

Materielle Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung

- Grundsatz der Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB)
- Grundsatz der Unternehmensfortführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)
- Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)
- Periodisierungsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB)
- allgemeines Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 1 HGB)
- Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB)
- Anschaffungskostenprinzip (§ 253 Abs. 1 HGB)
- Imparitätsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 1 HGB)
- Objektivierungsprinzip
- Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)
- nominelle Kapitalerhaltung

Formelle Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung

- Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 Abs. 2 HGB)
- Richtigkeit (§ 239 Abs. 2 HGB)
- Vollständigkeit (§ 246 Abs. 1 HGB)
- Saldierungsverbot (§ 246 Abs. 2 HGB)

Ansatzvorschriften der Aktivseite

- Vermögensgegenstände
 - Kriterien:
 - Wirtschaftlicher Vermögenswert: Verkörperung von Nettoeinnahmen
 - Greifbarkeit: zumindest Übertragbarkeit mit dem Unternehmen
 - Selbständige Bewertbarkeit
 - Unterteilung:
 - Anlagevermögen: dient dauernd dem Geschäftsbetrieb
 - Umlaufvermögen: einmalige Verwendung durch Verbrauch/Veräußerung
 - wichtig für die Bewertbarkeit von Vermögensgegenständen, so gilt für originäres immaterielles AV Aktivierungsverbot, nicht aber für UV
 - bei derivativem GoF Aktivierungswahlrecht, da nicht einzeln bewertbar
- Aktive Rechnungsabgrenzungsposten
 - Ausgaben vor dem Abschlussstichtag
 - Aufwand für bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag
 - bei Disagio Aktivierungswahlrecht
- Bilanzierungshilfen

Ansatzvorschriften der Passivseite

- Verbindlichkeiten
 - Kriterien:
 - Wirtschaftliche Vermögensbelastung
 - Außenverpflichtung
 - Aktivzugang / kein Aktivzugang, aber dem Grunde und der Höhe nach sicher
 - Inanspruchnahme ist wahrscheinlich

- Verbindlichkeitsrückstellungen
 - Kriterien:
 - Wirtschaftliche Vermögensbelastung
 - Außenverpflichtung
 - privatrechtlich
 - öffentlich-rechtlich (erfordern behördliche Verfügung oder Verwaltungsakt und ein genau bestimmtes Handeln gemäß Gesetz innerhalb eines, dem betreffenden Wirtschaftsjahr nahen, bestimmten Zeitraumes und Sanktion bei Pflichtverletzung)
 - Ausnahme: Ansatz für Aufwandsrückstellungen benötigen keine Außenverpflichtung
 - kein Aktivzugang und dem Grunde und/oder Höhe nach unsicher
 - Verursachung im jeweiligen Wirtschaftsjahr (zukünftige Auszahlungen sind bereits realisierten Erträgen zuzurechnen)
 - Inanspruchnahme ist wahrscheinlich
- Drohverlustrückstellungen
 - Kriterien:
 - Wirtschaftliche Vermögensbelastung
 - Außenverpflichtung
 - Aufwandsüberschuss aus schwebendem Geschäft (Kaufvertrag in Periode 1, Lieferung erst in Periode 2)
- Passive Rechnungsabgrenzungsposten
 - Einnahmen vor dem Abschlussstichtag
 - Ertrag für bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag
- Eigenkapital (Residualgröße: Rest von Vermögen – Verbindlichkeiten & Rückstellungen)
 - rechtsformabhängig

Bewertungsvorschriften der Aktivseite

Bewertungsmaßstäbe für das Anlagevermögen

Bewertung	Bewertungsmaßstäbe
1. Stufe = Werte bei Zugang	Anschaffungs-/Herstellkosten § 253 Abs. 1 S. HGB, planmäßige Abschreibungen § 253 Abs. 2 S. 1,2 HGB
2. Stufe = niedrigere Werte im Rahmen des Niederstwertprinzips	niedrigerer beizulegender Wert § 253 Abs. 2 S. 3 HGB
3. Stufe = niedrigere Werte über das Niederstwertprinzip hinaus	niedrigerer Wert aufgrund vernünftiger kaufmännischer Beurteilung § 253 Abs. 4 HGB, niedrigerer steuerlicher Wert § 254 HGB

Definition der Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB):

- Anschaffungspreis: bei Vorsteuerabzug ohne Umsatzsteuer
- + Anschaffungsnebenkosten (z.B. Grunderwerbsteuer, Maklergebühren, Frachtkosten, Montagekosten, Provisionen, Courtagen)
- + nachträgliche Anschaffungskosten (z.B. Erschließungsbeiträge)
- Anschaffungsminderungen (Rabatte, Skonti, Boni)

- = Anschaffungskosten

Definition der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 und 3 HGB):

Kosten	Pflicht/Wahlrecht	Beispiele
MEK	Pflicht	Rohstoffe, Zuliefermaterial
FEK	Pflicht	Fertigungslöhne
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Spezialwerkzeug, F&E-Kosten für Modelle, Entwürfe
angemessene Teile notwendiger MGK (abhängig von Normalbeschäftigung)	Wahlrecht	Lagerhaltungskosten, Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials
angemessene Teile notwendiger FGK (abhängig von Normalbeschäftigung)	Wahlrecht	Energiekosten, Hilfsstoffe, Betriebsstoffe, Werkstattverwaltung, planmäßige Abschreibung
allgemeine Verwaltungskosten	Wahlrecht	Löhne und Gehälter des (allgemeinen) Verwaltungsbereichs
Aufwand für soziale Einrichtungen, betriebliche Altersversorgung, freiwillige betriebliche Leistungen	Wahlrecht	Kantine, Jubiläumsgeschenke, Weihnachtsszuwendungen
unangemessene Teile notwendiger MGK und FGK	Verbot	Kosten der Unterbeschäftigung
Vertriebskosten	Verbot	Werbeaufwand, Reisekosten der Verkäufer, Verpackung
Finanzierungskosten	grds. Verbot	

Planmäßige Abschreibung abnutzbaren Anlagenvermögens:

- Bemessungsgrundlage: Anschaffungs- oder Herstellungskosten (anders als in KLR: WBW)
- Beginn der Abschreibungspflicht: mit Zugang des Vermögensgegenstandes
- Ende der Abschreibungspflicht: mit Ausscheiden des Vermögensgegenstandes/Erreichen der vorgesehenen Nutzungsdauer
- Rechtliche/wirtschaftliche Nutzungsdauer hat Vorrang vor technischer Nutzungsdauer
- Abschreibungsmethoden: grds. sämtliche Methoden zulässig, soweit sie nicht offensichtlich dem Entwertungsverlauf widersprechen

Bezeichnung	Charakteristika	Anwendung
Lineare	Gleiche Abschreibungsbeträge	Kontinuierlicher Entwertungsverlauf
Geometrisch-degressive	sinkende Abschreibungsbeträge, festgelegter Abschreibungsprozentsatz, vom Restbuchwert, Wechsel zur linearen Abschreibungsmethode erforderlich	Berücksichtigung von Wertminderungen durch technischen Fortschritt
Arithmetisch-degressive	sinkende Abschreibungsbeträge, Abschreibungsbeträge fallen um denselben Betrag	
Progressive	Steigende Abschreibungsbeträge, geometrisch-progressiv/arithmetisch-progressiv	Berücksichtigung einer längeren Anlaufzeit bis zur Nutzung, beschränkt auf wenige Ausnahmen

Leistungs- abschreibung	Nutzenvorrat ist zu schätzen, Abschreibung nach jährlicher Leistungsabgabe	konkrete Leistungsabgabe, Verschleiß und wirtschaftliche Entwertung bleiben unberücksichtigt
----------------------------	--	--

Sonderfälle der Abschreibung:

- Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (ca. 800 – 900 € HK/AK)
- Halbjahresregel bei beweglichen Anlagegütern
- Änderungen des Abschreibungsplans
 - Veränderungen der Bemessungsgrundlage (nachträgliche AK)
 - Fehleinschätzungen der Nutzungsdauer
 - Unzutreffende Abschreibungsmethoden

Bewertungsvereinfachungen:

- Gruppenbewertung (§ 256 S. 2 i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB): Bewertungsvereinfachung bezieht sich auf die Bewertung mit gewogenem Durchschnitt
 - gleichartige (Funktionsgleichheit)
 - annähernd gleichwertige (Preis)
 - bewegliche Vermögensgegenstände (Wertpapier)
- Gruppenbewertung (§ 256 S. 2 i.V.m. § 240 Abs. 3 HGB): Bewertung einer Festmenge zu Festpreisen, Annahme: Zugänge und planmäßige Abschreibungen/Abgänge gleichen sich aus
 - Sachanlagevermögen
 - regelmäßiger Ersatz der Vermögensgegenstände
 - nachrangige Bedeutung des Gesamtwerts
 - geringe Bestandsveränderungen bezüglich Größe/Wert/Zusammensetzung
 - körperliche Bestandsaufnahme i.d.R. alle drei Jahre
 - Beispiele: Hotelgeschirr, Hotelwäsche

Niedrigerer beizulegender Wert:

- Grundsatz: Ermittlung vom Beschaffungsmarkt
- Annahme: gesunkene WBK alimentieren nicht mehr die (fortgeführten) AK/HK
- Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen: Wiederbeschaffungszeitwert bzw. –neuwert abzüglich planmäßiger Abschreibungen
- Reproduktionswert bei fehlenden Wiederbeschaffungswerten
- Ertragswert bei fehlenden Wiederbeschaffungswerten, wenn Ertragszurechnung möglich: z.B. Patente, Beteiligungen
- Ausnahme: Ermittlung vom Absatzmarkt z.B. bei geplanter Stilllegung von Produktionsanlagen

Gemildertes Niederstwertprinzip:

- Voraussichtlich dauernde Wertminderung: Abschreibungspflicht § 253 Abs. 2 S. 3 HS 2 HGB (wenn die Wertminderung größer ist als die halbe Restnutzungsdauer)
- Voraussichtlich vorübergehende Wertminderung
 - Einzelunternehmen, personalistische Personengesellschaft: Abschreibungswahlrecht HS 1
 - Kapitalgesellschaften, kapitalistische Personengesellschaften: Abschreibungswahlrecht nur bei Finanzanlagevermögen, Abschreibungsverbot bei Sachanlagevermögen und immateriellem Anlagevermögen § 279 Abs. 1 HGB

Bewertungsmaßstäbe der dritten Stufe:

- niedrigerer Wert aufgrund vernünftiger kaufmännischer Beurteilung
 - Zulässigkeit zur Bildung unternehmensbezogener stiller Reserven aus sachlichem Grund, z.B. Ansammlung von Mitteln für zukünftige Investitionen
 - Beschränkt auf Einzelunternehmen und personalistische Personengesellschaften
- niedrigerer steuerlicher Wert § 254 HGB: Öffnungsklausel für steuerliche Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen (ist an die übereinstimmende Wahlrechtsausübung in der Handelsbilanz gebunden: umgekehrte Maßgeblichkeit)

Wertaufholungsgebot:

- Einzelunternehmen/pers. PersG: Wertbeibehaltungswahlrecht § 253 Abs. 5 HGB
- KapG/kap. PersG: Wertaufholungsgebot § 280 Abs. 1,2 HGB

Bewertungsmaßstäbe für das Umlaufvermögen

Bewertung	Bewertungsmaßstäbe
1. Stufe = Werte bei Zugang	Anschaffungs-/Herstellkosten § 253 Abs. 1 S. 1 HGB
2. Stufe = niedrigere Werte im Rahmen des Niederstwertprinzips	Aus dem Börsen-/Marktpreis ergebener Wert/niedrigerer beizulegender Wert § 253 Abs. 3 S. 1,2 HGB
3. Stufe = niedrigere Werte über das Niederstwertprinzip hinaus	niedrigerer Wert aufgrund vernünftiger kaufmännischer Beurteilung § 253 Abs. 4 HGB, niedrigerer steuerlicher Wert § 254 HGB, niedrigerer Zukunftswert § 253 Abs. 3 S. 3 HGB

Bewertung bei Zugang:

- Definition der AK/HK entspricht der Definition im AV
- Ausnahme: Forderungen aus Lieferungen und Leistungen: Bewertung mit dem Nennwert der Forderung (Gewinnrealisation)

Bewertungsvereinfachungen:

- Gruppenbewertung (§ 256 S. 2 i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB): Bewertungsvereinfachung bezieht sich auf die Bewertung mit gewogenem Durchschnitt
 - gleichartige
 - Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens
- Verbrauchsfolgefiktionen FIFO, LIFO
 - gleichartige
 - Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens
- Festbewertung wie bei AV

Niedrigerer beizulegender Wert:

- Ermittlung vom Beschaffungsmarkt: Wiederbeschaffungswert, AK/HK eines vergleichbaren Vermögensgegenstandes (siehe AV)
- Ermittlung vom Absatzmarkt:
 - Voraussichtlicher Verkaufserlös
 - Erlösschmälerungen (Rabatte, Boni, Skonti)
 - Verpackungskosten
 - allgemeine Vertriebskosten
 - noch anfallende Verwaltungskosten

- Kapitalmarktkosten
- noch anfallende Herstellungskosten bei unfertigen Erzeugnissen
- = am Abschlussstichtag niedrigerer beizulegender Wert

Überblick zur Ermittlung des niedrigeren beizulegenden Wertes:

Vermögensgegenstand	Relevanter Markt zur Herleitung des Wertes
RHB	Grds. Beschaffungsmarkt, Ausnahme Überbestände: Absatzmarkt
Unfertige Erzeugnisse, Fertigerzeugnisse	Grds. Beschaffungsmarkt, Ausnahme Fremdbezug ist möglich: Beschaffungsmarkt, bei Überbeständen: Beschaffungs- und Absatzmarkt
Waren	Beschaffungs- und Absatzmarkt
Wertpapiere	Grds. Beschaffungsmarkt, Ausnahme: Veräußerungsabsicht am Abschlussstichtag: Absatzmarkt
Un-/unterverzinsliche Forderungen	Barwert
Zweifelhafte Forderungen	Wahrscheinlich eingehender Betrag (Einzelwertberichtigung, Pauschalwertberichtigung)

Strenges Niederstwertprinzip: unabhängig von der Dauer der Wertminderung: Abschreibungspflicht § 253 Abs. 3 S. 1,2 HGB

Wertaufholungsgebot:

- Einzelunternehmen/pers. PersG: Wertbeibehaltungswahlrecht § 253 Abs. 5 HGB
- KapG/kap. PersG: Wertaufholungsgebot § 280 Abs. 1,2 HGB

Bewertungsmaßstäbe der dritten Stufe:

- niedrigerer Wert aufgrund vernünftiger kaufmännischer Beurteilung § 253 Abs. 4 HGB
 - Zulässigkeit zur Bildung unternehmensbezogener stiller Reserven aus sachlichem Grund, z.B. Ansammlung von Mitteln für zukünftige Investitionen
 - Beschränkt auf Einzelunternehmen und personalistische Personengesellschaften
- niedrigerer steuerlicher Wert § 254 HGB: Öffnungsklausel für steuerliche Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen (ist an die übereinstimmende Wahlrechtsausübung in der Handelsbilanz gebunden: umgekehrte Maßgeblichkeit)
- niedrigerer Zukunftswert § 253 Abs. 3 S. 3 HGB: Antizipation von in der nächsten Zukunft erwarteten Wertminderungen (Zeitraum 1-2 Jahre)

Bewertungsvorschriften der Passivseite

Bewertungsnotwendigkeit:

- Verbindlichkeiten und Rückstellungen sind zu bewerten
- RAPs werden nicht bewertet, sondern abgegrenzt und zeitnah aufgelöst
- Eigenkapital als Residualgröße wird ebenfalls nicht bewertet

Bewertungsmaßstäbe für Verbindlichkeiten:

Bewertung	Bewertungsmaßstab
1. Stufe = Werte bei Zugang	Erfüllungsbetrag § 253 Abs. 1 S. 2 HGB
2. Stufe = höhere Werte im Rahmen des Höchstwertprinzips	Höherer Erfüllungsbetrag

Bewertung bei Zugang:

- Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen: Bewertung zu Vollkosten
- Grds. keine Abzinsung, aber: Prinzip der Erfolgsneutralität: keine Passivierung der Zinsanteile
- Anschaffungswertprinzip: Erfüllungsbetrag bildet Bewertungsuntergrenze

Strenges Höchstwertprinzip (in Analogie zum strengen Niederstwertprinzip)

Bewertungsmaßstäbe für Rückstellungen:

Bewertung	Bewertungsmaßstab
1. Stufe = Werte bei Zugang	Wert nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung § 253 Abs. 1 S. 2 HGB <ul style="list-style-type: none"> ▪ Verbindlichkeits-/Aufwandsrückstellungen: voraussichtlicher Erfüllungsbetrag ▪ Drohverlustrückstellungen: voraussichtlicher Verpflichtungsüberschuss
2. Stufe = höhere Werte im Rahmen des Höchstwertprinzips	Höherer Wert nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung <ul style="list-style-type: none"> ▪ Verbindlichkeits-/Aufwandsrückstellungen: höherer voraussichtlicher Erfüllungsbetrag ▪ Drohverlustrückstellungen: höherer voraussichtlicher Verpflichtungsüberschuss

Bewertung bei Zugang:

- Verbindlichkeitsrückstellungen/Drohverlustrückstellungen
 - grds. keine Abzinsung § 253 Abs. 1 S. 2 HGB
 - kein Anschaffungswertprinzip
- Verbindlichkeitsrückstellungen
 - Rückstellungen für Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen: Bewertung zu Vollkosten
 - Grundsatz der Einzelbewertung, aber in bestimmten Fällen Sammelrückstellungen (z.B. Garantierückstellungen)
 - Ansammlungsrückstellungen, z.B. Rekultivierungsverpflichtungen: Zuführung nach Abbaufortschritt
 - Verteilungsrückstellungen, z.B. Abbruchkosten, Entfernungsverpflichtungen: zeitanteilige Zuführung

Informationsvorschriften

Zweck der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung

- Zahlungsbemessung (vermögensabhängiger Gläubigerschutz)
- Vermögensabhängiger Gläubigerschutz erfolgt über Ansatz- und Bewertungsvorschriften

Abkopplungsthese:

Informationsvermittlung erfolgt nicht über Ansatz oder Bewertungsvorschriften, sondern über

- die Gliederungsvorschriften §§ 266, 275 HGB für KapG und kap. PersG
- den Anhang
- den Lagebericht

Funktionen des Anhangs §§ 284 ff. HGB:

- Erläuterung der Bilanz und GuV
- Zusätzliche Angaben zur Vermeidung von Fehlinterpretationen
- Inanspruchnahme von Ausweiswahlrechten
- Ergänzungen von Bilanz und GuV im in diesen nicht enthaltenen Informationen

Funktionen des Lageberichts § 289 HGB:

- Analyse und Kommentierung relevanter Kennzahlen und Sachverhalte
- Inhalte des Lageberichts
 - Angaben und Analyse zum Geschäftsverlauf und zur Lage (Vergangenheit)
 - Risiko- und Prognosebericht (Zukunft)

Änderungen durch das BilMoG

Zweck der Rechnungslegung

- die bisherige Ausschüttungsbemessung bleibt, gleichzeitig soll aber die Informationsfunktion gestärkt werden
- der ausschüttungsfähige Gewinn ist weiterhin nach dem handelsrechtlichen Gewinn zu ermitteln, jedoch müssen dabei Ausschüttungssperren berücksichtigt werden

Rechnungslegungspflicht

- Einzelkaufleute werden in Zukunft von der Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht befreit, wenn sie an den Abschlusstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500.000 € Umsatzerlöse und 50.000 € Jahresüberschuss aufweisen

Interpretation des Realisationsprinzips

- Umsatzbasiertes Realisationsprinzip wird bei zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten durchbrochen, hier müssen nun auch realisierbare Gewinne ausgewiesen werden, jedoch gibt es auch hier Ausschüttungssperren

Originäres immaterielles AV

- Ist nun zu aktivieren, nur Verbote für selbst erstellte Marken, Drucktitel, Verlagsrechte. Außerdem dürfen Forschungskosten nicht aktiviert werden. Die Aktivierung dient aufgrund der Ausschüttungssperren nur zur Information und nicht zur Ausschüttungsbemessung.

Derivativer GoF

- Aktivierungspflicht mit plan- und außerplanmäßiger Abschreibung

Aufwandsrückstellungen

- wurden eingeschränkt, Wahlrechtsaufwandsrückstellungen gibt es nicht mehr

Umfang der HK

- Neben den Einzelkosten sind nun auch angemessene Teile der MGK und FGK als Pflichtbestandteile anzusetzen

3. Bewertungsstufe der Aktivseite

- außerplanmäßige Abschreibungen über das Niederstwertprinzip hinaus werden unzulässig

Rückstellungsbewertung

- Erfüllungsbetrag wird nun nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung angesetzt, wobei Abzinsung und zukünftige Preis- und Kostensteigerungen berücksichtigt werden