



Grundlagen des Rechnungswesens 10. Veranstaltung (S. 230-270)

Präsentation zum Vorlesungsskript
Dr. Andreas Mammen

*Grundlage für die Klausur ist ausschließlich das
Vorlesungsskript*

Agenda

E.2.c.b. Bewertungsmethoden für das Umlaufvermögen

- Gruppenbewertung,
- Festbewertung,
- Durchschnittsmethode (Gewogene & permanente)
- Lifo (Perioden & Permanentes Lifo)

E.2.c.c. - Forderungsbewertung (direkt & indirekt)

E.2.d. - Bewertung von Entnahmen und Einlagen

E.3.a. - Ausprägungen der Rechnungsabgrenzung



Update „GwGs“

- **Sofortiger Betriebsausgabenabzug:**

Für alle in 2010 angeschafften Wirtschaftsgüter können Sie bei Anschaffungskosten bis netto 410 € den sofortigen Betriebsausgabenabzug geltend machen.

- **Sammelposten:**

Neben dem sofortigen Betriebsausgabenabzug bis zu 410 € können Sie auch die bisherige Regelung für angeschaffte Wirtschaftsgüter **vor 2010 fortführen**, nach der Wirtschaftsgüter bis zu einem Betrag von 150 € sofort als Betriebsausgabe berücksichtigt werden können, und Wirtschaftsgüter, **die über 150 €, nicht aber über 1.000 € hinausgehen, in einen jahrgangsbezogenen Sammelkostenposten einzustellen sind.**

- **Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG ist unklar gefasst.**



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Bewertungsmethoden für bestimmte Gegenstände des UV und AV

Verfahren	Inhalt	Aufgaben	Anwendung
Einzelbewertung	VG und Schulden sind gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB grds. einzel n zu bewerten.	Ermittlung des Werts, des VG und der Schulden sowie des Periodenerfolges.	in Handels- und Steuerbilanz prinzipiell bei allen WG , für die keine Sonderbewertungsvorschriften gelten.
Gruppenbewertung (z.B. Nägel, Schrauben)	Gleichartige VG des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige bewegliche VG und Schulden können zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem Durchschnitt angesetzt werden.	Vereinfachung der Aufstellung von Inventar und Bilanz. Ermittlung des Endbestands werts, wenn keine getrennte Lagerung der einzelnen beschafften bzw. hergestellten Partien erfolgt.	in Handelsbilanz nach § 256 Satz 2 i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB, in Steuerbilanz gem. R 6.8 Abs. 4 EStR zulässig, soweit kein Verstoß gegen strenges NWP.
Festbewertung z.B. bei Massengütern des Sachanlagevermögens, wie Werkzeugen, Schreibmasdinen, Hotelgeschirr etc..	VG des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dürfen mit gleichbleibender Menge und Wert angesetzt werden, wenn Bestand sich in Größe, Wert und Zusammensetzung wenig verändert .	Vereinfachung der Aufstellung von Inventar und Bilanz. Bei steigenden Preise infolge zunehmender Unterbewertung Mittel zur Substanzerhaltung	in Handels- und Steuerbilanz zulässig, soweit kein Verstoß gegen strenges NWP (§ 256 Satz 1 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 2 a EStG; R 6.9 EStR).
Lifo-Methode (Last-in-first-out)	Die zuletzt beschafften bzw. hergestellten Güter gelten buchtechnisch als zuerst veräußert bzw. verbraucht.	in Zeiten steigender Kosten niedrigst mögliche Endbestandsbewertung; niedriger Gewinnausweis; Beitrag zur Substanzerhaltung.	in Handels- und Steuerbilanz zulässig, soweit kein Verstoß gegen strenges NWP.
Fifo.Methode (First-in-first-out)	Die zuerst beschafften bzw. hergestellten Güter gelten buchtechnisch als zuerst veräußert bzw. verbraucht. Der Endbestand wird mit den Kosten der zuletzt gekauften bzw. hergestellten Güter bewertet.	in Zeiten sinkender Kosten niedrigst mögliche Endbestandsbewertung, niedriger Gewinnausweis, Beitrag zur Substanzerhaltung.	In Handelsbilanz zulässig soweit kein Verstoß gegen strenges NWP. In Steuerbilanz unzulässig, bei Nachweis der Verbrauchsfolge anerkannt.



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Bewertungsvereinfachungsverfahren nach § 256 HGB

Methode	Bewertung des Verbrauchs	Bewertung des Bestandes
Durchschnittsmethode	Durchschnittliche Anschaffungskosten als arithmetisches Mittel aus dem Anfangsbestand und allen Zugängen der Materialien (= durchschnittl. Buchbestandswert)	
Lifo	Anschaffungskosten der zuletzt gekauften Materialien	Anschaffungskosten der zuerst gekauften Materialien
Fifo	Anschaffungskosten der zuerst gekauften Materialien	Anschaffungskosten der zuletzt gekauften Materialien



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
2. Die Erfassung von Wertänderungen am
Unternehmensvermögen
c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Voraussetzungen für die Anwendung der **Bewertungsvereinfachungsverfahren**:

- Gegenstände des **Vorratsvermögens**, die **gleichartig** sind (einbezogen werden können also Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige oder fertige Erzeugnisse sowie Waren, „zur gleichen Warengattung gehören oder funktionsgleich sind“),
- Verfahren müssen den **GoB** entsprechen,
- im Rahmen der **steuerrechtlichen Gewinnermittlung** darf auch auf die **Lifo-Methode** zurückgegriffen werden,
- auf die **Fifo-Methode** darf **steuerrechtlich nur zurückgegriffen werden**, wenn die **unterstellte Verbrauchsfolge mit der tatsächlichen Verbrauchsfolge übereinstimmt**.

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
2. Die Erfassung von Wertänderungen am
Unternehmensvermögen
c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Gruppenbewertung gem. § 240 Abs. 4 HGB:

- Für gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens und andere (gleichartige oder annähernd gleichwertige) bewegliche Gegenstände des Anlage- oder Umlaufvermögens.
- Die Bewertung der Gruppe muss zu einem gewogenen Durchschnitt erfolgen.

Festbewertung gem. § 240 Abs. 3 HGB:

- Vermögensgegenstände von nachrangiger Bedeutung (nach h.M. prozentuale Anteil an der Bilanzsumme $\leq 10\%$).
- nur möglich für Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die regelmäßig ersetzt werden und deren Bestand in Größe, Wert und Zusammensetzung nur geringeren Veränderungen unterliegt.
- Durchführung einer regelmäßigen Festwertkontrolle mittels körperlicher Bestandsaufnahme (i.d.R. alle drei Jahre) und ggf. eine entsprechende Korrektur vornehmen (s. Skript S. 233).



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
2. Die Erfassung von Wertänderungen am
Unternehmensvermögen
c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Beispiel:

In einer Großhandlung liegen folgende Zu- und Abgänge **gleichartiger Waren** während eines Geschäftsjahres (= Kalenderjahr) vor, wobei diese Vorräte nicht nach beschafften Partien gelagert werden. Ferner wurden die in der folgenden Tabelle aufgeführten Entwicklungsrichtungen der Anschaffungskosten unterstellt (ME=Mengeneinheiten; GE=Geldeinheiten; ZB=Zwischenbestand). Die **Wiederbeschaffungskosten** am Bilanzstichtag (31.12.) entsprechen den **jeweiligen Anschaffungskosten des letzten Zugangs** (08.08.). (I = steigende AK, II = sinkende AK, III = variierende AK)

			I	II	III
01.01. Anfangsbestand (AB)	100 ME	à	33 GE	55 GE	35 GE
10.02. Zugang (Z)	40 ME	à	35 GE	40 GE	33 GE
03.04. Abgang (A)	120 ME				
25.06. Zugang	90 ME	à	40 GE	35 GE	55 GE
08.08. Zugang	60 ME	à	55 GE	33 GE	40 GE
15.12. Abgang	70 ME				
31.12. Endbestand (EB)	100 ME				

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Fall 1: steigende Anschaffungskosten

- Durchschnittsmethode

-> gewogene Durchschnitte

S		Wareneinkaufskonto		H	
AB	100 ME à 33 GE = 3.300 GE			A	190 ME à 40 GE = 7.600 GE
Z	40 ME à 35 GE = 1.400 GE			EB	100 ME à 40 GE = 4.000 GE
Z	90 ME à 40 GE = 3.600 GE				
Z	60 ME à 55 GE = 3.300 GE				
	<u>11.600 GE</u>				<u>11.600 GE</u>

$$\frac{11.600 \text{ GE}}{290 \text{ ME}} = 40 \text{ GE/ME} (= \text{durchschnittlicher Buchbestandswert})$$

Grundlage: AB + alle Zugänge

Aufwand = Zugänge x Durchschnittswert

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Fall 1: steigende Anschaffungskosten

- Durchschnittsmethode**

-> permanente Durchschnitte

nach jedem Lagerzugang (oder auch halbjährig, vierteljährig oder monatlich) wird ein neuer Durchschnittswert aller am Lager befindlichen Waren ermittelt, diese Werte werden auch den Lagerabgängen zugrunde gelegt.

$$\begin{array}{l} \text{AB 100 ME à 33,00 GE} = 3.300,00 \text{ GE} \\ + \text{ Z 40 ME à 35,00 GE} = 1.400,00 \text{ GE} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} = \text{ZB 140 ME à 33,57 GE} = 4.700,00 \text{ GE} \\ - \text{ A 120 ME à 33,57 GE} = 4.028,40 \text{ GE} \\ + \text{ Z 90 ME à 40,00 GE} = 3.600,00 \text{ GE} \\ + \text{ Z 60 ME à 55,00 GE} = 3.300,00 \text{ GE} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} = \text{ZB 170 ME à 44,539 GE} = 7.571,60 \text{ GE} \\ - \text{ A 70 ME à 44,539 GE} = 3.117,73 \text{ GE} \end{array}$$

$$= \text{EB 100 ME à 44,539 GE} = 4.453,87 \text{ GE}$$

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen
c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

• **Lifo-Methode:**

-> Perioden-Lifo

beim Perioden-Lifo setzt sich der SB lt. Inventur aus dem **Anfangsbestand** sowie den ersten Zugängen zusammen.

S	Wareneinkaufskonto		H
AB 100 ME à 33 GE = 3.300 GE		A 60 ME à 55 GE = 3.300 GE	
Z 40 ME à 35 GE = 1.400 GE		A 90 ME à 40 GE = 3.600 GE	
Z 90 ME à 40 GE = 3.600 GE		A 40 ME à 35 GE = 1.400 GE	
Z 60 ME à 55 GE = 3.300 GE		EB 100 ME à 33 GE = 3.300 GE	
	<u>11.600 GE</u>		<u>11.600 GE</u>

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

• Lifo-Methode

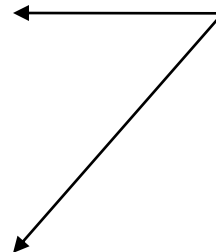
-> Permanentes Lifo

ausgehend vom **Anfangsbestand** werden die **Zugänge zu den tats. AK/HK** bewertet und die **Abgänge mit dem Wertansatz des letzten Zugangs**.

AB	100 ME à 33 GE	= 3.300 GE
+	Z 40 ME à 35 GE	= 1.400 GE
-	A 40 ME à 35 GE	= 1.400 GE
-	A 80 ME à 33 GE	= 2.640 GE

=	ZB 20 ME à 33 GE	= 660 GE
+	Z 90 ME à 40 GE	= 3.600 GE
+	Z 60 ME à 55 GE	= 3.300 GE
-	A 60 ME à 55 GE	= 3.300 GE
-	A 10 ME à 40 GE	= 400 GE

=	EB 20 ME à 33 GE	= 660 GE
	EB 80 ME à 40 GE	= 3.200 GE



= Abgang insgesamt 70, 60 können zu 55 GE, 10 entsprechen zu 40 GE bewertet werden!

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Fall II: sinkende Anschaffungskosten

(Merke falls Wiederbeschaffungskosten < als ermittelter Wert, dann den niedrigeren Wert ansetzen, „strenges NWP“, hier Wiederbeschaffungskosten **33 GE**)

• Gewogene Durchschnitte

S					Wareneinkaufskonto					H				
AB	100 ME	à	55 GE	=	5,500 GE	A	190 ME	à	42,1724 GE	=	8,012,76 GE			
Z	40 ME	à	40 GE	=	1,600 GE	A	100 ME	à	9,1724 GE	=	917,24 GE			
Z	90 ME	à	35 GE	=	3,150 GE	EB	100 ME	à	33 GE	=	3,300,00 GE			
Z	60 ME	à	33 GE	=	1,980 GE									
					<u>12,230 GE</u>						<u>12,230,00 GE</u>			

$\frac{12,230 \text{ GE}}{290 \text{ ME}} = 42,1724 \text{ GE/ME}$ (= durchschnittlicher Buchbestandswert)

• Perioden-Lifo

S				Wareneinkaufskonto				H					
AB	100 ME	à	55 GE	=	5.500 GE	A	60 ME	à	33 GE	=	1.980 GE		
Z	40 ME	à	40 GE	=	1.600 GE	A	90 ME	à	35 GE	=	3.150 GE		
Z	90 ME	à	35 GE	=	3.150 GE	A	40 ME	à	40 GE	=	1.600 GE		
Z	60 ME	à	33 GE	=	1.980 GE	A	100 ME	à	22 GE	=	2.200 GE		
								EB	100 ME	à	33 GE	=	3.300 GE
				12.230 GE								12.230 GE	

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Fall III: variierende Anschaffungskosten (hier Wiederbeschaffungskosten zum 31.12.

40 GE!)

- Gewogene Durchschnitte**

S	Wareneinkaufskonto	H
AB 100 ME à 35 GE = 3.500 GE		A 190 ME à 41,9655 GE = 7.973,45 GE
Z 40 ME à 33 GE = 1.320 GE		A 100 ME à 1,9655 GE = 196,55 GE
Z 90 ME à 55 GE = 4.950 GE		EB 100 ME à 40,00 GE = 4.000,00 GE
Z 60 ME à 40 GE = 2.400 GE		
	<u>12.170 GE</u>	<u>12.170,00 GE</u>

$$\frac{12.170 \text{ GE}}{290 \text{ ME}} = 41,9655 \text{ GE/ME} (= \text{durchschnittlicher Buchbestandswert})$$

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Fall III: variierende Anschaffungskosten (Wiederbeschaffungskosten **40 GE!**)

- Perioden-Lifo

S					Wareneinkauf					H				
AB	100 ME	à	35 GE	=	3.500 GE	A	60 ME	à	40 GE	=	2.400 GE			
Z	40 ME	à	33 GE	=	1.320 GE	A	90 ME	à	55 GE	=	4.950 GE			
Z	90 ME	à	55 GE	=	4.950 GE	A	40 ME	à	33 GE	=	1.320 GE			
Z	60 ME	à	40 GE	=	2.400 GE	EB	100 ME	à	35 GE	=	3.500 GE			
					<u>12.170 GE</u>					<u>12.170 GE</u>				

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Zusammenfassung der Ergebnisse:

Fall	Bewertungsmethode (alle Werte in GE)	Wert des EB pro ME	Tages- wert am Bilanz- stichtag pro ME	zulässiger Bilanz- ansatz pro ME	Aufwand	
					nach gewählter Methode	zusätz- licher Aufwand aufgrund des stren- gen NWP
I	gewogene Durchschnitte	40,00	55,00	40,00	7.600,00	-
	permanente Durchschnitte	44,54	55,00	44,54	7.146,13	-
	Perioden-Lifo	33,00	55,00	33,00	8.300,00	-
	permanentes Lifo	33/40	55,00	33/40	7.740,00	-
II	gewogene Durchschnitte	42,1724	33,00	33,00	8.012,76	917,24
	Perioden-Lifo	55,00	33,00	33,00	6.730,00	2.200,00
III	gewogene Durchschnitte	41,9655	40,00	40,00	7.973,45	196,55
	Perioden-Lifo	35,00	40,00	35,00	8.670,00	-

↓
Vergleich

↓
immer den niedrigeren
Wert!



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
2. Die Erfassung von Wertänderungen am
Unternehmensvermögen
c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Ausweis der vorzunehmenden Abschreibungen infolge des Niederstwertprinzips

- *i.R.d. Gesamtkostenverfahrens*
über den Wareneinsatz ergebnismindernd; bei KapG und ihnen gleichgestellten Unternehmen ist ein separater Ausweis in der GuV unter Posten 7. b) „Abschreibungen auf VG des UV“.
- *i.R.d. Umsatzkostenverfahrens*
Abschreibungen gehen stets in den Posten „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“.



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Beispiel: Festwertverfahren

Der Festwert für Hilfsstoffe gebildet zum 31.12. des Geschäftsjahres 05 beträgt 15.000 €. Zum 31.12. des Gj 08 erfolgt eine Neuaufnahme des Bestands mit einem Wert von 18.000 €. Im Gj 08 und 09 wurden Hilfsstoffe zum Wert von 2.000 € bzw. 1.800 € angeschafft und verbraucht.

Fazit:

- (1) Es muss im Gj 08 eine Aufstockung vorgenommen werden, da $18.000 \text{ €} > 1,1 * 15.000 \text{ €}$ (=16.500 €, Aufstockungspflicht!),
- (2) Die Aufstockung ist aber nur bis zur Höhe der Materialzukäufe des Gj 08 (hier: 2.000 €) vorzunehmen; der Restbetrag ($3.000 \text{ €} - 2.000 \text{ €} = 1.000 \text{ €}$) wird im folgenden Gj erfolgswirksam aufgestockt.

Buchungen im GJ 08:

(1) Hilfsstoffe an Guthaben bei Kreditinstituten	2.000	2.000
(2) Materialaufwand an Hilfsstoffe	2.000	2.000
(3) Hilfsstoffe an sonstige betriebliche Erträge	2.000	2.000



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Beispiel: Festwertverfahren

Der Festwert für Hilfsstoffe gebildet zum 31.12. des Geschäftsjahres 05 beträgt 15.000 €. Zum 31.12. des Gj 08 erfolgt eine Neuaufnahme des Bestands mit einem Wert von 18.000 €. Im Gj 08 und 09 wurden Hilfsstoffe zum Wert von 2.000 € bzw. 1.800 € angeschafft und verbraucht.

Fazit:

- (1) Es muss im Gj 08 eine Aufstockung vorgenommen werden, da $18.000 \text{ €} > 1,1 \cdot 15.000 \text{ €} (=16.500 \text{ €}, \text{Aufstockungspflicht!})$,
- (2) Die Aufstockung ist aber nur bis zur Höhe der Materialzukäufe des Gj 08 (hier: 2.000 €) vorzunehmen; der Restbetrag ($3.000 \text{ €} - 2.000 \text{ €} = 1.000 \text{ €}$) wird im folgenden Gj erfolgswirksam aufgestockt.

Buchungen im GJ 09:

- (1) Hilfsstoffe an Guthaben bei Kreditinstituten
- (2) Materialaufwand an Hilfsstoffe
- (3) Hilfsstoffe an sonstige betriebliche Erträge

1.800	1.800
1.800	1.800
1.000	1.000

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
2. Die Erfassung von Wertänderungen am
Unternehmensvermögen
c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Buchungsalternativen im Rahmen der Forderungsbewertung

- Für die Bewertung von Forderungen am Bilanzstichtag existieren drei Möglichkeiten:
1. Einzelwertberichtigung, 2. Pauschalwertberichtigung, 3. Gemischtes Verfahren
- Bei Letzterem wird **ein Teil der Außenstände einzeln**, der **Rest pauschal** bewertet.
- Merke: Pauschal- und Einzelwertberichtigungen dürfen nur in Höhe des **erwarteten Forderungsausfalls abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer** gebildet werden.
- Differenzierung in direkte und indirekte Abschreibung
- Indirekte Abschreibung nur für Unternehmen gestattet, die keine KapG sind und diesen gesetzlich auch nicht gleichgestellt sind (somit z. JE Verrechnung mit Forderungen a. LuL bei KapG!)



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
2. Die Erfassung von Wertänderungen am
Unternehmensvermögen
c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Direkte und indirekte Abschreibung:

- **Direkte Abschreibung nur bei endgültigen Forderungsausfällen zur Anwendung**
- **Es ist lediglich der Nettobetrag der Forderung auszubuchen**
- **Umsatzsteuerlich liegt eine Entgeltminderung i.S.d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor**
- **USt-Korrektur hat keine Erfolgsauswirkung.**



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Beispiel:

Gesamtforderung am 31.12.2009 = 120.000 € (einschl. 20% USt); davon 6.000 uneinbringlich.

Buchungen im GJ 09:

(1) Abschreibungen auf Forderungen
Umsatzsteuer
an Ford. a. LuL.

5.000 1.000	6.000



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
2. Die Erfassung von Wertänderungen am
Unternehmensvermögen
c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Indirekte Abschreibung:

- Die Minderung der Nennbeträge der Forderungen erfolgt bei mutmaßlichen Ausfällen durch die Bildung eines Wertberichtigungspostens (Wertberichtigungen auf Forderungen).
- Das Wertberichtigungskonto ist ein passives Bestandskonto.

Einzelwertberichtigung:

- Zum Zwecke der Feststellung der mutmaßlichen Wertminderung wird jede Forderung einzeln bewertet.
- Der Forderungsausfall steht noch „nicht endgültig fest“.
- Es liegt somit keine Entgeltminderung i.S.d. UStG vor, so dass bis dahin keine Korrektur der Umsatzsteuer vorzunehmen ist (erst bei Zahlungseingang, s. Beispiel).



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Kunde	Brutto-Forderung	Mutmaßlicher Ausfall in %	absolut
Meyer	12.000 €	10%	1.200 €
Schulz	6.000 €	20%	1.200 €
Lutz	18.000 €	5%	900 €
per 31.12.2009	36.000 €		3.300 €

Ermittlung der Wertberichtigungsposten			
Meyer	10% v. 10.000 € (Nettoforderung)		1.000 €
Schulz	20% v. 5.000 € (Nettoforderung)		1.000 €
Lutz	5% v. 15.000 € (Nettoforderung)		750 €
per 31.12.2009			2.750 €



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
2. Die Erfassung von Wertänderungen am
Unternehmensvermögen
c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Buchungen:

- (1) Abschreibungen auf Forderungen
an Wertberichtigungen auf Forderungen
(2) Wertberichtigungen auf Forderungen
an Forderungen a. LuL¹

¹ Buchung von Unternehmen, die nicht berechtigt sind am JE!

2.750

2.750

2.750

2.750



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
2. Die Erfassung von Wertänderungen am
Unternehmensvermögen
c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Im Hinblick auf den Zahlungseingang sind **folgende Fälle zu unterscheiden:**

- (1) Es geht **exakt** der wertberichtigte Forderungsbetrag ein,
- (2) Es geht **weniger** als der wertberichtigte Forderungsbetrag ein,
- (3) Es geht **mehr** als der wertberichtigte Forderungsbetrag ein.

Merke: Erst jetzt ist die Umsatzsteuer zu korrigieren!



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

(1) Es geht **exakt** der Forderungsbetrag ein

Forderungseingang im Gj 2010 von den Kunden Meyer, Schulz in Höhe von 32.700 €

Ursprungsforderung	36.000 €
Abzgl. Banküberweisung	32.700 €
= Wertberichtigung brutto	3.300 €

Merke: immer Wertberichtigungskonto auflösen!

Gebildet netto	2.750 €
Ust	550 €

Buchungen im GJ 09:

(1) Guthaben bei Kreditinstituten
Wertberichtigungen auf Forderungen
USt
an Forderungen a. LuL.

32.700	
2.750	
550	
	36.000



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

(2) Es geht **weniger als** der wertberichtigte Forderungsbetrag ein

Forderungseingang im Gj 2010 von den Kunden Meyer, Schulz in Höhe von 30.000 €

Ursprungsforderung	36.000 €
Abzgl. Banküberweisung	30.000 €
= Wertberichtigung brutto	6.000 € (erforderliche USt-Korrektur = 1.000 €)
Gebildet brutto	3.300 €
Differenz brutto	2.700 € (Aufwand um 2.250 € netto zu niedrig!)

Buchungen im GJ 10:

(1) Guthaben bei Kreditinstituten
Wertberichtigungen auf Forderungen
USt
Abschreibungen auf Forderungen
an Forderungen a. LuL.

30.000	
2.750	
1.000	
2.250	
	36.000



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

(3) Es geht **mehr als** der wertberichtigte Forderungsbetrag ein

Forderungseingang im Gj 2010 von den Kunden Meyer, Schulz in Höhe von 34.800 €

Ursprungsforderung	36.000 €
Abzgl. Banküberweisung	34.800 €
= Wertberichtigung brutto	1.200 € (erforderliche USt-Korrektur = 200 €)

Gebildet brutto	3.300 €
Differenz brutto	-2.100 € (Aufwand um 1.750 € netto zu hoch!)

Buchungen im GJ 10:

(1) Guthaben bei Kreditinstituten	34.800	
Wertberichtigungen auf Forderungen	2.750	
USt	200	
an Forderungen a. LuL.		36.000
Sonstige betrieblich Erträge		1.750



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
2. Die Erfassung von Wertänderungen am
Unternehmensvermögen
c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Pauschalwertberichtigung (Wertberichtigung für das allg. Ausfallrisiko!):

- Die Höhe der voraussichtlichen Forderungsausfälle muss geschätzt werden.
- Bestimmter Prozentsatz auf den Nettobetrag der Forderungen

Auf- und Abstockung des Wertberichtigungskontos:

- $AB < EB$ = Aufstockung , Abschreibungen auf Forderungen an Wertberichtigung auf Forderungen
- $AB > EB$ = Auflösung, Wertberichtigung auf Forderungen an Sonstige betriebliche Erträge



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
2. Die Erfassung von Wertänderungen am
Unternehmensvermögen
c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Gemischtes Verfahren:

- Sowohl handels- als auch steuerrechtlich zulässig,
- Für **einen Teil der Forderungen** wird die **Einzelbewertung** und für den restlichen Forderungsbestand das **Pauschalverfahren** angewendet,
- Merke: Forderungen, die **einzeln bewertet worden sind** (direkte Abschreibung oder Einzelwertberichtigungen), scheiden für die **Pauschalwertberichtigung** aus.



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
2. Die Erfassung von Wertänderungen am
Unternehmensvermögen
c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Beispiel:

Gesamte Forderungen am 31.12.2009 = 240.000 € (einschließlich 20% Umsatzsteuer). Davon entfallen auf die Kunden Keiler und Vogt 24.000 € bzw. 12.000 €, wobei der mutmaßliche Forderungsausfall 10% bzw. 20% beträgt. Der Prozentsatz für die Pauschalwertberichtigung beläuft sich auf 2%.

Der **Wertberichtigungsposten** errechnet sich wie folgt:

Gesamte Forderungen	240.000 €
- Forderung Keiler 24.000 €	
- Forderung Vogt <u>12.000 €</u>	<u>-36.000 €</u>
	= 204.000 €
- Umsatzsteuer (20%)	<u>-34.000 €</u>
= BMG für die Pauschalwertberichtigung, davon 2 %	= 170.000 €
Pauschalwertberichtigung	3.400 €
+ Einzelwertberichtigung Keiler (10% v. 20.000 €)	+2.000 €
+ Einzelwertberichtigung Vogt (20% v. 10.000 €)	<u>+ 2.000 €</u>
= Gesamter Wertberichtigungsposten	<u>7.400 €</u>



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Anpassung des Wertberichtigungskontos (Auf- und Abstockung)

Wertberichtigung am 31.12.2009: 7.000 €; davon Einzelwertberichtigungen:

a) Kunde Gottlieb: 2.000 € [Forderung 9.600 €, einschl. 20% Umsatzsteuer]

b) Kunde Schüler: 1.000 € [Forderung 12.000 €, einschl. 20% Umsatzsteuer]

Gesamter Forderungsbestand 31.12.2010: 108.000 € (einschl. 20% Umsatzsteuer). Im gesamten Forderungsbestand sind auch die Forderungen von Gottlieb und Schüler enthalten, die endgültig mit 18,75% bzw. 12% ausfallen (Rest eingegangen); der Prozentsatz der Pauschalwertberichtigung beträgt 3%.

Der **Wertberichtigungsposten** für 2010 errechnet sich wie folgt:

Gesamte Forderungen	108.000 €
- direkt abgeschriebener Teil der Forderung Gottlieb (= $0,1875 \cdot 9.600 \text{ €}$)	-1.800 €
- direkt abgeschriebener Teil der Forderung Schüler (= $0,12 \cdot 12.000 \text{ €}$)	- 1.440 €
= BMG (brutto)	= 104.760 €
- Umsatzsteuer	17.460 €
= BMG PWB (3% Pauschalwertberichtigung (zum 31.12.2010))	87.300 €
Wertberichtigung 31.12.2010	2.619 €
- Wertberichtigung vom 31.12.2009	-7.000 €
= erfolgswirksame Abstockung	- 4.381 €



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
2. Die Erfassung von Wertänderungen am
Unternehmensvermögen
c. Die Bewertung des Umlaufvermögens

Aufspaltung des Abstockungsbetrags:

Betrag , der sich auf den endgültigen Ausfall der einzelwertberichtigten Forderungen bezieht:	2.700 €
+ Betrag, der sich auf die gesunkene PWB bezieht [4.000 € - 2.619 €]	+ 1.381 €
+ Betrag, der sich auf die zu hohe EWB bezieht [3.000 €-2.700 €]	+ 300 €
	<u>= 4.381 €</u>

Buchungssätze

Buchungssätze		
(1) Abschreibungen auf Forderungen Umsatzsteuer an Ford. a. LuL.	2.700 540	3.240
(2) Wertberichtigungen auf Forderungen an Sonstige betriebliche Erträge	4.381	4.381



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

d. Die Bewertung von Entnahmen und Einlagen

Entnahmen:

- Alle Vermögensgegenstände und geldwerten Vorteile die der Eigner für **betriebsfremde Zwecke während des Geschäftsjahres** dem Unternehmen **entnommen bzw. zu Lasten** des Unternehmens **in Anspruch genommen** hat.
- Differenzierung in Bar- und Sachentnahmen (tragen den Charakter von Substanzentnahmen) und Entnahmen von Nutzungen und Leistungen (z.B. Nutzung des betrieblichen PkWs für Privatfahrten, -> **Klassifizierung als Aufwands(korrektur)-entnahme**).

Einlagen:

- Alle Vermögensgegenstände und geldwerten Vorteile, die der Eigner dem Unternehmen während des Geschäftsjahres **von außen zugeführt hat**.

Folge: Insbesondere Nutzungs- und Leistungsentnahmen sowie Nutzungs- und Leistungseinlagen, aber auch für Sachentnahmen, wenn sie mit einem vom Buchwertabweichenden Betrag angesetzt werden müssen, **können Erfolgsauswirkung haben**.



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

d. Die Bewertung von Entnahmen und Einlagen

Bewertung von Entnahmen und Einlagen:

- Handelsrechtliche Bewertungsvorschriften **enthalten unmittelbar keine Regelungen** zur Bewertung von Entnahmen und Einlagen.
- Nach h.M. sind Sacheinlagen und Sachentnahmen im **handelsrechtlichen Jahresabschluss höchstens mit ihrem Zeitwert zu bilanzieren** (aber es existieren **diverse Ausnahmen**, wonach auch ein Wert unter dem Zeitwert (Verkehrswert) angesetzt werden kann).
- Im **Bilanzsteuerrecht explizit geregelt**. Bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung dürfen von dem Steuerrecht abweichende handelsrechtliche Wertansätze **keine Berücksichtigung finden** (Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips).
- Darüber hinaus existieren im **Umsatzsteuerrecht** in Bezug auf bestimmte **Entnahmearten spezifische** Einzelfallregelungen, die im Rahmen der FibU berücksichtigt werden müssen.

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

d. Die Bewertung von Entnahmen und Einlagen

Entnahmen	(1) (2)	Teilwert Ausnahme: Buchwert. - bei Verfolgung gesellschaftspolitischer Zwecke, im Falle der unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern an steuerbefreite Institutionen; - Buchwertfortführung möglich, wenn Versteuerung der stillen Reserven bei Wiedereinlage in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen gesichert ist.	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG
Einlagen	(1) (2) (3)	Teilwert höchstens jedoch die Anschaffungskosten (ggf. - AfA): - bei Anschaffung innerhalb der letzten 3 Jahre; - bei wesentlicher Beteiligung an Kapitalgesellschaften gemäß § 17 EStG. Buchwert bei vorheriger Buchwertentnahme aus einem anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen.	§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 1. HS EStG § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 2. HS EStG § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 EStG



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

d. Die Bewertung von Entnahmen und Einlagen

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A hat im Gj 2009 folgende Entnahmen und Einlagen getätigt:

- (1) Am 31.12. des Wj 2009 wird für private Zwecke ein PKW aus dem Betriebsvermögen entnommen, dessen Buchwert 6.000 € beträgt. Der Teilwert, der der umsatzsteuerlichen BMG entspricht, liegt im Entnahmezeitpunkt bei 7.000 € (s. § 10 UStG)
- (2) Zum Betriebsvermögen gehört ein PKW, der am 31.12. des Gj 2008 mit 8.000 € und am 31.12. der Periode 2009 mit 4.000 € zu Buche stand. Die im Wj 2009 neben den planmäßigen Abschreibungen (4.000 €) angefallenen Aufwendungen für Fahrzeug [Benzin, Öl, Reparaturen, KfZ-Steuer (150 €)] belaufen sich auf 3.000 €. Die Gesamtfahrleistung des PKW in der Periode 2009 betrug 40.000 km, wovon 10.000 km auf Privatfahrten entfielen. Der private Nutzungsanteil errechnet sich mit 25% (**kleine Abwandlung zum Skript!**).
- (3) Die bei A angestellte Haushaltshilfe reinigt regelmäßig auch die Geschäftsräume des Einzelunternehmers. Er benötigt von seiner gesamten Arbeitszeit insgesamt 15% für diese betrieblichen Reinigungsarbeiten. Die monatlichen Personalaufwendungen für die Hausgehilfe betragen 1.750 € für das Wj 2009.



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

2. Die Erfassung von Wertänderungen am Unternehmensvermögen

d. Die Bewertung von Entnahmen und Einlagen

Buchungssätze		
(1) Privatkonto an Betriebs- und Geschäftsausstattung Umsatzsteuer Sonstige betriebliche Erträge	8.400 €	6.000 € 1.400 € 1.000 €
(2) Privatkonto an Abschreibungen auf Sachanlagen Sonstige betriebliche Aufwendungen Betriebliche Steuern Umsatzsteuer (0,2 v. 1.712,50 (=25% v. 6850 €, stpf. ER)	2.092,50 €	1.000 € 712,50 € 37,50 € 342,50 €
(3) Personalaufwendungen an Privatkonto (1.750 € * 0,15 * 12 Monate)	3.150 €	3.150 €

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

Transitorische und antizipative Posten:

- Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der **Periodenabgrenzung** (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB) müssen **sämtliche Einnahmen und Ausgaben am Periodenende daraufhin überprüft werden**, ob sie dem **abgelaufenen Geschäftsjahr wirtschaftlich als Erträge und Aufwendungen zuzurechnen sind oder nicht**.

Transitorische Posten (Einnahme/Ausgabe vor dem Bilanzstichtag, Ertrag/Aufwand nach dem Bilanzstichtag):

- Ist letzteres der Fall, besteht das Erfordernis, sie **mithilfe besonderer Bilanzposten**, die als **Rechnungsabgrenzungsposten bezeichnet werden**, denjenigen nachfolgenden Geschäftsjahren anzulasten, die ihre **Entstehung verursacht haben (transitorische Rechnungsabgrenzung)**.
- Zu differenzieren ist zwischen:
 - > **aktiver Rechnungsabgrenzung** (**vor** dem Bilanzstichtag **getätigte Ausgaben**, die **Aufwand** für eine bestimmte Zeit **nach** diesem Tag darstellen, § 250 Abs. 1 Satz 1 HGB, z.B. **Zahlung der Miete Januar bereits im Dezember des alten Jahres**);
 - > **passiver Rechnungsabgrenzung** (dem Unternehmen **fließen Einnahmen vor** dem Bilanzstichtag zu, die **Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Tag** verkörpern, § 250 Abs. 2 HGB, z.B. Erhalt der Januar-Miete bereits im Dezember des alten Jahres).

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

Antizipative Rechnungsabgrenzung (Ertrag/Aufwand vor dem Bilanzstichtag, Einnahme/Ausgabe nach dem Bilanzstichtag):

- Für **Ausgaben bzw. Einnahmen nach dem Bilanzstichtag, die Aufwand bzw. Ertrag für einen Zeitraum vor diesem Tag** darstellen (antizipative Rechnungsabgrenzung), dürfen gemäß § 250 Abs. 1 und Abs.2 HGB **keine Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden** (Bsp.: Unternehmer hat noch Miete zu erhalten, die das abgelaufene Geschäftsjahr 09 betrifft. Die Miete geht in 10 auf dem Bankkonto ein, „Sonstige Forderungen“)
- Zu bilanzieren als **„sonstige Forderungen“ bzw. „sonstige Verbindlichkeit“**.

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

Wichtig!

Geschäfts-vorfall	Merkmal	im alten Jahr	im neuen Jahr	Bilanzposten
Miete, Pacht, Zinsen, Versicherungsprämien etc.	im Voraus entrichtet	Ausgabe	Aufwand	aktive Rechnungsabgrenzung
	im Voraus erhalten	Einnahme	Ertrag	passive Rechnungsabgrenzung

Geschäfts-vorfall	Merkmal	im alten Jahr	im neuen Jahr	Bilanzposten
Miete, Pacht, Löhne und Gehälter, Zinsen, Versicherungsprämien etc.	noch zu erhalten	Ertrag	Einnahme	sonstige Forderungen
	noch zu entrichten	Aufwand	Ausgabe	sonstige Verbindlichkeiten



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

Beispiel: Aktive Rechnungsabgrenzung (Ausgabe vor dem Bilanzstichtag, Aufwand nach dem Bilanzstichtag)

Die Miete für das Geschäftsjahr Januar 2010 wird im Dezember des Geschäftsjahres 2009 überwiesen (1.500 €)

Buchungssätze in 2009:

-> Möglichkeit 1

(1) Mietaufwendungen an	1.500 €	
Guthaben bei Kreditinstituten		1.500 €
(2) Aktive Rechnungsabgrenzung an	1.500 €	
Mietaufwendungen (Korrektur!)		1.500 €

oder

-> Möglichkeit 2

(1) Aktive Rechnungsabgrenzung an	1.500 €	
Guthabe bei Kreditinstituten		1.500 €



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

Buchung in 2010 (hier muss Aufwand geltend gemacht werden!):

(1) Mietaufwendungen an	1.500 €	
Aktive Rechnungsabgrenzung		1.500 €

Weiteres Beispiel:

Die Kraftfahrzeug-Versicherung für die Zeit vom 01.10.2009 bis 30.09.2010 wird Anfang Oktober 2009 überwiesen (480 €); abzugrenzen sind 3/4 von 480 € = 360 €.

Möglichkeit 2, Buchung 2009:

(1) Aufwendungen für PKW (1/4 direkt als Aufwand)	120 €	
Aktive Rechnungsabgrenzung (3/4 betrifft neues Jahr!)	360 €	
an Guthaben bei Kreditinstituten		480 €

Buchung 2010:

(1) Aufwendungen für PKW	360 €	
an Aktive Rechnungsabgrenzung		360 €



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

Spezialfälle der aktiven Rechnungsabgrenzung

- Bei Vorliegen eines **Fälligkeitsdarlehens** muss das **Disagio gleichmäßig auf die Kreditlaufzeit verrechnet werden**, weil der Schuldner die gesamte Darlehenssumme nach Ablauf der vertraglich fixierten Frist zurückzubezahlen hat und somit über die Ausleihungsperioden hinweg lediglich konstante Zinsbelastungen entstehen.
- Im Falle von Tilgungsdarlehen hingegen, die als Raten- oder Annuitätendarlehen vorkommen, verringert sich die Zinsbelastung durch die Abnahme der Darlehensschuld im Zeitablauf. Das **Disagio** kann hier mit Hilfe der Zinsstaffelmethode **auf die Laufzeit des Kredits verrechnet werden**.
- Zur Berechnung und zur Verbuchung s. nächste Vorlesung!



Universität Hamburg

DER FORSCHUNG | DER LEHRE | DER BILDUNG

Vielen Dank für ihre Aufmerksamkeit