brinkmann über EUR 25.000 im Besitz. Die Versicherung hatte diesen Kunden bis zu einem Forderungsausfall (vor Selbstbehalt) in Höhe von EUR 50.000 versichert.

Fragestellung

1. Beurteilen Sie, wie hoch die EWB sein muss.
2. Wie hoch ist die EWB, wenn die Phantasie GmbH ihren Sitz in Deutschland hätte und die Forderung EUR 95.200 betragen würde?

Lösungshinweis

	EUR	EUR
1. Forderungen Phantasie GmbH		100.000,00
➤ davon versichert	50.000,00	
➤ abzgl. Selbstbehalt	-15.000,00	
➤ davon Bürgschaft	25.000,00	<u>60.000,00</u>
Einzelwertberichtigung		<u>40.000,00</u>
2. Forderungen Phantasie GmbH brutto		95.200,00
➤ abzgl. Umsatzsteuer		<u>-15.200,00</u>
Forderungen Phantasie GmbH netto		80.000,00
➤ davon versichert	50.000,00	
➤ abzgl. Selbstbehalt	-15.000,00	
➤ davon Bürgschaft	25.000,00	<u>60.000,00</u>
Einzelwertberichtigung		<u>20.000,00</u>

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen: Währungsumrechnung

09/2023

Sachverhalt

Die Fremdwährungs-GmbH hat folgende Fremdwährungen im Bestand:

- a) USD-Forderung i. H. v. USD 10.000,00 steht mit EUR 6.622,51 in den Büchern
- b) USD-Forderung i. H. v. USD 100.000,00 steht mit EUR 68.953,11 in den Büchern und hat am 31.12. eine Restlaufzeit von 14 Monaten.

Zum 31.12. beträgt der Devisenkassabriefkurs 1,51 USD/EUR und der Devisenkassageldkurs 1,49 USD/EUR.

Fragestellung

Wie lautet der Bilanzansatz?

Lösungshinweis

1. Ermittlung Devisenkassamittelkurs:

- Geldkurs: 1,51
- **Mittelkurs: 1,50**
- Briefkurs: 1,49

2. Währungsumrechnung:

a) USD	10.000,00	/ 1,50	EUR	6.666,67
b) USD	100.000,00	/ 1,50	EUR	66.666,67

3. Bilanzansatz

- a) Buchwert: EUR 6.622,51
 Mittelkurs: EUR 6.666,67
 Gewinn: EUR 44,15

Da Laufzeit weniger als ein Jahr: § 256a S. 2 HGB: Realisationsprinzip und Begrenzung auf Anschaffungskosten ist nicht anwendbar, sodass Zuschreibung auf EUR 6.666,67 erfolgt.

- b) Buchwert: EUR 68.953,11
 Mittelkurs: EUR 66.666,67
 Verlust: EUR 2.286,44

Aufgrund des Vorsichtsprinzips nach § 252 Abs. 1 Nr. 4, § 252 Abs. 4 HGB hat eine Abschreibung auf EUR 66.666,67 zu erfolgen.

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 1: Ausweis „Sonstige Vermögensgegenstände“

09/2023

Sachverhalt

	Sonstige VG	Welche andere Position?
1. Steuererstattungsansprüche	☐	
2. Debitoren-Haben-Posten	☐	
3. Kreditoren-Soll-Posten	☐	
4. Schadenersatzanspruch	☐	
5. Gehaltsvorschüsse	☐	
6. Reisekostenvorschüsse (Dauervorschuss)	☐	
7. Darlehen mit 10 Jahre Laufzeit an Tochterunternehmen	☐	
8. Forderungen gegen Gesellschafter	☐	
9. Rückdeckungsansprüche aus Lebensversicherungen	☐	
10. 100 Aktien SAP	☐	
11. 5 %-Anteil an Vertriebstochter in Russland	☐	
12. Geringwertige Anlagegüter	☐	
13. Zur Weiterveräußerung vorgesehene Anlagegüter	☐	
14. Bausparguthaben	☐	
15. Langfristig gestundete Forderung aus LuL	☐	
16. Erhaltene Anzahlungen	☐	
17. Gezahlte Mietkaution	☐	

Fragestellung

Kreuzen Sie an, welche Vermögensgegenstände unter dem Sammelposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ auszuweisen sind.

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 2: Zinsabgrenzung

09/2023

Sachverhalt

Bei der Kreissparkasse wurde am 1. November des Geschäftsjahres ein Festgeld i. H. v. Mio. EUR 4 zu einem Zinssatz von 5,25 % für 3 Monate angelegt.

Fragestellung

Was muss unter den sonstigen Vermögensgegenständen bilanziert werden?

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Ausweis „Sonstige Vermögensgegenstände“

09/2023

Sachverhalt

	Sonstige VG	Welche andere Position?
1. Steuererstattungsansprüche	☐	
2. Debitoren-Haben-Posten	☐	
3. Kreditoren-Soll-Posten	☐	
4. Schadenersatzanspruch	☐	
5. Gehaltsvorschüsse	☐	
6. Reisekostenvorschüsse (Dauervorschuss)	☐	
7. Darlehen mit 10 Jahre Laufzeit an Tochterunternehmen	☐	
8. Forderungen gegen Gesellschafter	☐	
9. Rückdeckungsansprüche aus Lebensversicherungen	☐	
10. 100 Aktien SAP	☐	
11. 5 %-Anteil an Vertriebstochter in Russland	☐	
12. Geringwertige Anlagegüter	☐	
13. Zur Weiterveräußerung vorgesehene Anlagegüter	☐	
14. Bausparguthaben	☐	
15. Langfristig gestundete Forderung aus LuL	☐	
16. Erhaltene Anzahlungen	☐	
17. Gezahlte Mietkaution	☐	

Fragestellung

Kreuzen Sie an, welche Vermögensgegenstände unter dem Sammelposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ auszuweisen sind.

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweis

	Sonstige VG	Welche andere Position?
1. Steuererstattungsansprüche	X	
2. Debitoren-Haben-Posten	☐	Sonstige Verbindlichkeiten
3. Kreditoren-Soll-Posten	X	
4. Schadenersatzanspruch	X	
5. Gehaltsvorschüsse	X	
6. Reisekostenvorschüsse (Dauervorschuss)	X	
7. Darlehen mit 10 Jahre Laufzeit an Tochterunternehmen	☐	Ausleihungen an verbundenen Unternehmen
8. Forderungen gegen Gesellschafter	X	
9. Rückdeckungsansprüche aus Lebensversicherungen	X	
10. 100 Aktien SAP	☐	Sonstige Wertpapiere des Umlaufvermögens
11. 5 %-Anteil an Vertriebstochter in Russland	☐	Beteiligungen (dauerhafte Verbindung unterstellt)
12. Geringwertige Anlagegüter	☐	Sonstige Betriebs- und Geschäftsausstattung
13. Zur Weiterveräußerung vorgesehene Anlagegüter	X	
14. Bausparguthaben	☐	Beck 11. Auflage zu § 266 Tz. 156: Guthaben Kreditinstitute oder sonstige Ausleihungen
15. Langfristig gestundete Forderung aus LuL	☐	Sonstige Ausleihungen
16. Erhaltene Anzahlungen	☐	Verbindlichkeiten: Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
17. Gezahlte Mietkaution	X	

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Zinsabgrenzung

09/2023

Sachverhalt

Bei der Kreissparkasse wurde am 1. November des Geschäftsjahres ein Festgeld i. H. v. Mio. EUR 4 zu einem Zinssatz von 5,25 % für 3 Monate angelegt.

Fragestellung

Was muss unter den sonstigen Vermögensgegenständen bilanziert werden?

Lösungshinweis

1. Ermittlung Wertansatz

$$4.000.000,00 \text{ EUR} * 0,0525 * 3/12 = 52.500,00 \text{ EUR}$$

$$\text{Davon Zinsertrag im Gj.: } 2/3 = 35.000,00 \text{ EUR}$$

2. Buchung

	Soll	Haben
	EUR	EUR
Sonstige Vermögensgegenstände	35.000,00	
an sonstige Zinsen und ähnliche Erträge		35.000,00

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 1: Verbindlichkeiten: Einbuchung einer Anleihe

09/2023

Sachverhalt

Am 1. November des Geschäftsjahres konnte eine Anleihe zu folgenden Konditionen platziert werden:

Eckdaten:

- Anleihe-Nominalwert: EUR 1.000.000,00
- Ausgabebetrag: EUR 950.000,00
- Laufzeit: 5 Jahre
- Jährlicher Zinssatz: 5 %
- Vermittlungsprovision der Bank: 1 %

Fragestellung

Geben Sie die 4 Buchungssätze zum 1. November und zum 31. Dezember des Geschäftsjahres an.

1. Einbuchung der Anleihe
2. Abgrenzung des Disagios
3. Einbuchung des Zinsaufwands
4. Einbuchung der Vermittlungsprovision

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 2: Verbindlichkeiten: Ausbuchung einer Verbindlichkeit

09/2023

Sachverhalt

Am 31. Dezember 2022 waren u. a. folgende Verbindlichkeiten in der Saldenliste der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zu finden:

	Re-Datum	Re-Betrag in EUR
Lieferant A (Deutschland)	15.04.2019	47.600,00
Lieferant B (Frankreich)	02.10.2020	69.600,00
Lieferant C (USA)	20.12.2018	30.000,00

Fragestellung

Beurteilen Sie, ob zum 31. Dezember 2022 Verbindlichkeiten aus Verjährungsgründen ausgebucht werden können.

Geben Sie die entsprechenden Buchungen an.

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 3.A: Verbindlichkeiten: Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Kurzfristige Verbindlichkeiten

09/2023

Sachverhalt

Das Unternehmen hat mit Vertrag vom 1. Oktober 2022 (Briefkurs 1,42 \$/€; Geldkurs 1,38 \$/€) eine Maschine von einem amerikanischen Hersteller bezogen.

Die Maschine wurde am 1. Dezember 2022 (Briefkurs 1,47 \$/€; Geldkurs 1,43 \$/€) geliefert. Der vereinbarte Kaufpreis lt. Vertrag - einschließlich Montage und Inbetriebnahme - hat Mio. \$ 1 betragen und ist am 15. Februar 2023 überwiesen worden.

Am 31. Dezember 2022 betrug der Briefkurs 1,50 \$/€ und der Geldkurs 1,46 \$/€. Am 15. Februar 2023 stand der Briefkurs bei 1,57 \$/€ und der Geldkurs bei 1,53 \$/€.

Die Transaktion ist noch nicht verbucht worden.

Fragestellung

Bilden Sie die in 2022 bzw. 2023 notwendigen Buchungssätze.

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 3.B: Verbindlichkeiten: Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Langfristige Verbindlichkeiten

09/2023

Sachverhalt

Das Unternehmen hat mit Vertrag vom 1. Oktober 2022 (Briefkurs 1,42 \$/€; Geldkurs 1,38 \$/€) eine Maschine von einem amerikanischen Hersteller bezogen.

Die Maschine wurde am 1. Dezember 2022 (Briefkurs 1,47 \$/€; Geldkurs 1,43 \$/€) geliefert. Der vereinbarte Kaufpreis lt. Vertrag - einschließlich Montage und Inbetriebnahme - hat Mio. \$ 1 betragen und wird am 15. Februar 2024 vereinbarungsgemäß überwiesen.

Am 31. Dezember 2022 betrug der Briefkurs 1,50 \$/€ und der Geldkurs 1,46 \$/€.

Die Transaktion ist noch nicht verbucht worden.

Fragestellung

Bilden Sie die in 2022 notwendigen Buchungssätze.

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 4: Verbindlichkeiten: Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen

09/2023

Sachverhalt

Im Handelsgesetzbuch werden Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen für Verbindlichkeiten beschrieben.

Fragestellung

Suchen Sie die entsprechenden Paragraphen und beschreiben Sie kurz, welche Erleichterungen den unterschiedlichen Kapitalgesellschaften (klein, mittel oder groß) gewährt werden.

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Verbindlichkeiten: Einbuchung einer Anleihe

09/2023

Sachverhalt

Am 1. November des Geschäftsjahres konnte eine Anleihe zu folgenden Konditionen platziert werden:

Eckdaten:

- Anleihe-Nominalwert: EUR 1.000.000,00
- Ausgabebetrag: EUR 950.000,00
- Laufzeit: 5 Jahre
- Jährlicher Zinssatz: 5 %
- Vermittlungsprovision der Bank: 1 %

Fragestellung

Geben Sie die 4 Buchungssätze zum 1. November und zum 31. Dezember des Geschäftsjahres an.

1. Einbuchung der Anleihe
2. Abgrenzung des Disagios
3. Einbuchung des Zinsaufwands
4. Einbuchung der Vermittlungsprovision

Lösungshinweise

Es sind folgende Buchungen vorzunehmen:

1. Einbuchung einer Anleihe

Die Anleihe ist zum 1. November des Geschäftsjahres einzubuchen. Da ein Disagio von 5 % vereinbart wurde, erhält das Unternehmen nur EUR 950.000,00 von den Anleihezeichnern ausgezahlt. Das Disagio soll als Rechnungsabgrenzungsposten statt als Aufwand erfasst werden.

Buchung:

	Soll	Haben
	EUR	EUR
Bank	950.000,00	
Aktiver RAP	50.000,00	
an Anleihe		1.000.000,00

Stand: 01.07.2024

2. Abgrenzung des Disagios

Das Disagio von EUR 50.000 ist über die Laufzeit der Anleihe (60 Monate) erfolgswirksam aufzulösen.

Bis zum 31. Dezember des Geschäftsjahres ist es um $2/60$ (= EUR 1.666,66) zu verringern.

Buchung:

	Soll	Haben
	EUR	EUR
Zinsaufwand	1.666,66	
an Aktiver RAP		1.666,66

3. Einbuchung des Zinsaufwands

Jährlich sind 5 % Zinsen auf EUR 1.000.000,00, also EUR 50.000,00, zu zahlen.

Der Zinsaufwand für November und Dezember des Geschäftsjahres ($2/12$ von EUR 50.000,00) in Höhe von EUR 8.333,34 ist abzugrenzen.

Buchung:

	Soll	Haben
	EUR	EUR
Zinsaufwand	8.333,34	
an Sonstige Verbindlichkeiten		8.333,34

4. Einbuchung der Vermittlungsprovision

Die Bank hat einen Anspruch auf eine Vermittlungsprovision in Höhe von 1 % von EUR 1.000.000, also EUR 10.000.

Buchung:

	Soll	Haben
	EUR	EUR
Nebenkosten Bank	10.000,00	
an Verbindlichkeit Bank		10.000,00

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Verbindlichkeiten: Ausbuchung einer Verbindlichkeit

09/2023

Sachverhalt

Am 31. Dezember 2022 waren u. a. folgende Verbindlichkeiten in der Saldenliste der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zu finden:

	Re-Datum	Re-Betrag in EUR
Lieferant A (Deutschland)	15.04.2019	47.600,00
Lieferant B (Frankreich)	02.10.2020	69.600,00
Lieferant C (USA)	20.12.2018	30.000,00

Fragestellung

Beurteilen Sie, ob zum 31. Dezember 2022 Verbindlichkeiten aus Verjährungsgründen ausgebucht werden können.

Geben Sie die entsprechenden Buchungen an.

Lösungshinweise

Es sind folgende Buchungen vorzunehmen:

1. Lieferant A

Die Verbindlichkeit ist am 31. Dezember 2022 älter als drei Jahre. Das Unternehmen kann die Einrede der Verjährung der Verbindlichkeit erheben, sofern der Lieferant nicht seine Forderung rechtskräftig (Urteil, unwiderrufener Vollstreckungsbescheid) hat feststellen lassen.

Die Verbindlichkeit kann ausgebucht werden. Die Vorsteuer (19 %, also EUR 7.600,00) ist zu korrigieren, da die Lieferung der deutschen Umsatzsteuer unterlag.

Buchung:

	Soll	Haben
	EUR	EUR
Verbindlichkeiten aus LuL	47.600,00	
an sonstige betriebliche Erträge		40.000,00
an Verbindlichkeiten Finanzamt		7.600,00

Stand: 01.07.2024

Exkurs: Berechnung von Fristena. Dauer der Verjährungsfrist

Der Anspruch des Lieferanten A auf Zahlung nach § 433 Abs. 2 BGB unterliegt der regelmäßigen Verjährungsfrist des § 195 BGB von 3 Jahren.

b. Beginn der Verjährung

Nach § 188 Abs. 1 Nr. 1 BGB beginnt die Verjährung „... mit dem Schluss des Jahres, in dem der Anspruch entstanden ist ...“

→ 31.12.2019 um 0:00 Uhr

c. Ende der Verjährung

Nach § 188 Abs. 2 BGB endet die Verjährung „... mit dem Ablauf desjenigen Tages der letzten Woche oder des letzten Monats, welcher durch seine Benennung oder seine Zahl dem Tage entspricht, in den das Ereignis fällt ...“

→ 31.12.2022 um 24:00 Uhr (3 Jahre später)

Die Verbindlichkeit ist am 31.12.2022 um 24:00 Uhr verjährt.

Hinweis: Würde der Jahresabschluss zum 30. November 2022 enden, wäre eine Verjährung der Verbindlichkeit vom 15.04.2019 noch nicht eingetreten.

2. Lieferant B

Die Verbindlichkeit ist am 31. Dezember 2022 noch nicht älter als drei Jahre. Das Unternehmen kann sich daher nicht auf die Verjährung berufen. Die Verbindlichkeit darf daher noch nicht ausgebucht werden.

Buchung:

Keine Buchung

3. Lieferant C

Die Verbindlichkeit ist am 31. Dezember 2022 älter als drei Jahre. Das Unternehmen kann die Einrede der Verjährung erheben, sofern der Lieferant nicht seine Forderung rechtskräftig (Urteil, unwiderrufener Vollstreckungsbescheid) hat feststellen hat.

Die Verbindlichkeit darf daher erfolgswirksam ausgebucht werden. Vorsteuer war nicht in Rechnung gestellt worden.

Buchung:

	Soll	Haben
	EUR	EUR
Verbindlichkeiten aus LuL	30.000,00	
an sonstige betriebliche Erträge		30.000,00

Lösungshinweise zu Praxisfall 3.A: Verbindlichkeiten: Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Kurzfristige Verbindlichkeiten

09/2023

Sachverhalt

Das Unternehmen hat mit Vertrag vom 1. Oktober 2022 (Briefkurs 1,42 \$/€; Geldkurs 1,38 \$/€) eine Maschine von einem amerikanischen Hersteller bezogen.

Die Maschine wurde am 1. Dezember 2022 (Briefkurs 1,47 \$/€; Geldkurs 1,43 \$/€) geliefert. Der vereinbarte Kaufpreis lt. Vertrag - einschließlich Montage und Inbetriebnahme - hat Mio. \$ 1 betragen und ist am 15. Februar 2023 überwiesen worden.

Am 31. Dezember 2022 betrug der Briefkurs 1,50 \$/€ und der Geldkurs 1,46 \$/€. Am 15. Februar 2023 stand der Briefkurs bei 1,57 \$/€ und der Geldkurs bei 1,53 \$/€.

Die Transaktion ist noch nicht verbucht worden.

Fragestellung

Bilden Sie die in 2022 bzw. 2023 notwendigen Buchungssätze.

Lösungshinweise

Es sind folgende Buchungen vorzunehmen:

1. Vertragsabschluss am 1. Oktober 2022

Am Tag des Vertragsabschlusses am 1. Oktober 2022 war der Erwerb der Maschine noch ein schwebendes Geschäft, denn keine der beiden Seiten hatte bisher den Vertrag erfüllt (Lieferung bzw. Zahlung). Daher war der Kauf noch nicht zu buchen.

Buchung:

Keine Buchung

2. Lieferung am 1. Dezember 2022

Die Verbindlichkeit aus dem Kaufvertrag in Höhe von Mio. \$ 1 ist mit dem Kurs am Tag der Lieferung einzubuchen. Der Geldkurs betrug 1,43 \$/€. Damit war der Kaufpreis von Mio. \$ 1 mit € 699.301 einzubuchen.

Stand: 01.07.2024

Buchung:

	Soll	Haben
	EUR	EUR
Maschine	699.301,00	
an Verbindlichkeit Lieferant		699.301,00

3. Jahresabschluss am 31. Dezember 2022

Die Bewertung der \$-Verbindlichkeit ist zu prüfen. Da die Restlaufzeit 6 Wochen und damit weniger als ein Jahr beträgt, ist die Währungsverbindlichkeit mit dem Devisenkassamittelkurs anzusetzen. Er beträgt am 31. Dezember 2022 1,48 \$/€. Die Kaufpreisverbindlichkeit von Mio. \$ 1 entspricht somit einem Betrag von nur noch € 675.676. Die Verbindlichkeit ist erfolgswirksam um EUR 23.625 auf diesen niedrigeren Betrag aufzuwerten.

Buchung:

	Soll	Haben
	EUR	EUR
Verbindlichkeit Lieferant	23.625,00	
an Sonstiger betrieblicher Ertrag		23.625,00

4. Zahlung am 15. Februar 2023

Der tatsächliche Zahlbetrag am 15. Februar 2023 beträgt € 653.595. Der Geldkurs beträgt 1,53 \$/€. Dadurch wird ein Kursgewinn von € 22.081 erzielt. Der günstigere Kurs hat keinen Einfluss auf die Bewertung im Jahresabschluss am 31. Dezember 2023.

Buchung:

	Soll	Haben
	EUR	EUR
Verbindlichkeit Lieferant	675.676,00	
an Sonstige betr. Erträge		22.081,00
an Bank		653.595,00

Lösungshinweise zu Praxisfall 3.A: Tabelle Kurzfristige Verbindlichkeiten

09/2023

\$ 1.000.000,00								
		Briefkurs Forderung	Durchschnitt	Geldkurs Verbindlichkeit	Briefkurs Forderung	Durchschnitt	Geldkurs Verbindlichkeit	Änderung
01.10.2022	\$ / €	1,42	1,40	1,38				
	€ / \$	0,70	0,71	0,72	704.225	714.286	724.638	
01.12.2022	\$ / €	1,47	1,45	1,43				
	€ / \$	0,68	0,69	0,70	680.272	689.655	699.301	
31.12.2022	\$ / €	1,50	1,48	1,46				
	€ / \$	0,67	0,68	0,68	666.667	675.676	684.932	23.625
15.02.2023	\$ / €	1,57	1,55	1,53				
	€ / \$	0,64	0,65	0,65	636.943	645.161	653.595	22.081

Lösungshinweise zu Praxisfall 3.B: Verbindlichkeiten: Einbuchung eines Fremdwährungsgeschäftes – Langfristige Verbindlichkeiten

09/2023

Sachverhalt

Das Unternehmen hat mit Vertrag vom 1. Oktober 2022 (Briefkurs 1,42 \$/€; Geldkurs 1,38 \$/€) eine Maschine von einem amerikanischen Hersteller bezogen.

Die Maschine wurde am 1. Dezember 2022 (Briefkurs 1,47 \$/€; Geldkurs 1,43 \$/€) geliefert. Der vereinbarte Kaufpreis lt. Vertrag - einschließlich Montage und Inbetriebnahme - hat Mio. \$ 1 betragen und wird am 15. Februar 2024 vereinbarungsgemäß überwiesen.

Am 31. Dezember 2022 betrug der Briefkurs 1,50 \$/€ und der Geldkurs 1,46 \$/€.

Die Transaktion ist noch nicht verbucht worden.

Fragestellung

Bilden Sie die in 2022 notwendigen Buchungssätze.

Lösungshinweise

Es sind folgende Buchungen vorzunehmen:

1. Vertragsabschluss am 1. Oktober 2022

Am Tag des Vertragsabschlusses am 1. Oktober 2021 war der Erwerb der Maschine noch ein schwebendes Geschäft, denn keine der beiden Seiten hatte bisher den Vertrag erfüllt (Lieferung bzw. Zahlung). Daher war der Kauf noch nicht zu buchen.

Buchung:

Keine Buchung

2. Lieferung am 1. Dezember 2022

Die Verbindlichkeit aus dem Kaufvertrag in Höhe von Mio. \$ 1 ist mit dem Kurs am Tag der Lieferung einzubuchen. Der Geldkurs betrug 1,43 \$/€. Damit war der Kaufpreis von Mio. \$ 1 mit € 699.301 einzubuchen.

Buchung:

	Soll	Haben
	EUR	EUR
Maschine	699.301,00	
an Verbindlichkeit Lieferant		699.301,00

3. Jahresabschluss am 31. Dezember 2022

Die Bewertung der \$-Verbindlichkeit ist zu prüfen. Die Währungsverbindlichkeit ist grundsätzlich mit dem Devisenkassamittelkurs anzusetzen. Er beträgt am 31. Dezember 2022 1,48 \$/€. Die Kaufpreisverbindlichkeit von Mio. \$ 1 entspricht somit einem Betrag von nur noch € 675.676. Da die Restlaufzeit der Verbindlichkeit jedoch 1 Jahr und 6 Wochen beträgt, sind § 252 Abs. 1 Nr. 4 und § 253 Abs. 1 S. 1 HGB weiter zu beachten. Die Verbindlichkeit darf nicht niedriger bewertet werden.

Buchung:

Keine Buchung

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 3.B: Tabelle Langfristige Verbindlichkeiten

09/2023

\$ 1.000.000,00								
		Briefkurs Forderung	Durchschnitt	Geldkurs Verbindlichkeit	Briefkurs Forderung	Durchschnitt	Geldkurs Verbindlichkeit	Änderung
01.10.2022	\$ / €	1,42	1,40	1,38				
	€ / \$	0,70	0,71	0,72	704.225	714.286	724.638	
01.12.2022	\$ / €	1,47	1,45	1,43				
	€ / \$	0,68	0,69	0,70	680.272	689.655	699.301	
31.12.2022	\$ / €	1,50	1,48	1,46				
	€ / \$	0,67	0,68	0,68	666.667	675.676	684.932	-----

Lösungshinweise zu Praxisfall 4: Verbindlichkeiten: Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen

09/2023

Sachverhalt

Im Handelsgesetzbuch werden Aufstellungs- und Offenlegungserleichterungen für Verbindlichkeiten beschrieben.

Fragestellung

Suchen Sie die entsprechenden Paragraphen und beschreiben Sie kurz, welche Erleichterungen den unterschiedlichen Kapitalgesellschaften (klein, mittel oder groß) gewährt werden.

Lösungshinweise

Aufstellungserleichterungen

Paragraph HGB	Gesellschaftsgröße	Erleichterung
§ 266 Abs. 1 Satz 3	klein	Keine Aufgliederung der Verbindlichkeiten (keine Posten mit arabischen Zahlen)
§ 268 Abs. 5 Satz 1	klein	Angabe der Restlaufzeit bis zu und größer als einem Jahr bei jedem Posten nur, wenn gesondert ausgewiesen
§ 274 a Nr. 2	klein	Keine Erläuterung von Verbindlichkeiten mit größerem Umfang, die erst nach dem Bilanzstichtag rechtlich entstanden sind (§ 268 Abs. 5 Satz 3)
§ 288 Abs. 1 Nr. 1	klein	Keine Aufgliederung der Restlaufzeiten über fünf Jahren und der Sicherheiten für jeden Verbindlichkeitsposten (§ 285 Nr. 2)

Stand: 01.07.2024

Offenlegungserleichterungen

Paragraph HGB	Gesellschafts- größe	Erleichterung
§ 327 Satz 1 Nr. 1	mittelgroß	Zusammenfassung der Verbindlichkeitsposten, aber Angabe von - C1 Anleihen, davon konvertibel - C2 Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten - C6 Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen - C7 Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht - Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern (keine Befreiung von § 42 Abs. 3 GmbHG)
§ 327 Satz 1 Nr. 2	mittelgroß	Keine Angabe der Restlaufzeiten über fünf Jahren und der Sicherheiten für jeden Verbindlichkeitsposten

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 1: Rechnungsabgrenzungsposten: ARAP bilden

09/2023

Sachverhalt

	ARAP	Welche anderen Positionen?
① Wir zahlen eine Mietkaution	☐	
② Die Versicherung zieht am 30.12. den Beitrag für das kommende Jahr (01.01.-31.12.) durch Bank-einzug ein	☐	
③ Die Standmiete für die Messe im Februar wurde bereits im Oktober gezahlt	☐	
④ Wir zahlen im November an die Werbeagentur einen Abschlag für die Werbung im Folgejahr	☐	
⑤ Wir zahlen im November für bestellte Ware, die erst im Januar geliefert wird	☐	
⑥ Bei Kauf einer CNC-Maschine schließen wir automatisch einen Wartungsvertrag für die nächsten 3 Jahre ab	☐	
⑦ Wir nehmen ein Darlehen über TEUR 100 auf und bekommen nur TEUR 90 ausgezahlt	☐	
⑧ Für unseren Fuhrpark wird uns am 15.06. Kfz-Steuer i. H. v. TEUR 150 für den Zeitraum 01.07.-30.06. abgebucht	☐	

Fragestellung

Kreuzen Sie an, bei welchen Sachverhalten ein ARAP gebildet werden kann/muss.

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 2: Rechnungsabgrenzungsposten: Anschaffung einer CNC-Maschine

09/2023

Sachverhalt

Der Kaufpreis für eine CNC-Maschine (TEUR 250) beinhaltet auch einen 3-jährigen Wartungsvertrag im Wert von TEUR 24.

Die Maschine wird am 1. Oktober 2023 in Betrieb genommen.

Fragestellung

1. Wie hoch ist der ARAP am
 - a. 01.10.2023
 - b. 31.12.2024
 - c. 31.12.2025
 - d. 31.12.2026
 - e. 31.12.2027
2. Angenommen, durch die Fibu wäre die Maschine mit TEUR 250 aktiviert worden. Welche Buchungen müssten Sie zum 31.12.2023 vornehmen?

Stand: 01.07.2024

Praxisfall 3: Rechnungsabgrenzungsposten: KFZ-Steuern

09/2023

Sachverhalt

An folgenden Zeitpunkten wurden die Kfz-Steuer-Jahresbeiträge für den Fuhrpark eingezogen:

- Am 01.01.2023: EUR 6.211,31
- Am 01.04.2023: EUR 9.409,90
- Am 15.07.2023: EUR 4.311,70
- Am 01.10.2023: EUR 5.340,80

Fragestellung

Berechnen Sie den Rechnungsabgrenzungsposten zum 31.12.2023.

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 1: Rechnungsabgrenzungsposten: ARAP bilden

09/2023

Sachverhalt

	ARAP	Welche anderen Positionen?
① Wir zahlen eine Mietkaution	☐	
② Die Versicherung zieht am 30.12. den Beitrag für das kommende Jahr (01.01.-31.12.) durch Bank-einzug ein	☐	
③ Die Standmiete für die Messe im Februar wurde bereits im Oktober gezahlt	☐	
④ Wir zahlen im November an die Werbeagentur einen Abschlag für die Werbung im Folgejahr	☐	
⑤ Wir zahlen im November für bestellte Ware, die erst im Januar geliefert wird	☐	
⑥ Bei Kauf einer CNC-Maschine schließen wir automatisch einen Wartungsvertrag für die nächsten 3 Jahre ab	☐	
⑦ Wir nehmen ein Darlehen über TEUR 100 auf und bekommen nur TEUR 90 ausgezahlt	☐	
⑧ Für unseren Fuhrpark wird uns am 15.06. Kfz-Steuer i. H. v. TEUR 150 für den Zeitraum 01.07.-30.06. abgebucht	☐	

Fragestellung

Kreuzen Sie an, bei welchen Sachverhalten ein ARAP gebildet werden kann/muss.

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise

	ARAP	Welche anderen Positionen?
① Wir zahlen eine Mietkaution	☐	sonstige Vermögensgegenstände, wenn kurzfristig; sonstige Ausleihungen, wenn langfristig
② Die Versicherung zieht am 30.12. den Beitrag für das kommende Jahr (01.01.-31.12.) durch Bank-einzug ein	☒	
③ Die Standmiete für die Messe im Februar wurde bereits im Oktober gezahlt	☒	
④ Wir zahlen im November an die Werbeagentur einen Abschlag für die Werbung im Folgejahr	☐	Aufwand
⑤ Wir zahlen im November für bestellte Ware, die erst im Januar geliefert wird	☐	geleistete Anzahlungen
⑥ Bei Kauf einer CNC-Maschine schließen wir automatisch einen Wartungsvertrag für die nächsten 3 Jahre ab	☒	
⑦ Wir nehmen ein Darlehen über TEUR 100 auf und bekommen nur TEUR 90 ausgezahlt	☒	
⑧ Für unseren Fuhrpark wird uns am 15.06. Kfz-Steuer i. H. v. TEUR 150 für den Zeitraum 01.07.-30.06. abgebucht	☒	

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Rechnungsabgrenzungsposten: Anschaffung einer CNC-Maschine

09/2023

Sachverhalt

Der Kaufpreis für eine CNC-Maschine (TEUR 250) beinhaltet auch einen 3-jährigen Wartungsvertrag im Wert von TEUR 24.

Die Maschine wird am 1. Oktober 2023 in Betrieb genommen.

Fragestellung

- Wie hoch ist der ARAP am
 - 01.10.2023
 - 31.12.2024
 - 31.12.2025
 - 31.12.2026
 - 31.12.2027
- Angenommen, durch die Fibu wäre die Maschine mit TEUR 250 aktiviert worden. Welche Buchungen müssten Sie zum 31.12.2023 vornehmen?

Lösungshinweise

1. Höhe des ARAP

Datum	EUR	Hinweis
01.10.2023	24.000,00	8.000,00 € p.a. * 3/12 = 2.000,00 € -2.000,00 €
31.12.2023	22.000,00	
31.12.2024	14.000,00	-8.000,00
31.12.2025	6.000,00	-8.000,00
31.12.2026	0,00	-6.000,00

2. Korrekturbuchungen

	Soll EUR	Haben EUR
Korrektur der Anschaffungskosten um die im Kaufpreis enthaltenen Wartungskosten		
ARAP	24.000,00	
Sachanlagevermögen		24.000,00
Anpassung des ARAP zum Bilanzstichtag		
Wartungsaufwand	2.000,00	
ARAP		2.000,00

Stand: 01.07.2024

Lösungshinweise zu Praxisfall 3: Rechnungsabgrenzungsposten: KFZ-Steuern

09/2023

Sachverhalt

An folgenden Zeitpunkten wurden die Kfz-Steuer-Jahresbeiträge für den Fuhrpark eingezogen:

- Am 01.01.2023: EUR 6.211,31
- Am 01.04.2023: EUR 9.409,90
- Am 15.07.2023: EUR 4.311,70
- Am 01.10.2023: EUR 5.340,80

Fragestellung

Berechnen Sie den Rechnungsabgrenzungsposten zum 31.12.2023.

Lösungshinweise

Höhe des ARAP

Zahlung Datum	Tage bis 31.12.2023	Jahressteuer EUR	Anteil 2023 EUR	ARAP EUR
01.10.2023	360	6.211,31	6.211,31	0,00
01.04.2023	270	9.409,90	7.057,43	2.352,47
15.07.2023	166	4.311,70	1.988,17	2.323,53
01.10.2023	90	5.340,80	1.335,20	4.005,60
		<u>25.273,71</u>	<u>16.592,11</u>	<u>8.681,60</u>

Stand: 01.07.2024

ÜBERSICHT Anlagen

		Seite
HANDOUTS		
1	Bilanz der MusterBau GmbH	#367
2	Gewinn- und Verlustrechnung der MusterBau GmbH	#368
3	Anhang der MusterBau GmbH	#369
4	Anlagenspiegel der MusterBau GmbH	#374
5	Lagebericht der MusterBau GmbH	#375

					Index/Ablage:
	Prüfung:	Stichtag:	HZ. 1:	HZ. 2:	Seite:
	JA und LB	31.12.2023			1 von X
Mandant:		Prüffeld:		Anwendung:	Pflicht
MusterBau GmbH		Jahresabschluss zum Geschäftsjahr vom 01.01.2023 bis zum 31.12.2023		Stand:	
				Version:	
				Datum der Bearbeitung:	

BILANZ ZUM 31.12.2023

A K T I V A				P A S S I V A			
	EUR	31.12.2023 EUR	31.12.2022 EUR		31.12.2023 EUR	31.12.2022 EUR	
A. Anlagevermögen				A. Eigenkapital			
I. Immaterielle Vermögensgegenstände				I. Gezeichnetes Kapital	30.000,00	30.000,00	
1. sonstige immaterielle Vermögensgegenstände		42.535,00	29.534,00	II. Kapitalrücklage	39.420,60	39.420,60	
II. Sachanlagen				III. Bilanzgewinn	5.408.828,95	5.085.515,30	
1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	1.010.891,70		1.034.630,70	davon Gewinnvortrag	5.085.515,30	4.970.475,98	
2. technische Anlagen und Maschinen	2.771.384,00		2.345.721,00		5.478.249,55	5.154.935,90	
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	1.865.275,67		1.734.514,67	B. Rückstellungen	2.724.350,85	2.318.160,66	
		5.647.551,37	5.114.866,37				
B. Umlaufvermögen				C. Verbindlichkeiten			
I. Vorräte	9.441.361,07		9.150.281,70	1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	4.892.310,58	4.607.172,73	
1. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen, offen abgesetzt	8.189.133,34		8.637.484,95	2. sonstige Verbindlichkeiten	2.160.318,77	1.794.643,35	
		1.252.227,73	512.796,75		7.052.629,35	6.401.816,08	
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände							
1. sonstige Vermögensgegenstände		7.897.112,07	7.828.674,24				
III. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks		23.894,96	3.479,23				
C. Rechnungsabgrenzungsposten		8.600,60	30.622,84				
D. Aktive latente Steuern		383.308,02	354.939,21				
Bilanzsumme, Summe Aktiva		15.255.229,75	13.874.912,64	Bilanzsumme, Summe Passiva	15.255.229,75	13.874.912,64	

Stand: 01.07.2024

					Index/Ablage:
Prüfung:	Stichtag:	HZ. 1:	HZ. 2:	Seite:	
JA und LB	31.12.2023			1 von X	
Mandant:	Prüffeld:	Anwendung:		Pflicht	
MusterBau GmbH	Jahresabschluss zum Geschäftsjahr vom 01.01.2023 bis zum 31.12.2023		Stand:		
			Version:		
			Datum der Bearbeitung:		

Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr 2023

	2023 EUR	Vorjahr EUR
1. Rohergebnis	15.343.945,10	11.962.400,08
2. Personalaufwand		
a) Löhne und Gehälter	5.228.223,99	5.092.145,25
b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung davon für Altersversorgung	2.065.027,22 247.708,22	2.103.588,78 248.393,63
3. Abschreibungen		
a) Abschreibungen auf immaterielle Vermögens- gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen	1.349.295,07	1.117.127,40
4. sonstige betriebliche Aufwendungen	6.114.558,56	3.450.325,56
5. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	55.729,18	151.155,07
davon aus Abzinsung	0,00	14.807,74
6. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	172.062,53	166.340,10
davon aus Abzinsung	5.226,05	0,00
7. Steuern vom Einkommen und Ertrag	146.005,99	68.988,74
a) davon Aufwand aus der Veränderung latenter Steuern	-28.368,81	-162.964,11
8. Ergebnis nach Steuern	324.500,92	115.039,32
9. Sonstige Steuern	1.187,27	0,00
10. Jahresüberschuss	323.313,65	115.039,32

Ergebnisverwendung

	2023 EUR	Vorjahr EUR
10. Jahresüberschuss	323.313,65	115.039,32
11. Gewinnvortrag aus dem Vorjahr	5.085.515,30	4.970.475,98
12. Bilanzgewinn	5.408.828,95	5.085.515,30

Stand: 01.07.2024

					Index/Ablage:
	Prüfung: JA und LB	Stichtag: 31.12.2023	Hz. 1:	Hz. 2:	Seite: 1 von 5
Mandant: MusterBau GmbH Musterstadt	Prüffeld: Jahresabschluss zum Geschäfts- jahr vom 01.01.2023 bis zum 31.12.2023			Anwendung: Stand: Version: Datum der Bearbeitung:	Pflicht

Anhang für das Geschäftsjahr 2023

Tz.

1 **Allgemeine Angaben zum Jahresabschluss**

2 **Angaben zur Identifikation der Gesellschaft laut Registergericht**

3 Firmennamen laut Registergericht: MusterBau GmbH Tief- und Strassenbau
 Firmensitz laut Registergericht: Musterstadt
 Registereintrag: Handelsregister
 Registergericht: Musterstadt
 Register-Nr.: HRB XXXXXX

4 **Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze**

Im Jahresabschluss sind sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Die Posten der Aktivseite sind, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt oder gesondert erläutert ist, nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet worden.

Erhaltene Anzahlungen wurden offen von den Vorräten abgesetzt.

Das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten wurden in der Bilanz gesondert ausgewiesen und hinreichend aufgegliedert.

Das Anlagevermögen weist nur Gegenstände aus, die bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen. Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens, für die Beschaffung des Eigenkapitals und für den Abschluss von Versicherungsverträgen wurden nicht bilanziert.

Rückstellungen wurden nur im Rahmen des § 249 HGB und Rechnungsabgrenzungsposten wurden nach den Vorschriften des § 250 HGB gebildet.

Die Wertansätze der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahres stimmen mit denen der Schlussbilanz des vorangegangenen Geschäftsjahres überein. Bei der Bewertung wurde von der Fortführung des Unternehmens ausgegangen. Die Vermögensgegenstände und Schulden wurden einzeln bewertet. Es ist vorsichtig bewertet worden, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, berücksichtigt worden, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind. Gewinne sind nur berücksichtigt worden, wenn sie bis zum Abschlussstichtag realisiert wurden. Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres sind unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung berücksichtigt worden. Die auf den vorherigen Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden wurden beibehalten.

Stand: 01.07.2024

Tz.

5 Einzelne Positionen wurden wie folgt bewertet:

Erworbene immaterielle Anlagewerte wurden zu Anschaffungskosten angesetzt und, sofern sie der Abnutzung unterlagen, um planmäßige Abschreibungen vermindert.

Das Sachanlagevermögen wurde zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten angesetzt und, soweit abnutzbar, um planmäßige Abschreibungen vermindert.

In die Herstellungskosten wurden neben den unmittelbar zurechenbaren Kosten auch notwendige Gemeinkosten und durch die Fertigung veranlasste Abschreibungen einbezogen.

Die planmäßigen Abschreibungen wurden nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände linear vorgenommen.

Die Finanzanlagen wurden wie folgt angesetzt und bewertet:

Nach § 246 Abs. 2 HGB zu verrechnende Vermögensgegenstände wurden mit ihrem beizulegenden Zeitwert bewertet.

Die Vorräte wurden zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten angesetzt. Sofern die Tageswerte am Bilanzstichtag niedriger waren, wurden diese angesetzt. Bei den Herstellungskosten einbezogen wurden die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst war.

Die Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände und Wertpapiere wurden grundsätzlich mit dem Nennbetrag angesetzt. Erkennbare Einzelrisiken oder niedrigere beizulegende Werte wurden durch Einzelwertberichtigungen berücksichtigt. Das allgemeine Kreditrisiko bei den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen wurde durch eine Pauschalwertberichtigung berücksichtigt.

Die Rechnungsabgrenzungsposten betreffen Zahlungen vor dem Stichtag, die Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tage darstellen, die Auflösung dieser Posten erfolgt linear entsprechend dem Zeitablauf.

Von der Möglichkeit, einen Aktivposten für latente Steuererträge zu bilden, wurde Gebrauch gemacht. Sie wurden gebildet auf Basis von temporären Differenzen zwischen steuerlichen und handelsrechtlichen Wertansätzen und unter Berücksichtigung des unternehmensspezifisch durchschnittlichen Ertragsteuersatzes.

Für ungewisse Verbindlichkeiten aus Pensionsverpflichtungen wurden Rückstellungen gebildet. Die Rückstellungsbildung wurde gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags bewertet.

Die Steuerrückstellungen beinhalten die das Geschäftsjahr betreffenden, noch nicht veranlagten Steuern.

Die sonstigen Rückstellungen wurden für alle weiteren ungewissen Verbindlichkeiten gebildet. Dabei wurden alle erkennbaren Risiken berücksichtigt.

Verbindlichkeiten wurden zum Erfüllungsbetrag angesetzt.

Stand: 01.07.2024

Tz.

6 Gegenüber dem Vorjahr abweichende Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Beim Jahresabschluss konnten die bisher angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Wesentlichen übernommen werden.

Ein grundlegender Wechsel von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden gegenüber dem Vorjahr fand nicht statt.

7 Angaben zur Bilanz**8 Anlagespiegel für die einzelnen Posten des Anlagevermögens**

Die Geschäftsjahresabschreibung je Posten der Bilanz ist aus dem Anlagespiegel in der Anlage zum Anhang zu entnehmen.

Die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter wird als Zugang und Abgang ausgewiesen. Die Geschäftsjahresabschreibung enthält damit diese Beträge nicht.

9 Sonstige Vermögensgegenstände

In den Sonstigen Vermögensgegenständen sind größere Beträge enthalten, die erst nach dem Bilanzstichtag rechtlich entstehen. Dabei handelt es sich um Beträge, die erst nach dem Bilanzstichtag zu Einnahmen führen, aber zum Zweck der periodengerechten Gewinnermittlung bereits zum Bilanzstichtag als Einnahmen erfasst wurden.

Der Gesamtbetrag der sonstigen Vermögensgegenstände mit einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr beträgt TEUR 188 (Vj. TEUR 189).

Es bestehen antizipative Aktiva in Höhe von EUR 5.861,57 (Vorjahr EUR 8.364,51).

10 Aktive latente Steuern

Die aktiven latenten Steuern resultieren aus der abweichenden steuerlichen Bewertung der Pensionsrückstellung und der sonstigen Rückstellungen. Es ergab sich eine Erhöhung um TEUR 28 von TEUR 355 auf TEUR 383 unter Ansatz eines Steuersatzes von 29,5 %. Insoweit besteht eine Ausschüttungssperre.

11 Pensionsrückstellungen

Zur Ermittlung der Pensionsrückstellung wurde das Anwartschaftsbarwertverfahren angewendet. (PUC)

Für die Berechnungen wurden folgende Annahmen getroffen:

Zinssatz	2,30	%
Rententrend jährlich	1,00	%
Anwartschaftstrend	0,00	%
Zugrunde gelegte Sterbetafel	Richttafeln 2018	
	G von Prof. Dr.	
	Klaus Heubeck	

Bei den Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen ergibt sich zwischen dem Ansatz nach dem durchschnittlichen Marktzinssatz aus den vergangenen zehn Geschäftsjahren und dem Ansatz nach dem durchschnittlichen Marktzinssatz aus den vergangenen sieben Geschäftsjahren ein Unterschiedsbetrag im laufenden Geschäftsjahr in Höhe von EUR 238.898,00.

Stand: 01.07.2024

Tz.

12 Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden

Für die Saldierung von Schulden aus Altersvorsorgeverpflichtungen mit verrechnungsfähigen Vermögenswerten wurden folgende Werte ermittelt:

Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden	EUR
Erfüllungsbetrag der Schulden	2.163.147,00
Anschaffungskosten der verrechneten Vermögenswerte	1.106.736,00
Verrechnete Anschaffungen	183.934,00
Verrechnete Erträge	103.288,00

13 Sonstige Rückstellungen

Die sonstigen Rückstellungen enthalten im Wesentlichen TEUR 671 für den Personalbereich (Vj. TEUR 672), TEUR 499 (Vj. TEUR 472) für den Rechtsbereich, sowie TEUR 92 (Vj. TEUR 92) für Archivierung, Jahresabschluss und Prüfung.

14 Verbindlichkeiten

	Insgesamt Vorjahr EUR	Restlaufzeit bis 1 Jahr Vorjahr EUR	Größer 1 Jahr Vorjahr EUR	Davon über 5 Jahre Vorjahr EUR
Verbindlichkeiten				
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	4.892.310,58 4.607.172,73	1.319.686,39 1.997.012,00	3.572.624,19 2.610.160,73	1.132.191,46 68.828,21
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	1.487.517,04 1.101.205,50	1.487.517,04 1.101.205,50	0,00 0,00	0,00 0,00
Sonstige Verbindlichkeiten	672.801,73 693.437,85	672.801,73 693.437,85	0,00 0,00	0,00 0,00
Summen Geschäftsjahr	7.052.629,35	3.480.005,16	3.572.624,19	1.132.191,46
Summen Vorjahr	6.401.816,08	3.791.655,35	2.610.160,73	68.828,21

Die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten sind durch Eigentumsvorbehalte an den finanzierten Maschinen, durch Sicherheitseinbehalte und durch ein voll valuiertes Grundpfandrecht in Höhe von TEUR 500 gesichert. Des Weiteren existiert eine Globalzession der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.

Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind durch geschäftsübliche Eigentumsvorbehalte gesichert.

Die erhaltenen Anzahlungen wurden gegenüber den Vorräten offen abgesetzt. Zur Verbesserung der Darstellung der Finanzlage werden unter den Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten auch Verbindlichkeiten gegenüber Finanzdienstleistungsinstituten und Versicherungsinstituten ausgewiesen.

15 Haftungsverhältnisse aus nicht bilanzierten Verbindlichkeiten gemäß § 251 HGB

Neben den in der Bilanz aufgeführten Verbindlichkeiten sind keine Haftungsverhältnisse zu vermerken.

16 Nicht bilanzierte sonstige finanzielle Verpflichtungen

Neben den in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten bestehen in Höhe von TEUR 1.187 sonstige finanzielle Verpflichtungen aus Mietverträgen an unbeweglichen Wirtschaftsgütern und aus Leasingverträgen an beweglichen Wirtschaftsgütern (Vj. TEUR 777).

17 Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung

Die Zinserträge enthalten verrechnete Aufwendungen für die Aufzinsung von Rückstellungen in Höhe von 48.638 EUR (Vj. 55.221 EUR).

Stand: 01.07.2024

Tz.

18 **Sonstige Angaben**19 **Durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahrs beschäftigten Arbeitnehmer**

Die nachfolgenden Arbeitnehmergruppen waren während des Geschäftsjahrs im Unternehmen beschäftigt:

20	Arbeitnehmergruppen	Zahl
	Arbeiter	77,00
	Angestellte	30,00
	leitende Angestellte	1,00
	Die Gesamtzahl der durchschnittlich beschäftigten Arbeitnehmer beträgt damit	108,00
	vollzeitbeschäftigte Mitarbeiter	97,00
	teilzeitbeschäftigte Mitarbeiter	11,00

Im Vorjahr waren es 113 Mitarbeiter, davon 80 Arbeiter, 31 Angestellte und 2 leitende Angestellte.

21 **Namen der Geschäftsführer**

Erster Geschäftsführer Max Mustermann ausgeübter Beruf: Geschäftsführer

22 **Vorschlag bzw. Beschluss zur Ereignisverwendung**

Die Geschäftsführung schlägt in Übereinstimmung mit den Gesellschaftern die folgende Ergebnisverwendung vor:

Der Jahresüberschuss beträgt EUR 323.313,65.

Einschließlich des zu berücksichtigenden Gewinnvortrags ergibt sich ein Betrag von EUR 5.408.828,95, der zu verwenden ist.

In die Rücklagen werden EUR 0,00 eingestellt.
Zur Ausschüttung ist ein Betrag von EUR 0,00 vorgesehen.

Auf neue Rechnung werden EUR 5.408.828,95 vorgetragen.

23 **Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Ende des Geschäftsjahrs**

Mit der Coronakrise und in besonderem Maße mit Beginn des Ukraine-Kriegs ist es zu einer starken Belastung der Lieferketten mit daraus folgenden Rohmaterialengpässen und Preiserhöhungen gekommen. Dies wird sich voraussichtlich belastend auf unser Ergebnis auswirken. Für weitere Ausführungen verweisen wir auf den Lagebericht.

24 **sonstige Berichtsbestandteile**

Angaben zur Feststellung:

Der Jahresabschluss wurde am XX.XX.XXXX festgestellt.

Unterschrift der Geschäftsführung

Musterstadt, XX.XX.XXXX

gez. Max Mustermann

Stand: 01.07.2024

					Index/Ablage:
	Prüfung: JA und LB	Stichtag: 31.12.2023	H.z. 1:	H.z. 2:	Seite: 1 von X
Mandant:	Prüffeld:		Anwendung:		Pflicht
MusterBau GmbH	Jahresabschluss zum Geschäftsjahr vom 01.01.2023 bis zum 31.12.2023		Stand:		
			Version:		
			Datum der Bearbeitung:		

Anlagenspiegel	Anschaffungs-/Herstellungskosten					Kumulierte Abschreibungen			Buchwerte		
	01.01.2023 EUR	Zugänge* ¹ EUR	Umbuchungen aus Umlaufvermögen EUR	Abgänge EUR	31.12.2023 EUR	01.01.2023 EUR	Zugänge EUR	Abgänge* ² EUR	31.12.2023 EUR	31.12.2022 EUR	
I. Immaterielle Vermögensgegenstände											
1. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten	178.587,56	29.731,80			208.319,36	149.053,56	16.730,80		165.784,36	42.535,00	29.534,00
Summe Immaterielle Vermögensgegenstände	178.587,56	29.731,80			208.319,36	149.053,56	16.730,80		165.784,36	42.535,00	29.534,00
II. Sachanlagen											
					0,00						
1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	1.465.901,47	27.184,14			1.493.085,61	431.270,77	50.923,14		482.193,91	1.010.891,70	1.034.630,70
2. technische Anlagen und Maschinen	7.498.003,76	1.157.396,47	120.049,17	123.303,17	8.652.146,23	5.152.282,76	728.479,47		5.880.762,23	2.771.384,00	2.345.721,00
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	5.887.044,74	689.915,66	0,00	139.548,22	6.570.967,40	4.152.530,07	553.161,66		4.705.691,73	1.865.275,67	1.734.514,67
Summe Sachanlagen	14.850.949,97	1.874.496,27	253.604,39	262.851,39	16.716.199,24	9.736.083,60	1.332.564,27		11.068.647,87	5.647.551,37	5.114.866,37
gesamt											
	15.029.537,53	1.904.228,07	253.604,39	262.851,39	16.924.518,60	9.885.137,16	1.349.295,07		11.234.432,23	5.690.086,37	5.144.400,37

*¹ Sofern in den Herstellungskosten Fremdkapitalzinsen einbezogen wurden, ist nach § 284 Abs. 3 S. 4 HGB für jeden Posten der aktivierte Betrag der Zinsen anzugeben.
*² Sofern im Geschäftsjahr Zuschreibungen erfolgt sind, sind diese gesondert für jeden Posten anzugeben.

					Index/Ablage:
	Prüfung: JA und LB	Stichtag: 31.12.2023	Hz. 1:	Hz. 2:	Seite: 1 von 4
Mandant: MusterBau GmbH Musterstadt		Prüffeld: Jahresabschluss zum Geschäfts- jahr vom 01.01.2023 bis zum 31.12.2023		Anwendung: Stand: Version:	Pflicht
				Datum der Bearbeitung:	

**Lagebericht für das Geschäftsjahr 2023
der MusterBau GmbH, Musterstraße X, XXXXX Musterstadt**

Tz.

1 A. Unternehmensprofil

Die Gesellschaft betätigt sich als Bauunternehmen im Bereich des Tief- und Straßenbaus. Die Haupttätigkeit liegt dabei im Bereich des Straßenbaus sowie der Erschließungen von Baugebieten. Weitere Geschäftsfelder sind die Herstellung von Betonfertigteilen, Flüssigboden und das Recycling von Bauschutt.

Die Gesellschaft erbringt ihre Leistungen nach wie vor hauptsächlich regional auf dem deutschen Markt.

2 B. Rahmenbedingungen

Trotz der Coronakrise konnte die Baukonjunktur weiterhin von gut ausgestatteten Haushalten und vielen geplanten Aufträgen profitieren. Die Coronakrise hatte lediglich bedingt einen Einfluss auf die Baubranche.

3 C. Geschäftsverlauf und Lage

Der Geschäftsverlauf verlief trotz der Coronalage zufriedenstellend. Insgesamt konnte man Vollausslastung erreichen. Das milde Wetter ließ Arbeiten bis in den Dezember zu.

Die Absatzfelder Recycling, Materialaufbereitung und der Bereich Bodenstabilisierung wurden auf dem hochmodernen Bauhof weiter ausgebaut. Seit 2016 sind dort auch Schulungsräume vorhanden.

Hauptabsatzmarkt bleibt weiterhin der öffentliche Sektor im Bereich des Straßen- und Kanalbaus und der Erschließung neuer Baugebiete für Kommunen oder Erschließungsträger. Der Renovierungs- und Investitionstau der Kommunen vergangener Jahre wirkt sich auf die Auftragslage aller Baufirmen aus.

Die Branche ist durch den Fachkräftemangel betroffen. Dennoch konnten die Aufträge erfüllt werden, was zu einem zufriedenstellenden Jahresergebnis 2023 führte.

Da bei ähnlichem Waren- und Personaleinsatz einige Baustellen noch im Dezember 2023 abgeschlossen und abgenommen werden konnten, ist der Rohertrag nach Personalaufwand von TEUR 4.767 auf TEUR 8.051 angestiegen.

Gegenläufig mussten wir signifikante Forderungsberichtigungen vornehmen, die aus schwierigen Rechtsverfahren resultierten.

Unsere ursprüngliche Ergebnisschätzung von TEUR 400 haben wir mit einem Jahresüberschuss von TEUR 323 nahezu erreicht.

Stand: 01.07.2024

Tz.

Insgesamt orientiert sich der wirtschaftliche Erfolg des Jahres 2023 an der allgemeinen guten Auslastung in der Baubranche.

Zum Ende des Geschäftsjahres beurteilen wir die Lage der Gesellschaft als positiv.

4 D. Sozialbericht

Die durchschnittliche Zahl der Mitarbeiter der Gesellschaft lag im Jahr 2023 bei 108 Mitarbeitern. Der Personalaufwand wird entsprechend der wirtschaftlichen Entwicklung der MusterBau GmbH angepasst. Die Firma MusterBau setzt hier auf eigenes langjähriges Personal und bedient sich der Leiharbeit nur in untergeordnetem Maße.

5 E. Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

Nach den wesentlichen Kennziffern stellt sich die Lage der Gesellschaft wie folgt dar:

	Dim.	2022	2023
Rohhertrag:	T€	11.962	15.344
Verbindlichkeiten ggü. Kreditinstituten	T€	4.607	4.892
EBIT:	T€	350	641
Eigenkapitalquote:	%	37,2	35,9

6 Ertragslage

Die Auftragseingänge waren in 2023 weiterhin konstant und konnten entsprechend der Kapazitäten und den Wetterverhältnissen abgearbeitet werden. So ergab sich in Verbindung mit der vermehrten Fertigstellung der Baustellen am Jahresende bei annähernd gleichbleibendem Bestand an unfertigen Baustellen ein auf TEUR 15.344 gestiegener Rohhertrag.

Entsprechend erhöhte sich das Jahresergebnis aufgrund des erhöhten EBIT von TEUR 641 auf TEUR 323.

7 Vermögenslage

Die bereinigte Eigenkapitalquote reduziert sich von 37,2% auf 35,9%, was auf die wegen des höheren Geschäftsvolumens gestiegene Bilanzsumme zurückzuführen ist.

Investitionen in das Anlagevermögen wurden in 2023 mit 1.874 TEUR getätigt, insbesondere in diverse Bagger, Radlader und LKW samt Auf- und Anbauten, um auf dem neusten technischen Stand zu bleiben, umweltrechtliche Vorgaben einzuhalten und den Maschinenpark, insbesondere auch die Vermessung, weiter zu digitalisieren.

8 Finanzlage und Liquidität:

Die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten wurden bis auf wenige kurzfristige coronabedingte Stundungen, die vorsichtshalber vereinbart wurden, planmäßig bedient.

Per Saldo betrachtet finanzierten wir den Zuwachs des Anlagevermögens im Wesentlichen aus dem Cash-flow.

So stiegen die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, unter denen wir auch die Mietkaufverbindlichkeiten ausweisen, um TEUR 285. Der Maschinenpark

Tz.

wurde zusätzlich mit Leasingobjekten erweitert und modernisiert. Die Gesellschaft war zu jedem Zeitpunkt uneingeschränkt zahlungsfähig.

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen werden weiterhin nur mit deutlicher Überziehung seitens der Auftraggeber bezahlt, was den Kapitalbedarf zusätzlich belastet.

Die Gewinne werden weiterhin thesauriert.

9 F. Risikomanagement

Das Risikomanagement richtet sich vor Allem auf die Minimierung von Baustellen- und Kapazitätsrisiken. Preisanstiege auf dem Beschaffungsmarkt können nur verzögert an die Auftraggeber weitergegeben werden. Die Baustellen werden fortlaufend von den Bauleitern überwacht und der Geschäftsführung berichtet. Die Gesellschaft verfügt darüber hinaus über ein branchenübliches Controlling-Instrumentarium.

Risiken und Chancen, die die Geschäftstätigkeit der Firma zukünftig beeinflussen können, bestehen hauptsächlich bei den öffentlichen Auftraggebern. Diese investieren jedoch weiterhin ungeachtet eines durch die Coronalage gemindernten Haushalts in die sanierungsbedürftige Infrastruktur.

Die Firma MusterBau GmbH hat im Jahr 2023 gegenüber Kreditinstituten Verpflichtungen, bleibt jedoch durch die Zinsbindungen weitestgehend unabhängig von Zinsschwankungen auf dem Kapitalmarkt.

10 G. Nachtragsbericht

Nach Ende des Berichtsjahres entwickelte sich das Geschäft bisher im Rahmen der Erwartungen positiv.

11 H. Prognosebericht

Unsere Prognose haben wir vor dem Hintergrund der Annahme stabiler Rahmenbedingungen erstellt.

Die Beschäftigung ist durch eine gute Auftragslage für das Jahr 2024 und darüber hinaus gesichert. Die Firma ist voll ausgelastet.

Die hohen Energiekosten sowie generelle Preissteigerungen auf dem Beschaffungsmarkt belasten uns sehr, so dass wir für 2024 ein Ergebnis vor Abschlussarbeiten und Schlussrechnungen in der Größenordnung von 0 TEUR schätzen.

Chancen für die zukünftige Entwicklung ergeben sich besonders aus dem modernen Maschinenpark der Firma MusterBau, durch den die Firma in allen Segmenten effektiv, breitgefächerte und auch prestigeträchtige Aufträge auf hohem Niveau bedienen kann, auch wegen der Möglichkeiten, die der neue Bauhof bietet.

Risiken bestehen insbesondere aufgrund der starken Rohstoffknappheit und dem damit verbundenen Preisanstieg am Beschaffungsmarkt, der sich auf fast alle Baustoffe auswirkt. Mit unserem Lagerplatz am Klärwerk sind wir zwar etwas unabhängiger von den kurzfristigen Entwicklungen am Beschaffungsmarkt, können uns jedoch nicht von diesem abkoppeln.

Stand: 01.07.2024

Tz.

Aufgrund der Ukraine-Krise ergeben sich signifikante Preiserhöhungen bei Rohstoffen wie u.a. erdölbasierten Produkten, Beton, Bindemittel, Baustahl und Holz. Teilweise können wir diese Preiserhöhungen bei bereits bestehenden Aufträgen weiterbelasten und teilweise können wir entsprechende Preiserhöhungen abwehren. Teilweise müssen die Mehrbelastungen durch das Unternehmen getragen werden. Je nach Dauer der Krise werden sich erhebliche Ergebnismrückgänge einstellen.

Musterstadt, den 25.05.2024

Die Geschäftsführung

Stand: 01.07.2024

ÜBERSICHT Anlagen

	Seite
FACHLICHE BEITRÄGE	
3/1 Aktivierung von Entwicklungskosten – Grenzen der Bilanzpolitik	#379
3/2 Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender (IDW RS HFA 11)	#387

Stand: 01.07.2024

1. Aktivierung von Entwicklungskosten – Grenzen der Bilanzpolitik

09/2022

1.1 Einleitung

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurde das **Wahlrecht zur Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen** eingeführt. Dieses Wahlrecht sollte die Vergleichbarkeit von nationalen Jahres- und Konzernabschlüssen untereinander sowie in der Gegenüberstellung mit internationalen Abschlüssen erhöhen.

Dieses **Ziel** kann durch

- die Ausgestaltung als **Wahlrecht** verbunden mit den **Dokumentationsanforderungen**,
- den bei der Ausübung des Wahlrechtes vorhandenen **Ermessensspielräumen**
- sowie dem gegenüber internationalen Rechnungslegungsvorschriften **eingeschränkten Anwendungsbereich**

nur bedingt erreicht werden.

Dennoch ermöglicht die Regelung des **§ 248 Abs. 2 HGB** den Unternehmen, **Bilanzpolitik** zu betreiben und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit genauer darzustellen. Es macht somit als Berater durchaus Sinn, sich mit dem Thema fachlich zu befassen, um hier ggf. proaktiv beraten zu können.

Da der **Innovationsdruck** in vielen Branchen **zunimmt**, wird auch die **Bedeutung dieses Wahlrechts in Industrie, Entwicklung und Praxis wachsen**.

Die Inanspruchnahme des Wahlrechtes kommt zum Beispiel in Betracht für

- Rezepturen von chemischen Weiterentwicklungen,
- technische Erfindungen,
- selbst programmierte Software,
- Saatgutentwicklungen.

1.2 Bilanzierungswahlrecht in Praxis noch nicht angekommen?

Viele Unternehmen, insbesondere der Mittelstand, befassen sich **erstmalig in dem Jahr der Krise** mit dem Thema. Dadurch werden die Effekte jedoch gegebenenfalls nicht vollständig genutzt werden können, weil eine **Aktivierung der in Vorjahren angefallenen Kosten unter keinen Umständen zulässig** ist.

Stand: 01.07.2024

Das Wahlrecht wird zudem im Wesentlichen nur in Konzernabschlüssen ausgeübt. In Jahresabschlüssen wird das bilanzpolitische Potenzial des Wahlrechtes bisher in der Praxis selten genutzt.¹

Festzustellen ist, dass es bei den Bilanzierenden **nicht hinreichend bekannt** gemacht worden ist.

Je nach Umfang der Eigenentwicklungen kann die Aktivierung von selbst geschaffenen Immateriellen Vermögensgegenständen **erhebliche Auswirkungen auf das Jahresergebnis** haben. Eine Aktivierung von Entwicklungskosten wird das Ergebnis im Jahr der Aktivierung von den entsprechenden Aufwendungen entlasten und diese folglich ab dem Jahr des Abschreibungsbegins auf die Abschreibungsdauer verteilen.

Im Folgenden wird dargestellt, unter welchen Bedingungen die Aktivierung von selbst geschaffenen Immateriellen Vermögensgegenständen erfolgen kann und welche Ermessensspielräume dabei bestehen.

1.3 Voraussetzungen für die Aktivierung

§ 248 Abs. 2 HGB sieht das folgende Wahlrecht vor:

*„Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens **können als Aktivposten** in die Bilanz aufgenommen werden. **Nicht aufgenommen werden dürfen** selbst geschaffene **Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.**“*

Das Wahlrecht wird also von vorneherein für bestimmte Vermögensgegenstände ausgeklammert.

Hier sind wir Steuerberater und Wirtschaftsprüfer gefragt!

¹ Vgl. Quick / Hahn in WP Praxis 20.2016, S. 1125 ff.

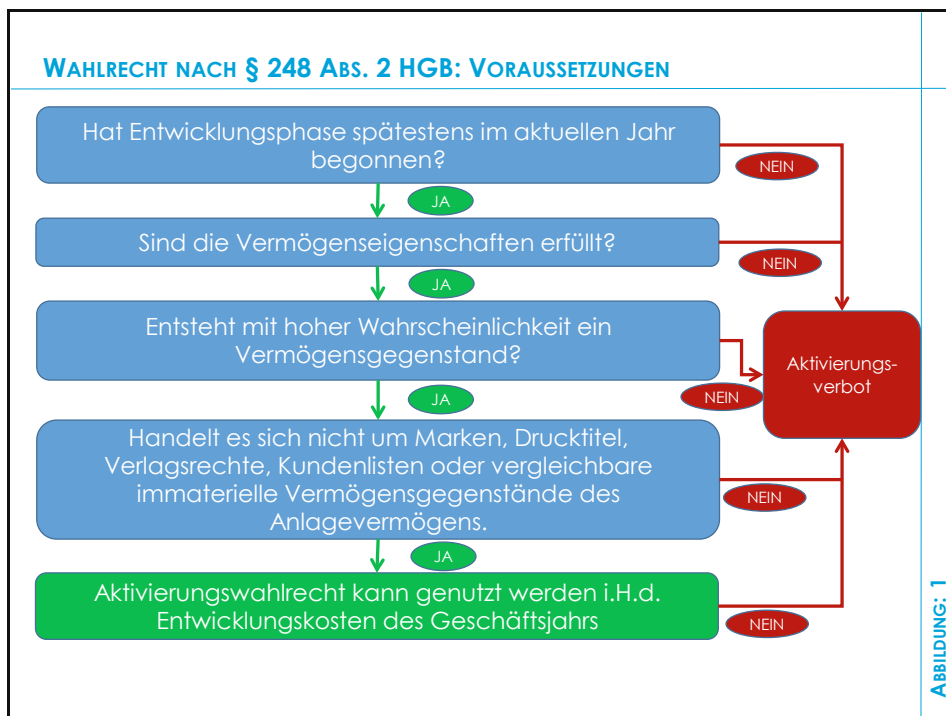


Abbildung 1: Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechtes zur Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

1.3.1 Abgrenzung: Selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

Unter **immateriellen Vermögensgegenständen** versteht man Vermögensgegenstände, die

- **keine physische Substanz** besitzen und auch
- **keinen monetären Anspruch**

darstellen.²

Nach **§ 266 Abs. 2 Buchst. A.I.1. HGB** sind als **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** im Anlagevermögen auszuweisen:

- selbst geschaffene **gewerbliche Schutzrechte** und
- selbst geschaffene **ähnliche Rechte**

Mit dem zweiten Punkt wird die **Definition** des immateriellen Vermögensgegenstandes sehr **weit gefasst**.

Als **selbst geschaffen** gilt ein Vermögensgegenstand, wenn er **nicht entgeltlich erworben** wurde. Dies wird teilweise sehr weit ausgelegt. Demnach besteht das Wahlrecht auch für **unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände**.³

² Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 10 zu § 248 HGB

³ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 13 zu § 248 HGB

Weiterhin besteht darin Einigkeit, dass für die unter das Aktivierungswahlrecht fallenden Vermögensgegenstände die **allgemeinen Merkmale eines Vermögensgegenstandes** erfüllt sein müssen.

Diese sind

- die selbständige **Verwertbarkeit**
- sowie die selbständige **Bewertbarkeit**

des Vermögensgegenstandes.⁴

Selbständige abstrakte Verwertbarkeit ist gegeben, wenn der Vermögensgegenstand **außerhalb des Unternehmens auch von Dritten monetär verwertet** werden könnte.

Neben der möglichen **Einzelveräußerbarkeit** ist dies gegeben, wenn der Gegenstand außerhalb des Unternehmens **verarbeitet, verbraucht, oder zur Nutzung überlassen** werden kann.

DRS 24 fasst den Begriff der abstrakten Verwertbarkeit noch weiter.⁵ Demnach ist das Kriterium auch erfüllt, wenn

- a. die Verwertbarkeit nur für **ein nicht vollkonsolidiertes Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziiertes Unternehmen** besteht
- b. die **Verwertung** des Gutes gesetzlich, vertraglich oder faktisch **beschränkt** ist (Beispiel: Lizenz, deren Veräußerung gesetzlich ausgeschlossen ist)
- c. eine **wirtschaftlich sinnvolle Verwertung** nur zusammen **mit anderen Vermögensgegenständen** sinnvoll ist (Beispiel: Produktmarke zusammen mit Rezeptur)

1.3.2 Beispiel „Krankenhausbett“

Ein Unternehmen, das **Krankenhausbetten** herstellt, entwickelt ein **Tablet**, das am Bett installiert wird. Dieses Tablet bietet dem Patienten diverse **Informationsmöglichkeiten**. Unter anderem kann darüber der Fernseher bedient sowie die Jalousien und das Bett verstellt werden. Für das Tablet wird ein **Softwareprogramm** entwickelt. Dazu wird ein **externer Entwickler** beschäftigt, der selbst **nur seine Arbeitszeit schuldet**.

- **Jahr 1: Unternehmensinterne Machbarkeitsstudien** mit positivem Ergebnis beendet.
- **Jahr 2: Projekt kann positiv zum Abschluss gebracht werden.**

Daher werden erstmals im Jahr 2 die Kosten für den externen Entwickler aktiviert.

⁴ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 377 ff. zu § 247 HGB

⁵ Vgl. DRS 24.17 ff.

- Das Tablet sowie die Software sind Marktneuheiten,
- die einen **Wettbewerbsvorteil** bedeuten werden.
- Das Programm ist **einzelnen verwertbar** und
- **kann auch mit den Entwicklungskosten bewertet** werden.

Die **selbständige Bewertbarkeit** dient der **Abgrenzung der un-selbständig geschäftsbildenden Faktoren**, die **regelmäßig dem Geschäfts- und Firmenwert** zuzuordnen sind und daher nicht selbständig bewertbar sind.

Kein selbständiger Vermögenswert dagegen wäre zum Beispiel der **Kundenstamm**, weil es am Kriterium der einzelnen Bewertbarkeit fehlt.

Mit diesem Kriterium wurde das **Aktivierungsverbot für Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens** begründet.

1.3.3 Umfang und Zeitpunkt der aktivierbaren Kosten

Als Herstellungskosten des selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstandes dürfen nur die Kosten aktiviert werden, die bei **dessen Entwicklung** angefallen sind.⁶

Als Entwicklung wird definiert:⁷

Die **Anwendung** von

- Forschungsergebnissen oder
- anderem Wissen

für die **Neuentwicklung** von Gütern oder Verfahren **mittels wesentlicher Änderungen**.

Nicht aktiviert werden dürfen **Forschungskosten**. Diese definiert § 255 Abs. 2a S. 3 HGB als Kosten, die anfallen in Zusammenhang mit:

- der **eigenständigen und planmäßigen Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen** oder **Er-fahrungen** allgemeiner Art,
- deren tatsächliche **technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten unsicher sind**.
- **Hilfreich** bei der Abgrenzung können Merkmale sein, die in **DRS 24.17 ff.** für den Konzernabschluss definiert wurden. Gemäß DRS 24.6 wird die **Anwendung auch für den Jahresabschluss** empfohlen.⁸

⁶ Vgl. § 255 Abs. 2a S. 1 HGB

⁷ Vgl. § 255 Abs. 2a S. 2 HGB

⁸ Vgl. DRS 24.17 ff. i.V.m. DRS 24.6



Somit können nur die Kosten aktiviert werden, die ab dem Beginn der Entwicklungsphase anfallen.

Weitere Voraussetzung ist, dass mit **hinreichender Wahrscheinlichkeit** von der **Entstehung** eines Vermögensgegenstandes ausgegangen werden kann.⁹ Dazu sind in DRS 24.50 die folgenden Kriterien konkretisierend genannt:

- Technische Realisierbarkeit,
- Verfügbarkeit der für die Fertigstellung erforderlichen Ressourcen (Finanzielle Mittel, Technische Ressourcen etc.),
- Fertigstellung ist beabsichtigt.

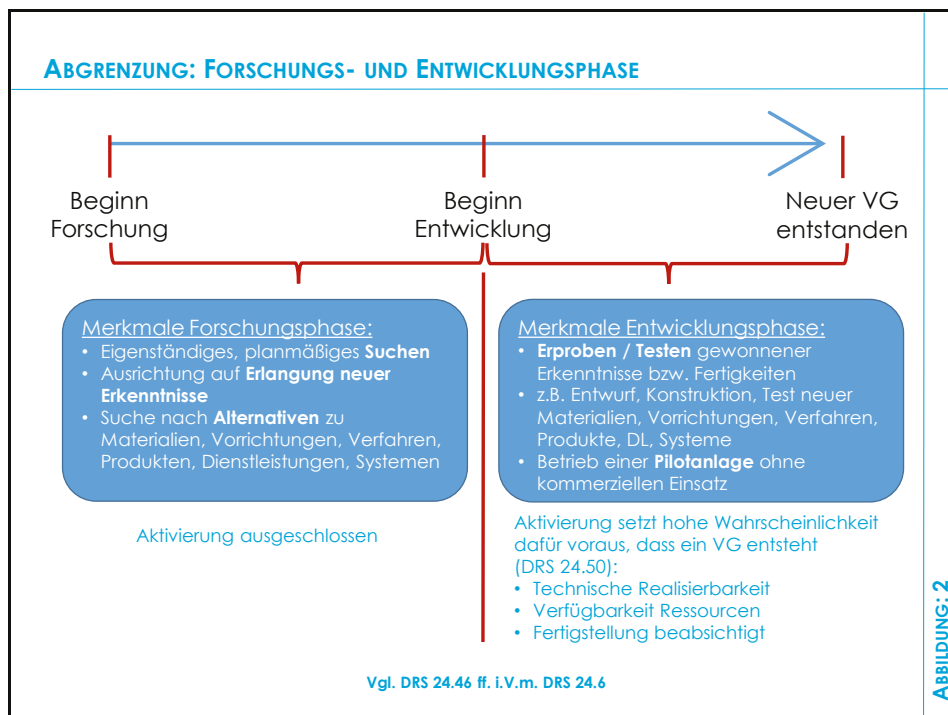


Abbildung 2: Abgrenzung Forschungs- und Entwicklungsphase

Die Abgrenzung zwischen Forschung und Entwicklung ist nicht eindeutig im Gesetz geregelt. Daher ergeben sich hier **Gestaltungsspielräume** in der Praxis. Die gilt insbesondere hinsichtlich der Frage, **ab welchem Zeitpunkt** davon ausgegangen werden kann, dass **mit hoher Wahrscheinlichkeit** ein **Vermögensgegenstand** entsteht.

Die Ausübung des Wahlrechtes erfordert ein sachgerechtes **Controlling**, anhand dessen eine nachvollziehbare **Aufteilung der Kosten auf die Forschungs- und Entwicklungsphase** ermöglicht wird.¹⁰

⁹ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 488 zu § 255 HGB sowie DRS 24.50

¹⁰ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 491 zu § 255 HGB

1.3.4 Unterjähriger Beginn der Entwicklungsphase

Werden die **Voraussetzungen** für die Aktivierung **unterjährig erfüllt**, spricht nichts dagegen, die **Entwicklungskosten des gesamten Jahres zu aktivieren**.

Aber auch hier ergeben sich **Ermessensspielräume**; im Schrifttum wird auch die Meinung vertreten, dass **erst ab Vorliegen aller Voraussetzungen** eine Aktivierung zukünftiger Entwicklungskosten möglich ist. Beide Vorgehensweisen erscheinen daher vertretbar.¹¹

Es besteht auch die Möglichkeit, Entwicklungskosten **erstmalig** in dem Jahr zu aktivieren, **das auf das Jahr des Beginns der Entwicklungsphase folgt**.

Ist eine verlässliche Unterscheidung von Forschungs- und Entwicklungskosten nicht möglich, ist eine Aktivierung **ausgeschlossen**!¹²

1.4 Fazit

1. Unternehmen sind gut beraten, sich mit der Möglichkeit auseinanderzusetzen, Entwicklungskosten zu aktivieren. Der Anwendungsbereich ist nicht auf die **Pharmaindustrie** begrenzt.
2. **Auch mittelständische Unternehmen** entwickeln eine Vielzahl selbst erstellter Vermögensgegenstände, die die **Voraussetzungen für die Anwendung des Wahlrechtes erfüllen**. Neben **Softwareprogrammen** können dies zum Beispiel **Konstruktionspläne oder chemische Rezepturen** sein.
3. Um die **Vorteile** der Aktivierung optimal **nutzen zu können**, muss **frühzeitig** analysiert werden, welche Aktivierungsmöglichkeiten (= Bündelung der aufgelaufenen Kosten zu abgrenzbaren Vermögensgegenständen) zu bestimmten Zeitpunkten (unterjährig bzw. zum Jahresende) bestehen.
4. Die Aktivierung ermöglicht es, die **Entwicklungskosten auf spätere Perioden zu verteilen**, in denen gegebenenfalls die **entsprechenden Erträge vereinnahmt** werden, was zu einer verbesserten Darstellung der Ertragslage führen kann.
5. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass das Wahlrecht sowie die bestehenden Ermessensspielräume dem **Stetigkeitsgebot** unterliegen (einmal aktivieren bedeutet immer aktivieren bei vergleichbarem Sachverhalt).

¹¹ Vgl. Beckscher Bilanzkommentar, 12. Auflage, Tz. 489 zu § 255 HGB

¹² Vgl. § 255 Abs. 2a S. 4 HGB

6. Für Kapitalgesellschaften besteht bei der Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen eine **Ausschüttungs- und Abführungssperre** in entsprechender Höhe.¹³

¹³ Vgl. § 268 Abs. 8 HGB, § 301 S. 1 AktG

1. Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender (IDW RS HFA 11)

09/2022

1.1 Inhalt und Umfang der Überarbeitung des IDW RS HFA 11 n.F.

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat am 18.12.2017 die Neufassung der Stellungnahme des **IDW RS HFA 11 n.F. „Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender“** verabschiedet.

Neben dieser Stellungnahme wurde auch die geänderte Stellungnahme des IDW **RS HFA 31** „Aktivierung von Herstellungskosten“ verabschiedet.

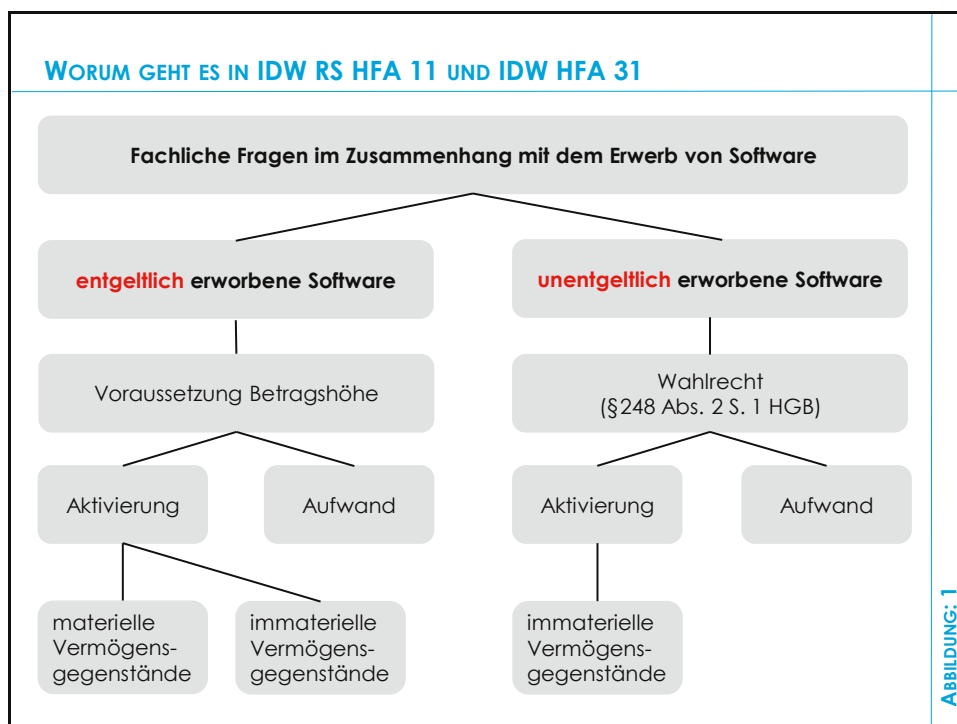


Abbildung 1: Worum geht es in IDW RS HFA 11 und IDW HFA 31

Die Stellungnahme des IDW RS HFA 11 n.F. „Bilanzierung entgeltlich erworbener Software“ **befasst sich mit zwei zentralen Fragestellungen:**

- Unter **welchen Voraussetzungen** und
 - in **welcher Höhe**
- sind Ausgaben für
- **Software zu aktivieren** oder
 - **sofort als Aufwand** abzugsfähig?

Stand: 01.07.2024

Beide zuvor genannten **Stellungnahmen** wurden **nur punktuell geändert**. Mit den jeweiligen Neufassungen wurden beide Stellungnahmen an die **Regelungen des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 24 (DRS 24) „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“ angepasst**.¹

1.2 Erstanwendungszeitpunkt

- Mit der aktuellen Fassung der IDW Stellungnahme wird die Stellungnahme des IDW RS HFA 11 in der Fassung vom 23.06.2010 ersetzt.
- Die aktuelle Fassung gilt für die Aufstellung von **Abschlüssen, deren Berichtsperioden nach dem 31.12.2017 beginnen**.

Soweit Software vor dem Erstanwendungszeitpunkt angeschafft oder selbst geschaffen wird, dürfen die Regelungen der Stellungnahme des IDW RS HFA 11 in der Fassung vom 23.06.2010 weiterverwendet werden.

Die **Neuregelungen sind prospektiv** anzuwenden. Das bedeutet, dass eine **frühere Anwendung** des IDW RS HFA 11 in der Fassung vom 18.12.2017 **zulässig** ist, allerdings nur unter der Bedingung, dass **alle** in der Stellungnahme enthaltenen **Regelungen vollständig beachtet** werden.²

1.3 Wesentliche Änderungen auf einen Blick

1.3.1 Titel 1: Modifikationsaufwendungen

Bei der Anpassung des IDW RS HFA 11 n.F. geht es vor allem um die bilanzielle Behandlung der **Modifikationsaufwendungen**.

1.3.2 Definition: Modifikationsaufwendungen

Bei Modifikationsaufwendungen handelt es sich gemäß der Stellungnahme des IDW RS HFA 11 n.F. um „**Maßnahmen zur Erweiterung oder über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserungen von Software**“³.

1.3.3 Bisherige – nunmehr überholte Regelung

- Die Beurteilung der **bilanziellen Behandlung** der Modifikationsaufwendungen ist nach der **ursprünglichen Fassung** der Stellungnahme des **IDW RS HFA 11 vom 23.06.2010** davon unabhängig vorzunehmen, wie die **Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung der Software** hinsichtlich ihrer Aktivierungspflicht zu beurteilen worden waren.

¹ Vgl. WP Praxis 2/2018, St. 66

² Vgl. IDW LIFE 02.2018, S. 269

³ Vgl. IDW LIFE 02..2018, S. 270

- Es ist vielmehr geregelt, dass sich die **bilanzielle Beurteilung** der **Modifikationsaufwendungen** danach richtet, ob das **Risiko** einer erfolgreichen Modifikation der Software **vom bilanzierenden Unternehmen oder einem Dritten getragen wird**.⁴

1.3.4 Neue Regelungen

- In **Übereinstimmung** mit den **Regelungen des DRS 24.32 ff.** richtet sich die **bilanzielle Behandlung** der **Modifikationsaufwendungen in Zukunft nur nach der bilanziellen Behandlung** der **Aufwendungen** für die Anschaffung oder Herstellung der **ursprünglichen Software**.
- Unerheblich ist, wer das Herstellungsrisiko der Modifikation trägt.⁵

1.3.5 Titel 2: Anschaffungspreisminderungen und Folgebewertung

Über diese Neuregelung hinaus gibt es nur geringfügige Anpassungen, betreffend die

- Einzelzuordenbarkeit von **Anschaffungspreisminderungen**⁶
- **Folgebewertung** bei dem Wegfall von Gründen für in früheren Perioden vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen⁷

1.4 Klassifizierung von Software und deren Einstufung als materieller oder immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens

1.4.1 Überblick

Titel 3: Herstellung oder Erwerb von Software

Ein sachgerechter Gebrauch der Begrifflichkeiten ist für die Dokumentation unverzichtbar.

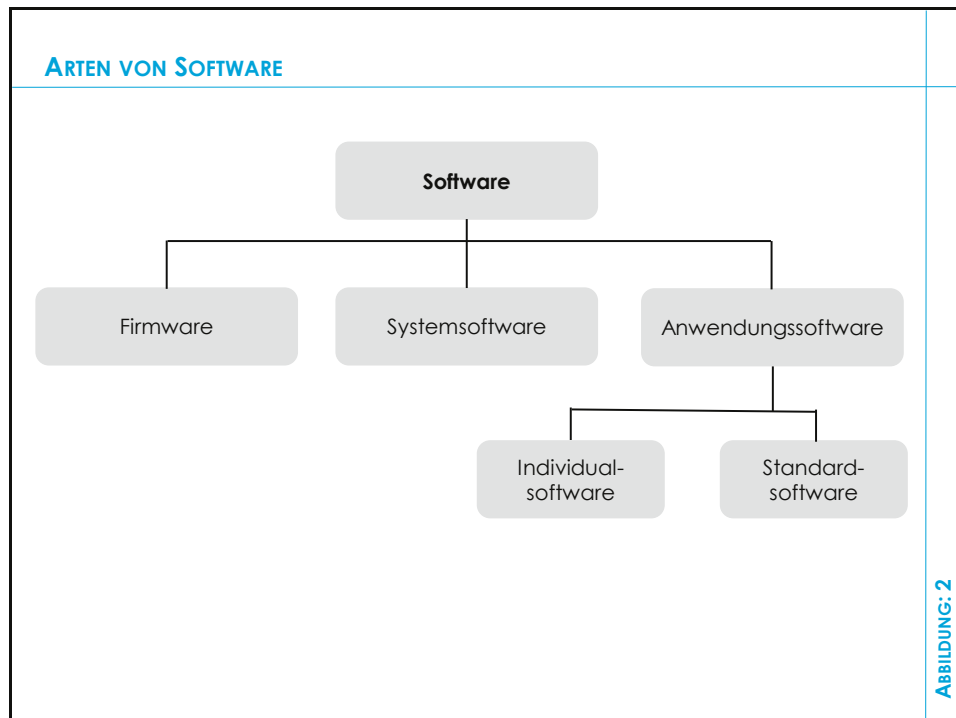
Als Überblick über die verschiedenen Arten von Software dient das folgende Schaubild:

⁴ Vgl. WP Praxis 2/2018, S. 66

⁵ Vgl. Tz. 16 zum IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 270

⁶ Vgl. Tz. 24 zum IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 272

⁷ Vgl. Tz. 40 zum IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 273

Abbildung 2: Arten von Software⁸

1.4.2 Begriffsbeschreibung: Firmware

Unter **Firmware** werden **fest mit dem Computer verbundene Programmbausteine** verstanden, die die Hardware und Software verbinden. Mit Firmware werden elementare Funktionen des Computers gesteuert.

Da Firmware als **unselbständiger Teil der Hardware** anzusehen ist, wird diese Art der Software **zusammen mit der Hardware im Sachanlagevermögen aktiviert**.⁹ Diese ist häufig bei CNC-Maschinen oder programmgesteuerten Maschinen anzutreffen.

1.4.3 Definition: Systemsoftware

Unter **Systemsoftware** wird die **Gesamtheit der im Betriebssystem zusammengefassten Programme** verstanden. Diese Programme

- verwalten die Ressourcen des Computers,
- steuern Programmabläufe
- führen Benutzerbefehle aus.

1.4.4 Eigenschaften von Systemsoftware

Anders als Firmware **kann** Systemsoftware **jederzeit gelöscht und durch eine andere Systemsoftware ersetzt** werden.

⁸ Vgl. IDW LIFE 02.2018, S. 269

⁹ Vgl. Tz. 3 und Tz. 4 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 269

1.4.5 Behandlung von Systemsoftware im Jahresabschluss

- Systemsoftware ist **selbständig verwertbar** und deshalb grundsätzlich als **immaterieller Vermögensgegenstand** zu qualifizieren.
- Da sie jederzeit modifiziert oder ausgetauscht werden kann, bleibt Systemsoftware auch nach dem Einspielen auf dem Computer ein eigenständiger Vermögensgegenstand.
- Oft wird Systemsoftware zusammen mit der Hardware erworben, **ohne dass beide Teile gesondert berechnet wurden**.
- Ist in solchen Fällen eine **Aufteilung des Entgelts auf Hard- und Software nicht möglich**, da beispielsweise beide nicht einzeln am Markt gehandelt werden, wird die Software zusammen mit der Hardware als ein **einheitlicher Vermögensgegenstand des Sachanlagevermögens** bilanziert.¹⁰

1.4.6 Begriffsbeschreibung: Anwendungssoftware

Unter **Anwendungssoftware** werden alle **Programme verstanden, die konkrete Aufgaben der Datenverarbeitung des Anwenders lösen**. Anwendungssoftware wird weiter unterteilt in

- **Individualsoftware**
- **Standardsoftware**

Während **Individualsoftware** für **spezielle Aufgaben eines Anwenders** entwickelt wird, kommt **Standardsoftware** bei einer **Vielzahl von Anwendern** zum Einsatz.

1.4.7 Behandlung von Anwendungssoftware im Jahresabschluss – Grundsatz

Ebenso wie die Systemsoftware ist die **Anwendungssoftware selbständig verwertbar** und somit ebenfalls als **immaterieller Vermögensgegenstand** zu qualifizieren.

1.4.8 Behandlung von Anwendungssoftware im Jahresabschluss – Ausnahmefall

Es sind aber auch Fälle denkbar, in denen eine **Anwendungssoftware als materieller Vermögensgegenstand** anzusehen ist. Das ist der Fall, wenn die folgenden beiden **Voraussetzungen** kumulativ vorliegen:

- **Voraussetzung 1:** Der Datenträger enthält überwiegend **allgemein zugängliche Datenbestände** (z. B. ein Telefonbuch in elektronischer Form)

¹⁰ Vgl. Tz. 3, Tz. 5 und Tz. 6 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 269

- **Voraussetzung 2:** Bei der Verwendung sind **weder wirtschaftliche Gründe** für die Verwendung noch die **Fähigkeit der Software zur Steuerung** von besonderer Bedeutung.¹¹

1.5 Anschaffung oder Herstellung von Anwendungssoftware

1.5.1 Individualsoftware

Der **Herstellungsvorgang** von **Individualsoftware** kann

- zur Anwendbarkeit des **Aktivierungswahlrechts für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB,
- **aber auch** zu einem **Aktivierungsgebot**

führen.

Eine Aktivierung ist dann vorzunehmen, wenn der **Herstellungsvorgang als Anschaffung** einer Software **qualifiziert** wird.

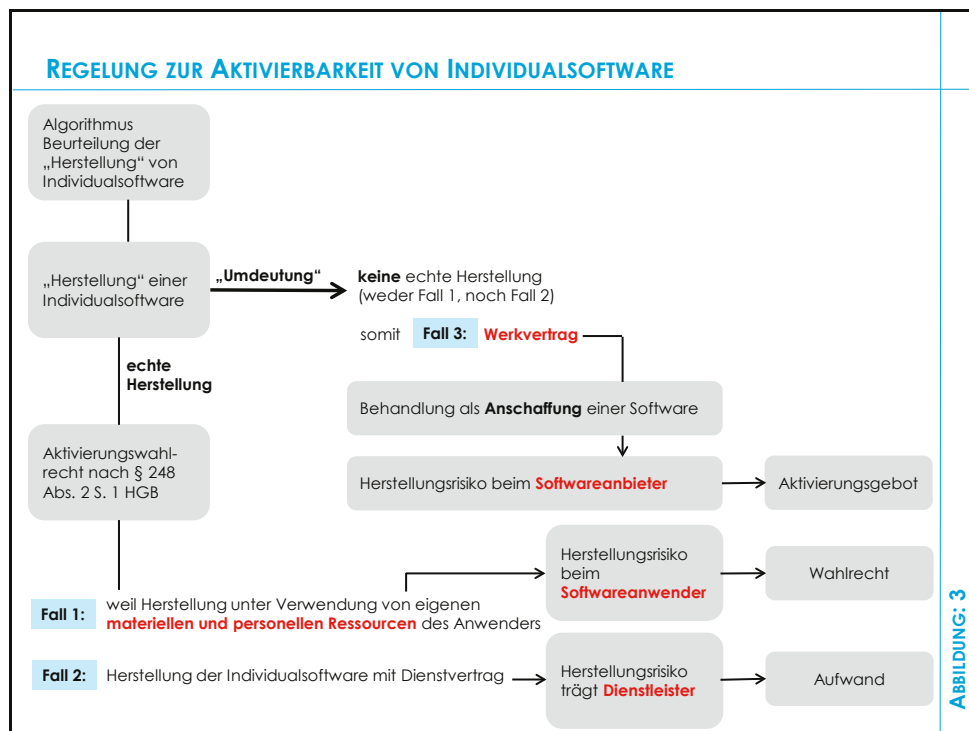


Abbildung 3: Regelung zur Aktivierbarkeit von Individualsoftware

Folgende **Alternativen** führen zu einem **Aktivierungswahlrecht** im Sinne von § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB: Herstellung der Individualsoftware unter

- **Verwendung von eigenen materiellen und personellen Ressourcen des Anwenders (Fall 1)**

¹¹ Vgl. Tz. 3, Tz. 5 und Tz. 7 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 269 f.

- **Einsatz eines mit dem Softwareanbieter geschlossenen Dienstvertrages (Fall 2)**

Bei der zweiten Alternative ist das **entscheidende Kriterium** der Abschluss eines **Dienstvertrages (Fall 2)**. Dieser hat zur **Folge**, dass der Dienstherr, also hier **der Softwareanwender, das Herstellungsrisiko** der herzustellenden Individualsoftware **trägt**.

Hingegen ist nur **eine Konstellation (Fall 3)** denkbar, die zu einem **Aktivierungsgebot** der **Individualsoftware** führt. Das ist dann der Fall, wenn der Herstellungsvorgang als Anschaffung zu qualifizieren ist.

Voraussetzung für Fall 3 ist, dass die Software **unter Einsatz eines Softwareanbieters hergestellt wird** und der Vertrag zwischen Anwender und Softwareanbieter

- in Form eines **Werkvertrages geschlossen** wird und
- die **Projektleitung und Federführung beim Softwareanbieter** liegen.

Aufgrund eines solchen **Werkvertrages**, der beide Voraussetzungen erfüllt, geht das **Herstellungsrisiko** auf den **Softwareanbieter** über. Der Herstellungsvorgang wird dann als Anschaffung qualifiziert mit der Folge, dass ein Aktivierungsgebot vorliegt.

Wird im Rahmen eines Herstellungsvorgangs von **Individualsoftware** eine bestimmte Software vom Softwareanbieter **erworben** z. B. ein eingebautes Programmmodul (z. B. Benutzerkontoverwaltung in www.), ist diese **nur dann selbständig zu aktivieren**, wenn sie auch **künftig noch selbständig** genutzt werden kann. Ist das nicht der Fall, gehören die Aufwendungen für den Erwerb der Software zu den Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten der Individualsoftware.¹²

Die vorherigen Ausführungen werden in der nachfolgenden Abbildung zusammengefasst:

1.5.2 Standardsoftware

Bei einem **Kauf von Standardsoftware** liegt ein **entgeltlicher Erwerb** vor, mit der Folge, dass die **Software zu aktivieren ist**.

Das gilt selbst dann, wenn die Software noch **auf die individuellen Bedürfnisse des Erwerbers angepasst** werden muss.

Jedoch darf die **Anpassung nicht so weit** gehen, dass die **Software untergeht**.

Es liegt dann eine **Wesensänderung** der Software vor. In dem Fall ist für die weitere **Bilanzierung** der Software entscheidend,

¹² Vgl. Tz. 9 bis Tz. 11 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 270

wer das **Herstellungsrisko der grundlegenden Anpassungen trägt** (Risiko bei Softwareunternehmen → Aktivierung; Risiko bei Anwender → Aufwand), was unter dem vorherigen Gliederungspunkt erläutert wurde.¹³

1.6 Modifikationsaufwendungen

1.6.1 Nach Maßgabe des IDW RS HFA 11 in der Fassung vom 23.06.2010 – alte Fassung

Die **Maßnahmen zur Erweiterung oder Verbesserung von Software**, die in der neuen Fassung **analog zum DRS 24** unter dem Begriff **Modifikationen** zusammengefasst werden¹⁴, werden in der Fassung der Stellungnahme von 23.06.2010 **allein danach beurteilt, wer das Herstellungsrisko dieser Maßnahmen trägt**.

Die Beurteilung ist **losgelöst** davon, ob die **ursprünglichen Aufwendungen** für den Erwerb der Software als Anschaffung oder Herstellung qualifiziert wurden.

- Liegt das **Herstellungsrisko der Modifikation** beim **Softwareanbieter**, werden die **Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten** qualifiziert, die dann zu **aktivieren** sind.
- Liegt hingegen das **Herstellungsrisko der Modifikation** beim **Softwareanwender**, handelt es sich bei den Modifikationsaufwendungen um **nachträgliche Herstellungskosten**.

Für diese Aufwendungen kann der Anwender dann **grundsätzlich das Aktivierungswahlrecht** nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB anwenden. Dabei hat er allerdings den Grundsatz der **Ansatzstetigkeit** im Sinne von § 246 Abs. 3 HGB zu beachten.

Das bedeutet, dass **Modifikationsaufwendungen** für Software, die **ursprünglich als selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstand aktiviert** wurden, **ebenfalls zu aktivieren sind**, und zwar als nachträgliche Ausgaben für Herstellungskosten.¹⁵

1.6.2 Nach Maßgabe des IDW RS HFA 11 in der Fassung vom 18.12.2017 – neue Fassung

In der **neuen Fassung des IDW RS HFA 11** spielt es **keine Rolle** mehr, wer das **Risiko der Modifikationen** trägt.

Unter dem **Grundsatz der Ansatzstetigkeit** ist für die bilanzielle Behandlung der Modifikationsaufwendungen **die bilanzielle Behandlung der Aufwendungen für den Erwerb der ursprünglichen Software entscheidend**, die dann modifiziert wird.

¹³ Vgl. Tz. 13 bis Tz. 15 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 270

¹⁴ Vgl. Tz. 16 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 270

¹⁵ Vgl. Tz. 16 des IDW RS HFA 11 a.F.,

Danach sind drei Fälle denkbar:

Fall 1: **Anschaffung** der ursprünglichen Software → d.h. Aktivierung

Fall 2: **Herstellung und Aktivierung** der ursprünglichen Software

Fall 3: **Herstellung** der ursprünglichen Software **und Verbuchung als Aufwand**

zu Fall 1: Ist die zu **modifizierende Software ursprünglich angeschafft** worden **und war** deshalb **zu aktivieren**, so **erhöhen** die die **Aufwendungen für die Modifikationen** nachträglich den **Restbuchwert** der Software. Die so aktivierten nachträglichen **Aufwendungen unterliegen nicht der Ausschüttungssperre** nach § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB.

zu Fall 2: Wurden die **ursprüngliche Software** hingegen **selbst geschaffen und** wurde von dem **Aktivierungswahlrecht** nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB Gebrauch gemacht, **müssen** auch die **Modifikationsaufwendungen aktiviert** werden.

zu Fall 3: Wurde bei einer **ursprünglich selbst geschaffenen Software** hingegen von dem **Aktivierungswahlrecht** nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB **kein Gebrauch** gemacht, sind auch die **Aufwendungen für Modifikationen sofort in voller Höhe erfolgswirksam** zu erfassen.

Das gilt **unabhängig davon**, wer das **Herstellungsrisiko der Modifikation** trägt.¹⁶

1.7 Aufwendungen für sonstige Anpassungen

Sonstige Anpassungen lassen sich unter den Punkten **Customizing** und **Updates bzw. Release-Wechsel** zusammenfassen.

¹⁶ Vgl. Tz. 16 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 270 f.

1.7.1 Behandlung von Customizing

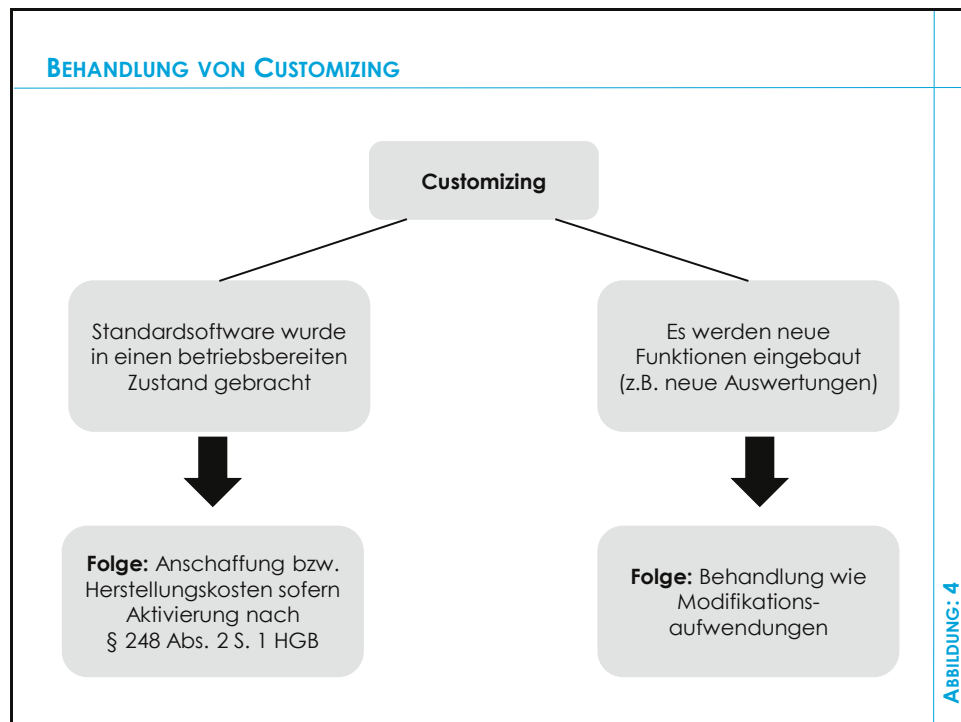


Abbildung 4: Behandlung von Customizing

Customizing umfasst Maßnahmen zur **Einbettung einer Software in das konkrete betriebliche Umfeld**, wie zum Beispiel die Programmierung oder Errichtung von Schnittstellen oder die Installation der Software auf den Computern der Mitarbeiter.

Bei den **Aufwendungen** ist zu **unterscheiden**, ob es sich um Aufwendungen handelt, um

- **Standardsoftware in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen**
- **zusätzliche Funktionalitäten zu schaffen**, wie zum Beispiel neue Auswertungen.

Die Aufwendungen für das Versetzen in einen **betriebsbereiten Zustand** gehören zu den **Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten**, sofern von dem Wahlrecht des § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB Gebrauch gemacht wird.

Hingegen ist bei der **Schaffung zusätzlicher Funktionalitäten** eine Prüfung analog den **Ausführungen zur Behandlung der Modifikationsaufwendungen** vorzunehmen.¹⁷

¹⁷ Vgl. Tz. 17 bis Tz. 20 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 271

1.7.2 Behandlung von Update und Release-Wechseln

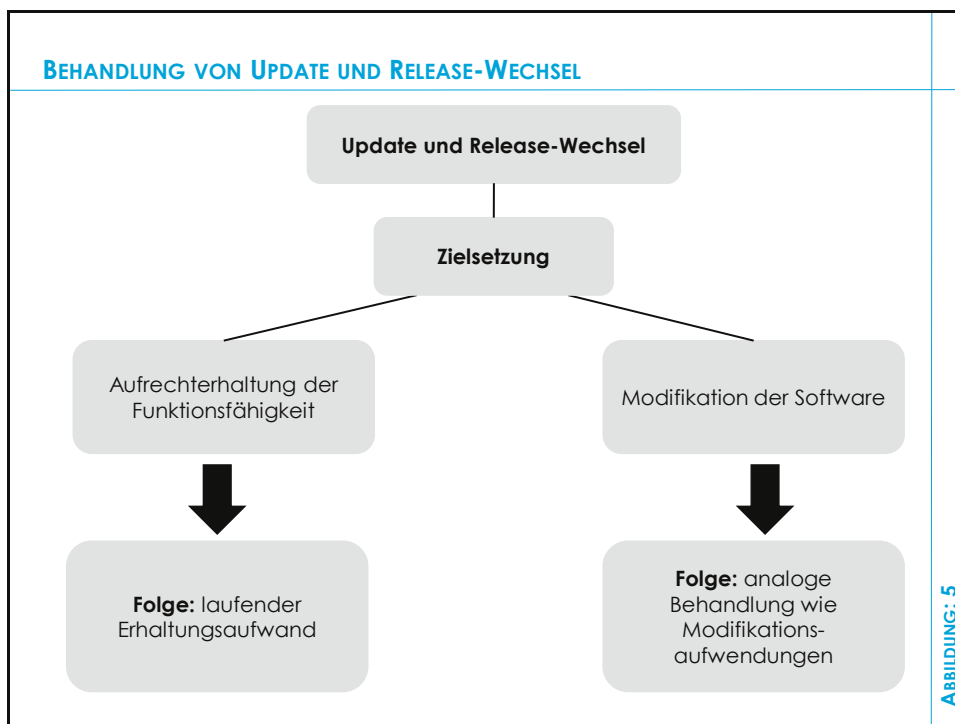


Abbildung 5: Behandlung von Update und Release-Wechsel

Bei **Updates und Release-Wechseln** geht es entsprechend um die Prüfung, ob es nur

- um die **Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit** der bestehenden Software geht,
- **oder**
- ob diese zu einer **Modifikation der Software** führen.

Während hier im **ersten Fall** die Aufwendungen als **laufender Erhaltungsaufwand** zu verbuchen sind, sind die Aufwendungen im **zweiten Fall** analog den Ausführungen zur **Behandlung, der Modifikationsaufwendungen** anzuwenden.

Sofern die **Modifikationsaufwendungen grundlegend sind**, wird das unter Umständen als Wesensänderung und somit als Erwerb eines neuen Vermögensgegenstandes angesehen.¹⁸

1.8 Umfang der Anschaffungskosten

„Nach **§ 255 Abs. 1 HGB** sind Anschaffungskosten „die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie einem Vermögensgegenstand einzeln zugerechnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie

¹⁸ Vgl. Tz. 21 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 271f.

die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen.“

Hier erfolgte in der aktuellen Stellungnahme nur eine Anpassung, die die **Einzelzuordenbarkeit von Anschaffungspreisminderungen** betrifft.¹⁹

Die Berücksichtigung von **Kosten zur Anbahnung der Anschaffung** von Software ist **nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten** vorzunehmen.

So sind insbesondere Aufwendungen, die für das Erkennen und Bewerten von Alternativen notwendig sind, **nicht** zu aktivieren.

Dabei handelt es sich zum Beispiel um Aufwendungen zur Vorbereitung einer Investitionsentscheidung, z. B. Analyse und Optimierung von Geschäftsprozessen.²⁰

- Auch **Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft** gehören zu den in § 255 Abs. 1 HGB genannten Bestandteilen von **Anschaffungskosten**, sofern sie dem Vermögensgegenstand **einzeln zugerechnet werden** können.²¹
- Zu den einzeln zurechenbaren Aufwendungen gehören **unmittelbare Aufwendungen**, wie beispielsweise die Aufwendungen für das zuvor erläuterte Customizing. **Nicht zu berücksichtigen** sind hingegen **mittelbare Aufwendungen** wie beispielsweise Schulungsmaßnahmen für Anwender.²²
- Bei Software liegt dann **Betriebsbereitschaft** vor, wenn alles erfüllt ist, so dass die **Software für das Unternehmen nach ihrer Zweckbestimmung genutzt werden kann**. Nach Vorliegen der Betriebsbereitschaft wird der **Anschaffungsvorgang als beendet** betrachtet.

Die Betriebsbereitschaft hat zur **Folge**, dass **nachfolgende Aufwendungen laufenden Aufwand** darstellen, **außer** es handelt sich um **Modifikationsaufwendungen**.²³

1.9 Bewertung entgeltlich erworbener Software zum Abschlussstichtag

Gemäß § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB sind die Anschaffungskosten der entgeltlich erworbenen Software **um planmäßige Abschreibungen** unter Zugrundelegung der **betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer** zu mindern, und zwar **beginnend mit dem Vorliegen der Betriebsbereitschaft**.

¹⁹ Vgl. Tz. 24 des IDW RS HFA 11 n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 272

²⁰ Vgl. Tz. 25 bis Tz. 27 des IDW RS HFA n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 272

²¹ Vgl. Tz. 28 des IDW RS HFA n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 272

²² Vgl. Tz. 31 bis Tz. 33 des IDW RS HFA n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 273

²³ Vgl. Tz. 34 bis Tz. 35 des IDW RS HFA n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 273

1.9.1 Regelfall: Nutzungsdauer bleibt

Sofern sich **nachträgliche Erhöhungen des Restbuchwertes** ergeben, sind diese ab dem Zeitpunkt der Aktivierung **innerhalb der vorgegebenen Restnutzungsdauer** der modifizierten Software planmäßig abzuschreiben.

1.9.2 Ausnahmefall 1: Verlängerung der Nutzungsdauer

Es ist dabei auch denkbar, dass sich die Nutzungsdauer bei wesentlichen Modifikationen verlängert haben kann.

1.9.3 Ausnahmefall 2: Dauerhafte Wertminderung

Für den Fall einer **voraussichtlich dauerhaften Wertminderung** ist eine **außerplanmäßige Abschreibung** im Sinne von § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB vorzunehmen. Sofern der **Grund** für eine solche **Wertminderung in späteren Jahren entfällt**, ist gemäß § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB bis **maximal zum planmäßigen Restbuchwert zuzuschreiben**.²⁴

Stand: 01.07.2024

²⁴ Vgl. Tz. 36 bis Tz. 40 des IDW RS HFA n.F. in IDW LIFE 02.2018, S. 273