

## Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	<b>3</b>
1.1	Inhalt und Aufbau des Handbuchs	3
1.2	Kontennomenklatur	4
1.3	Buchungslogik und Zusatzkontierungen	5
1.4	Bedienungshinweise zum Kontierungshandbuch	6
1.4.1	Hyperlinks	6
1.4.2	Farbschema	6
<b>2</b>	<b>Bilanz: Aktiva</b>	<b>7</b>
2.1	Anlagevermögen	7
2.1.1	Immaterielle Vermögensgegenstände	7
2.1.1.1	Selbsterstellte Software	7
2.1.2	Sachanlagen	9
2.1.2.1	Außerplanmäßige Abschreibung von Sachanlagen	9
2.1.2.2	Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease	10
2.1.2.2.1	Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease	11
2.1.2.2.2	Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease	11
2.2	Umlaufvermögen	12
2.2.1	Vorräte	12
2.2.1.1	Ermittlung des beizulegenden Werts (Marktwert)	13
2.2.1.2	Niederstwerttest (Lower of Cost or Market Prinzip)	13
2.2.2	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	14
2.2.2.1	Forderungen gegen verbundene Unternehmen	15
2.2.2.2	Umbuchung von langfristigen Forderungen auf kurzfristigen Anteil	15
2.2.2.2.1	Umbuchung von langfristigen Darlehensforderungen auf kurzfristigen Anteil	15
2.2.2.2.2	Abbau des kurzfristigen Anteils der langfristigen Forderungen	16
2.2.2.2.3	Ausgleich der offenen Posten der langfristigen Forderungen und des kurzfristigen Anteils bei Rückzahlung des Gesamtdarlehensbetrages	16
2.2.2.2.4	Umbuchung von langfristigen Forderungen aus L u. L auf kurzfristigen Anteil	16
2.2.2.2.5	Abbau des kurzfristigen Anteils langfristiger Forderungen	17
2.2.2.3	Forderungsumbuchung von kurzfristigen auf langfristige Forderungen	17
2.2.2.4	Abschreibung von Forderungen	18
2.2.2.4.1	Abschreibung von Forderungen wegen Uneinbringlichkeit – identische Bewertung nach HGB und US GAAP	19
2.2.2.4.2	Abschreibung von Forderungen wegen Uneinbringlichkeit - unterschiedliche Bewertung nach HGB und US GAAP	20
2.2.2.5	Auf-/ Abzinsung von langfristigen Forderungen aus L u. L	21
2.2.2.5.1	Abzinsung langfristiger Forderungen aus L u. L	21
2.2.2.5.2	Aufzinsung langfristiger Forderungen aus L u. L	23
2.2.2.6	Auf-/ Abzinsung von langfristigen Finanzforderungen	25
2.2.2.6.1	Abzinsung langfristiger Finanzforderungen	26

2.2.2.6.2	Aufzinsung langfristiger Finanzforderungen	26
2.2.2.7	Transaktionen in Fremdwährungen - Forderungen	27
2.2.2.7.1	Forderungsabwertung durch Währungsverluste	28
2.2.2.7.2	Ausweis unrealisierter Währungsgewinne bei Forderungen aus L u. L	29
2.2.2.7.3	Rücknahme der unrealisierten Währungsgewinne aus L u. L.	30
2.2.3	Wertpapiere des Umlaufvermögens	30
2.2.3.1	Zuordnung	30
2.2.3.2	Bewertung von Wertpapieren des Umlaufvermögens	31
2.2.3.3	Umgliederung von Wertpapieren	33
2.2.3.3.1	Umgliederung von „trading“ (T) nach „available for sale“ (A) oder „held to maturity“ (H) nach Ausweis eines unrealisierten Gewinns	33
2.2.3.3.2	Umgliederung von „available for sale“ (A) oder „held to maturity“ (H) nach „trading“ (T) bei Ausweis eines unrealisierten Gewinns	34
2.2.3.3.3	Umgliederung von „held to maturity“ (H) nach „available for sale“ (A) bei erfolgsneutralem Ausweis eines unrealisierten Gewinns	35
2.2.3.3.4	Umgliederung von „available for sale“ (A) nach „held to maturity“ (H) nach erfolgsneutraler Aufwertung	36
2.2.3.3.5	Erfolgswirksame Vereinnahmung der Neubewertungsrücklage über die Restlaufzeit des Wertpapiers	37
2.2.3.4	Wertminderungen am Beispiel marktfähiger Wertpapiere	37
<b>2.3</b>	<b>Aktive latente Steuern</b>	<b>39</b>
2.3.1	Ansatz und Methodik latenter Steuern	39
2.3.2	Buchung der aktivischen Steuerdifferenz	40
2.3.3	Auflösung der aktivischen Steuerdifferenz	41
<b>3</b>	<b>Bilanz: Passiva</b>	<b>42</b>
<b>3.1</b>	<b>Rückstellungen</b>	<b>42</b>
3.1.1	Zuordnung	42
3.1.2	Bewertung	43
3.1.3	Aufwandsrückstellungen nach HGB	44
3.1.3.1	Auflösung der HGB-Rückstellung bei Eintritt des Rückstellungsgrundes	45
3.1.3.2	Auflösung der HGB-Rückst. bei Nicht-Eintritt des Rückstellungsgrundes	46
3.1.4	Langfristige Rückstellungen: Aufzinsung / Abzinsung	46
3.1.4.1	Aufzinsung langfristiger Rückstellungen	48
3.1.4.2	Abzinsung langfristiger Rückstellungen	49
3.1.5	Pensionsrückstellungen	50
3.1.5.1	Bildung von Pensionsrückstellungen	51
3.1.5.2	Auflösung von Pensionsrückstellungen	52
<b>3.2</b>	<b>Verbindlichkeiten</b>	<b>53</b>
3.2.1	Zuordnung von Verbindlichkeiten nach HGB und US GAAP	53
3.2.2	Bewertung von Verbindlichkeiten	55
3.2.3	Abzinsung von Verbindlichkeiten	55
3.2.4	Verbindlichkeiten in Fremdwährungen	57

3.2.4.1	Identische Verbindlichkeitsaufwertung aus L u. L (Währung)	57
3.2.4.2	Verbindlichkeitsabwertung aus L u. L US GAAP (Währung)	59
3.2.4.3	Ausweis unrealisierter Gewinne bei Verbindlichkeiten	59
3.2.5	Verbindlichkeitsumbuchung von kurzfristig auf langfristig	60
3.2.6	Verbindlichkeitsumbuchung von langfristig auf kurzfristig	61
3.2.6.1	Verbindlichkeitsumbuchung des kurzfristigen Anteils der langfristigen Verbindlichkeiten	61
3.2.6.2	Abbau des kurzfristigen Anteils der langfristigen Verbindlichkeiten	61
3.2.6.3	Verbindlichkeitsumbuchung des kurzfristigen Anteils der langfristigen Verbindlichkeiten	62
3.2.6.4	Abbau des kurzfristigen Anteils der langfristigen Verbindlichkeiten	62
3.2.6.5	Umbuchung des kurzfristigen Anteils langfristiger Verbindlichkeiten aus Capital Lease	63
3.2.6.6	Abbau des kurzfristigen Anteils langfristiger Verbindlichkeiten aus Capital Lease	63
<b>3.3</b>	<b>Passive latente Steuern</b>	<b>64</b>
3.3.1	Buchung der passivischen Steuerdifferenz	65
3.3.2	Auflösung der passivischen Steuerdifferenz	66
<b>4</b>	<b>Die Gliederung der GuV nach dem Umsatzkostenverfahren</b>	<b>66</b>
<b>4.1</b>	<b>Umsatzkostenverfahren nach US GAAP bei #####</b>	<b>68</b>

## 1 Einleitung

### 1.1 Inhalt und Aufbau des Handbuchs

Dieses Kontierungshandbuch soll die **Handhabung der parallelen Buchführung** gemäß deutschem Handelsrecht (HGB) und der US GAAP anhand von Sachverhalten verdeutlichen, die für den Einzelabschluß von Gesellschaften des ##### Konzerns von Belang sind. Die Buchungsbeispiele wurden primär für Gesellschaften erstellt, die für ihre kaufmännischen Anwendungen SAP R/3 einsetzen, können jedoch hinsichtlich der grundlegenden Buchungslogik auf alle Gesellschaften übertragen werden, die eine kaufmännische Anwendungssoftware verwenden, in der die Integration von externem und internem Rechnungswesen zu gewährleisten ist. Im Besonderen werden nur die Unterschiede in der Gliederung oder Bewertung der verschiedenen Rechnungslegungen thematisiert.

Der **Aufbau des Handbuchs** lehnt sich an die Gliederung der Bilanz und GuV nach Handelsrecht an, Unterschiede zu US-amerikanischen Vorschriften werden an den jeweiligen Positionen angesprochen. Zur Ermittlung von Bemessungsgrundlagen sind teilweise Bewertungsschemata eingefügt. Im Anhang befindet sich eine Liste der Kostenstellen, die nach der Neudefinition der Buchungslogik ausschließlich für Buchungen im HGB-Bereich verwendet werden dürfen.

## 1.2 Kontennomenklatur



Zur Trennung der HGB- und der US GAAP-Werte sind drei verschiedene Kontentypen erforderlich:

- |  |   |
|--|---|
| <p><b>1.</b> Bereits bestehende numerische Konten, die mit gleich hohen Werten für HGB 58901000 „Bezeichnung des Kontos“ und US GAAP bebucht werden. Diese Konten werden sowohl der US GAAP-Bilanzstruktur als auch der HGB-Bilanzstruktur zugeordnet.</p>   | <p style="text-align: right;"><b>Beispiel</b></p> |
| <p><b>2.</b> Numerische Konten mit dem Zusatz „US“ in der Kontenbezeichnung 58901010 „US Bezeichnung des Kontos“ werden mit von HGB abweichenden US GAAP-Werten bebucht und ausschließlich der US GAAP-Bilanz zugeordnet. In der Nummerierung steht eine „1“ an vorletzter Stelle.</p>                 | <p style="text-align: right;"><b>Beispiel</b></p> |
| <p><b>3.</b> Alphanumerische Konten werden ausschließlich der HGB-Bilanz zugeordnet. Diese Konten werden von den in Nr. 2 genannten Konten hergeleitet und mit abweichenden Werten (in absoluter Höhe) bebucht. An die erste Stelle der Kontonummer tritt ein „L“ und die letzte Stelle fällt weg.</p> | <p style="text-align: right;"><b>Beispiel</b></p> |

### **1.3 Buchungslogik und Zusatzkontierungen**

Die Führung paralleler Wertansätze in einem Rechenkreis (Kontenplan, Buchungskreis, Kostenrechnungskreis) erfordert eine strikte Trennung dieser Werte über den gesamten Wertfluss hinweg, also von der Primärbuchung in der Finanzbuchhaltung über die interne Leistungsverrechnung in der Kostenstellenrechnung bis hin zur Abrechnung an die Ergebnisrechnung. Um dieses zu gewährleisten ist daher in der Buchungslogik stets darauf zu achten, dass sowohl auf der Soll- als auch auf der Haben-Seite nur Konten eines selben Wertbereiches (also US GAAP an US GAAP, HGB an HGB, Gemeinsam an Gemeinsam) eingesetzt werden.

In gleicher Weise müssen im internen Rechnungswesen parallele Strukturen geschaffen werden, die entweder für US GAAP oder für HGB-Buchungen verwendet werden dürfen. Da ##### die US GAAP als führenden Wertansatz gewählt hat, werden die vorhandenen operativen Kostenstellen und Innenaufträge auch für US GAAP-Buchungen genutzt, während für HGB-Buchungen die in Anlage I aufgeführten HGB-Kostenstellen zu nutzen sind. Zu beachten ist, dass derzeit nicht vorgesehen ist, HGB-Buchungen auf CO-Innenaufträge zu kontieren.

## 1.4 Bedienungshinweise zum Kontierungshandbuch

### 1.4.1 Hyperlinks

Wird ein Sachverhalt an verschiedenen Stellen des Dokuments behandelt, kann mit Hilfe von Links zu den jeweiligen Stellen „gesprungen“ werden. An die ursprüngliche Stelle kann immer mit dem „Zurück-Pfeil“ in der Web-Symbolleiste gelangt werden. Alternativ kann per Hyperlink zum Inhaltsverzeichnis gesprungen und von dort aus das entsprechende Thema angesteuert werden.

### 1.4.2 Farbschema

Zur Erleichterung der Bedienung dieses Handbuchs sind die Buchungen auf den jeweiligen Kontengruppen im Schema auch farblich identifizierbar. Beispielrechnungen sind hellblau markiert.



Beispiele, auch zahlenmäßige, sind mit dieser Farbe gekennzeichnet.



Buchungen, die bei identischer Bewertung sowohl nach HGB als auch nach US GAAP vorgenommen werden  
Entsprechend der [Kontennomenklatur](#) handelt es sich dabei um numerische Konten ohne die Zusatzbezeichnung „LC“ oder „US“.



Buchungsschemata in dieser Farbe behandeln ausschließlich Buchungen nach US GAAP.



HGB-Buchungen sind in dieser Farbe gekennzeichnet.

## 2 Bilanz: Aktiva

### 2.1 Anlagevermögen

zu Details der Anlagenbuchhaltung nach US GAAP siehe auch:  
 \\SEW\SYS\DAT\US-GAAP\Konzepte\Feinkonzept\.....

#### 2.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

zur Aktivierung von Software, insbesondere SAP, siehe auch:  
[\\SEW1\SYS\DAT\US-GAAP\Konzepte\Kontierungshandbuch  
 Positionsplan\Kontierungshandbuch Mai01 Kapitel 10.doc](#)

## HGB

- Untergliederung in wirtschaftlich konkret erfaßbare Rechte und Werte, darauf geleistete Anzahlungen sowie den Geschäfts- oder Firmenwert
- Aktivierungsverbot für selbsterstellte (originäre) immaterielle Anlagegüter, Aktivierungspflicht für entgeltlich erworbene immaterielle Vermögenswerte
- Aktivierung derivativer Vermögensgegenstände maximal zu Anschaffungskosten
- Wahlrecht zur Aktivierung von Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs als Bilanzierungshilfe
- Abschreibung über die erwartete Nutzungsdauer
- zu außerplanmäßigen Abschreibungen siehe Kap. 4.1.2.1, kein ausdrückliches Gebot zur laufenden Überprüfung der Nutzungsdauer (*impairment test*)

## US GAAP

- Aktivierungspflicht für entgeltlich erworbene immaterielle Vermögenswerte
- Aktivierung derivativer Vermögensgegenstände maximal zu Anschaffungskosten
- Aktivierungswahlrecht für originäre immaterielle Anlagegüter, falls erwarteter künftiger Vorteil bestimmbar und Rückfluß der Mittel sicher (z.B. Patentkosten)
- keine Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten bei originären Vermögenswerten (Ausnahme: Softwareentwicklungskosten)
- Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs dürfen aktiviert werden, falls künftiger Nutzen bestimmbar
- i.d.R. lineare Abschreibung über die erwartete Nutzungsdauer, maximal 40 Jahre
- zu außerplanmäßigen Abschreibungen siehe Kap. 4.1.2.1, laufender *impairment test* Pflicht

#### 2.1.1.1 Selbsterstellte Software

**Selbsterstellte Software** ist nach **US GAAP** unter einschränkenden Bedingungen aktivierungspflichtig. Selbsterstellte Software, die nur für den internen Gebrauch bestimmt ist, ist ab dem Zeitpunkt zu aktivieren, ab dem die technische Durchführbarkeit feststeht. Aktivierungsfähig und –pflichtig sind dabei externe Kosten für Material und Leistungen sowie Lohnkosten für die dem Projekt direkt zurechenbaren Arbeitsstunden der betreffenden Mitarbeiter. Gemeinkosten sind dagegen nicht aktivierungsfähig. Die Kosten zur Erstellung einer Website sind nicht aktivierbar, da sie den Vertriebskosten zugeordnet werden.

US GAAP Aktivierung im AV				
Belegart: SA				
<b>Bilanz</b>	02401010	<b>an</b>	09900010	<b>Bilanz</b>
	US Lizenzen an Rechten und Werten		US Verrechnungskto. Sachanlagen	
<b>Zusatzkont.</b>				

HGB Aufwandsbuchung (derzeit nicht relevant)				
Belegart: SA				
<b>GuV</b>	L6720100	<b>an</b>	L0990001	<b>Bilanz</b>
	LC Capital Lease für Software		LC Verrechnungskto. Sachanlagen	
<b>Zusatzkont.</b>				





## 2.1.2 Sachanlagen

### HGB

- Bewertung von Sachanlagen zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Wahlrecht bezüglich Aktivierung von Fremdkapitalkosten
- Abschreibung i.d.R. nach steuerrechtlichen Abschreibungstabellen

### US GAAP

- Bewertung von Sachanlagen zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Ausweis im Sachanlagevermögen nur, sofern betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer länger als *operating cycle* oder ein Jahr
- Nicht betriebsnotwendige Sachanlagen sind getrennt auszuweisen (*Umlaufvermögen: sonstige Vermögensgegenstände*)
- Fremdkapitalkosten für *qualifying assets* sind zu aktivieren
- Abschreibung über die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzung

#### 2.1.2.1 Außerplanmäßige Abschreibung von Sachanlagen

### HGB

- außerplanmäßige Abschreibungen sind nur bei dauerhafter Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen, dieser orientiert sich i.d.R. am Wiederbeschaffungswert
- Wertaufholung erlaubt

### US GAAP

- außerplanmäßige Abschreibungen unabhängig von der Dauer, wenn der zukünftig erwartete nicht diskontierte Cash flow eines Vermögensgegenstandes < Buchwert
- außerplanmäßige Abschreibungen in Höhe der Differenz Buchwert *./. Fair value*
- eine Wertaufholung ist nicht erlaubt

Der **Fair value** (beizulegender Zeitwert) wird aus dem Einzelveräußerungspreis oder Wiederbeschaffungspreis abgeleitet. Ist ein solcher Preis nicht ermittelbar, so kann eine Schätzung auf Basis der zukünftigen diskontierten Erfolgsbeiträge vorgenommen werden.

Nach HGB sind nur bei dauerhaften Wertminderungen außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen. Das folgende Schema veranschaulicht den Buchungsvorgang:

### HGB

#### Außerplanmäßige Abschreibung AV

Belegart: SA

Kontierungshandbuch				
GuV	L6500091  LC AfA auf Sachanlagen	an	L0510091  LC Wertberichtigung auf Grund und Boden	Bilanz
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle			

### 2.1.2.2 Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease

Die bilanzielle Behandlung von Leasingverträgen hängt von deren Ausgestaltung und damit vom Einzelfall ab. Das **Operating Leasing** ähnelt mehr einem Mietverhältnis, während das **Finanzierungsleasing** wirtschaftlich eher einem Kauf entspricht. Ein Finanzierungsleasinggeschäft liegt z.B. beim Spezialleasing vor, bei dem der Leasinggegenstand derart an die Bedürfnisse des Leasingnehmers angepaßt ist, daß er nur mit umfangreichen Änderungen von anderen genutzt werden könnte. Ein **Capital Lease** nach US GAAP, das dem Finanzierungsleasing entspricht, ist durch das Vorliegen mindestens eines der folgenden Kriterien definiert:

- Das Eigentum am Leasinggegenstand wird zum Vertragsende auf den Leasingnehmer übertragen;
- der Vertrag beinhaltet eine günstige Kaufoption für den Leasingnehmer, deren Ausübung als wahrscheinlich angesehen werden kann;
- die Grundmietzeit des Leasingvertrages entspricht zumindest 75% der wirtschaftlichen (Rest-) Nutzungsdauer des Leasinggutes;
- der Barwert der Leasingraten (ohne Versicherungs- und Wartungskosten) beträgt zumindest 90% des Marktpreises des Leasinggutes zu Beginn der Grundmietzeit.

Die Bilanzierung hat beim Leasingnehmer unter der Position Verbindlichkeiten aus L u. L (*Payables from operations*) zu erfolgen.

#### Ermittlung der Anschaffungskosten:

##### Barwert der zukünftigen Mindestleasingraten

- + Anbahnungskosten
- ./. enthaltene Versicherungskosten
- ./. enthaltene Instandhaltungskosten
- ./. enthaltene Steuern
- ./. enthaltener Gewinn

Übersteigen die so ermittelten Anschaffungskosten den **Marktwert** des Leasinggegenstandes, so ist dieser als Obergrenze zu aktivieren und eine Verbindlichkeit in gleicher Höhe zu passivieren.

Geht das Eigentum am Leasinggegenstand auf den Leasingnehmer über (Fälle 1. und 2.), so erfolgt eine **Abschreibung** des aktivierten Leasinggegenstands über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gemäß den beim Leasingnehmer angewandten Grundsätzen. Andernfalls ist der Leasinggegenstand über die Vertragsdauer auf den erwarteten Restwert abzuschreiben.

Die passivierte **Verbindlichkeit** wird erfolgsneutral in Höhe des Tilgungsanteils der Leasingrate vermindert, der Zins- und Kostenanteil geht dagegen ebenso wie die Abschreibung des Leasinggegenstandes als **Aufwand** in die Gewinn- und Verlustrechnung ein.

#### 2.1.2.2.1 Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease

Bei der Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease (CL) steigt der Bestand an technischen Anlagen und Maschinen auf der Haben-Seite bei Reduzierung der Verbindlichkeiten auf der Sollseite. Gebucht wird ein Abgang vom Verrechnungskonto für Sachanlagen.

US GAAP      Aktivierung der CL-Verbindlichkeiten				
	Belegart: SA			
<b>Bilanz</b>	07501010	<b>an</b>	09900010	<b>Bilanz</b>
	US Maschinen aus Capital Lease		US Verrechnungskto. Sachanlagen	
<b>Zusatzkont.</b>				

HGB      Aktivierung der CL-Verbindlichkeiten				
	Belegart: SA			
<b>Bilanz</b>	L6720100	<b>an</b>	L0990001	<b>Bilanz</b>
	LC Maschinen aus Capital Lease		LC Verrechnungskto. Sachanlagen	
<b>Zusatzkont.</b>				

#### 2.1.2.2.2 Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease

US GAAP      Aktivierung der CL-Verbindlichkeiten				
	Belegart: SA			

Kontierungshandbuch		
Bilanz	07501010	an xxxxxxxx
	US Maschinen aus Capital Lease	US Langfristige Verbindlichkeiten CL
Zusatzkont.		

Nach HGB erfolgt keine Buchung.

## 2.2 Umlaufvermögen

Zum Umlaufvermögen gehören Vermögensgegenstände, die nicht im Anlagevermögen ausgewiesen sind.

### Umlaufvermögen laut HGB

- aktive Rechnungsabgrenzungsposten gehören mangels Einzelverkehrsfähigkeit nicht zum Umlaufvermögen
- Bewertung nach strengem Niederstwertprinzip

**Strenges Niederstwertprinzip:** Von den am Bilanzstichtag möglichen Wertansätzen – den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf der einen Seite und den Börsen- oder Marktpreis bzw. beizulegendem Wert auf der anderen Seite – ist der jeweils niedrigere Wert anzusetzen.

### Current assets laut US GAAP

- Vermögensgegenstände, die innerhalb eines *operating cycle* oder dem Zeitraum von einem Jahr verkauft, verbraucht oder in Geld umgewandelt werden.
- auch: aktive Rechnungsabgrenzungsposten
- ein Disagio gilt nicht als asset. Es ist deshalb offen von der dazugehörigen Verbindlichkeit abzusetzen und ihr anschließend über die Laufzeit zuzuschreiben.

### 2.2.1 Vorräte

#### HGB

- Teilkostenbewertung möglich
- Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zum niedrigeren beizulegenden Wert
- Aktivierung nicht unmittelbar fertigungsbezogener Kosten der allgemeinen Verwaltung erlaubt
- Abschreibungen auf den niedrigeren Zukunftswert erlaubt
- Wertaufholungswahlrecht

## US GAAP

- Vollkostenbewertung
- Wertobergrenze sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Bewertung über den Anschaffungskosten nur zulässig, in denen eine sofortige Vermarktung zu bekannten Markt- oder Börsenpreisen möglich ist (z.B. Edelmetalle)
- zur Gewährleistung einer hinreichenden Absatzmarktorientierung muß der Vergleichswert zwischen dem Netto-Veräußerungswert als Obergrenze und dem Nettoveräußerungswert abzüglich einer Gewinnspanne als Untergrenze liegen
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten schließen Allgemein- und Verwaltungskosten, die eindeutig der Produktion zuzuordnen sind, mit ein
- Aktivierung nicht unmittelbar fertigungsbezogener Kosten der allgemeinen Verwaltung erlaubt
- übliche Verbrauchsfolgeverfahren sind Fifo- oder Lifo-Verfahren oder Durchschnittsmethode
- Abschreibungen sind in den *cost of goods sold* zu berücksichtigen
- außergewöhnlich hohe Abschreibungen werden gesondert im Income Statement ausgewiesen
- außerplanmäßige Abschreibung, sofern die Anschaffungskosten einen Vergleichswert (i.d.R. Wiederbeschaffungskosten) übersteigen
- Wertaufholungsverbot

### 2.2.1.1 Ermittlung des beizulegenden Werts (Marktwert)

#### Erwarteter Verkaufspreis

##### ./. Kaufpreisminderungen

- ./. noch anfallende Herstellungskosten (bei der Bewertung noch unfertiger Leistungen)
- ./. Umwandlungs- und Nachbesserungskosten
- ./. Stillstandskosten
- ./. Frachtausgangskosten
- ./. sonstige Vertriebs Einzelkosten

**= Beizulegender Wert („Net Realizable Value“)**

./. kalkulierte Gewinnmarge

**= Beizulegender Wert abzüglich einer üblichen Gewinnmarge**

### 2.2.1.2 Niederwerttest (Lower of Cost or Market Prinzip)

### Beispiel: Niederstwerttest (*lower of cost or market* Prinzip)

Die im Beispiel zu wählenden Wertansätze sind **fett** hervorgehoben.

in US-Dollar							
	Kosten (cost)	Wiederbe- schaffungs- kosten (market)	Verkaufs- preis (1)	Fertigstellungs- kosten (2)	Wertober- grenze (1 - 2)	Übliche Gewinn- marge (3)	Wertunter- grenze [(1-2)-3]
1	20.50	<b>19.00</b>	25.00	1.00	24.00	6.00	18.00
2	26.00	20.00	30.00	2.00	28.00	7.00	<b>21.00</b>
3	<b>10.00</b>	12.00	15.00	1.00	14.00	3.00	11.00
4	<b>40.00</b>	55.00	60.00	6.00	54.00	4.00	50.00
	96.50	106.00	130.00	10.00	120.00	20.00	100.00

### 2.2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

#### HGB

- Ansatz zum Nominalwert nach Abzug von evtl. Preisnachlässen
- Ansatz von un- oder niederverzinslichen Forderungen zum Barwert
- Bewertung von Forderungen in ausländischer Währung nach strengem Niederstwertprinzip: Kurs der Erstverbuchung vs. Stichtagskurs
- Bewertung kurzfristiger Forderungen (RLZ < 1 Jahr) in ausländischer Währung generell zum Stichtagskurs zulässig
- Abschreibung von Forderungen

#### US GAAP

- Ansatz zum Nominalwert nach Abzug von evtl. Preisnachlässen
- Ausweis von Forderungen innerhalb eines *operating cycle*, ansonsten Ausweis unter Anlagevermögen
- keine Abzinsung un- oder niederverzinslicher Forderungen
- Fremdwährungsforderungen sind immer zum Stichtagskurs umzurechnen

### 2.2.2.1 Forderungen gegen verbundene Unternehmen

Der Ausweis unter *verbundene Unternehmen* oder *Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht* geht dem Ausweis unter anderen Forderungspositionen wie etwa Waren-, Leistungs- oder Finanzgeschäften vor, um das Ausmaß der finanziellen Verflechtung dieser Gesellschaft mit anderen Unternehmen offenzulegen.

**Konsolidierung**, im einzelnen siehe [Konsolidierungsanweisungen](#)

- **Forderungen und Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen sind zum Nominalwert anzusetzen**
- **insgesamt zwei Verrechnungskonten für Finanz- bzw. Handelsbeziehungen**
- **Ausweis von Forderungen, wenn die Verrechnungskonten zum Bilanzstichtag einen Sollbetrag aufweisen**
- **Zahlungen im Zeitraum vom 15. bis 30. September müssen mit den verbundenen Unternehmen abgestimmt werden**
- **grundsätzlich Abstimmung zum Ende jeden Quartals: die betreffenden Mitarbeiter haben sich eine Liste mit den einzelnen offenen Positionen zukommen zu lassen**

### 2.2.2.2 Umbuchung von langfristigen Forderungen auf kurzfristigen Anteil

Da der Ausweis der Aktivposten gemäß US GAAP eine Untergliederung nach Fristigkeit verlangt, müssen die kurzfristigen Anteile langfristiger Forderungen separat gebucht werden. Dabei handelt es sich um einen einfachen Aktivtausch: Es finden Umschichtungen innerhalb der Vermögenspositionen statt, ohne daß die Bilanzsumme verändert wird.

#### 2.2.2.2.1 Umbuchung von langfristigen Darlehensforderungen auf kurzfristigen Anteil

Der nach US GAAP erforderliche getrennte Ausweis des kurzfristigen Anteils langfristiger Forderungen verlangt eine Umgliederung der Positionen, die nur die Aktivseite der Bilanz berührt.

HGB / US GAAP      Forderungsumbuchung				
<b>Bilanz</b>	Belegart:			<b>Bilanz</b>
	26690000	an	26515000	
	Kurzfristiger Anteil an sonstigen Aktiva		Langfristige Darlehensforderungen	
<b>Zusatzkont.</b>				

	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

--

#### 2.2.2.2.2 Abbau des kurzfristigen Anteils der langfristigen Forderungen



HGB / US GAAP		Forderungserfüllung	
	Belegart:		
<b>Bilanz</b>	28010600	<b>an</b>	26690000
	Ulmer Volksbank Geldeingang		Kurzfristiger Anteil an sonstigen Aktiva
<b>Zusatzkont.</b>			

#### 2.2.2.2.3 Ausgleich der offenen Posten der langfristigen Forderungen und des kurzfristigen Anteils bei Rückzahlung des Gesamtdarlehensbetrages



#### 2.2.2.2.4 Umbuchung langfristiger Forderungen aus L u. L auf kurzfristigen Anteil



Der nach US GAAP erforderliche getrennte Ausweis des kurzfristigen Anteils langfristiger Forderungen verlangt eine Umgliederung der Positionen, die nur die Aktivseite der Bilanz berührt.

HGB / US GAAP		Forderungsumbuchung	
	Belegart:		
<b>Bilanz</b>	24201000	<b>an</b>	24601000
	Kurzfr. Anteil langfr. Forderungen Inland		Langfr. Forderungen aus L u. L Inland
<b>Zusatzkont.</b>			

HGB / US GAAP		Forderungsumbuchung	
	Belegart:		
<b>Bilanz</b>	24202000	<b>an</b>	24602000



	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

	Kurzfr. Anteil langfr. Forderungen Ausland		Langfr. Forderungen aus L u. L Ausland	
<b>Zusatzkont.</b>				

#### 2.2.2.2.5 Abbau des kurzfristigen Anteils langfristiger Forderungen



HGB / US GAAP Forderungsbegleichung - anteilig				
	Belegart:			
<b>Bilanz</b>	28010600		24201000	<b>Bilanz</b>
	Ulmer Volksbank Geldeingang	<b>an</b>	Kurzfr. Anteil langfr. Forderungen Inland	
<b>Zusatzkont.</b>				

HGB / US GAAP Forderungsbegleichung - anteilig				
	Belegart:			
<b>Bilanz</b>	28010600		24202000	<b>Bilanz</b>
	Ulmer Volksbank Geldeingang	<b>an</b>	Kurzfr. Anteil langfr. Forderungen Ausland	
<b>Zusatzkont.</b>				

#### 2.2.2.3 Forderungsumbuchung von kurzfristigen auf langfristige Forderungen



HGB / US GAAP Forderungsumbuchung				
	Belegart:			
<b>Bilanz</b>	24601000		24009900	<b>Bilanz</b>
	Langfr. Forderungen aus L u. L Inland	<b>an</b>	Korr. Konto zu Debitorenford. Inland	

	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

<b>Zusatzkont.</b>	
--------------------	--

HGB / US GAAP		Forderungsumbuchung	
<b>Bilanz</b>	Belegart:		<b>Bilanz</b>
	24602000	an 24029900	
	Langfr. Forderungen aus L u. L Ausland	Korr. Konto zu Debit.ford. Ausland	
<b>Zusatzkont.</b>			

#### 2.2.2.4 Abschreibung von Forderungen

Eine Forderung ist dann zweifelhaft, wenn es wahrscheinlich ist, daß die im Vertrag zugesagten Zahlungen zu einem wesentlichen Teil nicht oder erheblich verspätet zufließen werden.

#### HGB

- Vollabschreibung uneinbringlicher Forderungen
- Wertberichtigung von zweifelhaften Forderungen
- Pauschalwertberichtigung wegen allgemeinem Kreditrisiko: geschätzter Prozentsatz auf die Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung von Erfahrungswerten und der sich bereits abzeichnenden Entwicklung

**Bemessungsgrundlage** = Forderungsbestand zum Ende des Geschäftsjahres ./.. bereits einzelwertberichtigte Forderungen

#### US GAAP

- Vollabschreibung uneinbringlicher Forderungen
- Wertberichtigung von zweifelhaften Forderungen
- erstattungsfähige Umsatzsteuer muß vor Ermittlung der Wertberichtigung abgezogen werden
- Pauschalwertberichtigung üblich (percentage-of-credit-sale-method)
- bei nicht erstattungsfähigen Verkehrssteuern bildet der Bruttobetrag die Grundlage zur Berechnung der Wertberichtigung

- durch Sicherungsgeschäfte gesicherte Forderungen sind nur in Höhe des Betrags des verbleibenden Restrisikos wertzuberechtigten
- Ableitung des Abwertungsbedarfs aus dem **Barwert** des zukünftigen Cash flows, dem beobachtbaren Marktpreis oder dem Zeitwert der Sicherheit (sofern die Zahlungen des gesicherten Kredits aus dieser Sicherheit resultieren werden)

**Percentage-of-credit-sale-method (US GAAP):** Nach dieser Methode wird aus den Erfahrungen der Vergangenheit, der Erfahrung anderer Unternehmen in der gleichen Branche, der Kenntnis der Kreditwürdigkeit des Kunden und der allgemeinen wirtschaftlichen Lage der Prozentsatz der Wertberichtigung auf die während des Geschäftsjahrs erfolgten Verkäufe auf Ziel ermittelt.

Der **Barwert** basiert in diesem Fall auf der Effektivverzinsung der Forderung zum Zeitpunkt ihres Entstehens bzw. ihrer Übernahme durch das Unternehmen. Es besteht ein Wahlrecht, den Zins entsprechend der Veränderung nicht kreditspezifischer Einflußfaktoren wie z.B. Interbanken-Zinssätzen zu modifizieren.

<b>2.2.2.4.1 Abschreibung von Forderungen wegen Uneinbringlichkeit – identische Bewertung nach HGB und US GAAP</b>	
--	--

HGB / US GAAP    Forderungsabschreibung Inland				
<b>GuV</b>	Belegart:			<b>Bilanz</b>
	69510900	<b>an</b>	24009900	
	Abschr .auf Ford. wg. Uneinbringlichkeit		Korr. Konto zu Debitorenford. Inland	
<b>Zusatzkont.</b>				

HGB / US GAAP    Forderungsabschreibung Ausland				
<b>GuV</b>	Belegart:			<b>Bilanz</b>
	69510900	<b>an</b>	24029900	
	Abschr .auf Ford. wg. Uneinbringlichkeit		Korr. Konto zu Debitorenford. Ausl.	
<b>Zusatzkont.</b>				

#### 2.2.2.4.2 Abschreibung von Forderungen wegen Uneinbringlichkeit - unterschiedliche Bewertung nach HGB und US GAAP



US GAAP <b>Forderungsabschreibung Inland</b>			
	Belegart: SA		
<b>GuV</b>	69510910	<b>an</b>	24009910
	US Abschr. auf Ford. wg. Uneinbringlichkeit		US Korr. Konto zu Forderungen Inland
<b>Zusatzkont.</b>			

HGB <b>Forderungsabschreibung Inland</b>			
	Belegart: SA		
<b>GuV</b>	L6951091	<b>an</b>	L2400991
	LC Abschr. auf Ford. wg. Uneinbringlichkeit		LC Korr. Konto zu Ford. Inland
<b>Zusatzkont.</b>	HGB-Kostenstelle		

US GAAP <b>Forderungsabschreibung Ausland</b>			
	Belegart: SA		
<b>GuV</b>	69510910	<b>an</b>	24029910
	US Abschr. auf Ford. wg. Uneinbringlichkeit		US Korr. Konto zu Forderungen Ausland
<b>Zusatzkont.</b>	Kostenstelle oder Auftrag		

HGB <b>Forderungsabschreibung Ausland</b>	
---	--

	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

	Belegart: SA		
<b>GuV</b>	L6951091	an	L2402991
	LC Abschr. auf Ford. wg. Uneinbringlichkeit		LC Korr. Konto zu Ford. Ausland
<b>Zusatzkont.</b>	HGB-Kostenstelle		

### 2.2.2.5 Auf-/ Abzinsung von langfristigen Forderungen aus L u. L

Aufgrund der Zinsdifferenz zu marktüblich verzinsten Forderungen werden unverzinsliche bzw. niederverzinsliche Forderungen nach HGB als weniger werthaltig eingeschätzt. Um dem Rechnung zu tragen sind sie mit einem fristenadäquaten Marktzins auf ihren **Barwert** abzuzinsen. Bei einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr kann die Abzinsung unterbleiben. **Nach US GAAP dürfen Forderungen grundsätzlich nicht abgezinst werden.**

#### 2.2.2.5.1 Abzinsung langfristiger Forderungen aus L u. L

**Beispiel (1): Zinsloses Darlehen über 1.000.000 Euro und zwei Jahre bei fristenadäquatem Marktzins von 10%**

<b>Abzinsungsfaktor</b>	$(1+0,1)^{-2} =$	<b>0,826446</b>
<b>Barwert</b>	$1.000.000 \text{ Euro} \times 0,826446 =$	<b>826.446 Euro</b>
<b>Unterschiedsbetrag</b>	$1.000.000 \text{ Euro} ./ 826.446 \text{ Euro} =$	<b>173.554 Euro</b>

**Bilanzierung der 173.554 Euro im ersten Jahr - identische Bewertung nach HGB und US GAAP:**

HGB / US GAAP	Abzinsung von Inlandsforderungen		
	Belegart		
<b>GuV</b>	75901000	an	24609900
	Sonstige Zinsaufwendungen		Korr. Konto zu langfr. Ford. Inland
<b>Zusatzkont.</b>	Kostenstelle oder Auftrag		

HGB / US GAAP      Abzinsung von Auslandsforderungen			
GuV	Belegart		
	75901000	an	24629900
	Sonstige Zinsaufwendungen		Korr. Konto zu langfr. Ford. Ausland
Zusatzkont.	Kostenstelle oder Auftrag		
			Bilanz

#### Unterschiedliche Bewertung nach HGB und US GAAP:

US GAAP      Abzinsung von Forderungen aus L u. L			
GuV	Belegart: SA		
	75901010	an	24609910
	US Sonstiger Zinsaufwand		US Korr. Konto zu langfr. Forder. Inland
Zusatzkont.	Kostenstelle oder Auftrag		
			Bilanz

HGB      Abzinsung von Forderungen aus L u. L			
GuV	Belegart: SA		
	L7590101	an	L2460991
	LC Sonstiger Zinsaufwand		LC Korr. Konto zu langfr. Ford. Inland
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle		
			Bilanz

US GAAP      Abzinsung von Forderungen aus L u. L			
---	--	--	--

	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

	Belegart: SA			
<b>GuV</b>	75901010	<b>an</b>	24629910	<b>Bilanz</b>
	US Sonstiger Zinsaufwand		US Korr. Konto zu langfr. Ford. Ausland	
<b>Zusatzkont.</b>	Kostenstelle oder Auftrag			

<b>HGB</b>	<b>Abzinsung von Forderungen aus L u. L</b>			
	Belegart: SA			
<b>GuV</b>	L7590101	<b>an</b>	L2462991	<b>Bilanz</b>
	LC Sonstiger Zinsaufwand		LC Korr. Konto zu langfr. Ford. Ausland	
<b>Zusatzkont.</b>	HGB-Kostenstelle			

**Beispiel (2):** Die Forderung steht mit ihrem aktuellen Barwert von 826.446 Euro in den Büchern.

#### 2.2.2.5.2 Aufzinsung langfristiger Forderungen aus L u. L

**Beispiel (3):** Der Barwert der Forderung steigt im zweiten Jahr der Bilanzierung – der Barwert von aus dem ersten Jahr muß aufgezinst werden.

<b>Aufzinsungsfaktor</b>	$(1+0,1)^1 =$	<b>1,1</b>
<b>Barwert</b>	826.446 Euro x 1,1 =	<b>909.091 Euro</b>
<b>Zuschreibung</b>	909.091 Euro ./. 826.446 Euro =	<b>82.645 Euro</b>

**Bilanzierung der Zuschreibung in Höhe von 82.645 Euro im zweiten Jahr - Identische Bewertung nach HGB und US GAAP:**

HGB / US GAAP		Aufzinsung von Forderungen	
<b>Bilanz</b>	Belegart:		<b>GuV</b>
	24609900	an 57901000	
	Korr. Konto zu langfr. Forderungen Inland		Sonstige Zinserträge Inland
<b>Zusatzkont.</b>			Kostenstelle

HGB / US GAAP		Aufzinsung von Forderungen	
<b>Bilanz</b>	Belegart:		<b>GuV</b>
	24629900	an 57901100	
	Korr. Konto zu langfr. Forderungen Ausland		Sonstige Zinserträge Ausland
<b>Zusatzkont.</b>			Kostenstelle

**Unterschiedliche Bewertung nach HGB und US GAAP:**

US GAAP		Aufzinsung von Forderungen aus L u. L	
<b>Bilanz</b>	Belegart: SA		<b>GuV</b>
	24609910	an 57901010	
	US Korr. Konto zu langfr. Ford. Inland		US Sonstige Zinserträge Inland
<b>Zusatzkont.</b>			Kostenstelle

HGB		Aufzinsung von Forderungen aus L u. L	
		Belegart: SA	



	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

<b>Bilanz</b>	L2460991	<b>an</b>	L5790101	<b>GuV</b>
	LC Korr. Konto zu langfr. Ford. Inland		LC Sonstige Zinserträge Inland	
<b>Zusatzkont.</b>			HGB-Kostenstelle	

US GAAP      Aufzinsung von Forderungen aus L u. L				
	Belegart: SA			
<b>Bilanz</b>	24629910	<b>an</b>	57901110	<b>GuV</b>
	US Korr. Konto zu langfr. Ford. Ausland		US Sonstige Zinserträge Ausland	
<b>Zusatzkont.</b>			Kostenstelle	

HGB      Aufzinsung von Forderungen aus L u. L				
	Belegart: SA			
<b>Bilanz</b>	L2462991	<b>an</b>	L5790111	<b>GuV</b>
	LC Korr. Konto zu langfr. Ford. Ausland		LC Sonstige Zinserträge Ausland	
<b>Zusatzkont.</b>			HGB-Kostenstelle	

**Beispiel (4):** Im dritten Jahr entspricht der Barwert der Forderung ihrem Auszahlungsbetrag in Höhe von 1.000.000 Euro.



### 2.2.2.6.1 Abzinsung langfristiger Finanzforderungen

**Identische Bewertung nach HGB und US GAAP:**

HGB / US GAAP Abzinsung von Forderungen				
GuV	Belegart:			Bilanz
	75901000	an	16101000	
	Sonstige Zinsaufwendungen		Kredit Brill	
Zusatzkont.				

**Unterschiedliche Bewertung nach HGB und US GAAP:**

US GAAP Abzinsung langfristiger Forderungen				
GuV	Belegart: SA			Bilanz
	75901010	an	16101010	
	US Sonstiger Zinsaufwand		US Kredit Brill	
Zusatzkont.				

HGB Abzinsung langfristiger Forderungen				
GuV	Belegart: SA			Bilanz
	L7590101	an	L1610101	
	LC Sonstiger Zinsaufwand		LC Kredit Brill	
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle			

### 2.2.2.6.2 Aufzinsung langfristiger Finanzforderungen

**Identische Bewertung nach HGB und US GAAP:**

## HGB / US GAAP Aufzinsung von Forderungen

Belegart				
<b>Bilanz</b>	16101000	<b>an</b>	57901000	<b>GuV</b>
	Langfr. Finanzford. Kredit Brill		Sonstige Zinserträge Inland	
<b>Zusatzkont.</b>				

### Unterschiedliche Bewertung nach HGB und US GAAP:

## US GAAP Aufzinsung langfristiger Forderungen

Belegart: SA				
<b>Bilanz</b>	16101010	<b>an</b>	57901010	<b>GuV</b>
	US Kredit Brill		US Sonstige Zinserträge Inland	
<b>Zusatzkont.</b>				

## HGB Aufzinsung langfristiger Forderungen

Belegart: SA				
<b>Bilanz</b>	L1610101	<b>an</b>	L5790101	<b>GuV</b>
	LC Kredit Brill		LC Sonstige Zinserträge Inland	
<b>Zusatzkont.</b>			HGB-Kostenstelle	

### 2.2.2.7 Transaktionen in Fremdwährungen - Forderungen

Fremdwährungen werden zentral von ##### Holding umgerechnet, d.h. alle Formulare müssen in der jeweiligen Landeswährung erstellt werden.

## HGB

- **Niederstwertprinzip: Ausweis von Fremdwährungsforderungen zum Kurs am Tag der Entstehung oder zum niedrigeren Stichtagskurs**
- **Bewertung von Forderungen mit RLZ < 1 Jahr aus Vereinfachungsgründen zum Stichtagskurs**

## US GAAP

- **Bewertung der Geschäftsvorfälle mit dem Wechselkurs zum Zeitpunkt der Erstverbuchung und Ausweis am Bilanzstichtag zum Stichtagskurs**
- **die Währungsumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung zwischen den zwei Stichtagen werden erfolgswirksam in der GuV erfaßt**
- **in einigen Fällen werden Kursänderungen nicht erfolgswirksam erfaßt, sondern *in other comprehensive income* als translation adjustment erfaßt**

### Translation adjustment (FAS 52)

- Gewinne oder Verluste aus Fremdwährungsverbindlichkeiten, die mit der Absicht und tatsächlichen wirtschaftlichen Wirkung einer Sicherungsposition für Auslandsbeteiligungen bestimmt sind. Eine Wechselkursveränderung ruft bei der Beteiligung und dem Darlehen einen gegenläufigen Effekt hervor: Der Währungsgewinn oder –verlust aus dem Darlehen darf bis zur Höhe der Anpassung der Bilanz der Auslandsbeteiligung erfolgsneutral als *cumulative translation adjustment* ausgewiesen werden. Der übersteigende Betrag ist ergebniswirksam zu behandeln.
- Gewinne oder Verluste aus langfristigen konzerninternen Geschäften, z.B. langfristige Darlehen

Im Gegensatz zum HGB ermöglicht die grundsätzliche Stichtagsumrechnung der US GAAP auch einen Ausweis **nicht realisierter Gewinne**. Dieser Fall tritt z.B. ein, wenn Forderungen in einer Fremdwährung bestehen und diese bis zum Bilanzstichtag aufwertet. Wertet dagegen die ausländische Währung ab, so ist eine Buchung gemäß [Abschnitt 2.2.2.7.3](#) vorzunehmen.

#### 2.2.2.7.1 Forderungsabwertung durch Währungsverluste

### Identische Bewertung nach HGB und US GAAP:

HGB / US GAAP Abwertung der Forderungen				
GuV	Belegart			Bilanz
	69541000	an	24029900	
	Aufwendungen Währungskursabw.		Korrektur Konto zu Forderungen Ausland	
Zusatzkont.				

#### Unterschiedliche Bewertung nach HGB und US GAAP:

US GAAP Abwertung der Forderungen				
GuV	Belegart: SA			Bilanz
	69541010	an	24029910	
	US Aufwendungen Währungskursabw.		US Korr. Konto zu Forderungen Ausland	
Zusatzkont.				

HGB Abwertung der Forderungen				
GuV	Belegart: SA			Bilanz
	L6954101	an	L2402991	
	LC Aufwendungen Währungskursabw.		LC Korr. Konto zu Ford. Ausland	
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle			

2.2.2.7.2 Ausweis unrealisierter Währungsgewinne bei Forderungen aus L u. L



#### US GAAP Aufwertung der Forderungen aus L u. L

	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

	Belegart: SA		
<b>Bilanz</b>	24029910	<b>an</b>	57902010 <b>GuV</b>
	US Korr. Konto zu Forderungen Ausland		US Ertrag aus unrealisierten Währungsgew.
<b>Zusatzkont.</b>			

Nach HGB erfolgt keine Buchung, da der Ausweis unrealisierter Gewinne dem Realisationsprinzip widerspricht.

#### 2.2.2.7.3 Rücknahme der unrealisierten Währungsgewinne aus L u. L.

US GAAP Rücknahme unrealisierter Gewinne			
	Belegart: SA		
<b>GuV</b>	57902010	<b>an</b>	24029910 <b>Bilanz</b>
	US Ertrag aus unrealisierten Währungsgew.		US Korr. Konto zu Forderungen Ausland
<b>Zusatzkont.</b>			

#### 2.2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens

Diejenigen Finanzinvestitionen, die nicht dauerhaft dem Geschäftsbetrieb der Unternehmung dienen sollen, werden im Umlaufvermögen aufgeführt.

##### 2.2.3.1 Zuordnung

##### Gliederung der Wertpapiere nach HGB

- **Anteile an verbundenen Unternehmen:** keine dauerhafte Besitzabsicht
- **Eigene Anteile:** z.B. eigene Anteile aus Aktienrückkaufprogrammen
- **Sonstige Wertpapiere:** zur vorübergehenden Anlage flüssiger Mittel bestimmt

##### Gliederung der Wertpapiere nach US GAAP

- **Trading securities** sind Wertpapiere, die zum Handel bestimmt sind. Da mit ihnen kurzfristige Wertschwankungen ausgenutzt werden sollen, sind sie immer im Umlaufvermögen auszuweisen.
- **Available-for-sale securities** sind Wertpapiere, die verkauft werden können, sofern ihre Restlaufzeit am Bilanzstichtag kleiner als ein Jahr ist. Andernfalls werden sie im Anlagevermögen ausgewiesen.
- Unter **Held-to-maturity securities** sind Gläubigerpapiere auszuweisen, die bis zur Fälligkeit gehalten werden sollen und deren Restlaufzeit am Bilanzstichtag kleiner als ein Jahr ist. Aktien sowie Wertpapiere, bei denen die Absicht oder Fähigkeit, sie bis zur Fälligkeit zu halten, ungewiß sind, dürfen nicht unter dieser Position ausgewiesen werden.

Ein langfristiges Wertpapier ist in das kurzfristige Vermögen umzugliedern, sobald die Restlaufzeit kleiner als ein Jahr ist.

### 2.2.3.2 Bewertung von Wertpapieren des Umlaufvermögens

#### HGB

- **grundsätzlich Einzelbewertung**
- **gleichartige Wertpapiere dürfen in der Gruppe per gewogenem Durchschnittssatz angesetzt werden**
- **Anschaffungskosten sind Obergrenze der Bewertung**
- **bei Wertminderung (z.B. durch Kursverluste) erfolgt unabhängig von der voraussichtlichen Dauer Abschreibung auf den niedrigsten Zeitwert**
- **Wahlrecht zur Wertaufholung bis maximal in Höhe der Anschaffungskosten**

Die Wertermittlung nach **US GAAP** ist abhängig von der Einordnung der Wertpapiere in die jeweiligen Kategorien:

#### US GAAP: Trading securities (T)

- **stets erfolgswirksame Behandlung: Kursänderungen schlagen sich unmittelbar in der GuV nieder**
- **Bewertung zu Zeitwerten am Bilanzstichtag**
- **Einzel- oder Portfoliobewertung, bei Portfoliobewertung Saldierung von Kursgewinnen und –verlusten erlaubt**
- **erfolgswirksame Abschreibung, sobald der Marktwert des Portfolios unter seine Anschaffungskosten sinkt**
- **Aufwertungspflicht, sobald der Marktwert des Portfolios über den Buchwert steigt**

Das folgende Buchungsschema zeigt die Aufwertung von Wertpapieren der Kategorie „trading“ (T) bei unrealisierten Gewinnen. Nach HGB erfolgt aufgrund des Realisationsprinzips keine Buchung.

<b>US GAAP</b>	<b>Aufwertung von Wertpapieren</b>
	Belegart: SA

	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

<b>Bilanz</b>	27901010	<b>an</b>	57831010	<b>GuV</b>
	US marktfähige Wertpapiere (T)		US Ertrag aus der Zuschreibung von WP	
<b>Zusatzkont.</b>				

#### US GAAP: Available-for-sale securities (A)

- Bewertung zu Zeitwerten am Bilanzstichtag
- Erfolgswirksame Abschreibungen erst bei dauerhaften Wertminderungen
- Unrealisierte Gewinne und Verluste werden bis zur Realisierung erfolgsneutral unter einem gesonderten Eigenkapitalposten (Neubewertungsrücklage) angesetzt
- temporäre Wertminderungen werden mit unrealisierten Gewinnen verrechnet

Aufwertung von Wertpapieren der Kategorie „available for sale“ (A) bei unrealisierten Gewinnen:

US GAAP      Aufwertung von Wertpapieren				
	Belegart: SA			
<b>Bilanz</b>	27903010	<b>an</b>	35601010	<b>Bilanz</b>
	US marktfähige Wertpapiere (A)		US Neubewertungsrücklage	
<b>Zusatzkont.</b>				

#### US GAAP: Held-to-maturity securities (H)

- Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten
- Börsen- oder Marktbewertung nicht erlaubt, da sich die evtl. anfallenden Gewinne und Verluste spätestens zum Fälligkeitstag ausgleichen
- Auf- und Abgelder werden über die Restlaufzeit verteilt und als Zinsaufwand bzw. –ertrag ausgewiesen
- außerplanmäßige Abschreibung nur bei dauerhafter Wertminderung
- spätere Wertaufholung nicht erlaubt: der Zeitwert tritt an die Stelle der Anschaffungskosten



### 2.2.3.3 Umgliederung von Wertpapieren

Zu jedem Stichtag ist der zum vorhergehenden Stichtag gewählte Ausweis zu überprüfen und ggf. zu korrigieren. Umgliederungen dürfen nicht zum Zwecke der Bilanzpolitik, sondern nur in Ausnahmefällen vorgenommen werden.

#### 2.2.3.3.1 Umgliederung von „trading“ (T) nach „available for sale“ (A) oder „held to maturity“ (H) nach Ausweis eines unrealisierten Gewinns

Unrealisierte Gewinne oder Verluste wurden bereits erfolgswirksam erfaßt und sind nicht mehr zu stornieren. Der Zeitwert dient im Augenblick des Übergangs als neue Wertbasis im Rahmen der anderen Kategorien. Durch die Neuordnung lassen sich bisher erzielte Wertzuwächse konservieren: Kursrückgänge führen kurzfristig nicht zu Verlusten.

HGB / US GAAP Umgliederung der Wertpapiere				
Belegart:				
<b>Bilanz</b>	27902000	<b>an</b>	27901000	<b>Bilanz</b>
	Marktfähige Wertpapiere (H)		Marktfähige Wertpapiere (T)	
<b>Zusatzkont.</b>				

Nach HGB erfolgt keine weitere Buchung.

US GAAP Umgliederung der Aufwertung				
Belegart: SA				
<b>Bilanz</b>	27902010	<b>an</b>	27901010	<b>Bilanz</b>

	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

	US marktfähige Wertpapiere (H)		US marktfähige Wertpapiere (T)	
<b>Zusatzkont.</b>				

#### 2.2.3.3.2 Umgliederung von „available for sale“ (A) oder „held to maturity“ (H) nach „traditionell“ (T) bei Ausweis eines unrealisierten Gewinns



Bei der Neuuzuordnung werden die Wertpapiere mit ihrem Zeitwert bewertet. Bisher unrealisierte Gewinne oder Verluste werden in der GuV realisiert. Auf diese Weise werden Gewinne oder Verluste ohne Notwendigkeit des Verkaufs der Wertpapiere geschaffen.

HGB / US GAAP Umgliederung der Wertpapiere				
	Belegart:			
<b>Bilanz</b>	27901000		27902000	<b>Bilanz</b>
	Marktfähige Wertpapiere (T)	<b>an</b>	Marktfähige Wertpapiere (H)	
<b>Zusatzkont.</b>				

Nach HGB erfolgt keine weitere Buchung.

US GAAP Gewinnrealisierung				
	Belegart: SA			
<b>Bilanz</b>	27901010		57831010	<b>GuV</b>
	US marktfähige Wertpapiere (T)	<b>an</b>	US Ertrag aus der Zuschreibung von WP	
<b>Zusatzkont.</b>				

### 2.2.3.3.3 Umgliederung von „held to maturity“ (H) nach „available for sale“ (A) bei erfolgsneutralem Ausweis eines unrealisierten Gewinns



Die Wertpapiere werden mit ihrem aktuellen Zeitwert Neubewertet. Unrealisierte Gewinne oder Verluste werden erfolgsneutral in einem eigenen Eigenkapitalposten (*other comprehensive income*) erfaßt und erst bei Ausscheiden des Wertpapiers in der GuV realisiert.

HGB / US GAAP Umgliederung der Wertpapiere				
	Belegart:			
<b>Bilanz</b>	27903000	an	27902000	<b>Bilanz</b>
	Marktfähige Wertpapiere (A)		Marktfähige Wertpapiere (H)	
<b>Zusatzkont.</b>				

Nach HGB erfolgt keine weitere Buchung.

US GAAP Gewinnrealisierung				
	Belegart: SA			
<b>Bilanz</b>	27903010	an	35601010	<b>Bilanz</b>
	US marktfähige Wertpapiere (A)		US Neubewertungs-rücklage	
<b>Zusatzkont.</b>				

2.2.3.3.4 Umgliederung von „available for sale“ (A) nach „held to maturity“ (H nach erfolgsneutraler Aufwertung)



Der aktuelle Zeitwert bildet die neue Basis zur Bewertung. Die bisher erfolgsneutral aufgefangene Wertänderung muß erfolgswirksam über die Restlaufzeit verteilt erfaßt werden. Auch die zwischen der neuen Basis und dem bei Fälligkeit zufließenden Betrag bestehende Differenz ist auf die Restlaufzeit zu verteilen.

HGB / US GAAP Umgliederung der Wertpapiere				
Bilanz	Belegart:			Bilanz
	27902000	an	27903000	
	Marktfähige Wertpapiere (H)		Marktfähige Wertpapiere (A)	
Zusatzkont.				

Nach HGB erfolgt keine weitere Buchung.

HGB / US GAAP Umgliederung der Aufwertung				
Bilanz	Belegart:			Bilanz
	27902010	an	27903010	
	US marktfähige Wertpapiere (H)		US marktfähige wertpapiere (A)	
Zusatzkont.				

#### 2.2.3.3.5 Erfolgswirksame Vereinnahmung der Neubewertungsrücklage über die Restlaufzeit des Wertpapiers



US GAAP		Gewinnrealisierung	
		Belegart: SA	
<b>Bilanz</b>	35601010	<b>an</b>	57831010
	US Neubewertungs- rücklage		US Ertrag aus der Zuschreibung von WP
<b>Zusatzkont.</b>			

#### 2.2.3.4 Wertminderungen am Beispiel marktfähiger Wertpapiere



Identisch nach HGB und US GAAP:

HGB / US GAAP		Wertminderung im UV	
		Belegart:	
<b>GuV</b>	65002900	<b>an</b>	27901000
	Abschreibungen auf UV		Marktfähige Wertpapiere (T)
<b>Zusatzkont.</b>			

Unterschiedlich nach HGB und US GAAP:

US GAAP		Wertminderung im UV	
		Belegart: SA	

<b>GuV</b>	65002900	<b>an</b>	27901010	<b>Bilanz</b>
	US Abschreibungen auf UV		US Marktfähige Wertpapiere (T)	
<b>Zusatzkont.</b>				

HGB

Wertminderung im UV

Belegart: SA			
GuV	L6500291	an	L2790101
	LC Abschreibungen auf UV		LC Marktfähige Wertpapiere
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle		
			Bilanz

## 2.3 Aktive latente Steuern

### 2.3.1 Ansatz und Methodik latenter Steuern

HGB

- aktive Steuerabgrenzung, wenn die Ertragssteuer höher als der fiktive Steueraufwand aus dem Handelsbilanzergebnis ausfällt
- Wahlrecht zum Ansatz aktiver latenter Steuern: Ausweis als Bilanzierungshilfe
- Gewinnausschüttung nur, wenn die jederzeit auflösbaren Gewinnrücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags die aktive Steuerabgrenzung überschreiten
- Timing-concept: Erfassung nur solcher Differenzen, die sich sowohl in der Periode ihrer Entstehung als auch in jener der Umkehrung im Jahresabschluß niederschlagen
- zeitlich begrenzte Differenzen
- Einbeziehung permanenter Differenzen nicht erlaubt
- Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern

US GAAP

- *deferred taxes* kein Abgrenzungsposten wie nach HGB, sondern Vermögen im Sinne voraussichtlicher Steuerentlastungen
- Aktivierungspflicht nur in dem Umfang, wie in Zukunft zu versteuerndes Einkommen wahrscheinlich erzielt werden wird
- tritt die künftige Steuerentlastung mit einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50% nicht in voller Höhe ein, so ist ein Sicherheitsabschlag vorzunehmen
- Ansatz nach Asset- und liability-Methode
- Gliederung in lang- und kurzfristige latente Steuern
- Temporary-concept: Einbeziehung auch quasi-permanenter Differenzen
- Einbeziehung permanenter Differenzen nicht erlaubt
- getrennter Ausweis aktiver und passiver latenter Steuern
- künftige Steuerforderungen werden nicht auf ihren Barwert abgezinst

**Asset- und liability-Methode:** Diese Methode verwendet die aktuellen gesetzlichen Steuersätze, die voraussichtlich in der Periode der Auflösung gültig sein werden. Falls sich die Steuersätze wesentlich ändern, muß der Wertansatz der latenten Steuern korrigiert werden. Der aus der Berichtigung hervorgehende Steueraufwand wird in der Gewinn- und Verlustrechnung der Periode, in der das Steuerrecht geändert wird, ausgewiesen.

**Fristigkeit latenter Steuern:** Die Grenze zwischen Kurz- und Langfristigkeit liegt üblicherweise bei einem Jahr. Die Aufteilung hängt von dem Aktiv- oder Passivposten der Bilanz ab, auf den sich die Steuerverbindlichkeit oder –forderung bezieht. So werden latente Steuerforderungen aufgrund von unterschiedlichen Bilanzwerten im Anlagevermögen als langfristig, solche im Zusammenhang mit Vorratsvermögen als kurzfristig eingestuft. Ist keine Zuordnung zu einem Bilanzposten möglich, so bestimmt sich die Fristigkeit nach dem erwarteten Zeitpunkt der Umkehr des temporären Unterschiedsbetrages. So sind etwa aktive Steuerabgrenzungsposten aus steuerlichen Verlustvorträgen (möglich nur nach US GAAP) danach zu beurteilen, wann voraussichtlich mit der Nutzung der Verlustvorträge zu rechnen ist.

**Quasi-permanente Differenzen:** Diese Differenzen sind dadurch gekennzeichnet, daß ihr Umkehrungszeitpunkt nicht absehbar ist und von einer zeitlich unbestimmten Disposition abhängt (z.B. Veräußerung eines Vermögensteils oder Unternehmensliquidation)

### 2.3.2 Buchung der aktivischen Steuerdifferenz



US GAAP      Bildung aktivischer latenter Steuern				
<b>Bilanz</b>	Belegart: SA			
	29602010	<b>an</b>	78101010	<b>GuV</b>
	US langfristige aktivische lat. Steuern		US latenter Steueraufwand/-ertrag	
<b>Zusatzkont.</b>				



US GAAP Bildung aktivischer latenter Steuern			
Belegart: SA			
<b>Bilanz</b>	29601010	<b>an</b>	78101010 <b>GuV</b>
	US kurzfristige aktivische lat. Steuern		US latenter Steueraufwand/-ertrag
<b>Zusatzkont.</b>			

**Beispiel:** Eine Tochterunternehmung verkauft Grundstücke mit einem Zwischengewinn an die Mutterunternehmung. Diese will die Grundstücke auf unbestimmte Zeit halten. Es liegt eine temporäre Differenz in Höhe des Zwischengewinns vor. Die US GAAP verlangen daher eine aktivische Steuerabgrenzung. Da die Grundstücke auf unbestimmte Zeit gehalten werden sollen, liegt eine quasi-permanente Differenz vor. Eine Aktivierung nach HGB ist daher nicht erlaubt.

### 2.3.3 Auflösung der aktivischen Steuerdifferenz

Eine **Auflösung des Abgrenzungspostens** hat immer dann zu erfolgen, wenn

- die Steuerentlastung bzw. höhere Steuerbelastung eintritt, oder
- damit zu rechnen ist, daß die Steuerentlastung bzw. Steuermehrbelastung nicht eintritt.

Nach HGB erfolgt keine Buchung, da aktive latente Steuern nur als Bilanzierungshilfe angesehen werden:

US GAAP Auflösung aktivischer latenter Steuern			
Belegart: SA			
<b>GuV</b>	78101010	<b>an</b>	29602010 <b>Bilanz</b>
	US latenter Steueraufwand/-ertrag		US langfristige aktivische lat. Steuern
<b>Zusatzkont.</b>			

US GAAP Auflösung aktivischer latenter Steuern			
GuV	Belegart: SA		
	78101010	an	29601010
	US latenter Steueraufwand/-ertrag		US kurzfristige aktivische lat. Steuern
Zusatzkont.			
			Bilanz

### 3 Bilanz: Passiva

#### 3.1 Rückstellungen

Rückstellungen stellen einen Passivposten in der Bilanz dar, mit Hilfe dessen nach dem Abschlußstichtag zu leistende Ausgaben der Verursachungsperiode zugerechnet werden können.

##### 3.1.1 Zuordnung

Rückstellungen werden im US-GAAP-Abschluß nicht in einem gesonderten Posten ausgewiesen, sondern mit den **Verbindlichkeiten** zusammengefaßt (siehe dazu Kap. [3.2 Verbindlichkeiten](#)). Grundsätzlich verlangt der Abschluß nach US GAAP eine **höhere Detaillierung der Rückstellungen** als nach HGB. So erfolgt z.B. eine Untergliederung nach der **Fristigkeit** der Verbindlichkeiten.

Aktiva	Bilanz-HGB	Passiva	Aktiva	Bilanz-US GAAP	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital		A. Kurzfr. Aktiva	<b>A. Kurzfr. Verbindl.</b>	
B. Umlaufvermögen	<b>B. Rückstellungen</b>		B. Langfr. Aktiva	-Other accruals	
C. Rechnungsab-	-Pensionen u.ä.			<b>B. Langfr. Verbindl.</b>	
grenzungsposten	-Steuerrückstell.			-Other noncurrent	
	-sonst. Rückstell.			liabilities	
	C. Verbindl.keiten			C. Eigenkapital	
	D. Rechnungsab-				
	grenzungsposten				

### 3.1.2 Bewertung

#### HGB

- zulässig sind Rückstellungen aufgrund einer Verpflichtung gegenüber einem Dritten sowie bestimmte Aufwandsrückstellungen
- Bildung von Rückstellungen für ungewisse und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
- Bildung von Rückstellungen, sobald der Eintritt einer Verbindlichkeit möglich ist

#### US GAAP

- Rückstellungen nur bei Verpflichtungen gegenüber Dritten (keine Aufwandsrückstellungen)
- Rückstellungen müssen wahrscheinlich sein und der Umfang vernünftig geschätzt werden können
- ist keine Schätzung möglich: Angaben in den Notes
- kann die wahrscheinliche Inanspruchnahme nur innerhalb einer Bandbreite bestimmt werden, so ist der Betrag zurückzustellen, dem die höchste Wahrscheinlichkeit innerhalb der Bandbreite beigemessen wird
- im Zweifel ist der niedrigste Wert auszuweisen
- Rückstellungen für verbundene Unternehmen nach US GAAP nicht zulässig: solche vorhandenen Rückstellungen in den Einzelabschlüssen müssen nach US GAAP wieder aufgelöst werden

### Sonstige Rückstellungen

Die Position *Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten* ist nach US GAAP gegenüber HGB stärker eingeschränkt: Eine Passivierung hat nur dann zu erfolgen, wenn am Bilanzstichtag die folgenden zwei Bedingungen erfüllt sind:

- Die Verpflichtung muß mit erheblicher Wahrscheinlichkeit eintreten.
- Die Höhe der Verpflichtung kann zuverlässig geschätzt werden.

Ist eine der Bedingungen nicht erfüllt, ist über die ungewisse Verbindlichkeit nur im Anhang zu berichten. Ist die Verpflichtung als sehr unwahrscheinlich anzusehen, so unterbleibt auch die Angabe im Anhang.

Rückstellungen für *ungewisse Verbindlichkeiten*, die sich hinreichend abgrenzen lassen, sind z.B. solche für Gewährleistungen, wenn die Gewährleistungsrisiken zum Bilanzstichtag bereits bekannt sind.



	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

### 3.1.3 Aufwandsrückstellungen nach HGB

#### Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen (§ 249 HGB) – Bildung Rückstellung

HGB Bildung von Aufwandsrückstellungen				
GuV	Belegart: SA			
	L160501		L3909101	Bilanz
	LC Instandhaltungskosten (Gebäude)	an	LC Sonstige Rückstellungen	
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle			

#### Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen (§ 249 HGB) – Buchen Schlussbilanz

HGB Bildung von Aufwandsrückstellungen				
Bilanz	Belegart: SA			
	L3909101		90000000	Bilanz
	LC Sonstige Rückstellungen	an	Schlussbilanzkonto (SBK)	
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle			

HGB Bildung von Aufwandsrückstellungen				
GuV	Belegart: SA			
	43000000		L160501	GuV
	GuV-Konto Instandhaltungskosten	an	LC Instandhaltungskosten (Gebäude)	
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle			

#### Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen (§ 249 HGB) – Buchen Eröffnungsbilanz

HGB Bildung von Aufwandsrückstellungen				
GuV	Belegart: SA			
	91000000		L160501	GuV
	Eröffnungsbilanzkonto	an	LC Instandhaltungskosten	

	<b>Kontierungshandbuch</b>	
	(EBK)	(Gebäude)
<b>Zusatzkont.</b>	HGB-Kostenstelle	

### 3.1.3.1 Auflösung der HGB-Rückstellung bei Eintritt des Rückstellungsgrundes

**Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen (§ 249 HGB) – Buchen Verbindlichkeiten Lieferungen und Leistungen**

HGB / US GAAP Buchung des Aufwandes			
	Belegart		
<b>GuV</b>	61605010	an 44001000	<b>Bilanz</b>
	Instandhaltungskosten	Kreditor	
<b>Zusatzkont.</b>	15760000		
	Vorsteuer		

**Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen (§ 249 HGB) – Buchen Zahlung Verbindlichkeiten Lieferungen und Leistungen**

HGB / US GAAP Buchung der Zahlung			
	Belegart		
<b>Bilanz</b>	44001000	an 12000000	<b>Bilanz</b>
	Kreditor	Bank	
<b>Zusatzkont.</b>			

Bei Eintritt des Rückstellungsgrundes ist die Inanspruchnahme der Rückstellung nach HGB erfolgsneutral zu buchen, da die Aufwandsbuchung bereits bei Rückstellungsbildung erfolgte. Bei paralleler Buchung nach HGB und US GAAP entsteht jedoch bei Eintritt des Rückstellungsgrundes eine erfolgswirksame Aufwandsbuchung, da nach US GAAP zuvor keine Rückstellung gebildet

	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

wurde. Der Aufwand der parallelen Buchung wird bei Rückstellungsauflösung nur nach HGB als Ertrag neutralisiert.

#### **Buchung Geschäftsfall Rückstellung - Auflösung**

<b>HGB Rücknahme der Aufwandsrückstellung</b>			
	Belegart: SA		
<b>Bilanz</b>	L3909101	<b>an</b>	L6160501
	LC Sonstige Rückstellungen		LC Instandhaltungskosten
<b>Zusatzkont.</b>			HGB-Kostenstelle

#### **3.1.3.2 Auflösung der HGB-Rückst. bei Nicht-Eintritt des Rückstellungsgrundes**

Die Buchung erfolgt nur nach HGB, da nach US GAAP keine Rückstellungen gebildet werden durften.

#### **Buchung Geschäftsfall Rückstellung - Auflösung**

<b>HGB Buchung des Ertrags</b>			
	Belegart: SA		
<b>Bilanz</b>	L3909101	<b>an</b>	L5481101
	LC Sonstige Rückstellungen		LC Ertrag aus Rückstellungsauflösung
<b>Zusatzkont.</b>			HGB-Kostenstelle

#### **3.1.4 Langfristige Rückstellungen: Aufzinsung / Abzinsung**

Gemäß **US GAAP** können langfristige Rückstellungsbeträge abgezinst und zu ihrem Barwert passiviert werden. Bei einer unterstellten konstanten Kostensteigerungsrate, d.h., die Aufwendungen, die bis zur Inanspruchnahme der Rückstellung entstehen, werden voraussichtlich jährlich um einen konstanten Prozentsatz steigen, ist zunächst der Erfüllungsbetrag zu ermitteln. Der Erfüllungsbetrag ist derjenige Betrag, der in der Zukunft zur Begleichung der Verpflichtung

voraussichtlich gezahlt werden muß. Er errechnet sich nach der Kostensteigerungsrate vor Abzinsung. Nach deutschem Handelsrecht ist eine regelmäßige Kostensteigerungsrate oder Diskontierungsrate ist nicht zulässig: Es findet weder eine Auf- noch eine Abzinsung statt.

### Beispiel:

#### Rückstellungen für Einzelgarantien (langfristig)

- Rückstellungsbetrag zum heutigen Geldwert: 100 DM
- jährliche Kostensteigerungsrate: 3%
- Inanspruchnahme der Rückstellung: nach 5 Jahren

#### Berechnung des Erfüllungsbetrages

$$\text{Erfüllungsbetrag} = 100(1+0,03)^5 = 115,92 \text{ DM}$$

Zur Ermittlung des Barwerts wird der Erfüllungsbetrag der Rückstellung mit dem Abzinsungssatz auf den Bilanzstichtag diskontiert. Der Abzinsungssatz hat sich dabei an Marktzinssätzen zu orientieren.

### Beispiel:

#### Parameter s.o.

- Erfüllungsbetrag: 115,92 DM
- Marktzins = Diskontierungsfaktor: 5%
- Inanspruchnahme der Rückstellung: nach 5 Jahren

#### Berechnung des Barwertes der Rückstellung

$$\text{Barwert} = \frac{115,92 \text{ DM}}{(1+0,05)^5} = 90,83 \text{ DM}$$

### 3.1.4.1 Aufzinsung langfristiger Rückstellungen

Der Zinsanteil, der im ersten Jahr nach der Rückstellungsbildung zum Barwert addiert wird und in den Folgejahren bis zur Inanspruchnahme zum jeweils aufgelaufenen Rückstellungsbetrag hinzukommt, kann folgendermaßen gebucht werden.

**Buchung bei identischem Zinssatz nach HGB und US GAAP:**

HGB / US GAAP		Aufzinsung langfr. Rückstell.	
GuV	Belegart:		Bilanz
	75901000	an 39120200	
	Sonstige Zinsaufwendungen	Rückstellungen für Einzelgarantien	
	Zusatzkont.		

**Buchung bei unterschiedlichem Zinssatz:**

US GAAP		Aufzinsung langfr. Rückstellungen	
GuV	Belegart: SA		Bilanz
	75901010	an 39091010	
	US Sonstige Zinsaufwendungen	US Sonstige Rückstellungen	
	Zusatzkont.		

HGB				Aufzinsung langfr. Rückstellungen	
GuV	Belegart: SA				Bilanz
	L7590101		L3909101		
		an			



	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

	LC Sonstige Zins- aufwendungen		LC Sonstige Rückstellungen	
<b>Zusatzkont.</b>	HGB-Kostenstelle			

### 3.1.4.2 Abzinsung langfristiger Rückstellungen

**Buchung bei identischem Zinssatz nach HGB und US GAAP:**

HGB / US GAAP		Abzinsung langfr. Rückstell.		
		Belegart:		
<b>Bilanz</b>	39120200	an	57901000	<b>GuV</b>
	Rückstellungen für Einzelgarantien		Sonstige Zinserträge Inland	
<b>Zusatzkont.</b>				

**Buchung bei unterschiedlichem Zinssatz:**

US GAAP		Abzinsung langfr. Rückstellungen		
		Belegart: SA		
<b>Bilanz</b>	39091010	an	57901010	<b>GuV</b>
	US Sonstige Rückstellungen		US Sonstige Zins- Erträge Inland	
<b>Zusatzkont.</b>				

HGB		Abzinsung langfr. Rückstellungen		
		Belegart: SA		
<b>Bilanz</b>	L3909101	an	L5790101	<b>GuV</b>
	LC Sonstige Rückstellungen (langfristig)		LC Sonstige Zins- erträge Inland	
<b>Zusatzkont.</b>			HGB-Kostenstelle	

### 3.1.5 Pensionsrückstellungen

#### HGB

- **Rückstellungspflicht für Verpflichtungen aus unmittelbaren Versorgungszusagen**
- **bei Fondsvermögen werden Rückstellungen nur in Höhe der Differenz gebildet, in der der Barwert der Pensionsverpflichtungen eines Unternehmens größer als der Zeitwert des angesammelten Fondsvermögens ist**
- **bei bereits eingetretenem Versorgungsfall muß die Rückstellung in Höhe der erwarteten Pensionsleistung abzüglich eines Diskontsatzes von 3 – 6% bilanziert werden**
- **bei noch nicht eingetretenem Versorgungsfall muß der Barwert der zukünftig erwarteten Pensionsleistungen durch entsprechende Aufwandsbuchungen auf die Perioden vor dem Eintritt des Versorgungsfalls verteilt werden**
- **Ermittlung des Rückstellungsbetrages nach Gegenwartsmethode oder Teilwertmethode**
- **keine Einflechtung zukunftsbezogener Parameter wegen Stichtagsprinzip**

#### US GAAP

- **Ermittlung der Höhe der Rückstellung im Anwartschaftsbarwertverfahren**
- **Zielwert ist die projected benefit obligation (PBO)**
- **Pensionsansprüche werden erst ab dem Zeitpunkt der Pensionszusage unterstellt (vgl. Gegenwartsmethode nach HGB)**
- **der jährliche Pensionsaufwand schließt künftige Lohn-, Gehalts- und Rentensteigerungen sowie inflationsbedingte Steigerungen mit ein**
- **die zum Bewertungsstichtag zukünftig noch abzuleistende Dienstzeit wird nicht mit in die Bewertung einbezogen**

**Projected benefit obligation (PBO):** Die PBO ist der Barwert der am Bewertungsstichtag erdienten Pensionsansprüche der aktiven und inaktiven Arbeitnehmer und Leistungsempfänger. Der Zeitwert des Geldes wird dabei durch den Abzinsungsfaktor ausgedrückt, während die Wahrscheinlichkeit der Auszahlung (Sterblichkeit, Invalidisierung, Fluktuation und Übergang in die Altersrente) betriebsspezifisch bestimmt werden muß. Die Abzinsung muß stichtagsbezogen mit einem Zinssatz nahe des Kapitalmarktzinses für qualitativ hochwertige, langfristige festverzinsliche Wertpapiere erfolgen.

**Gegenwartsmethode:** Diese Methode unterstellt, daß Pensionsansprüche erst ab dem Zeitpunkt der Pensionszusage bestehen.

Nach der **Teilwertmethode** werden Pensionsansprüche erst ab dem Zeitpunkt des Dienst Eintritts gewährt. Wegen der längeren Berechnungsdauer sind die laufenden Zuführungen zu den

Pensionsrückstellungen bei der Teilwertmethode geringer. Allerdings sind nach dieser Methode Rückstellungszuführungen für den Zeitraum vom Dienst Eintritt bis zur Pensionszusage nach erfolgter Pensionszusage als „Einmalrückstellung“ erforderlich.

In der Praxis werden nach deutschem Recht aus Sicht der US GAAP tendenziell **zu geringe Pensionsrückstellungen** gebildet. Dies ist darauf zurückzuführen, daß nach US GAAP die Einbeziehung zukunftsbezogener Parameter wie Inflationserwartungen oder künftige Gehaltssteigerungen die gegenläufigen Effekte durch den i.d.R. höheren Diskontierungssatz sowie dem Zugrundelegen einer kürzeren Dienstzeit überkompensieren. Erfahrungsgemäß liegen die Rückstellungswerte nach US GAAP 10 bis 30 % über den Werten nach HGB. Die Effekte, die im Vergleich der unterschiedlichen Rechnungslegungen höhere oder niedrigere Rückstellungsbeträge erfordern, werden im Folgenden noch einmal zusammengefaßt:

**Rückstellungsbildung nach US GAAP höher durch Berücksichtigung von:**

- Lohn-, Gehalts- und Rentensteigerungen
- Inflationssteigerungen

**Rückstellungsbildung nach HGB höher durch:**

- i.d.R. niedrigeren Diskontierungssatz (3-6%) als nach US GAAP
- Berücksichtigung auch der zukünftig noch abzuleistenden Dienstzeit

### 3.1.5.1 Bildung von Pensionsrückstellungen



US GAAP Buchung des Wertgutachtens				
<b>GuV</b>	Belegart: SA			<b>Bilanz</b>
	64501010	<b>an</b>	37001010	
	US Veränderung der Pensionsrückstellungen		US Pensionsrückstell.	
<b>Zusatzkont.</b>	KST 9050			

HGB Buchung des Wertgutachtens				
<b>GuV</b>	Belegart: SA			<b>Bilanz</b>
	L6450101	<b>an</b>	L3700101	

	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

	LC Veränderung der Pensionsrückstellungen		LC Pensionsrückstell.	
<b>Zusatzkont.</b>	HGB-Kostenstelle			

### 3.1.5.2 Auflösung von Pensionsrückstellungen

US GAAP      Auflösung der Pensionsrückstellung				
	Belegart: SA			
<b>Bilanz</b>	37001010	<b>an</b>	54811010	<b>GuV</b>
	US Pensionsrückst.		US Ertrag aus Rückstellungsaufl.	
<b>Zusatzkont.</b>				

HGB      Auflösung der Pensionsrückstellung				
	Belegart: SA			
<b>Bilanz</b>	L3700101	<b>an</b>	L5481101	<b>GuV</b>
	LC Pensionsrückstell.		LC Ertrag aus der Rückstellungsaufl.	
<b>Zusatzkont.</b>			HGB-Kostenstelle	

## 3.2 Verbindlichkeiten

zu Konsolidierung mit **verbundenen Unternehmen** siehe auch:  
zu Verbindlichkeiten aus **Capital Lease** siehe auch:  
[2.1.2.2 Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease](#)

### 3.2.1 Zuordnung von Verbindlichkeiten nach HGB und US GAAP

#### HGB

- Gliederung der Verbindlichkeiten nach Art der Gläubiger
- ein nur wahrscheinlicher Abfluß von Ressourcen wird nicht unter den Verbindlichkeiten ausgewiesen
- Haftungsverhältnisse oder Eventualverbindlichkeiten werden in einem Betrag unter der Bilanz separat ausgewiesen - eine Inanspruchnahme der Eventualverbindlichkeiten erscheint im Gegensatz zu den zu passivierenden Verbindlichkeiten oder Rückstellungen unwahrscheinlich

#### US GAAP

- Ausweisung von Verbindlichkeiten (*liabilities*) bei Bestehen eines wahrscheinlichen Abflusses von wirtschaftlich nutzbaren Ressourcen zum Ausgleich einer gegenwärtigen Verpflichtung und bei zuverlässiger Meßbarkeit des Ausgleichsbetrages
- Beurteilung der Wahrscheinlichkeit des Nutzenabflusses am Tag der Bilanzerstellung
- Trennung von kurz- und langfristigen Verbindlichkeiten
- Offenlegung finanzieller Verflechtungen zwischen Unternehmen
- separate Ausweisungspflicht sonst nur bei wesentlichen Informationsgehalt im Sinne der „fair presentation“
- börsennotierte Unternehmen müssen Posten, die mehr als 5% der kurzfristigen Verbindlichkeiten betragen, gesondert in der Bilanz oder in den *notes* angeben

Bilanz HGB			Bilanz US GAAP		
Aktiva		Passiva	Aktiva		Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital		A. Kurzfr. Aktiva	<b>A. Kurzfr. Verbindl.</b>	
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen		B. Langfr. Aktiva	-Payables from operations	
C. Rechnungsabgrenzungsposten	<b>C. Verbindl.keiten</b>			-Debt maturities	
	-Anleihen			-Revenue received in advance	
	-gg.über Kreditl.			-Other accruals	
	-Anzahlungen			<b>B. Langfr. Verbindl.</b>	
	-aus L u. L			-Long-term debt	
	-Wechsel			-Leasingverbindl.k.	
	-verbundene Unt.			-Other noncurrent liabilities	
	-Beteiligungsunt.			C. Eigenkapital	
	-sonstige Verb.				
	D. Rechnungsabgrenzungsposten				

**Liabilities** gelten als kurzfristig, wenn sie auf Abruf oder innerhalb eines Jahres beglichen werden. Grundsätzlich können folgende Arten von kurzfristigen Verbindlichkeiten unterschieden werden:

- *Payables from operations*: Z.B. Verbindlichkeiten aus L u. L sowie Rückstellungen für Lohnlistenverbindlichkeiten;
- *Debt maturities*: Kurzfristige Finanzierungsverbindlichkeiten einschließlich des kurzfristigen Teils langfristiger Schulden;
- *Revenue achieved in advance*: Vorauszahlungen auf noch zu erbringende Leistungen einschließlich des passiven Rechnungsabgrenzungspostens nach HGB;
- *Other accruals*: Klassische Rückstellungen, bei denen entweder die Höhe des Betrages noch nicht genau bekannt ist oder der Empfänger, wie z.B. bei Garantierückstellungen.

Die langfristigen Verbindlichkeiten sind in erster Linie:

- *Long-term-debt*: Finanzierungsverbindlichkeiten
- *Leasingverbindlichkeiten*;
- *other noncurrent liabilities*: Alle anderen Verpflichtungen.

## 3.2.2 Bewertung von Verbindlichkeiten

**HGB**

- Bewertung zum Rückzahlungsbetrag
- Minderungen des Rückzahlungsbetrages werden in der Bilanz nicht berücksichtigt
- Höchstwertprinzip: Erhöhungen des Rückzahlungsbetrages werden in der Bilanz aufgenommen
- ein Disagio ist als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen und planmäßig über die gesamte Laufzeit abzuschreiben
- unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Darlehen müssen ebenfalls zum Rückzahlungsbetrag bilanziert werden
- für unverzinslich in Anspruch genommene Lieferantendarlehen ist in Höhe des Zinsanteils ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und über die Laufzeit verteilt abzuschreiben
- Zero-Bonds sind mit dem niedrigeren Ausgabekurs zu passivieren und die sich ansammelnde Zinsverbindlichkeit dem Ausgabebetrag jährlich zuzuschreiben
- vom Leasingnehmer zu bilanzierende Leasinggegenstände sind bei Vertragsbeginn in Höhe der aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszuweisen (siehe dazu auch [4.1.2.2 Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease](#))

**US GAAP**

- Bewertung von Verbindlichkeiten mit Laufzeit >1 Jahr zum Barwert (dazu siehe [5.2.3 Abzinsung von Verbindlichkeiten](#))
- Bewertung von [Fremdwährungsverbindlichkeiten](#) zum Stichtagskurs
- ein Diagio ist erfolgswirksam über die Laufzeit zu verteilen – es wird auf der Passivseite von der Verbindlichkeit abgezogen

## 3.2.3 Abzinsung von Verbindlichkeiten

**HGB**

- keine Abzinsung von un- oder niederverzinslichen Forderungen (vgl. [4.2.2.5 Auf-/Abzinsung von langfristigen Forderungen aus LuL](#))

**US GAAP**

- Bewertung der langfristigen Verbindlichkeiten zum [Barwert](#)
- Bewertung der kurzfristigen Verbindlichkeiten i.d.R. in Höhe des Rechnungsbetrags, da eine Überbewertung dann als unwesentlich gilt

**Barwert:** Als Zinssatz ist i.d.R. der aktuell gültige Marktzins heranzuziehen. Ist der vereinbarte Zinssatz niedriger, so entsteht ein *discount*, im gegenteiligen Fall ein *premium*. Ein discount ist von der Verbindlichkeit abzusetzen und der Unterschiedsbetrag über die Laufzeit der Verbindlichkeit

als Zinsaufwand erfolgswirksam zu verteilen. Ein premium ist entsprechend hinzuzurechnen und der Unterschiedsbetrag über die Laufzeit als Zinsertrag zu verteilen.

### Beispiel:

**Anschaffungskosten Anfang 01:** 2000 Euro  
**Rechnungsbegleichung Ende 03**  
**jährliche Verzinsung 5%** (Marktzins 10%)

**Rückzahlungsbetrag:**  $2000 \times 1,05^3 = 2315,25$

**Discount in 01** = Rückzahlungsbetrag – Barwert des Rückzahlungsbetrages

$2315,25 - 2000 : 1,1^3 = 575,77$

**Anschaffungskosten in 01** = Barwert des Rückzahlungsbetrages auf Basis des Marktzins:

$2315,25 : 1,1^3 = 1739,48$

**Discount in 02** =  $2315,25 - 2000 : 1,1^2 = 401,82$

**Discount in 03** =  $2315,25 - 2000 : 1,1^1 = 210,48$

Die Verringerung des discounts wird jeweils über den Zinsaufwand verbucht.

US GAAP		Abzinsung von Verbindlichkeiten	
Bilanz	Belegart: SA		GuV
	44609910	an 57901010	
	US Langfr. Verbindl.k. aus L u. L Inland		US Sonstige Zinserträge Inland
Zusatzkont.			

US GAAP		Abzinsung von Verbindlichkeiten	
		Belegart: SA	



<b>Kontierungshandbuch</b>		
<b>Bilanz</b>	44619910	<b>GuV</b>
	<b>an</b>	
	US Langfr. Verbindl.k. aus L u. L Ausland	57901110 US Sonstige Zinserträge Ausland
<b>Zusatzkont.</b>		

Nach HGB erfolgt keine Buchung, da Verbindlichkeiten grundsätzlich nicht abgezinst werden dürfen.

### 3.2.4 Verbindlichkeiten in Fremdwährungen

#### HGB

- **Höchstwertprinzip: Ansatz zum Rückzahlungsbetrag oder zum höheren Briefkurs**
- **der bei Begründung der Verbindlichkeit ermittelte Rückzahlungsbetrag stellt eine grundsätzliche Bewertungsuntergrenze dar**
- **bei Fremdwährungsforderungen mit Laufzeit bis zu einem Jahr generell Umrechnung zum Stichtags-Briefkurs zulässig**
- **bei Abschluß eines Devisentermingeschäftes Passivierung zum Terminkurs**
- **geschlossene Devisenpositionen können stets zum Stichtagskurs umgerechnet werden**

#### US GAAP

- **Bewertung von Verbindlichkeiten in Fremdwährungen generell mit dem Kurs zum Bilanzstichtag**
- **evtl. werden dabei unrealisierte Gewinne ausgewiesen**

#### 3.2.4.1 Identische Verbindlichkeitsaufwertung aus L u. L (Währung)

Wertet die heimische Währung gegenüber derjenigen, in der die Verbindlichkeiten fakturiert sind, ab, so entstehen Kursverluste. Die Verbindlichkeiten müssen sowohl nach HGB als auch nach US

GAAP aus dem Blickwinkel der heimischen Währung auf den ursprünglichen Betrag aufgewertet werden.

HGB / US GAAP		Aufwertung der Verbindl.keiten	
<b>GuV</b>	Belegart:		<b>Bilanz</b>
	69541000	an 44601000	
	Kursverluste		Langfr. Verbindl.k. aus L u. L Inland
<b>Zusatzkont.</b>			

HGB / US GAAP		Aufwertung der Verbindl.keiten	
<b>GuV</b>	Belegart:		<b>Bilanz</b>
	69541000	an 44602000	
	Kursverluste		Langfr. Verbindl.k. aus L u. L Ausland
<b>Zusatzkont.</b>			

### 3.2.4.2 Verbindlichkeitsabwertung aus L u. L US GAAP (Währung)

Wertet die funktionale Währung des Konzerns gegenüber derjenigen, in der die Verbindlichkeiten fakturiert sind, im Zeitraum von der Entstehung der Verbindlichkeit bis zum Bilanzstichtag auf, so entstehen unrealisierte Währungsgewinne. Eine Abwertung der Verbindlichkeit ist jedoch aufgrund des Realisationsprinzips nur nach US GAAP erlaubt.

US GAAP Verbindlichkeitsabwertung			
Belegart: SA			
<b>Bilanz</b>	44619910	<b>an</b>	57902010
	US Langfr. Verbindl.k. aus L u. L Ausland		US Ertrag aus unreal. Währungsgewinnen
<b>Zusatzkont.</b>			
			<b>GuV</b>

### 3.2.4.3 Ausweis unrealisierter Gewinne bei Verbindlichkeiten

Unrealisierte Gewinne, die nur nach US GAAP ausgewiesen werden, sind nach dem Abschluß zu stornieren.. Damit wird gewährleistet, daß der Ausweis der realisierten Erträge für HGB und US GAAP gleich sind.

US GAAP Abwertung von Verbindlichkeiten			
Belegart: SA			
<b>Bilanz</b>	44009910	<b>an</b>	57902010
	US Korr. Konto Verbindl.k. Inland		US Ertrag aus unreal. Währungsgewinnen
<b>Zusatzkont.</b>			
			<b>GuV</b>

US GAAP      Abwertung von Verbindlichkeiten			
	Belegart: SA		
<b>Bilanz</b>	44019910	<b>an</b>	57902010
	US Korr. Konto Verbindl.k. Ausland		US Ertrag aus unreal. Währungsgewinnen
<b>Zusatzkont.</b>			

Nach HGB erfolgt keine Buchung, da unrealisierte Gewinne unter Beachtung des Vorsichtsprinzips nicht ausgewiesen werden dürfen.

### 3.2.5 Verbindlichkeitsumbuchung von kurzfristig auf langfristig



HGB / US GAAP      Verbindlichkeitsumbuchung			
	Belegart:		
<b>Bilanz</b>	44009900	<b>an</b>	44601000
	Kreditorenverbindl. Korr. konto Inland		Langfr. Verbindl. aus L u. L Inland
<b>Zusatzkont.</b>			

HGB / US GAAP      Verbindlichkeitsumbuchung			
	Belegart:		
<b>Bilanz</b>	44019900	<b>an</b>	44602000
	Kreditorenverbindl. Korr. konto Ausland		Langfr. Verbindl. aus L u. L Ausland
<b>Zusatzkont.</b>			



### 3.2.6 Verbindlichkeitsumbuchung von langfristig auf kurzfristig

Nach US GAAP ist es erforderlich, den kurzfristigen Anteil langfristiger Verbindlichkeiten getrennt auszuweisen. Daher muß der Teil einer kurzfristigen Verbindlichkeit, der innerhalb des folgenden Geschäftsjahres fällig wird, auf ein eigenes Konto *Kurzfristiger Anteil langfristiger Verbindlichkeiten* umgebucht werden.

#### 3.2.6.1 Verbindlichkeitsumbuchung des kurzfristigen Anteils der langfristigen Verbindlichkeiten



HGB / US GAAP Verbindlichkeitsumbuchung			
Bilanz	Belegart:		Bilanz
	44609900	an 44201000	
	Langfr. Verbindl. aus L u. L. Korr.kto. Inland	Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl. aus L u. L Inland	
Zusatzkont.			

HGB / US GAAP Verbindlichkeitsumbuchung			
Bilanz	Belegart:		Bilanz
	44619900	an 44202000	
	Langfr. Verbindl. aus L u. L. Korr.kto. Ausland	Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl. aus L u. L Ausland	
Zusatzkont.			



#### 3.2.6.2 Abbau des kurzfristigen Anteils der langfristigen Verbindlichkeiten

## HGB / US GAAP Begleichung der Verbindl.keiten

Belegart:				
Bilanz	44201000	an	28010200	Bilanz
	Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl. aus L u. L Inland		Ulmer Volksbank Geldausgang	
Zusatzkont.				

## HGB / US GAAP Begleichung der Verbindl.keiten

Belegart:				
Bilanz	44202000	an	28010200	Bilanz
	Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl. aus L u. L Ausland		Ulmer Volksbank Geldausgang	
Zusatzkont.				

### 3.2.6.3 Verbindlichkeitsumbuchung des kurzfristigen Anteils der langfristigen Verbindlichkeiten



## HGB / US GAAP Verbindlichkeitsumbuchung

Bilanz	Belegart:			Bilanz
	40021000	an	42990000	
	Kredit Ulmer Volksbank (langfr.)		Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl.keiten	
Zusatzkont.				

### 3.2.6.4 Abbau des kurzfristigen Anteils der langfristigen Verbindlichkeiten



HGB / US GAAP      Begleichung der Verbindl.keiten			
	Belegart:		
<b>Bilanz</b>	42990000	<b>an</b>	28010200
	Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl.keiten		Ulmer Volksbank Ausgangsüberweis
<b>Zusatzkont.</b>			

### 3.2.6.5 Umbuchung des kurzfristigen Anteils langfristiger Verbindlichkeiten aus Capital Lease

zu Capital Lease siehe auch: [2.1.2.2 Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease](#)  
[3.2 Verbindlichkeiten](#)

US GAAP      Verbindlichkeitsumbuchung			
	Belegart: SA		
<b>Bilanz</b>	48901010	<b>an</b>	48903010
	US Langfristige Verbindl.keiten CL		US Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl.k. CL
<b>Zusatzkont.</b>			

HGB      Verbindlichkeitsumbuchung			
	Belegart: SA		
<b>Bilanz</b>	L4890101	<b>an</b>	L4890301
	LC Langfristige Verbindlichkeiten CL		LC Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl.k. CL
<b>Zusatzkont.</b>			

### 3.2.6.6 Abbau des kurzfristigen Anteils langfristiger Verbindlichkeiten aus Capital Lease

HGB / US GAAP		Zahlung der Leasingrate	
Bilanz	Belegart		Bilanz
	48903010	an 28010600	
	Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl.keiten	Ulmer Volksbank	
Zusatzkont.			

### 3.3 Passive latente Steuern

zu latenten Steuern allgemein siehe auch: [2.3.1. Latente Steuern – Ansatz und Methodik](#)

#### HGB

- passivische Steuerabgrenzung ist Pflicht, wenn eine temporäre Differenz zwischen Handelsbilanzergebnis und Steuerbilanzergebnis besteht
- die Bildung einer Rückstellung für latenten Steueraufwand erfolgt nach HGB über die Differenz zwischen dem fiktiven Steueraufwand auf das Handelsbilanzergebnis und der tatsächlich zu entrichtenden Steuerzahlung
- Rückstellungen für latente Steuern sind entweder unter den Steuerrückstellungen in der Bilanz gesondert anzugeben oder im Anhang zu erläutern
- tritt die Steuerbelastung nicht ein, oder ist mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen, ist der gebildete passive latente Steuerposten aufzulösen

**Beispiel:** In 2001 wurden Aufwendungen in Höhe von 200.000 DM für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs aktiviert. Diese sollen über die Jahre 2002 bis 2005 zu je einem Viertel abgeschrieben werden. Ansonsten beträgt das Ergebnis sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz 1.000.000 DM. Der Ertragssteuersatz beträgt 50%.



	2001	2002	2003	2004	2005
<b>Ergebnis Handelsbilanz</b>	1.200.000	950.000	950.000	950.000	950.000
<b>Ergebnis Steuerbilanz</b>	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
<b>zeitliche Differenz</b>	200.000	50.000	50.000	50.000	50.000
<b>tatsächlicher Steueraufwand</b>	1.000.000 x 50%= 500.000	1.000.000 x 50%= 500.000	1.000.000 x 50%= 500.000	1.000.000 x 50%= 500.000	1.000.000 x 50%= 500.000
<b>fiktiver Steueraufwand</b>	1.200.000 x 50%= 600.000	950.000 x 50%= 475.000	950.000 x 50%= 475.000	950.000 x 50%= 475.000	950.000 x 50%= 475.000
<b>passive latente Steuern</b>	600.000 /. 500.000= <b>100.000</b>				
<b>Auflösung der Rückstellung für latente Steuern</b>		500.000 /. 475.000= <b>25.000</b>	500.000 /. 475.000= <b>25.000</b>	500.000 /. 475.000= <b>25.000</b>	500.000 /. 475.000= <b>25.000</b>

### 3.3.1 Buchung der passivischen Steuerdifferenz



US GAAP <b>Bildung passivischer latenter Steuern</b>				
<b>GuV</b>	Belegart: SA			<b>Bilanz</b>
	78101010	<b>an</b>	49502010	
	US latenter Steueraufwand		US langfristige passiv. lat. Steuern	
<b>Zusatzkont.</b>				

US GAAP <b>Bildung passivischer latenter Steuern</b>	
	Belegart: SA

	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

<b>GuV</b>	78101010	<b>an</b>	49501010	<b>Bilanz</b>
	US latenter Steueraufwand		US kurzfristige passiv. lat. Steuern	
<b>Zusatzkont.</b>				

### 3.3.2 Auflösung der passivischen Steuerdifferenz

US GAAP <b>Auflösung passivischer latenter Steuern</b>				
	Belegart: SA			
<b>GuV</b>	49502010	<b>an</b>	54921010	<b>Bilanz</b>
	US langfristige passivische lat. Steuern		US latenter Steuerertrag	
<b>Zusatzkont.</b>				

US GAAP <b>Auflösung passivischer latenter Steuern</b>				
	Belegart: SA			
<b>Bilanz</b>	49501010	<b>an</b>	54921010	<b>GuV</b>
	US kurzfristige passivische lat. Steuern		US latenter Steuerertrag	
<b>Zusatzkont.</b>				

## 4 Die Gliederung der GuV nach dem Umsatzkostenverfahren

Die Gliederung der GuV nach **HGB** kann entweder nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren erfolgen. Die beiden Verfahren unterscheiden sich insbesondere in der

unterschiedlichen Behandlung der Bestandsveränderungen: Beim **Gesamtkostenverfahren** werden die Erträge an das Mengengerüst der Aufwendungen angepaßt: Die Angleichung erfolgt dadurch, daß Mehrungen des Bestandes an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie Eigenleistungen mit ihren Herstellungskosten den Umsatzerlösen hinzugerechnet werden und Bestandsminderungen entsprechend abgezogen werden. Die Angleichung beim **Umsatzkostenverfahren** erfolgt dadurch, daß die Aufwendungen an das Mengengerüst der Periodenumsatzerträge angeglichen werden. Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach **US GAAP** folgt der Gliederung des Umsatzkostenverfahrens. Die Entstehung der Erfolge wird nach zwei großen Bereichen unterschieden: Die üblichen Geschäftsvorfälle werden von den irregulären getrennt.

HGB	US GAAP
Umsatzerlöse	Sales
Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen	Cost of sales
<u>Bruttoergebnis vom Umsatz</u>	<u>Gross profit from sales</u>

Vertriebskosten	Other operating costs and expenses
Allgemeine Verwaltungskosten	Selling, general & administrative expenses
Sonstige betriebliche Erträge	Provision for doubtful accounts and notes
Sonstige betriebliche Aufwendungen	Other general expenses
<b>Betriebsergebnis</b>	<b>Operating income</b>
Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen	Non-operating income
Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen	<b>Interest and amortization of debt discount and expense</b>
	Non-operating expenses
	<b>Income or loss before income tax expenses and appr. items below</b>
Sonstige Zinsen u.ä. Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen	Income tax expense
Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens	Minority interest in income of <b>consolidated subsidiaries</b>
Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon aus verbundenen Unternehmen	<b>Equity in earnings of unconsolidated sub- sidiaries and 50% or less owned persons</b>
<b>Finanzergebnis</b>	
<b>Ergebnis aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit</b>	<b>Income or loss from continuing operations</b>
Außerordentliche Erträge/ außerordentliche Aufwendungen	Discontinued operations, net of tax
	<b>Income or loss before extraordinary items and cumulative effects of changes</b>
	<b>IN ACCOUNTING PRINCIPLES</b>
<b>Außerordentliches Ergebnis</b>	<b>Extraordinary items, less applicable tax</b>
Steuern vom Einkommen u. vom Ertrag	Cumulative effects of changes in accounting principles, net of tax
Sonstige Steuern	<b>Net income or loss</b>
<b>Jahresüberschuß/ -fehlbetrag</b>	Other comprehensive income
	<b>Comprehensive income</b>
	Retained earnings January 1
	<b>Prior period adjustment</b>
	Adjusted retained earnings
	Net income or loss
	Deduct dividends
	<b>Retained Earnings December 31</b>
<b>Ergebnis je Aktie</b>	<b>Earnings per share</b>

#### 4.1 Umsatzkostenverfahren nach US GAAP bei #####

Für das Umsatzkostenverfahren an sich sind keine über die zuvor genannten Geschäftsvorfälle hinaus gehende Buchungen erforderlich. Der Berichts Aufbau nach US GAAP weicht bei ##### von dem oben dargestellten dahin ab, dass in einigen Bereichen eine größere Differenzierung gefordert

	<b>Kontierungshandbuch</b>	
--	----------------------------	--

ist. Da diese jedoch aus den vorhandenen Wertflüssen abgedeckt werden kann, brauchen in diesem Abschnitt derzeit keine speziellen Buchungen dargestellt zu werden.



## ANHANG

## ANHANG 1 HGB-Kostenstellen

Kostenstelle	Bezeichnung	Typ	Buchungs- kreis
L109900	Neutral HGB	X	1000
L109910	HKU HGB	X	1000
L109920	Verwaltung HGB	X	1000
L109930	Vertrieb HGB	X	1000
L109931	Marketing HGB	X	1000
L109932	Logistik HGB	X	1000
L109940	F+E HGB	X	1000
L219900	Neutral HGB	X	2100
L219910	HKU HGB	X	2100
L219910	HKU HGB	X	2100
L219920	Verwaltung HGB	X	2100
L219930	Vertrieb HGB	X	2100
L219931	Marketing HGB	X	2100
L219932	Logistik HGB	X	2100
L219940	F+E HGB	X	2100
L49900	Neutral HGB	X	400
L49910	HKU HGB	X	400
L49920	Verwaltung HGB	X	400
L49930	Vertrieb HGB	X	400
L49931	Marketing HGB	X	400
L49932	Logistik HGB	X	400
L49940	F+E HGB	X	400
L9900	Neutral HGB	X	100
L9910	HKU HGB	X	100
L9920	Vw-Kosten HGB	X	100
L9930	Vertriebskosten HGB	X	100
L9931	Marketingkosten HGB	X	100
L9932	Logistikkosten HGB	X	100
L9940	F+E-Kosten HGB	X	100