

Wiesmaier Kollegen

Wirtschaftsprüfer ◀ Steuerberater ◀ Rechtsanwälte

BTV VIER
LÄNDER
BANK

3 Banken Gruppe



Bank für Tirol und Vorarlberg AG,
Augsburg

Ihr Erfolg ist unser Ziel.

Was sollte ich aus Sicht eines Wirtschaftsprüfers bei einem Einzelabschluss / (Konzernabschluss) im Rahmen der Kreditprüfung beachten?

Dies unter besonderer Berücksichtigung der heikelsten Bilanzpositionen, die der Verschleierung dienen können!

Am Beispiel der mittelgroßen/großen, nicht kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft

Referent: WP/StB Thomas Wiesmaier

- ▲ Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Universität Augsburg (1984 bis 1988)
- ▲ Berufseinstieg bei der Revisions- und Treuhandgesellschaft mbH (KPMG), München (1989 bis 1992)
- ▲ Kaufmännischer Leiter und Prokurist bei der Droemer`schen Verlagsanstalt Th. Knauer Nachf. GmbH & Co. KG, München (1992 bis 1994)
- ▲ Eintritt in die WP/StB-Kanzlei Geist, Ley und Schröder (1994)
- ▲ Bestellung zum Steuerberater (1996)
- ▲ Partner in der Sozietät Wiesmaier und Kollegen, WP StB Rae (seit 1997)
- ▲ Bestellung zum Wirtschaftsprüfer (2000)
- ▲ Tätig überwiegend in der Prüfung und Beratung von mittelständischen Unternehmen

Agenda

- ▲ Grundlagen der Bilanzierung
- ▲ Informationsquellen der Bilanzanalyse / Kreditrating
- ▲ Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers
- ▲ Posten der Bilanz
- ▲ Posten der Gewinn- und Verlustrechnung
- ▲ Erläuterungen im Anhang
- ▲ Erläuterungen im Lagebericht
- ▲ Exkurs – Konzernabschluss
- ▲ Exkurs Ergebnisabführungsverträge
- ▲ Fazit

- ▲ Anlage: Checkliste Lagebericht nach DRS 20 (neu)

Grundlagen der Bilanzierung

- ▶ Aufstellung des Jahresabschlusses nach dem Handelsgesetzbuch (HGB) in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)
 - ▶ Anlehnung des deutschen Bilanzrechts an internationale Bilanzierungsstandards durch Einführung des BilMoG
 - ▶ Spannungsfeld zwischen
 - ▶ true and fair view
 - ▶ Gläubigerschutz vs. weniger Vorsicht
 - ▶ Bemessungsgrundlage für Ausschüttung
 - ▶ Immer noch Bemessungsgrundlage für die Steuer
- ▶ IFRS (International Financial Reporting Standards)
 - ▶ Ziel weltweiter einheitlicher Rechnungslegungsstandards
 - ▶ Pflicht für Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen
 - ▶ Hoher Aufwand, da nach wie vor HGB-Einzelabschluss und steuerlicher Abschluss notwendig sind

Grundlagen der Bilanzierung - bilanzpolitische Strategien (I)

| Ausweis eines möglichst hohen Eigenkapitals / eines möglichst hohen Ergebnisses | Ausweis eines möglichst geringen Eigenkapitals / eines möglichst geringen Ergebnisses |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ◀ Darstellung einer soliden Eigenkapitalquote | <ul style="list-style-type: none"> ◀ Legung stiller Reserven |
| <ul style="list-style-type: none"> ◀ Ausweis hoher Gewinne | <ul style="list-style-type: none"> ◀ Bessere Möglichkeit der Ergebnisbeeinflussung |
| <ul style="list-style-type: none"> ◀ Schaffung eines höheren Ausschüttungspotenzials | <ul style="list-style-type: none"> ◀ Zurückhaltung von Ausschüttungspotenzial |
| <ul style="list-style-type: none"> ◀ Beeinflussung von Investoren/Kapitalgebern | <ul style="list-style-type: none"> ◀ Geringere Steuerbelastung |

Grundlagen der Bilanzierung - bilanzpolitische Strategien (II)

| | Progressive Bilanzpolitik | Konservative Bilanzpolitik |
|--|---------------------------|----------------------------|
| Aktives Ansatzwahlrecht | Wird ausgeübt | Wird nicht ausgeübt |
| Passives Ansatzwahlrecht | Wird nicht ausgeübt | Wird ausgeübt |
| | | |
| Bewertungswahlrecht führt zu höherem Ansatz bei den Aktiva | Wird ausgeübt | Wird nicht ausgeübt |
| Bewertungswahlrecht führt zu niedrigerem Ansatz bei den Aktiva | Wird nicht ausgeübt | Wird ausgeübt |
| Bewertungswahlrecht führt zu höherem Ansatz bei den Passiva | Wird nicht ausgeübt | Wird ausgeübt |
| Bewertungswahlrecht führt zu niedrigerem Ansatz bei den Aktiva | Wird ausgeübt | Wird nicht ausgeübt |
| | | |
| Saldierung bestimmter Bilanzposten | Wird vorgenommen | Wird nicht vorgenommen |

Informationsquellen der Bilanzanalyse / (Kreditratings)

- ▶ Jahresabschluss des Unternehmens (§ 264 Abs. 1 HGB)
 - ▶ Bilanz
 - ▶ Gewinn- und Verlustrechnung
 - ▶ Anhang
 - ▶ Lagebericht (müssen kleine Kapitalgesellschaften nicht aufstellen)
- ▶ Erläuterungen, Kommentierungen zum Jahresabschluss des Unternehmens mit Vorjahresvergleich
- ▶ Plan/Istvergleich des Jahresabschlusses
- ▶ Geschäftsbericht des Unternehmens (eher selten)
- ▶ Branchenvergleich und -entwicklung
- ▶ **Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers**
- ▶ **Management Letter des Abschlussprüfers** (unternehmensintern für Geschäftsführung und Aufsichtsorgan)

Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers (I)

- ▶ Prüfungspflicht (§ 316 Abs. 1 HGB)
 - ▶ Ab der mittelgroßen Kapitalgesellschaft besteht eine gesetzliche Prüfungspflicht (Ausnahme bestimmte Finanzdienstleister, für die grundsätzlich eine Prüfungspflicht besteht)
 - ▶ Leasinggesellschaften
 - ▶ Banken
- ▶ Prüfungsbericht (PS 450: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen)

Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers (II)

◀ Größenkriterien gemäß § 267 HGB:

| | Bilanzsumme | Umsatzerlöse | Arbeitnehmer |
|---------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| | EUR | EUR | Anzahl |
| Kleine Kapitalgesellschaft | < 4.840.000 | < 9.680.000 | < 50 |
| Mittelgroße Kapitalgesellschaft | < 19.250.000 | < 38.500.000 | < 250 |
| Große Kapitalgesellschaft | > 19.250.000 | > 38.500.000 | > 250 |

Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers PS 450 (III)

- ▲ Prüfungsauftrag
- ▲ Grundsätzliche Feststellungen
 - ▲ Lage des Unternehmens
 - ▲ Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter
 - ▲ Entwicklungsbeeinträchtigende oder bestandsgefährdende Tatsachen
 - ▲ Unregelmäßigkeiten
 - ▲ Unregelmäßigkeiten in der Rechnungslegung
 - ▲ Sonstige Unregelmäßigkeiten
 - ▲ Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung
 - ▲ Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung
 - ▲ Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung
 - ▲ Buchführung und weitere geprüfte Unterlagen
 - ▲ Jahresabschluss
 - ▲ Lagebericht

Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers PS 450 (IV)

- ▲ Gesamtaussage des Jahresabschlusses
 - ▲ Feststellungen zur Gesamtaussage des Jahresabschlusses
 - ▲ Wesentliche Bewertungsgrundlagen
 - ▲ Änderungen in den Bewertungsgrundlagen
 - ▲ Sachverhaltsgestaltende Maßnahmen
 - ▲ Aufgliederungen und Erläuterungen
- ▲ Feststellungen zum Risikofrüherkennungssystem
- ▲ Feststellungen aus Erweiterungen des Prüfungsauftrages
- ▲ Bestätigungsvermerk
- ▲ Anlagen zum Prüfungsbericht

Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers PS 450 (V)

▲ Anlagen zum Prüfungsbericht

- ▲ Bilanz
- ▲ Gewinn- und Verlustrechnung
- ▲ Anhang
- ▲ Lagebericht
- ▲ Bestätigungsvermerk

Pflicht

- ▲ Rechtliche Verhältnisse
- ▲ Steuerliche Verhältnisse
- ▲ Wirtschaftliche Verhältnisse

Quasi-Pflicht

- ▲ **Erläuterungsteil (Aufgliederung der Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung)**
- ▲ Erläuterungen aus Erweiterungen des Prüfungsauftrages

Optional

Vorgehensweise

- ▶ Besprechung der Bilanzposten der Aktivseite/Passivseite und Gewinn- und Verlustrechnung
- ▶ Posteninhalt
- ▶ Besonderheiten seit BilMoG
- ▶ Ausübung von Gestaltungsmaßnahmen/-wahlrechten
- ▶ Dokumentation in Anhang und Prüfungsbericht sowie sonstigen Dokumenten zum Jahresabschluss

Posten der Bilanz - Geschäfts- oder Firmenwert

- ▲ Aktivierungspflicht für entgeltlich erworbenen Firmenwert (z.B. bei einem asset deal); vor BilMoG Aktivierungswahlrecht
- ▲ Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz über die betriebliche Nutzungsdauer
- ▲ Sofern die betriebliche Nutzungsdauer des Firmenwerts 5 Jahre übersteigt, ist dies im Anhang zu erläutern (§ 285 Nr. 13 HGB)
- ▲ Steuerrecht sieht eine Nutzungsdauer von 15 Jahren vor (§ 7 Abs. 1 EStG)
 - ▲ Auseinanderfallen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz
 - ▲ Ausweis von latenten Steuern
- ▲ Progressive Bilanzpolitik: langer Abschreibungszeitraum
- ▲ Konservative Bilanzpolitik: kurzer Abschreibungszeitraum

Posten der Bilanz - Immaterielle Vermögensgegenstände (I)

- ▶ Kein generelles Aktivierungsverbot mehr für selbstgestellte immaterielle Vermögensgegenstände
- ▶ Aktivierungsverbot für:
 - ▶ Nicht entgeltlich erworbene Marken, Kundenlisten
 - ▶ Drucktitel, Verlagsrechte
- ▶ Aktivierungsverbot für Forschungsaufwendungen und Aktivierungswahlrecht für Entwicklungsaufwendungen
 - ▶ Forschungsphase: Aktivierung ist verboten
 - ▶ Forschungs-/Entwicklungsphase: Aktivierung verboten soweit nicht eindeutig voneinander trennbar
 - ▶ Entwicklungsphase: Aktivierungswahlrecht
- ▶ Aber:
 - ▶ Ausschüttungssperre: § 268 Abs. 8 HGB
 - ▶ Erweiterte Anhangsangaben: § 285 Nr. 22 HGB

Posten der Bilanz - Immaterielle Vermögensgegenstände (II)

- ▶ Aktivierung betrifft nur Handelsbilanz; steuerlich nach wie vor ein Aktivierungsverbot
- ▶ Konsequenzen:
 - ▶ Im Jahr der Aktivierung eine Entlastung der Erfolgsrechnung (Regel als aktivierte Eigenleistung) und Steigerung des Eigenkapitals
 - ▶ Verteilung über die Nutzungsdauer (progressiv/konservativ)
 - ▶ Abgrenzung des Steueraufwandes über passive latente Steuern (Pflicht)
- ▶ Problem der Werthaltigkeit des Ansatzes
- ▶ Aufgrund der Angaben in Jahresabschluss und Lagebericht ist eine bilanzanalytische Korrektur des Ansatzes jederzeit möglich
- ▶ Generelles Problem der **Nutzungsdauer für immaterielle Vermögensgegenstände** (Standardsoftware, ERP-Software)

Posten der Bilanz - Sachanlagen (I)

- ▶ Problem der Nutzungsdauern, oftmals an den steuerlichen Vorschriften und AfA-Tabellen orientiert weniger an der tatsächlichen Nutzungsdauer; Unternehmen in der Krise neigen dazu lange Nutzungsdauern zu verwenden, prosperierende Unternehmen wollen Steuern sparen
- ▶ Aktivierung der „letzten Schraube“
- ▶ Außerplanmäßige Abschreibung bei dauerhafter Wertminderung § 253 Abs. 3 HGB
- ▶ Gesonderter Ausweis der außerplanmäßigen Abschreibung oder Angabe im Anhang
- ▶ Wertaufholungsgebot § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB bei Wegfall des Grundes der Wertminderung bis zur Höhe der Anschaffungskosten abzüglich bis dahin zu verrechnender Abschreibung

Posten der Bilanz - Sachanlagen (II)

- ▲ Ausnahme ist der Geschäfts- oder Firmenwert für den der niedrigere Wert beibehalten werden muss
- ▲ Aktivierung von Schuldzinsen

Praxistipp:

Lassen Sie sich für Bilanzanalytische Zwecke den AfA-Plan des Unternehmens geben, sofern keine detaillierten Angaben im Anhang vorgenommen werden, sie erhalten somit mehr Einblick in die bilanzpolitische Strategie des Unternehmens bezüglich der Bewertung des Anlagevermögens.

Posten der Bilanz - Finanzanlagen und Wertpapiere

- ▶ Grundsatz der Bewertung zu **fortgeführten Anschaffungskosten**
- ▶ Wahlrecht für Außerplanmäßige Abschreibung bei **vorübergehender** Wertminderung
- ▶ Pflicht der Außerplanmäßigen Abschreibung für **dauerhafte** Wertminderung (Problem Steuern)

Mit Blick auf die Vornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen besteht weiterhin Argumentationsspielraum hinsichtlich der Beurteilung der Dauerhaftigkeit einer Wertminderung. Der entsprechende Ermessensspielraum lässt sich aus externer Sicht kaum nachvollziehen.

Posten der Bilanz - Bewertung Vorräte

- ▲ Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- ▲ Angabe der Bewertungsgrundsätze im Anhang
- ▲ Strenges Niederstwertprinzip
- ▲ Grundsatz der verlustfreien Bewertung,
 - ▲ D.h. im Regelfall retrograde Ermittlung der anzusetzenden Werte
 - ▲ Ausgehend vom Verkaufspreis werden die noch anfallenden Kosten eliminiert, um so den Bilanzausweis zu ermitteln
 - ▲ Die noch anfallenden Kosten sind zu Vollkosten bei Normalbeschäftigung zu ermitteln
 - ▲ In der Handelsbilanz keine Eliminierung eines Gewinnzuschlages – steuerlich ja – latente Steuern
- ▲ Verlustfreie Bewertung geht oftmals einher mit der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste (handelsrechtliche Pflichtrückstellung – steuerlich nicht ansetzbar)

Posten der Bilanz - Vorräte - Herstellungskosten

| Kostenart | Ansatz |
|---|-----------|
| Materialkosten | Pflicht |
| Fertigungskosten | Pflicht |
| Sonderkosten der Fertigung | Pflicht |
| Materialgemeinkosten | Pflicht |
| Fertigungsgemeinkosten | Pflicht |
| Abschreibungen soweit durch Fertigung veranlasst | Pflicht |
| Wertuntergrenze | |
| Angemessene Teile der Verwaltungskosten | Wahlrecht |
| Angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs | Wahlrecht |
| Angemessene Aufwendungen für soziale Leistungen | Wahlrecht |
| Angemessene Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung | Wahlrecht |
| Fremdkapitalkosten (unter bestimmten Voraussetzungen) | Wahlrecht |
| Wertobergrenze | |

Posten der Bilanz – retrograde Wertermittlung der Vorräte

| | |
|-----|---|
| | Verkaufserlös |
| ./. | Erlösschmälerungen |
| ./. | Verpackungskosten und Ausgangsfrachten |
| ./. | Vertriebskosten |
| ./. | Verwaltungskosten |
| ./. | Noch anfallende Herstellungskosten |
| ./. | Kapitalmarktkosten für Lagerung bis zum Verkauf |
| | Bilanzansatz (Handelsrecht) |
| ./. | Angemessener Gewinnaufschlag |
| | Bilanzansatz (Steuerrecht) |

Posten der Bilanz – Verbrauchsfolge-/Bewertungsverfahren

| Bewertungsverfahren | Handelsrecht | Steuerrecht |
|---------------------------|--------------|-------------|
| LIFO (last in first out) | Ja | Ja |
| FIFO (first in first out) | Ja | Nein |
| Durchschnittsbewertung | Ja | Ja |

Posten der Bilanz - Verbrauchsfolge- / Bewertungsverfahren (II)

- ▶ LIFO-Methode
 - ▶ Steigende Preise – Bildung stiller Reserven
 - ▶ Sinkende Preise – strenges Niederstwertprinzip stellt sicher, dass keine Überbewertung des Vorratsvermögens erfolgt
- ▶ FIFO-Methode
 - ▶ Bei steigenden Preisen tendenziell höherer Ergebnisausweis, da Abgänge mit niedrigeren Werten bewertet werden
 - ▶ Bei sinkenden Preisen fällt die Abschreibung wegen strengem Niederstwertprinzip tendenziell geringer aus
- ▶ Durchschnittsbewertung
 - ▶ Bei steigenden Preisen – Bildung stiller Reserven, allerdings niedriger als bei LIFO
 - ▶ Sinkende Preise – strenges Niederstwertprinzip stellt sicher, dass keine Überbewertung des Vorratsvermögens erfolgt

Posten der Bilanz - Forderungen

- ▲ Ansatz mit Anschaffungskosten
- ▲ Debitoren: Bildung von
 - ▲ Einzelwertberichtigungen (Tipp: ist im Prüfungsbericht angegeben welcher Betrag noch offen ist)
 - ▲ Werthaltigkeit langfristiger Forderungen
 - ▲ Pauschalwertberichtigungen (Ermittlung eines eigenen Wertberichtigungssatzes oder Verwendung des steuerlich anerkannten Wertberichtigungssatzes von 0,5 %)
- ▲ Fremdwährungsbewertung
 - ▲ Handelsrechtliche Pflicht zur Realisierung von Kursgewinnen und Kursverlusten am Bilanzstichtag – steuerlich nur Kursverluste keine Pflicht für Kursgewinne – Latente Steuern
 - ▲ Besonderer Ausweis dieser Kursgewinne und Kursverluste in der Gewinn- und Verlustrechnung als davon Vermerk (Anhang)

Posten der Bilanz – Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

- ▶ Ansatz wenn vor Bilanzstichtag eine Ausgaben vorliegt, die Aufwandsverursachung aber erst künftig erfolgt
 - ▶ Handelsrechtlich kein Ansatz für als Aufwand berücksichtigte Steuern und Zölle soweit sie auf Vermögensgegenstände des Vorratsvermögen entfallen – latente Steuern
 - ▶ Steuerliche Vereinfachung für Ansatzwahlrecht von Rechnungsabgrenzungsposten bis EUR 410,00
- ▶ Disagio:
 - ▶ Handelsrechtliches Wahlrecht – steuerliche Ansatzpflicht
 - ▶ Auflösungsplan (linear, degressiv)

Posten der Bilanz – Unterschiedsbetrag a. d. Vermögensverrechnung

- ▲ Durchbrechung des grundsätzlich geltenden Bruttoprinzips bei der Darstellung von Vermögensgegenständen und Schulden
- ▲ In bestimmten Fällen sogar ein Saldierungsgebot
 - ▲ Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen und unbelastet sind sowie ausschließlich zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen dienen, sind nicht mehr auf der Aktivseite zu zeigen sondern unmittelbar mit den korrespondierenden Schulden zu verrechnen
 - ▲ Die Vermögensgegenstände sind verpflichtend mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten
 - ▲ Der die Schulden übersteigende Betrag ist in einem gesonderten Betrag auszuweisen
- ▲ Kein Vermögensgegenstand sondern Verrechnungsposten, der ausschüttungsgesperrt ist (Gläubigerschutz)

Posten der Bilanz – Eigenkapital

- ▶ Eigene Anteile
 - ▶ Zwingender Ausweis auf der Passivseite
 - ▶ Nennbetrag oder rechnerischer Wert ist offen vom gezeichneten Kapital abzusetzen
 - ▶ Unterschied zwischen Anschaffungskosten und Nennbetrag ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen
 - ▶ Entsteht bei der Veräußerung ein "Buchgewinn", ist dieser in die Kapitalrücklage einzustellen
- ▶ Ausstehende Einlagen
 - ▶ Nettoausweis des Eigenkapitals
 - ▶ Der nach Saldierung des gezeichneten Kapitals mit den eingeforderten ausstehenden Einlagen verbleibende Betrag ist als "eingefordertes Kapital" auszuweisen
 - ▶ Eingeforderte, noch nicht bezahlte Beträge sind als Forderungen auszuweisen

Posten der Bilanz – Rückstellungen

| Rückstellungsart | Handelsrecht | Steuerrecht |
|---|--------------|-------------|
| Ungewisse Verbindlichkeiten | Pflicht | Pflicht |
| Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften | Pflicht | Verbot |
| Unterlassene Instandhaltung die in den ersten 3 Monaten des Folgejahres nachgeholt wird | Pflicht | Pflicht |
| Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung | Pflicht | Pflicht |

Posten der Bilanz – Rückstellungen (II)

- ▲ Annäherung von Handels- und Steuerrecht
- ▲ Keine Aufwandsrückstellung mehr für Großreparaturen
 - ▲ Volatiler Ergebnisausweis bei Großreparaturen

Aber:

- ▲ Komponentenansatz in bestimmten Fällen möglich
 - ▲ Jeder Teil einer Anlage (Komponente), dessen Anschaffungswert bedeutsam ist und dessen Nutzungsdauer von der Nutzungsdauer des "gesamten Vermögensgegenstandes" abweicht darf getrennt abgeschrieben werden
 - ▲ Da bei Großreparaturen einzelne Vermögensgegenstände oft physisch nicht ausgetauscht werden können, ist die Komponentenabschreibung nicht möglich

Posten der Bilanz – Rückstellungen (III)

- ▶ Rückstellungen sind in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen
- ▶ Künftige Preis- und Kostensteigerungen sind zu berücksichtigen
- ▶ Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr sind mit dem ihrer Laufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzins der letzten sieben Jahre abzuzinsen
(Abzinsungsgebot)
- ▶ Die Zinssätze werden von der Deutschen Bundesbank veröffentlicht (Abzinsungzinssätze gemäß § 253 Abs. 2 HGB)
- ▶ Rückstellungen in fremder Währung mit gleichem Zinssatz
- ▶ Steuerlicher Abzinsungssatz 5,5 %
- ▶ Zinseffekte sollten im Rückstellungsspiegel in einer gesonderten Spalte dargestellt werden

Posten der Bilanz – Rückstellungen (IV)

- ▶ Bruttomethode
 - ▶ Nominelle Höhe als Aufwand
 - ▶ Abzinsung ist im Jahr der Bildung als Zinsertrag auszuweisen
- ▶ Nettomethode
 - ▶ Abgezinster Betrag als Aufwand
- ▶ Beide Methoden führen zum gleich Ergebnis - unterscheiden sich nur bei der Zugangsbewertung
 - ▶ Im Bildungsjahr führt die Nettomethode zu einem höheren EBIT
 - ▶ In Folgeperioden bestehen keine Unterschiede

Posten der Bilanz – Rückstellungen (V)

| Progressive Bilanzpolitik | Konservative Bilanzpolitik |
|---|---------------------------------------|
| ◀ Geringe Preis- und Kostensteigerung | ◀ Hohe Preis- und Kostensteigerung |
| ◀ Hohe Abzinsungssätze | ◀ Niedrige Abzinsungssätze |
| ◀ Zugangsbewertung nach Nettomethode | ◀ Zugangsbewertung nach Bruttomethode |
| ◀ Komponentenansatz wird nicht angewendet | ◀ Komponentenansatz wird angewendet |

Posten der Bilanz – Pensionsrückstellungen (I)

- ▶ Vereinfachte Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzins der letzten fünfzehn Jahre, unter dem Vorbehalt, dass dies auch dem tatsächlichen Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht
- ▶ Steuerlicher Zinssatz nach wie vor 6,0 %
- ▶ Im Anhang Angabe detaillierter Bewertungsprämissen
 - ▶ Zinssatz
 - ▶ Lohn- und Gehaltssteigerungen
 - ▶ Sterbetafeln
- ▶ Aus der Umstellung auf BilMoG tendenziell höherer Ausweis an Pensionsrückstellungen, da niedrigere Abzinsungssätze

Posten der Bilanz – Pensionsrückstellungen (II)

- ▶ Fünfzehnjähriger Anpassungszeitraum zur Nachholung der Unterschiedsbeträge aus dem Übergang auf BilMoG
- ▶ Angabe des Unterschiedsbetrages im Anhang der noch bis spätestens 31. Dezember 2024 zuzuführen ist
 - ▶ Bilanzpolitischer Spielraum bezüglich Zeitraum der Zuführung
 - ▶ Bilanzpolitischer Spielraum bezüglich der Höhe der Zuführung

Posten der Bilanz – Verbindlichkeiten

- ▶ Anzusetzen mit Erfüllungsbetrag (BilMoG: Klarstellung durch den Gesetzgeber)
- ▶ Sachleistungen sind mit dem voraussichtlich aufzubringenden Geldbetrag zu bewerten
- ▶ Für Verbindlichkeiten gilt nach wie vor das Höchstwertprinzip
- ▶ Abzinsung nur für Verbindlichkeiten aus Rentenverpflichtungen für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist
 - ▶ Die Zinssätze werden von der Deutschen Bundesbank veröffentlicht (Abzinsungszinssätze gemäß § 253 Abs. 2 HGB)
- ▶ Steuerliche Abzinsungspflicht für Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von über einem Jahr
 - ▶ Steuerlicher Abzinsungssatz 5,5 %
- ▶ Latente Steuern

Posten der Bilanz – Währungsumrechnung (I)

- ▶ Eigenständige Regelung zur Währungsumrechnung erstmals durch das BilMoG in § 256a HGB
- ▶ Grundregel
 - ▶ Vermögensgegenstände und Schulden mit einer Laufzeit von über einem Jahr sind am Abschlussstichtag mit dem Devisenkassamittelkurs umzurechnen, aber Beachtung:
 - ▶ Realisationsprinzip
 - ▶ Imparitätsprinzip
 - ▶ Anschaffungskostenprinzip
 - ▶ Vermögensgegenstände und Schulden mit einer Laufzeit bis zu einem Jahr sind am Abschlussstichtag ohne vorherige Einschränkung mit dem Devisenkassamittelkurs umzurechnen
 - ▶ Gilt nicht wenn das Unternehmen Sicherungsgeschäfte abgeschlossen hat (Bewertungseinheiten)

Posten der Bilanz – Währungsumrechnung (II)

- ▶ In der GuV sind diese Erträge und Aufwendungen unter "sonstige betriebliche Erträge" oder "sonstige betriebliche Aufwendungen" gesondert als "davon aus Währungsumrechnung" auszuweisen,
- ▶ Unrealisierte Gewinne aus Währungsumrechnung führen zur Abgrenzung latenter Steuern
- ▶ Für die Bilanzanalyse sind die Risiken der unrealisierten Währungsgewinne im Hinblick auf die Kursentwicklungen gesondert einzuschätzen

Posten der Bilanz – Bewertungseinheiten (I)

- ▶ Eigene Vorschrift zu Bewertungseinheiten § 254 HGB
 - ▶ Grund- und Sicherungsgeschäft sind gemeinsam zu bewerten
 - ▶ Einschränkung der Anwendung des Imparitätsprinzips und des Einzelbewertungsgrundsatzes
 - ▶ Bei einem effektiven Ausgleich einzelner gegenläufiger Entwicklungen aus vergleichbaren Risiken sind die allgemeinen Bewertungsnormen der §§ 249, 252, 253 sowie 256a HGB nicht anzuwenden
 - ▶ Nichtanwendung der Normen für den Zeitraum, in dem die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich ausgleichen
- ▶ Zu jedem Bilanzstichtag ist zu analysieren, ob und in welchem Umfang sich die gegenläufigen Zahlungsströme / Wertentwicklungen, die in Bewertungseinheiten zusammengefasst sind, voraussichtlich tatsächlich ausgleichen

Posten der Bilanz – Bewertungseinheiten (II)

- ▶ Keine detaillierte gesetzliche Vorgabe hinsichtlich Umfang und der Zulässigkeit der Zusammenfassung bestimmter Sachverhalte, aber Dokumentations- und Nachweispflichten (Anhangsangabe § 285 Nr. 23 HGB)
- ▶ Formen von Bewertungseinheiten
 - ▶ micro-hedging (ein Grundgeschäft und ein Sicherungsgeschäft)
 - ▶ portfolio-hedging (mehrere Grundgeschäfte und ein oder mehrere Sicherungsgeschäfte)
 - ▶ macro-hedging (eine Gruppe von Grundgeschäften wird gemeinsam betrachtet und die sich ergebende Nettorisikoposition wird durch ein oder mehrere Sicherungsgeschäfte abgesichert)
- ▶ Ziel war weiterhin, dass Bewertungseinheiten keine bilanzielle Abbildung erfahren sollen

Posten der Bilanz – Bewertungseinheiten (IV)

- ▶ Allein für den die gegenläufigen, sich kompensierenden Entwicklungen übersteigenden Betrag sind die allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften anzuwenden
- ▶ Abbildungsmethoden für die Bildung von Bewertungseinheiten sind:
 - ▶ Einfrischungsmethode: Wertänderungen bzw. Zahlungsstromänderungen von Grundgeschäft und Sicherungsinstrument werden weder in der Bilanz noch in der GuV berücksichtigt soweit sie auf den effektiven Teil der Sicherung entfallen. Der ineffektive Teil findet erfolgswirksame Berücksichtigung, soweit es sich um unrealisierte Verluste handelt. Unrealisierte Gewinne werden nicht ausgewiesen.
 - ▶ Durchbuchungsmethode: Sämtliche Wertschwankungen von Grund und Sicherungsgeschäft werden erfolgswirksam erfasst. Hinsichtlich des effektiven Teils des Sicherungsgeschäfts kein Erfolgseffekt

Posten der Bilanz – Bewertungseinheiten (VI)

- ▲ Beispiel: Devisensicherungsgeschäft
 - ▲ Warenverkauf am 1.12.2012: US\$ 3.000.000, fällig am 1.2.2013
 - ▲ US\$-Termingeschäft zum 1.2.2013 über 3.000.000 mit Kurs US\$ 1,41 je EUR
 - ▲ US\$-Kurse:
 - ▲ 01.12.2012: 1,40 EUR 2.142.857
 - ▲ 31.12.2012: 1,42 EUR 2.112.676
 - ▲ 01.02.2013: 1,41 EUR 2.124.660 (Sicherungskurs)
 - ▲ Kursverlust EUR 15.197 Abwertung der Forderung
 - ▲ Einfrierungsmethode: sonstiger Aufwand EUR 15.197
 - ▲ Durchbuchungsmethode: sonstiger Aufwand EUR 30.181
sonstiger Ertrag EUR 14.984, Nettoaufwand 15.197

Posten der Bilanz – latente Steuern (I)

- ▶ Latente Steuern haben durch das BilMoG (vollständige Neufassung des § 274 HGB) deutlich an Bedeutung gewonnen
- ▶ Wechsel vom GuV-orientierten Timing-Konzept hin zum international üblichen bilanzorientierten Temporary-Konzept, wonach sämtliche Ansatz- und Bewertungsdifferenzen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz, die keine permanenten Differenzen sind, bei der Steuerabgrenzung zu berücksichtigen sind
- ▶ Während passive latente Steuern für eine insgesamt sich ergebende Steuerbelastung anzusetzen sind, besteht für eine sich insgesamt ergebende Steuerentlastung ein Ansatzwahlrecht

Posten der Bilanz – latente Steuern (II)

- ▲ Gesonderte Posten im Bilanzgliederungsschema für aktive und passive latente Steuern
- ▲ Werden Aktive latente Steuern aktiviert, besteht für den die passiven latenten Steuern übersteigenden Betrag eine Ausschüttungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB)
- ▲ Aktive latente Steuern dürfen nur für steuerliche Verlustvorträge gebildet werden für die in den nächsten fünf Jahren eine Verlustverrechnung zu erwarten ist
- ▲ Berichtspflichten gem. § 285 Nr. 29 HGB (große KapGes)
 - ▲ Informationen auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen (bilanzorientierte Übersicht im Anhang)
 - ▲ Gesonderter Ausweis in den "Steuern vom Einkommen und Ertrag"
 - ▲ Steuersatz

Posten der Bilanz – latente Steuern (III)

| Hebesatz | 350 % | 400 % | 450 % |
|------------------------------|----------------|----------------|----------------|
| Gewerbsteuer | 12,25 % | 14,00 % | 15,75 % |
| Körperschaftsteuer | 15,00 % | 15,00 % | 15,00 % |
| Solidaritätszuschlag | 0,83 % | 0,83 % | 0,83 % |
| Gesamtsteuerbelastung | 28,08 % | 29,83 % | 31,58 % |

Posten der Bilanz – latente Steuern (IV)

| Aktiva | Passiva | Aktive latente Steuern | Passive latente Steuern |
|---------------------------------|---------------------------------|------------------------|-------------------------|
| Handelsbilanz > Steuerbilanz | Handelsbilanz < Steuerbilanz | n/a | Ansatzpflicht |
| Handelsbilanz < Steuerbilanz | Handelsbilanz > Steuerbilanz | Ansatzwahlrecht | n/a |

Erläuterungen im Anhang (I)

- ▲ Anhangsberichterstattung hat durch BilMoG deutlich an Umfang und Detaillierungsgrad zugenommen
- ▲ Teilweise werden unternehmensinterne Daten einer externen Analyse zugeführt
- ▲ Besondere Angaben zur Steuerabgrenzung
- ▲ Nicht marktübliche Geschäfte mit nahestehenden Personen
- ▲ Erweiterte Berichtspflichten für Nutzungsdauer von Geschäfts- und Firmenwerten
- ▲ Angabe der Abschlussprüferhonorare

Erläuterungen im Anhang (II)

Weitere Hinweise neben den Anhangsangaben, die mit den Posten der Bilanz und GuV erläutert wurden noch :

- ▲ **Angaben zu nicht bilanzierten Geschäften (nur große KapGes. § 285 Nr. 3 HGB):**
 - ▲ Angaben zu Art, Zweck, Risiken und Vorteilen der einzelnen Geschäfte soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist
 - ▲ Angaben zu Auswirkungen auf die Liquidität zum Abschlussstichtag und die zukünftigen Mittelzu- und Mittelabflüsse
- ▲ **Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3a; kleine KapGes. nicht) soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist; gegenüber verbundenen Unternehmen gesonderte Angabe**
- ▲ Die Analyse dieser Angaben gibt Aufschluss darüber, welche Risiken eventuell außerhalb der Bilanz zu berücksichtigen sind

Erläuterungen im Anhang (III)

- ▶ **Angaben zur Abschreibungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwerts (§ 285 Nr. 13 HGB):**
 - ▶ Angabe der Gründe und Annahmen die eine Nutzungsdauer von mehr als fünf Jahren rechtfertigen
 - ▶ Allein der Hinweis auf die steuerliche Abschreibung reicht nicht mehr aus
 - ▶ Die Berichtspflicht umfasst unternehmensinterne und –externe Sachverhalte
- ▶ Die Einschätzung der Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwertes unterliegt bilanzpolitischen Ermessensentscheidungen. Gleichwohl ist darauf zu achten, dass die Nutzungsdauer nicht willkürlich festgelegt wird sondern anhand konkreter Anhaltspunkte ermittelt wird. Das Ansetzen einer Nutzungsdauer von fünf Jahren führt damit zur Vermeidung der Berichtspflicht

Erläuterungen im Anhang (IV)

- ▶ **Honorare des gesetzlichen Abschlussprüfers, aufgegliedert nach (§ 285 Nr. 17 HGB):**
 - ▶ Abschlussprüfungsleistungen
 - ▶ Andere Bestätigungsleistungen
 - ▶ Steuerberatungsleistungen
 - ▶ Sonstige Leistungen
- ▶ Große Kapitalgesellschaften müssen diese Angaben machen, mittelgroße Kapitalgesellschaften müssen diese Angaben nicht in den Anhang aufnehmen, aber auf Anforderung der Wirtschaftsprüferkammer mitteilen, kleine Kapitalgesellschaften sind befreit
- ▶ Diese Angaben sollen Einschätzungen über die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers geben

Erläuterungen im Anhang (VI)

- ▲ **Angaben zur Zeitbewertung § 285 Nr. 18 bis 20 HGB:**
- ▲ Hier erfolgt die Verlagerung der Fair Value-Bewertung aus der Bilanz in den Anhang. Zwar erfahren Zeitwerte häufig keinen bilanziellen Ansatz (Ausnahme Kreditinstitute und Finanzdienstleister), zumindest aber eine umfassende Anhangsberichterstattung
 - ▲ Angaben zu nicht zum niedrigeren Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten § 285 Nr. 18 HGB (Finanzanlagen)
 - ▲ Angaben für nicht zum Zeitwert bilanzierten derivativen Finanzinstrumenten (§ 285 Nr. 19 HGB)
 - ▲ Angaben für zum Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten nach § 340e Abs. 3 HGB (§ 285 Nr. 20 HGB):

Erläuterungen im Anhang (VII)

Die Angabe zum **Zeitwert** setzt dessen genaue Ermittlung voraus und bringt damit einen nicht zu unterschätzenden Arbeits- und Zeitaufwand. Sofern der Zeitwert über den angesetzten Buchwerten liegt, stellen die Angaben eine Möglichkeit dar, vorhandene stille Reserven genauer abschätzen zu können. Für den Fall, dass Angaben zu einem niedrigeren Zeitwert vorzunehmen sind, kann diesen Beträgen ein mögliches (bilanzielles) Risiko entnommen werden. Gleichzeitig offenbaren die Informationen die Verfolgung einer progressiven Bilanzpolitik. Im Ergebnis kann eine weitgehende Anhangsberichterstattung die Chance bieten, bestehende stille Reserven darzulegen und damit einen besseren Einblick in die tatsächliche Unternehmenslage zu vermitteln

Erläuterungen im Anhang (VIII)

- ▶ Angaben zu **nicht marktüblichen Geschäften** mit nahestehenden Personen (§ 285 Nr. 21 HGB nur große Kap-Ges.):
 - ▶ Sofern es im Geschäftsjahr zu wesentlichen Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen gekommen ist, die zu nicht marktüblichen Bedingungen erfolgt sind, ist zumindest über diese Geschäfte zu berichten
 - ▶ Es steht dem Bilanzierenden allerdings frei, über alle Geschäfte mit nahe stehenden Personen – d. h. unabhängig davon, ob diese zu marktüblichen oder marktunüblichen Konditionen getätigt wurden – zu informieren. Eine Untergliederung in marktübliche sowie marktunübliche Geschäfte ist dann nicht erforderlich.
- ▶ Problematische Anhangsangabe wegen Finanzverwaltung (vGA-Problem)

Erläuterungen im Anhang (IX)

- ▲ Angaben zum Gesamtbetrag der **Forschungs- und Entwicklungskosten** (§ 285 Nr. 22 HGB, nicht kleine Kap-Ges.):
 - ▲ Im Fall einer Aktivierung von Entwicklungskosten nach § 248 Abs. 2 HGB sind der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres sowie der davon auf die selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag anzugeben
- ▲ Erläuterung von **Bewertungseinheiten** (§ 285 Nr. 23 HGB)
- ▲ Angaben zur Berechnung von **Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen** (§ 285 Nr. 24 HGB)

Erläuterungen im Anhang (X)

- ▶ Erläuterung vorgenommener **Saldierungen** (§ 285 Nr. 25 HGB):
 - ▶ Für den Fall einer Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden nach § 246 Abs. 2 HGB sind Anschaffungskosten und beizulegender Zeitwert der verrechneten Vermögensgegenstände ebenso wie der Erfüllungsbetrag der Schulden und die verrechneten Aufwendungen und Erträge im Anhang anzugeben.
- ▶ Gesamtbetrag der Beträge im Sinne der **Ausschüttungssperre** des § 268 Abs. 8 HGB (§ 285 Nr. 28 HGB):
 - ▶ Beträge aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und latenter Steuern ebenso wie Beträge aus der Zeitwertbewertung von Vermögensgegenständen
 - ▶ Bei der Ermittlung der Höhe der ausschüttungsgesperren Beträge sind nach § 268 Abs. 8 HGB passive latente Steuern zu berücksichtigen

Erläuterungen im Anhang (XI)

- ◀ Weiterführende Angaben zur **latenten Steuerabgrenzung** (§ 285 Nr. 29 HGB):
 - ▲ Angabe der Differenzen sowie steuerlichen Verlustvorträge
 - ▲ Mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt
 - ▲ Diese Angabe ist auch dann vorzunehmen, wenn in Anwendung des Aktivierungswahlrechts nach § 274 HGB auf einen bilanziellen Ansatz latenter Steuern insgesamt verzichtet worden ist
 - ▲ Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften müssen die Regelung nicht anwenden

Erläuterungen im Lagebericht (I)

- ▶ Erweiterte Berichtspflichten für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind
 - ▶ Darstellung des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess
 - ▶ eine Erklärung zur Unternehmensführung als eigenständigen Abschnitt im Lagebericht (im Internet aber Hinweis im Lagebericht)
- ▶ Das DRSC (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee) hat am 14. September 2012 den DRS 20 "Konzernlagebericht" verabschiedet
 - ▶ DRS 20 beinhaltet Regelungen für die Lageberichterstattung aller Mutterunternehmen, die einen Konzernlagebericht gemäß § 315 HGB aufzustellen haben oder dies freiwillig vornehmen
 - ▶ Außerdem ist DRS 20 als Empfehlung für Lageberichte von Einzelabschlüssen zu sehen

Erläuterungen im Lagebericht (II)

- ▶ Problem der Lageberichterstattung im Mittelstand, insbesondere bei inhabergeführten oder in Familienbesitz befindliche Gesellschaften
 - ▶ Ungeliebte, überflüssige Aufgabe für den Geschäftsführer
 - ▶ Befürchtung des gläsernen Unternehmens
 - ▶ Keine Preisgabe von Forschung und Entwicklungsprojekten
 - ▶ Zukünftige Investitionen sollen vorab nicht veröffentlicht werden
 - ▶ Ertrags- und Finanzkennzahlen werden den Konkurrenten zugänglich gemacht, insbesondere
 - ▶ Rohertrag
 - ▶ Personalaufwandsquotienten
 - ▶ Finanzierungskennzahlen
 - ▶ Chancen und Risiken sollen nicht extern kommuniziert werden
 - ▶ Banken werden sowieso informiert! (Werden sie das?)

Exkurs – Konzernabschluss (I)

- ▲ Bilanzpolitische Instrumente des Einzelabschlusses stehen, unabhängig von der Anwendung im Einzelabschluss auch im Konzernabschluss zur Verfügung
 - ▲ Duale oder zweigleisige Bilanzpolitik:
 - ▲ Einzelabschluss: Herstellkostenuntergrenze – niedriges Jahresergebnis
 - ▲ Konzernabschluss: Herstellkostenobergrenze – hohes Jahresergebnis
- ▲ Auf Grund des BilMoG ausschließlich zulässige Methode zur Konsolidierung nach HGB ist die Neubewertungsmethode § 301 Abs. 1 HGB; Annäherung an IFRS
 - ▲ Berücksichtigung aller zum Erstkonsolidierungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven und Lasten, dadurch vollständigeres Bild der VFE
 - ▲ Zugang zur Kaufpreisallokation oder Fortschreibung in Folgeperioden wird der externe Bilanzleser regelmäßig nicht erhalten

Exkurs – Konzernabschluss (II)

- ▶ Konsolidierungswahlrechte/-verzicht bzgl. Konsolidierungskreis § 296 HGB
- ▶ Vollkonsolidierung oder Quotenkonsolidierung § 310 HGB
- ▶ Einbeziehung von Zweckgesellschaften § 290 Abs. 2 Nr. 3,4 HGB
 - ▶ bei wirtschaftlicher Betrachtung trägt das Mutterunternehmen die Mehrheit der Risiken und Chancen des Tochterunternehmens und
 - ▶ das Tochterunternehmen dient einem eng begrenzten und genau definierten Ziel des Mutterunternehmens
 - ▶ Folge oftmals absinken der Konzerneigenkapitalquote
- ▶ Anhang ist ein wesentliches Informationsinstrument für die Bilanzanalyse

Exkurs – Konzernabschluss (III)

- ▶ Wegfall der Saldierungsmöglichkeit von Unterschiedsbeträgen
 - ▶ Aktive Unterschiedsbeträge sind als Firmenwert aus der Kapitalkonsolidierung auszuweisen
 - ▶ Passive Unterschiedsbeträge sind nach dem Eigenkapital als "Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung" auszuweisen
- ▶ Dies gilt auch für bisher saldierte Unterschiedsbeträge, die seit Einführung BilMoG nicht mehr saldiert werden dürfen
- ▶ Für Geschäfts- oder Firmenwerte gelten analog die Vorschriften des Einzelabschlusses
 - ▶ Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer
 - ▶ Anhangsangaben zur Nutzungsdauer

Exkurs – Konzernabschluss (IV)

- ▶ Neufassung § 306 HGB führt zu einer Angleichung der Regelungen für latente Steuern im Einzel- und Konzernabschluss und bezieht sich nur auf die auf Grund von Konsolidierungsmaßnahmen im Konzernabschluss abzugrenzenden Steuern
- ▶ Latente Steuern:
 - ▶ Latente Steuern im Einzelabschluss
 - ▶ Latente Steuern aus der Überleitung vom Einzelabschluss zur HB II
 - ▶ Latente Steuern aus Konsolidierungsmaßnahmen
- ▶ Zusammenfassung von latenten Steuern auf Einzel- und Konzernabschluss ist zulässig
- ▶ Besonderer Ausweis in GuV oder mit davon Vermerk

Exkurs – Ergebnisabführungsverträge (I)

- ▶ Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag § 291 AktG
 - ▶ Zustimmung beider Gesellschafterversammlungen
 - ▶ Eintragung ins Handelsregister
 - ▶ Steuerliche Mindestlaufzeit 5 Jahre
 - ▶ Beachtung der §§ 301 und 302 AktG
- ▶ Aktuelles steuerliches Problem:
 - ▶ Dynamische Verweisung auf § 302 AktG in der aktuellen Fassung
 - ▶ Anpassung von Altverträgen
 - ▶ Übergangsregelung bis 31.12.2014

Exkurs – Ergebnisabführungsverträge (II)

- ▲ Aktuelle Probleme im Zusammenhang mit EAV:
 - ▲ Anpassung von Altverträgen für steuerliche Anerkennung
 - ▲ Keine Änderung der Abführungsbemessungsgrundlagen wegen Ausschüttungssperren § 268 Abs. 8 HGB
 - ▲ Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände
 - ▲ Bewertung zum beizulegenden Wert
 - ▲ Latente Steuern
 - ▲ Erheblicher Rechnungslegungsaufwand

Exkurs – Ergebnisabführungsverträge (II)

Veränderung des Abführungspotentials durch BilMoG

- ▲ Erhöhung des Abführungspotentials
 - ▲ Erhöhung der Herstellungskosten
 - ▲ Ausweis von unrealisierten Währungsgewinnen
 - ▲ Wegfall von Aufwandsrückstellungen
 - ▲ Abzinsung von Rückstellungen
- ▲ Verminderung des Abführungspotentials
 - ▲ Zuführung zu Pensionsrückstellungen bei Unterdotierung
 - ▲ Berücksichtigung von Kostensteigerungen bei Rückstellungen

Fazit (I)

- ▶ Das BilMoG hat die Grundlagen der Bilanzpolitik in weiten Teilen verändert. Gleichzeitig muss sich die Bilanzanalyse mit neuen Darstellungsoptionen auseinandersetzen. Künftig werden sich bilanzpolitische Maßnahmen und bilanzanalytische Instrumentarien zunehmend auch außerhalb der reinen zahlenmäßigen Abbildung bewegen. Die verbale Berichterstattung und die Kombination aus quantitativer und qualitativer Analyse gewinnen an Bedeutung.
- ▶ Die Posten der Bilanz und der GuV sind hinsichtlich Ansatz und Ausweis genauer zu analysieren!
- ▶ Werden Ansatz- und Bewertungswahlrechte im Zeitverlauf unterschiedlich ausgeübt?
- ▶ Der Anhang wird eine wichtigere Informationsquelle für den Jahresabschlussleser!

Fazit (II)

- ▶ Fragen Sie beim Unternehmen die notwendigen Informationen und Angaben ab!
 - ▶ Vorsicht vergewissern Sie sich, dass die Information oder die Angabe noch nicht in den vorhandenen Unterlagen sind!
- ▶ Halten Sie ihre prüfungspflichtigen Kunden an, dass der Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers einen ausführlichen Erläuterungsteil enthält!
- ▶ An Bilanzsitzungen mit dem Kunden kann auch optional der Wirtschaftsprüfer des Kunden als Auskunftsperson teilnehmen
 - ▶ Haben die Kollegen nicht so gern wegen Haftung, da eigener Auskunftsvertrag
- ▶ Die Erfüllung von Kreditcovenants ist kritisch zu hinterfragen
 - ▶ Erreichung durch Ansatz- und Bewertungswahlrechten
 - ▶ Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

**Ich wünsche Ihnen ein schönes und ruhiges Weihnachtsfest,
sowie Gesundheit, Glück und Erfolg im neuen Jahr!**