



Universität Hamburg

DER FORSCHUNG | DER LEHRE | DER BILDUNG

Grundlagen des Rechnungswesens 11. Veranstaltung (S. 270-304)

Präsentation zum Vorlesungsskript

Dr. Andreas Mammen

Grundlage für die Klausur ist ausschließlich das Vorlesungsskript



Agenda

E.3.a.a - *Fortsetzung* „transitorische und antizipative
Posten“

E.3.b. - Rückstellungen

E.3.c. - Rücklagen

III. Überblick über die Aufstellungs-, Prüfungs- und
Offenlegungspflichten des Jahresabschlusses und des
Lageberichts



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

a.a Transitorische und antizipative Posten

Geschäfts- vorfall	Merkmal	im alten Jahr	im neuen Jahr	Bilanzposten
Miete, Pacht, Zinsen, Versicherungs- prämien	Im Voraus entrichtet	Ausgabe	Aufwand	Aktive Rechnungs- abgrenzung
	Im Voraus erhalten	Einnahme	Ertrag	Passive Rechnungs- abgrenzung

Transitorische Rechnungsabgrenzung

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

a.a Transitorische und antizipative Posten

Geschäfts- vorfall	Merkmal	im alten Jahr	im neuen Jahr	Bilanzposten
Miete, Pacht, Löhne und Gehälter, Zinsen, Versicherungs- prämien etc.	Noch zu erhalten	Ertrag	Einnahme	Sonstige Forderungen
	Noch zu entrichten	Aufwand	Ausgabe	Sonstige Verbindlichkei- ten

Antizipative Rechnungsabgrenzung

- Für Ausgaben bzw. Einnahmen nach dem Bilanzstichtag, die Aufwand und Ertrag für einen Zeitraum vor diesem Tag darstellen (antizipative Rechnungsabgrenzung), dürfen gemäß § 250 Abs. 1 und Abs. 2 HGB sowie § 5 Abs. 5 EStG **keine Rechnungsabgrenzungsposten** gebildet werden.
- Ausweis unter der Position „sonstige Forderungen“ bzw. „sonstige Verbindlichkeiten“ (-> zum Bilanzausweis vgl. § 266 Abs. 2 Posten B. II. 4. und Abs. 3 Posten C. 8. HGB)



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

a.a Transitorische und antizipative Posten

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) <i>Mietaufwendungen</i> an	1.500 €	
Guthaben bei Kreditinstituten		1.500 €
(2) Aktive Rechnungsabgrenzung an	1.500 €	
<i>Mietaufwendungen</i> (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

a.a Transitorische und antizipative Posten

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

a.a Transitorische und antizipative Posten

Beispiel: Passive Rechnungsabgrenzung (Einnahme vor dem Bilanzstichtag, Ertrag nach dem Bilanzstichtag)

Ein Darlehensschuldner überweist Zinsen für die Zeit vom 01.01. bis 30.06.10 im Voraus im Dezember 09 (250 €).

Buchungssätze in 2009:

-> Möglichkeit 1

(1) Guthaben bei Kreditinstituten an Zinserträge	250 €	250 €
(2) Zinserträge an Passive Rechnungsabgrenzung	250 €	250 €

oder

-> Möglichkeit 2

(1) Guthaben bei Kreditinstituten an Passive Rechnungsabgrenzung	250 €	250 €
--	-------	-------



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

a.a Transitorische und antizipative Posten

Fortsetzung Beispiel

Buchung in 10:

(1) Passive Rechnungsabgrenzung an Zinserträge	250 €	250 €
---	-------	-------



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

a.a Transitorische und antizipative Posten

Beispiel: Sonstige Forderungen (Ertrag vor dem Bilanzstichtag, Einnahme nach dem Bilanzstichtag)

Der Unternehmer hat noch Miete zu erhalten, die das abgelaufene Geschäftsjahr 09 betrifft (2.000 €). Die Miete geht in 10 auf dem Bankkonto ein.

Buchungssätze in 09:

(1) Sonstige Forderungen an Mieterträge	2.000 €	2.000 €
---	---------	---------

Buchung in 10:

(1) Guthaben bei Kreditinstituten an Sonstige Forderungen	2.000 €	2.000 €
---	---------	---------



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

a.a Transitorische und antizipative Posten

Beispiel: Sonstige Verbindlichkeiten (Aufwand vor dem Bilanzstichtag, Ausgabe nach dem Bilanzstichtag)

Der Unternehmer hat noch Pachtzahlungen für das abgelaufene Geschäftsjahr 09 zu leisten (6.000 €). Die Pacht wird im Jahr 10 überwiesen.

Buchungssätze in 09:

(1) Pachtaufwendungen an	6.000 €	
Sonstige Verbindlichkeiten		6.000 €

Buchung in 10:

(1) Sonstige Verbindlichkeiten an	6.000 €	
Guthaben bei Kreditinstituten		6.000 €

Spezialfälle der aktiven Rechnungsabgrenzung (-> Disagio)

- 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**.
- Die Aufteilung des **Disagios** erfolgt mit Hilfe der **Zinsstaffelmethode**.

$$\frac{T - t + 1}{1 + 2 + 3 + \dots + T} * \text{Gesamtbetrag des Disagios}$$

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

a.b Spezialfälle der aktiven Rechnungsabgrenzung

Beispiel:

Ein Unternehmen nimmt einen langfristigen Kredit zum Rückzahlungsbetrag von 100.000 € zu Beginn der Periode 05 bei einem Geschäftspartner auf. Die Auszahlung des Darlehens durch Gutschrift auf dem Bankkonto erfolgt aber nur in Höhe von 94.500 €. Der Tilgungs- und Zinsbelastungsplan hat unter Zugrundelegung einer Laufzeit von 10 Jahren, eines Zinssatzes von 10 % und einer konstanten Tilgungsrate von 10.000 € pro Jahr das in der folgende Tabelle wiedergegebene Aussehen (Ratendarlehen).

Periode	Tilgungsbelastung	Zinsbelastung	Disagiobelastung	Gesamtbelastung
05	10.000 €	10.000 €	1.000 €	21.000 €
06	10.000 €	9.000 €	900 €	19.900 €
07	10.000 €	8.000 €	800 €	18.800 €
08	10.000 €	7.000 €	700 €	17.700 €
09	10.000 €	6.000 €	600 €	16.600 €
10	10.000 €	5.000 €	500 €	15.500 €
11	10.000 €	4.000 €	400 €	14.400 €
12	10.000 €	3.000 €	300 €	13.300 €
13	10.000 €	2.000 €	200 €	12.200 €
14	10.000 €	1.000 €	100 €	11.100 €
Summe	100.000 €	55.000 €	5.500 €	160.500 €



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

a.b Spezialfälle der aktiven Rechnungsabgrenzung

Beispiel:

Buchungen für die Perioden 05 und 14.

Buchungssätze in 05:

(1) Guthaben bei Kreditinstituten	94.500 €	
Aktive Rechnungsabgrenzung an	5.500 €	
Sonstige Verbindlichkeiten		100.000 €
(2) Zinsen und ähnl. Aufwendungen an	1.000 € ¹	
Aktive Rechnungsabgrenzung (Disagio)		1.000 €
(3) Sonstige Verbindlichkeiten an	10.000 €	
Guthaben bei Kreditinstituten (Tilgungsanteil)		10.000 €
(4) Zinsen und ähnl. Aufwendungen an	10.000 €	
Guthaben bei Kreditinstituten		10.000 €

¹ $t_{05} = 1.000 = \frac{T-t+1}{1+2+3+\dots+T} * \text{Gesamtbetrag Disagio} = \frac{10}{55} * 5.500$



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

a.b Spezialfälle der aktiven Rechnungsabgrenzung

Fortsetzung

Beispiel:

Buchungssätze in 14:

(1) Zinsen und ähnl. Aufwendungen an	100 €	
Aktive Rechnungsabgrenzung		100 €
(2) Zinsen und ähnl. Aufwendungen an	1.000 €	
Guthaben bei Kreditinstituten		1.000 €
(3) Sonstige Verbindlichkeiten an	10.000 €	
Guthaben bei Kreditinstituten		10.000 €

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

b. Rückstellungen

- Im Gegensatz zu den Verbindlichkeiten, die im **Hinblick** auf **Ursache, Höhe** und **Fälligkeit** feststehen, dienen **Rückstellungen** prinzipiell der Erfassung von
 - ungewissen Verbindlichkeiten,
 - drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften und
 - bestimmten Aufwendungen, die am Bilanzstichtag zwar dem Grunde, nicht aber der Höhe und/oder Fälligkeit nach festliegen.
- Als Ausfluss des **Vorsichtsprinzips** und des Grundsatzes der **Periodenabgrenzung** müssen für in § 249 Abs. 1 HGB genannten Zwecke **Rückstellungen** im handelsrechtlichen Jahresabschluss gebildet werden (=Passivierungspflicht).
- Für **andere** als die hier bezeichneten Fälle schreibt **§ 249 Abs. 2 Satz 1 HGB** explizit ein **Passivierungsverbot** vor.
- **Eine Auflösung** bereits bestehender Rückstellungen kommt nur in Betracht, soweit die **ursprünglichen Gründe** für deren **Bildung entfallen** sind (§ 249 Abs.2 Satz 2 HGB).

§ 249 Rückstellungen

- (1) Rückstellungen sind für *ungewisse Verbindlichkeiten* und für *drohende Verluste aus schwebenden Geschäften* zu bilden. Ferner sind Rückstellungen zu bilden für
1. im Geschäftsjahr *unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung*, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von *drei Monaten*, oder für *Abraumbeseitigung*, die im folgenden *Geschäftsjahr* nachgeholt werden,
 2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.
- (2) Für andere als die in Absatz 1 bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.

Merke: Durch das BilMoG keine handelsrechtlichen Passivierungswahlrechte mehr!

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

b. Rückstellungen

Konkretisierung....



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

b. Rückstellungen

- das **Bilanzsteuerrecht** lässt im Grundsatz **nur die Passivierung solcher Rückstellungen zu**, für die aus **handelsrechtlicher Sicht** ein **Passivierungsgebot** besteht. **Es existieren keine handelsrechtlichen Bilanzierungswahlrechte durch das BilMoG mehr!**
- Rückstellungen für **drohende Verluste aus schwebenden Geschäften** dürfen in der **Steuerbilanz nicht angesetzt werden** (§ 5 Abs. 4 a EStG).
- Ferner **bestehen steuerrechtlich diverse Einschränkungen** im Hinblick auf die Bildung von speziellen Rückstellungen, wie z.B. Rückstellungen für Patentverletzung (§ 5 Abs. 3 EStG, „erst wenn Rechtsinhaber Ansprüche geltend gemacht hat“), Zuwendungen anlässlich von Dienstjubiläen (§ 5 Abs. 4 EStG, -> Beachtung einer Mindestzugehörigkeit „aktuell 15 Jahre“).
- Rückstellungen bewirken für das **abgelaufene Geschäftsjahr** eine **Aufwandsbuchung**.
- Buchung immer: **Aufwand an Rückstellungen**

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

b. Rückstellungen

- Die **Auflösung** der Rückstellungen **ergibt sich zwangsläufig** im **Zeitpunkt der effektiven Inanspruchnahme** des Unternehmens.
- Hieraus ergeben sich wiederum **drei** Fälle:
 1. Rückstellungsbetrag **entspricht** tatsächlicher Inanspruchnahme,
 2. Rückstellungsbetrag ist **niedriger** als tatsächliche Inanspruchnahme,
 3. Rückstellungsbetrag ist **höher** als tatsächliche Inanspruchnahme.

zu: 2 Rückstellungsbetrag ist niedriger als tats. Inanspruchnahme
in Höhe des Schätzfehlers entsteht in der Auflösungsperiode ein **sonstiger betrieblicher Aufwand** (§ 275 Abs. 2 Posten 8. und Abs. 3 Posten 7).

zu: 3 Rückstellungsbetrag ist höher als tat. Inanspruchnahme
ganz oder teilweise Auflösung wird über das Kto. „**Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen**“ ausgebucht.

Ausweis über den Posten „**sonstige betriebliche Erträge**“ (§ 275 Abs. 2 Posten 4. und Abs. 3 Posten 6 HGB).



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten
b. Rückstellungen

Beispiel:

Ein Großhändler kalkuliert die Selbstkosten wie folgt:

Anschaffungskosten am 15.12. des GJ 09	20.000 €
+ noch anfallende Verwaltungs- und Vertriebskosten bis zum Verkauf	2.500 €
= Selbstkosten	22.500 €

Der mit dem Kunden vertraglich vereinbarte **Nettoverkaufspreis** beträgt bei Lieferung am 30.01.2010 **19.000 €**.

Buchungssatz 09:	Soll	Haben
(1) Wareneinkauf Vorsteuer an Guthaben bei Kreditinstituten	20.000 € 4.000 €	24.000 €
(2) Sonstige betriebliche Aufwendungen an Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	3.500 €	3.500 €

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen
3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten
b. Rückstellungen

Buchungssatz 10:	Soll	Haben
(1) Guthaben bei Kreditinstituten an Warenverkauf (hier getrennte WK!) Umsatzsteuer	22.800 €	19.000 € 3.800 €
(2) Rückstellungen für drohende Verluste an Sonstige betriebliche Erträge	3.500 €	3.500 €

-	Verbuchung des Nettoverkaufspreises bei Lieferung Anschaffungskosten der Ware	19.000 € 20.000 €
=	Rohverlust aus dem Absatzgeschäft	-1.000 €
-	Verwaltungs- und Vertriebskosten	-2.500 €
=	Reinverlust aus dem Absatzgeschäft	-3.500 €
+	Auflösung der Rückstellung für drohenden Verlust	+3.500 €
=	Erfolgsbezogene Auswirkung des Absatzgeschäftes in 2010	0 €

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

c. Rücklagen

- Für die **Bilanzierung** des Eigenkapitals bei **Einzelunternehmen** oder **Personenhandelsgesellschaften** (OHG, KG) existieren **keine konkreten** handelsrechtlichen Regelungen.
- Einzelunternehmen:
Eigenkapital des Eigners wird i.d.R. als **variabler Kapitalanteil** bilanziert

Personenhandelsgesellschaften:

Üblich **pro Gesellschafter** sowohl einen **festen** als auch **variablen** Eigenkapitalanteil zu passivieren

=> fester Kapitalanteil = **aufzubringende Einlageverpflichtung**

=> variabler Kapitalanteil = **Gewinngutschriften** und über die Regelverpflichtung hinaus geleistete Einlagen (-> Gewinnverteilung ergibt sich aus entspr. Regelungen des HGBs)

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten c. Rücklagen

- Kapitalgesellschaften

Eigenkapital setzt sich gemäß § 266 Abs. 3, § 268 Abs. 1 Satz 2 und § 272 Abs. 1 bis Abs. 3 HGB aus **folgenden Hauptkomponenten** zusammen:

- (1) Gezeichnetes Kapital.
- (2) Kapitalrücklage,
- (3) Gewinnrücklagen,
- (4) Gewinnvortrag/Verlustvortrag,
- (5) Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag bzw. **anstelle von (4) und (5)**
Bilanzgewinn/Bilanzverlust

als positiver **Unterschiedsbetrag** zwischen den **Aktiv- und Schuldposten** repräsentiert das **Eigenkapital** im Prinzip den in **Geldeinheiten bewerteten Teil des Unternehmensvermögens**, der den **Anteilseignern der Kapitalgesellschaft** zusteht.



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

c. Rücklagen

Fortsetzung Kapitalgesellschaften

- Aufgrund der **spezifischen Unternehmensverfassung der GmbH und der AG** können die Gesellschafter bzw. Aktionäre jedoch nur im Rahmen gesetzlicher Vorschriften, vertraglicher Vereinbarungen und/oder mehrheitlicher Beschlussfassungen über das **Eigenkapital verfügen**.

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

c. Rücklagen

Aktivseite	Passivseite
<ul style="list-style-type: none"> • • • <p>B. Umlaufvermögen</p> <ul style="list-style-type: none"> • • • <p>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:</p> <ul style="list-style-type: none"> • • • <p>4. Eingeforderte ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital (§ 272 Abs. 1 Satz 3 HGB) oder Eingeforderte Nachschüsse von Gesellschaftern einer GmbH (§ 42 Abs. 1 GmbHG)</p> <p>III. Wertpapiere</p> <ul style="list-style-type: none"> • • • <p>2. Eigene Anteile</p> <ul style="list-style-type: none"> • • • <p>E. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag (§ 268 Abs. 3 HGB)</p>	<p>A. Eigenkapital</p> <p>I. Gezeichnetes Kapital (§ 272 Abs. 1 HGB i.V.m. § 152 Abs. 1 AktG, § 42 Abs. 1 GmbHG)</p> <p>II. Kapitalrücklage: (§ 272 Abs. 2 HGB i.V.m. § 152 Abs. 2 AktG)</p> <p>1. Eingefordertes Nachschusskapital bei der GmbH (§ 42 Abs. 2 Satz 3 GmbHG)</p> <p>III. Gewinnrücklagen: (§ 272 Abs. 3 und Abs. 4 i.V.m. § 266 Abs. 3 HGB)</p> <p>1. Gesetzliche Rücklage (§ 150 AktG)</p> <p>2. Rücklage für eigene Anteile (§ 272 Abs. 4 HGB)</p> <p>3. Satzungsmäßige Rücklagen</p> <p>4. Andere Gewinnrücklagen</p> <p>IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag (§ 266 Abs. 3 HGB)</p> <p>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag (§ 266 Abs. 3 HGB)</p> <p>VI. Bilanzgewinn/Bilanzverlust, davon Ergebnisvortrag gemäß § 268 Abs. 1 HGB (als Alternative zu den Posten des Eigenkapitals A. IV. und A. V.)</p>

Gliederung des Eigenkapitals

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

c. Rücklagen

Komponenten des Eigenkapitals und ihre Bedeutung:

Gezeichnetes Kapital

- Grund- oder Stammkapital stellt denjenigen (festen) Teil des Eigenkapitals dar, „**auf das die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der KapG gegenüber den Gläubigern beschränkt ist**“ und der in Form von Aktien oder Geschäftsanteilen an die Aktionäre bzw. Gesellschafter ausgegeben wurde bzw. ausgegeben werden soll.
- Betrag des **gezeichneten Kapitals** ist in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag **festgelegt**.
- **Variationen** sind nur unter Berücksichtigung der Normen über die **Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung möglich**.
- Zum Zwecke der **Kapitalsicherung dürfen die geleisteten Einlagen bzw. erforderliche Unternehmensvermögen nicht vor Auflösung der Gesellschaft zurückgezahlt bzw. ausbezahlt** werden.

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

c. Rücklagen

Komponenten des Eigenkapitals und ihre Bedeutung:

Kapital- und Gewinnrücklagen

- stellen zusätzliche Eigenkapitalbestandteile dar

Arten:

- **Gewinnrücklagen:** werden aus dem Gewinn nach Steuern bei KapG für besondere Zwecke (z.B. Deckung eventueller Verluste) zu Lasten der Ausschüttungen an die Anteilseigner gebildet (zur weiteren Diff. s. Folie)
- **Kapitalrücklagen:** repräsentieren Eigenkapital, das bei KapG nicht aus dem Gewinn, sondern aus der Unternehmung von außen zufließenden bestimmten Mitteln stammt [(resultieren aus der Emission von Anteilen, Aktien über den Nennwert (Agio)]

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

c. Rücklagen

Fortsetzung

Komponenten des Eigenkapitals und ihre Bedeutung:

Arten: (nicht aus der Bilanz ersichtliche Bestandteile des EK)

- **Stille Rücklagen (Reserven):** können als Zwangs-, Ermessens- und Willkürreserven vorkommen;
- **Zwangsrücklagen:** resultieren durch die Beachtung der gesetzlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften (insb. aus dem **handelsr. Niederstwertprinzip**);
- **Ermessensreserven:** resultieren aus der Ausübung von Wahlrechten
- **Willkürreserven:** resultieren aus Verstößen gegen Bilanzierungs- und Bewertungsnormen (z.B. Ansatz von VG mit Werten, die unter den zulässigen handelsrechtlichen Untergrenzen liegen oder aus der Bildung unzulässiger Rückstellungen.

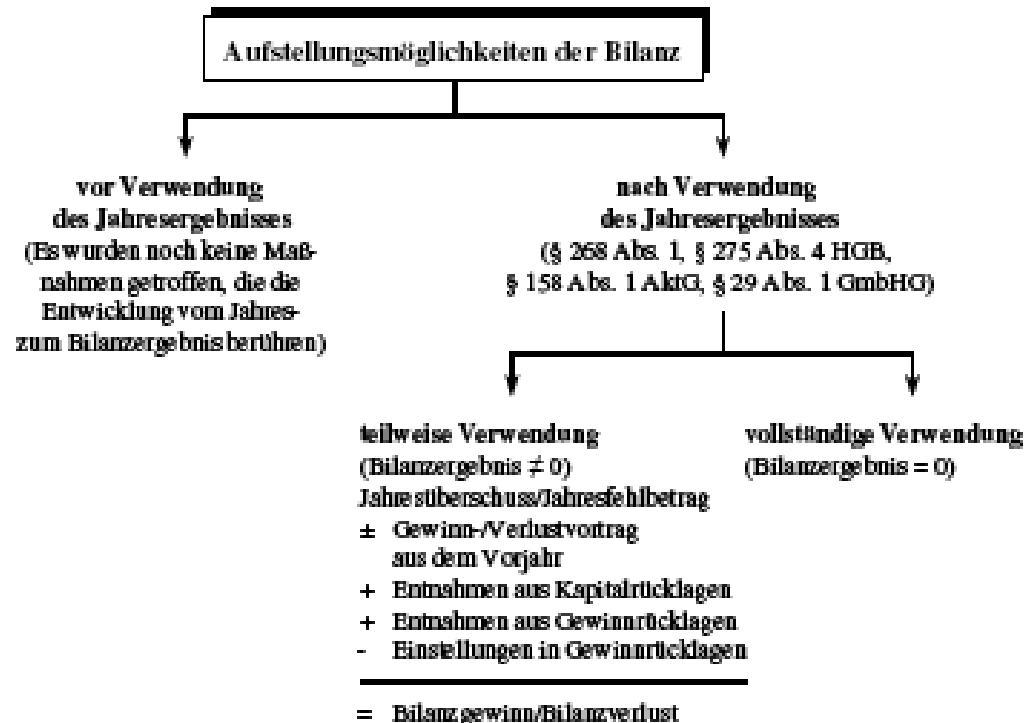
Differenzierung von Ergebnisermittlung/Ergebnisverwendung:

- Von der **Ergebnisermittlung** durch Gegenüberstellung sämtlicher Erträge und Aufwendungen einer Periode ist die **Ergebnisverwendung** (Verlusttilgung, Ausschüttungen an Anteilseigner und/oder Rücklageneinstellungen) zu unterscheiden.
- Bei **Kapitalgesellschaften** kann die Bilanz grundsätzlich **vor oder nach** Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt werden.
- **Jahresergebnis** (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag) = Saldo von Erträgen und Aufwendungen
- **Bilanzergebnis** (Bilanzgewinn/Bilanzverlust) = ergibt sich aus der **Weiterführung des Jahresergebnisses** unter Berücksichtigung der Verrechnung eines Ergebnisvortrages (Gewinn- oder Verlustvortrages) aus dem Vorjahr sowie von Rücklagenentnahmen und/oder -einstellungen.

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

c. Rücklagen



II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

c. Rücklagen

- Bei der Aufstellung der Bilanz **vor Ergebnisverwendung** hat eine Kapitalgesellschaft den **Jahresüberschuss- bzw. –fehlbetrag** und den Gewinn- bzw. Verlustvortrag als **gesonderte Größen** unter der Abschlussgruppe „Eigenkapital“ auszuweisen.
- Sofern bei der **Bilanzaufstellung** nach **teilweiser Verwendung** des Jahresergebnisses durch die Unternehmensleitung **ein Bilanzgewinn** verbleibt, haben die Anteilseigner über seine weitere Verwendung zu beschließen.

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
+ Gewinnvortrag/Verlustvortrag
- Verwendung des Jahresergebnisses
= Bilanzgewinn/Bilanzverlust

- **Verbleibt** hingegen ein **Bilanzverlust**, so wird dieser als Verlustvortrag aus dem Vorjahr auf die neue Rechnung vorgetragen.
- Bei **vollständiger Verwendung** des Jahresergebnisses, ergibt sich stets ein **Bilanzergebnis von 0**, da die Gesellschafter schon vor Erstellung der Bilanz über die Verwendung des Jahresergebnisses Beschluss gefasst haben und die jeweiligen Ergebnisbeträge den entsprechenden Bilanzposten zugeschrieben haben.

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

c. Rücklagen

Besonderheiten der aktienrechtlichen Rechnungslegung (zu Gewinnrücklagen)

Gesetzliche Rücklagen

- die Dotierung erfolgt nach § 150 Abs. 2 AktG:
 $0,05 * (\text{Jahresüberschuss} - \text{Verlustvortrag aus dem Vj})$
- Bis die gesetzliche Rücklage und die Kapitalrücklagen 10% des Grundkapitals (oder höheren Satzungsanteil) erreichen.
- **Gesetzliche Rücklage darf** grundsätzlich nur für folgende Zwecke verwendet werden:
 1. zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrages,
 2. zum Ausgleich eines Verlustvortrags aus dem Vorjahr,
 3. zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

c. Rücklagen

Besonderheiten der aktienrechtlichen Rechnungslegung

Andere Gewinnrücklagen

- Dotierung erfolgt nach § 58 AktG;
- Stellen Vorstand und Aufsichtsrat fest (Regelfall)
- bei maximal möglicher Thesaurierung (Nichtausschüttung) gilt:
 $0,5 * (\text{Jahresüberschuss} - \text{Verlustvortrag aus dem Vorjahr})$
 - Einstellungen in die gesetzliche Rücklage).
- sofern die Satzung einen höheren Anteil als 50% vorsieht, können die anderen Gewinnrücklagen aber nur **bis zur Höhe von 50% des Grundkapitals** aufgestockt werden.
- Hauptversammlung kann bei Beschlussfassung über die Verwendung des Bilanzgewinns weitere Beträge in die anderen Gewinnrücklagen einstellen oder als Gewinn auf das neue Gj. vortragen.

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

c. Rücklagen

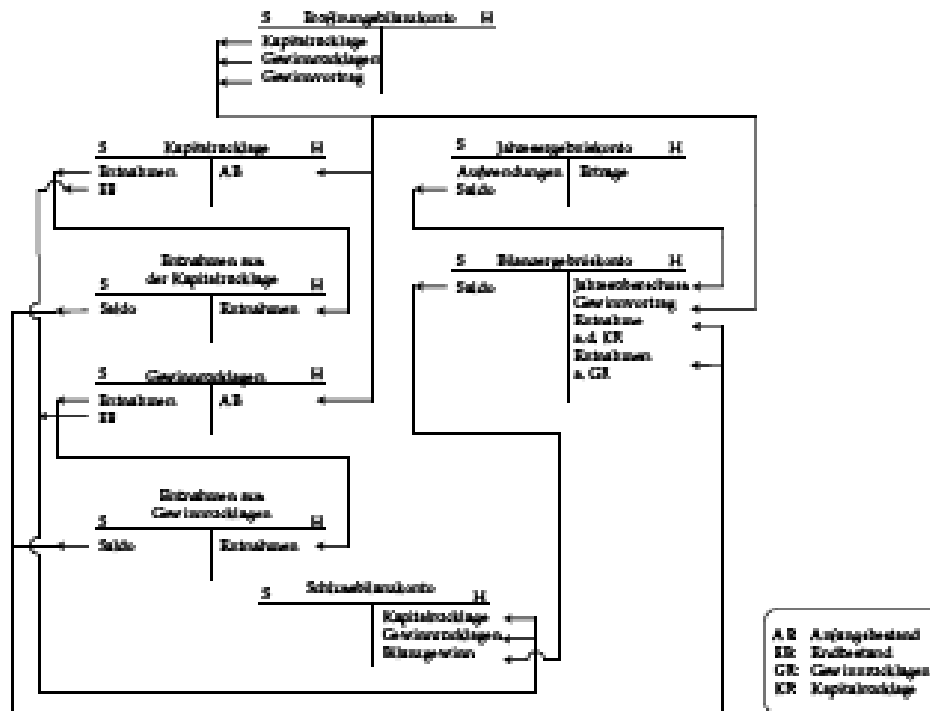
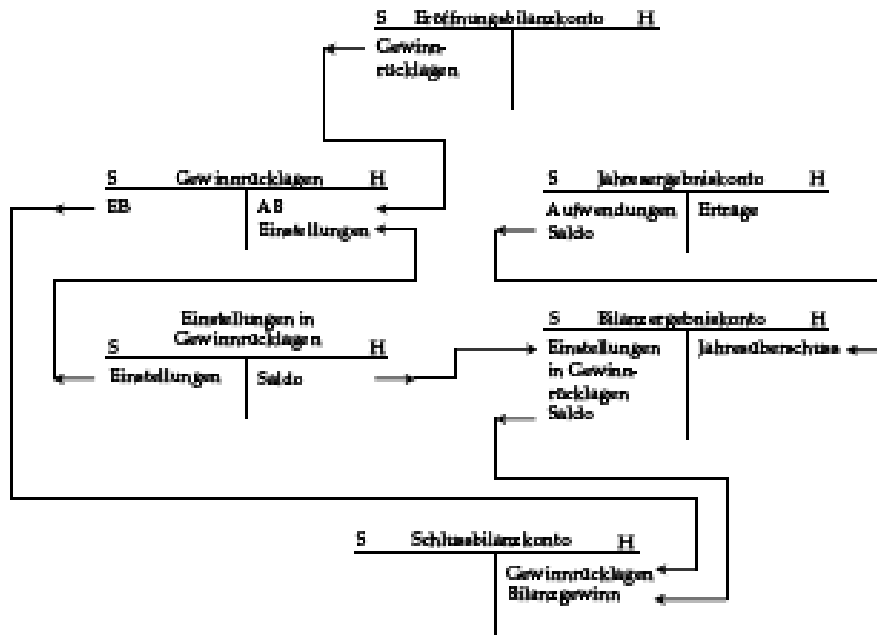


Abb. 73: Grundlegende Abschlusstechnik der Ergebnisverwendung bei Gewinnvortrag, Jahresüberschuss, Rücklagenentnahme und Bilanzgewinn

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

c. Rücklagen



Relevante Buchungssätze (hier bei Dotierung)

1	Jahresergebniskonto an Bilanzergebniskonto
2	Einzahlungen in die Gewinnrücklagen an Gewinnrücklagen
3	Bilanzergebniskonto an Einzahlungen in die Gewinnrücklagen
4	Bilanzergebniskonto an SBK
4	Gewinnrücklagen an SBK

AB: Anfangsbestand
EB: Endbestand

Abb. 74: Grundlegende Abschlussbuchungstechnik der Ergebnisverwendung bei Jahresüberschuss, Dotierung der Gewinnrücklagen und Bilanzgewinn

II.E. Vorbereitende Abschlussbuchungen

3. Der Ansatz ausgewählter Bilanzposten

c. Rücklagen

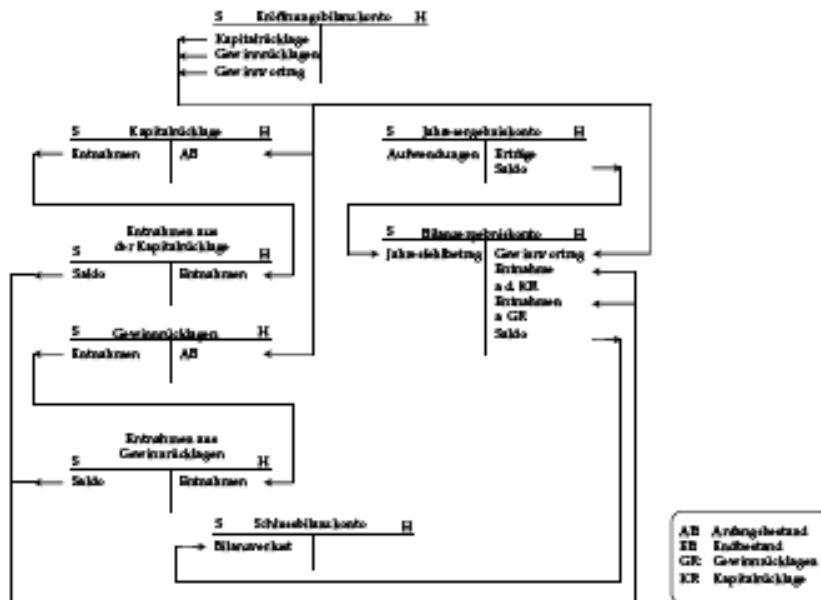


Abb. 75: Grundlegende Abschlusstechnik der Ergebnisverwendung bei Gewinnvortrag, Jahresfehlbetrag, Rücklagenentnahme und Bilanzverlust

III. Überblick über die Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten des Jahresabschlusses und des Lageberichts

- das **deutsche Handelsrecht** knüpft die **Pflichten zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung** von Jahresabschluss sowie Lagebericht an **bestimmte Merkmale der Unternehmensgröße** (Bilanzsumme, Umsatz, Arbeitnehmer), die in § 267 HGB und § 1 PubLG verankert wurden.
- Die **Größenklassifizierung des § 267 HGB** bezieht sich auf die **drei Gruppen kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften**.
- Unternehmen in der Rechtsform
 1. einer **Personenhandelsgesellschaft**, für die kein Abschluss nach § 264 a oder § 264 b des HGB (Einbeziehung in den Konzernabschluss) aufgestellt wird, oder des Einzelkaufmanns,
 3. des Vereins, dessen Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist,
 4. der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts, wenn sie ein Gewerbe betreibt,
 5. eine Körperschaft, Stiftung oder Anstalt des öffentlichen Rechts, die Kaufmann nach § 1 HGB sind oder als Kaufmann im Handelsregister eingetragen sind unter den Begriff der sog. **Großunternehmen (publizitätspflichtige Unternehmen)**, wenn sie **mindestens zwei der drei** in § 1 Abs. 1 PubLG genannten Merkmale an drei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen übersteigen, zu erfassen.
- **Kapitalmarktorientierte KapG** i.S.v. § 264d HGB **sind unabhängig** von den Kriterien „Bilanzsumme, Umsatz und Arbeitnehmerzahl zur Gruppe der **großen KapG** zuzurechnen.

III. Überblick über die Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten des Jahresabschlusses und des Lageberichts

Kriterien Typen	Bilanz- summe Mio. €	Umsatz Mio. €	Arbeit- nehmer zahl Ø
Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB)	≤ 4,840	≤ 9,680	≤ 50
Mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 2 HGB)	> 4,840 und ≤ 19,250	> 9,680 und ≤ 38,50	> 50 ≤ 250
Große Kapitalgesell- schaften* (§ 267 Abs. 3 Satz 1 HGB)	> 19,250	> 38,50	> 250
Großunternehmen gemäß § 1, § 3 PubliG	> 65	> 130	> 5.000

Abb. 76: Unternehmenstypen nach den Größenmerkmalen des HGB und des PubliG

* Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften fallen stets unter die Kategorie „Große Kapitalgesellschaften“ (§ 267 Abs. 3 Satz 2 HGB).

III. Überblick über die Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten des Jahresabschlusses und des Lageberichts

Kleine Kapitalgesellschaften	die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen die unteren Grenzwerte von mindestens zwei der drei Merkmale nicht überschreiten
Mittelgroße Kapitalgesellschaften	die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen die unteren Grenzwerte von mindestens zwei der drei Merkmale überschreiten und die oberen Grenzwerte von mindestens zwei der drei Merkmale nicht überschreiten
Große Kapitalgesellschaften	die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen die oberen Grenzwerte von mindestens zwei der drei Merkmale überschreiten
Großunternehmen gemäß PubLG	die mindestens zwei der drei Merkmale an drei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen überschreiten.

Abb. 77: Anwendung der Kriterien des HGB und des PubLG

III. Überblick über die Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten des Jahresabschlusses und des Lageberichts

Aufstellung, Prüfung, Offenlegung		nicht publizitätspflichtig	publizitätspflichtig
Aufstellung	Bilanzschema	nach GoB, klar und übersichtlich (§ 243, § 247 HGB)	volles Schema nach § 266 HGB
	Schema der Gewinn- und Verlustrechnung	nach GoB, klar und übersichtlich (§ 243 HGB)	volles Schema nach § 275 HGB
	Frist	innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit (§ 243 Abs. 3 HGB) (d.h. binnen der nachfolgenden 12 Monate)	drei Monate (§ 5 Abs. 1 Satz 1 PublG)
Prüfungspflicht		nein	ja (§ 6 PublG)
Offenlegung	Bilanzschema	keine Offenlegungspflicht	volles Schema nach § 266 HGB, aber Eigenkapitalausweis in einem Posten möglich (§ 9 Abs. 3 PublG)
	Schema der Gewinn und Verlustrechnung		bis auf einige Details in der Anlage zur Bilanz (§ 5 Abs. 5 Satz 3 PublG) nicht offenzulegen (§ 9 Abs. 2 PublG)
	elektronischer Bundesanzeiger (§ 325 Abs. 2 HGB)		Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung oder Anlage gemäß § 5 Abs. 5 Satz 3 PublG, Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht des Überwachungsorgans sowie ggf. Vorschlag (und Beschluss) über die Ergebnisverwendung sind beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einzureichen (§ 9 Abs. 1 und Abs. 2 PublG)
	Frist	keine	12 Monate (§ 9 Abs. 1 Satz 1 PublG; § 325 Abs. 1 Satz 2 HGB); bei Börsennotierung 4 Monate (§ 9 Abs. 1 Satz 1 PublG; § 325 Abs. 4 HGB)

sofern **Personenhandelsgesellschaften** und Einzelunternehmen die **Schwellenwerte** von § 1 Abs. 1 PublG übersteigen, zählen sie zu den **publizitätspflichtigen (Groß-) Unternehmen** und müssen sich mit einigen Ausnahmen wie große KapG behandeln lassen.

*Bilanzsumme (> 65 Millionen Euro),
Umsatzerlöse (> 130 Millionen Euro),
Durchschnittlich mehr als 5.000 Arbeitnehmer*

III. Überblick über die Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflichten des Jahresabschlusses und des Lageberichts

Aufstellung, Prüfung, Offenlegung		klein	mittelgroß	groß
Aufstellung	Bilanzschema	verkürzt (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB); kein Anlagegüter und kein gesonderter Ausweis eines Disagios (§ 274 a Nr. 1 und Nr. 4 HGB)	volles Schema nach § 266 HGB	
	Schema der Gewinn- und Verlustrechnung	Posten 1. bis 5. bzw. 1. bis 3. und 6. dürfen zum Posten Rohergebnis zusammengefasst werden (§ 276 HGB)	volles Schema nach § 275 HGB	
	Frist	ordnungsmäßiger Geschäftsgang; maximal 6 Monate (§ 264 Abs. 1 Satz 3 2. HS HGB)	3 Monate (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB)	
Prüfungspflicht		nein	ja (§ 316 Abs. 1 Satz 1 HGB)	
Offenlegung	Bilanzschema	verkürzt nach § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB (§ 326 Satz 1 HGB)	nur teilweise verkürzt (§ 327 Nr. 1 HGB), wobei die Zusatzpositionen auch im Anhang angegeben werden können	volles Schema nach § 266 HGB
	Schema der Gewinn und Verlustrechnung	keine Offenlegungspflicht (§ 326 Satz 1 HGB)	Offenlegungspflicht, wobei Zusammenfassung der ersten Posten zum Rohergebnis gemäß § 276 HGB zulässig ist	volles Schema nach § 275 HGB
	elektronischer Bundesanzeiger (§ 325 Abs. 2 HGB)	Bilanz und Anhang (§ 326 Satz 1 HGB), wobei der Anhang verkürzt nach § 288 Satz 1 und § 326 Satz 2 HGB publiziert werden kann	Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang, Lagebericht, Vorschlag und Beschluss zur Ergebnisverwendung, Bestätigungsvermerk, Bericht des Aufsichtsrats und Erklärung nach § 161 AktG (§ 325 Abs. 1 Satz 3, § 327 Nr. 1 HGB), wobei mittelgroße Kapitalgesellschaften den Anhang verkürzt nach § 327 Nr. 2 HGB publizieren dürfen. Angabe über die Ergebnisverwendung können bei der GmbH beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen unterbleiben (§ 325 Abs. 1 Satz 4 HGB)	
	Frist	12 Monate (§ 325 Abs. 1 Satz 2 HGB); für börsennotierte Kapitalgesellschaften 4 Monate (§ 325 Abs. 4 HGB)		



Universität Hamburg

DER FORSCHUNG | DER LEHRE | DER BILDUNG

Vielen Dank für ihre Aufmerksamkeit