

Beispiel:

Die Strauß AG schließt am 30.11.20X1 mit der XY Factoring AG ein Vertrag über die Zession einer Forderung ab. Der Vertrag umfasst folgende wesentliche Bestimmungen: Forderung aus LuL: 2,0 Mio Euro gegenüber Fa. Stella & Co

Fälligkeit der Forderung: 30.6.20X2

Verzinsung: € 20.000

Gebühren: € 20.000

Vertraglich wurde vereinbart, dass die XY Factoring AG nur die im Zusammenhang mit der Forderung stehenden Verwaltungsaufgaben übernimmt. Die Zahlung seitens des Factors iHv € 1.952.000 erfolgt am 10.12.20X1. Welche Buchungen sind zum Stichtag 20X1 vorzunehmen?

Lösung:

Nachdem die wesentlichen Chancen und Risiken der Forderung nicht auf den Factor übergegangen sind, handelt es sich wirtschaftlich betrachtet um ein gewährtes Darlehen, welches analog zu den Bestimmungen zum Ansatz von Verbindlichkeiten mit dem Erfüllungsbetrag¹⁸¹⁾ anzusetzen ist:

(2) Bank	€ 1.952.000	/	(3) sonstige Verbindlichkeiten	€ 2.000.000
(8) Zinsaufwand	€ 20.000			
(7) sonstiger Aufwand	€ 20.000			
(2) Vorsteuer	€ 8.000			

Stilles vs Offenes Factoring

Beim stillen Factoring, auch verdecktes Factoring genannt, wird der Kunde des Unternehmens nicht über den Forderungsverkauf informiert. Die schuldbefreiende Zahlung leistet der Kunde an das Unternehmen, welches die Zahlung an den Factor weiterleitet.

Beispiel:

Die Strauß AG schließt am 30.11.20X1 mit der XY Factoring AG ein Vertrag über die (stille) Zession einer Forderung (2,0 Mio Euro) ab. Der Kunde bezahlt am Tag der Fälligkeit (30.6.20X2) den gesamten Betrag. Welche Buchung ist am 30.6.20X2 vorzunehmen?

Lösung:

Bei Begleichung der Forderung fließt dem Unternehmen Geld zu, welches gemäß Zessionsvertrag dem Factor zusteht. Demnach ist seitens des Unternehmens folgende Buchung vorzunehmen:

(2) Bank	/	(3) sonstige Verbindlichkeiten	€ 2.000.000
----------	---	--------------------------------	-------------

Bei Tilgung der Verbindlichkeit seitens des Unternehmens:

(3) sonstige Verbindlichkeiten	/	(2) Bank	€ 2.000.000
--------------------------------	---	----------	-------------

¹⁸¹⁾ Vgl dazu Kapitel 4.13.2.

Beim offenen Factoring wird der Kunde über den Forderungsverkauf informiert und kann ab diesem Zeitpunkt die schuldbefreiende Zahlung nur noch an den Factor leisten. Sollte der Kunde dennoch an das Unternehmen die offene Forderung überweisen, hat das Unternehmen eine Schuld gegenüber dem Kunden zu erfassen. Der Kunde wiederum hat keine schuldbefreiende Zahlung geleistet, was zur Folge hat, dass der Betrag nochmals an den Factor zu überweisen ist.

4.9.4 Exkurs: Die bilanzielle Erfassung von Emissionszertifikaten

Im Jahr 2002 wurde das Kyoto-Protokoll verabschiedet. Eines der wesentlichen Instrumente für die Zielerreichung der Minderung von Treibhausgasen ist der Handel mit Emissionsrechten. Industriestaaten teilen den Produktionsunternehmen eine gewisse Menge an CO₂-Zertifikaten unentgeltlich zu. Für den Fall, dass ein Unternehmen mit den unentgeltlich zugeteilten Zertifikaten kein Auslangen findet, muss es zusätzliche Zertifikate erwerben. Die folgende Ausführung behandelt die bilanzielle Erfassung von Emissionszertifikaten.

Zur bilanziellen Abbildung der Zertifikate wurde im Februar 2006 eine AFRAC-Stellungnahme verabschiedet. Diese regelt den Handel mit Emissionszertifikaten (für Handelszwecke erworben) sowie zusammenhängende Transaktionen (zB Derivate).

In weiterer Folge werden die wesentlichsten Regelungen dargestellt, wobei zwischen gratis zugeteilten und erworbenen Zertifikaten zu unterscheiden ist.

Bilanzierungszeitpunkt

Unentgeltlich erworbene Zertifikate (zugeteilte) müssen auf das Konto der Registerstelle (ECRA-Konto) eingetragen werden. Gleichzeitig muss der gleiche Betrag in Form eines Sonderpostens passiviert werden. Entgeltlich erworbene Zertifikate sind hingegen mit den Anschaffungskosten anzusetzen.

Bewertung

Die unentgeltlich zugeordneten Zertifikate sind zum Marktpreis im Zeitpunkt der Zuteilung zu bewerten, ansonsten erfolgt eine Bewertung iSd § 206 UGB zu Anschaffungskosten.

Bewertung des Verbrauchs

Es sind alle Verbrauchsfolgeverfahren nach UGB zulässig. Eine Erläuterung der Verfahren findet sich im Kapitel 4.7.3.

Bewertung am Abschlussstichtag

Aufgrund der Zuordnung zu den sonstigen Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens gilt das strenge Niederstwertprinzip nach § 207 UGB. Der gebildete Sonderposten ist nach dem tatsächlichen CO₂-Ausstoß aufzulösen.

Ansatz einer Verpflichtung für die Abgabe von Emissionszertifikaten

Für die Verpflichtung zur Abgabe an die Registerstelle ist eine Verbindlichkeit bzw. Rückstellung (je nach Charakter) einzustellen.

Alternativ zulässige Methode

Im Falle einer Unterdeckung von zugeteilten Emissionszertifikaten kann eine Aktivierung der gratis zugeteilten Zertifikate sowie die Bildung eines Sonderposten unterbleiben, wobei im Anhang alle erforderlichen Informationen für eine Bilanzierung zu vermerken sind.

4.10 Veräußerung und Aufgabe

4.10.1 Allgemein

Das Unternehmensgesetzbuch fordert grundsätzlich nach § 224 Abs 2 UGB eine Trennung in Anlagevermögen und Umlaufvermögen. Nach § 198 Abs 2 UGB sind Vermögensgegenstände, welche dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, als Vermögensgegenstände des Anlagevermögens auszuweisen. Im Gegensatz dazu sind nach § 198 Abs 4 UGB Vermögensgegenstände, welche nicht bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen, dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

In der Praxis kommt es laufend vor, dass Vermögensgegenstände, welche ursprünglich dem Unternehmen als langfristig zur Verfügung klassifiziert wurden, nun doch kurzfristig veräußert werden sollten. Daraus ergibt sich nun die Besonderheit, dass dem Anlagevermögen womöglich Vermögensgegenstände zugeordnet sind, welche aufgrund einer sich ergebenden Veräußerungsabsicht dem Unternehmen, so wie im § 198 Abs 2 UGB gefordert, nicht mehr langfristig zur Verfügung stehen sollen.

Das UGB sieht keine bilanziellen Maßnahmen für diese Situationen vor. Vielmehr ergibt sich aus dem expliziten Wortlaut des § 198 Abs 2 UGB das zwingende Erfordernis der Beibehaltung der ursprünglichen bilanziellen Zuordnung, damit durch kurzfristige, auf den Abschlussstichtag abzielende Maßnahmen keine bilanziell maßgeblichen Änderungen erreicht werden können. Somit führt eine Änderung der Nutzungsabsicht, wie etwa die Absicht der Veräußerung, im UGB zu keiner Ausweiskorrektur innerhalb des Jahresabschlusses.

Aus den allgemeinen Vorschriften des UGB ergibt sich vielmehr die Verpflichtung zur Beibehaltung des Ausweises, auch wenn bereits eine Stilllegung der betreffenden Anlagengüter vorgenommen wurde. Da jedoch in diesem Fall eine weitere Verwendung nicht mehr beabsichtigt ist, ist eine Wertminderung grundsätzlich als dauerhaft anzusehen.

4.11 Anteilsbasierte Vergütungen

4.11.1 Allgemeines

Anteilsbasierte Vergütungen sind variable, erfolgsabhängige Vergütungen in Abhängigkeit von der Wertentwicklung der Anteile des Unternehmens. Im Zusammenhang mit der Verantwortung der Vorstände und leitenden Angestellten sowie dem Ziel der nachhaltigen Unternehmensentwicklung sind aktienbasierte Vergütungsformen aus der Praxis nicht mehr wegzudenken. Unter anderem wird damit versucht, Schlüsselkräfte an das Unternehmen enger zu binden und zu einem nachhaltigen Wirtschaften zu motivieren. Die Höhe einer solchen Vergütung kann von verschiedensten Faktoren abhängig sein. Meist zielen solche Faktoren auf bestimmte künftige Entwicklungen des Unternehmens über mehrere Jahre hinweg ab.

Werden tatsächlich Aktien des Unternehmens im Rahmen von Optionen mit bedingter Kapitalerhöhung an die betroffenen Mitarbeiter ausgegeben, hat das für das Unternehmen den Vorteil, den Mitarbeitern ohne Liquiditätsabfluss hohe Prämien bieten zu können. „Bezahlt“ wird die Prämie in diesem Fall von den bestehenden Aktionären, deren Anteile durch die neuen Anteile verwässert werden. Da die Optionen idR mit Ausübungspreis über dem aktuellen Kurs vereinbart werden, sodass die Ausübung nur im Fall von stark gestiegenen Kursen vorteilhaft ist, stört das die bestehenden Aktionäre nicht: Sie profitieren vom Kursanstieg und müssen einen kleinen Teil des Kursanstiegs über die Verwässerung an die optionsberechtigten Mitarbeiter abtreten.

Bevor die Bilanzierung dieser Vergütungen klar geregelt wurde, erfolgte der Ansatz meist mit dem inneren Wert bei Gewährung der Zusage, dh idR mit null. Damit war nicht nur der Vorteil der Vermeidung eines Liquiditätsabflusses, sondern auch der der Vermeidung eines Aufwands gegeben. Die tatsächliche Verwässerung der bestehenden Aktionäre fand in der Gewinn- und Verlustrechnung keinen Niederschlag.

Diese Bilanzierung ist mit der möglichst getreuen Darstellung der Ertragslage nicht vereinbar: Wenn der Eigentümer eine Leistung für das Unternehmen bezahlt, muss das Unternehmen einen Aufwand ausweisen. Im September 2007 wurde schließlich von der AFRAC eine Stellungnahme zur Behandlung von anteilsbasierten Vergütungen in UGB-Abschlüssen verabschiedet, die in Anlehnung an IFRS 2 eine Bewertung der Optionen mit dem beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt der Gewährung der Zusage vorsieht.

Der Vorteil der Aufwandsvermeidung trifft damit zum Teil aber noch immer zu: Für die Bilanzierung der Optionen ist eine objektive Bewertung vorzunehmen; eine solche geht immer davon aus, dass eine Kurssteigerung genauso wahrscheinlich oder unwahrscheinlich ist wie ein Kursrückgang. Denn jede Information, die in Zukunft bessere Ergebnisse des Unternehmens erwarten lässt, ist den übrigen Marktteilnehmern genauso bekannt wie dem objektiven Bewerter und muss daher bereits im aktuellen Kurs eingepreist sein. Ein objektiver Bewerter kann daher nie von steigenden Kursen ausgehen. Der Vorstand bzw leitende Mitarbeiter des Unternehmens, der die Optionen erhält, ist

aber idR vom zukünftigen Erfolg seines Unternehmens überzeugt und erwartet daher auch einen steigenden Kurs. Somit hat die Option für den Mitarbeiter einen höheren Wert als für den objektiven Bewerter und das Unternehmen kann den Mitarbeitern eine aus deren Sicht hohe Prämie in Aussicht stellen und dennoch einen vergleichsweise geringen Aufwand verbuchen.

4.11.2 Bilanzierung

Die Bilanzierung der anteilsbasierten Vergütungen richtet sich nach der Art der Zusage:

1. Vergütungen, welche zwingend durch Übertragung eigener Aktien erfolgen.
2. Vergütungen, welche zwingend in bar erfolgen, bei denen sich jedoch die Höhe der Auszahlung am Kurswert/Zeitwert der Aktie orientiert.
3. Vergütungen, bei denen ein Wahlrecht zur Vergütung in bar oder mittels Aktien besteht:

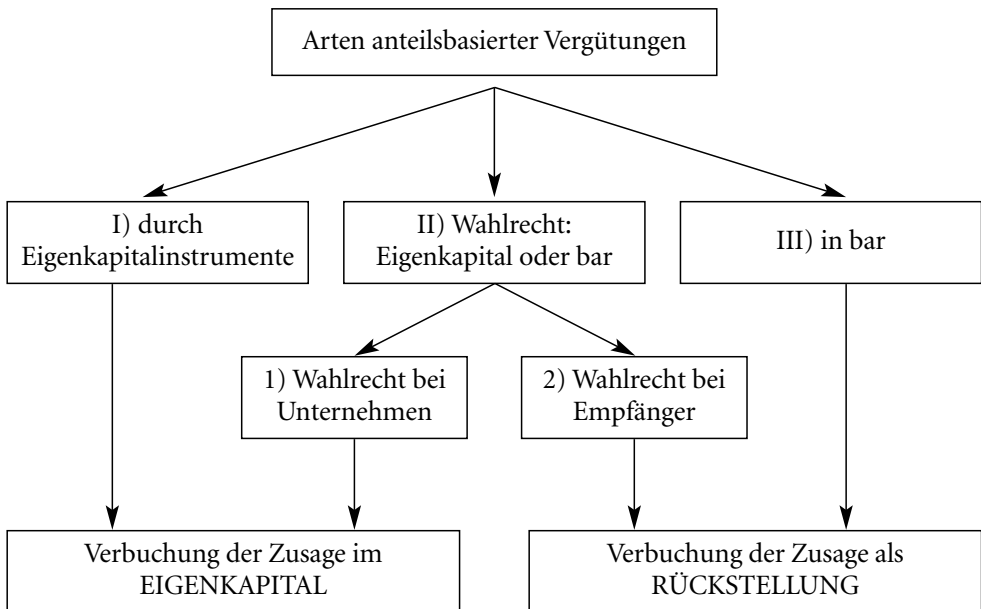


Abbildung 4: Bilanzierung anteilsbasierter Vergütungen

Quelle: Eigendarstellung

Wird die Verpflichtung durch Eigenkapitalinstrumente erfüllt, erfolgt die Bilanzierung im Eigenkapital. Dabei ist es egal, ob neue Aktien, bestehende eigene Anteile oder noch zu erwerbende eigene Anteile ausgegeben werden.

Wird die Verpflichtung durch Barausgleich erfüllt, erfolgt die Bilanzierung über eine Rückstellung.

Liegt ein Wahlrecht zur Ausübung vor, richtet sich die Bilanzierung danach, wer das Wahlrecht hat: Liegt das Wahlrecht beim Unternehmen, dh kann das Unternehmen einen Barausgleich vermeiden, erfolgt die Bilanzierung im Eigenkapital. Liegt das Wahlrecht beim Mitarbeiter, liegt aus Sicht des Unternehmens eine Verpflichtung zum Barausgleich vor, daher erfolgt die Bilanzierung über eine Rückstellung.

4.11.3 Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente

Bei Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente besteht die Bezahlung in der Verwässerung der bestehenden Anteile. Dieser Effekt wird einmalig bei Gewährung der Zusage bewertet und danach nicht mehr angepasst.

Der Ansatz erfolgt daher mit dem beizulegenden Zeitwert bei Gewährung der Zusage, wobei sämtliche Ausgestaltungen und Erwartungen der Vergütung im beizulegenden Zeitwert berücksichtigt werden, außer die Wahrscheinlichkeit, dass der Mitarbeiter den Anspruch auch erdient.

Dieser beizulegende Zeitwert bleibt über die gesamte Laufzeit unverändert und wird über eine Optionsrücklage zeitanteilig über den Erdienungszeitraum angesammelt; die Bildung der Rücklage erfolgt über den Personalaufwand. Die Anzahl der voraussichtlich erdienten Ansprüche wird hingegen zu jedem Bilanzstichtag neu geschätzt. Die Ansammlung erfolgt über den Personalaufwand. Verfällt ein Anspruch während des Erdienungszeitraums, wird dies bei der Bildung der Rücklage berücksichtigt, dh der Personalaufwand wird entsprechend reduziert.

Unabhängig davon, ob die Ausübung der Optionen vorteilhaft ist oder nicht, wird daher am Ende des Erdienungszeitraums der ursprüngliche beizulegende Zeitwert, multipliziert mit den tatsächlich erdienten Ansprüchen in der Optionsrücklage ausgewiesen. Soweit die Optionen ausgeübt werden, erfolgt die Umgliederung der Optionsrücklage in die (gebundene) Kapitalrücklage. Soweit die Optionen nach dem Erdienungszeitraum verfallen, erfolgt die Umbuchung in die Gewinnrücklage; die Erfassung eines Ertrags ist nicht zulässig.

4.11.4 Barausgleich

Wird ein Barausgleichsmodell vereinbart, erfolgt die Ansammlung über eine Rückstellung. Die Bewertung erfolgt zu jedem Abschlusstichtag anhand des beizulegenden Zeitwerts, bei dem sämtliche Ausgestaltungen und Erwartungen berücksichtigt werden, einschließlich der erwarteten Anzahl der erdienten Ansprüche.

Die Bildung der Rückstellung erfolgt über den Personalaufwand, bei einer Reduktion des zeitanteiligen beizulegenden Zeitwerts erfolgt der Ausweis im Ertrag aus der Auflösung von Rückstellungen.

Da sämtliche Wertänderungen einschließlich der Wahrscheinlichkeit des Erdienens zu jedem Bilanzstichtag neu berücksichtigt werden, entspricht die Rückstellung am Ende des Erdienungszeitraums bzw der kumuliert erfasste Personalaufwand gleich dem tatsächlich ausbezahlten Betrag.

4.11.5 Beispiel

Sachverhalt:

Mit den 50 leitenden Mitarbeitern der Strauß AG wird zum 31.12.X0 folgendes Prämiensmodell vereinbart:

- Jeder Mitarbeiter erhält die Option, zum 31.12.X3 1.000 Aktien der X-AG zu erwerben, als Optionsausübungspreis wird der Börsenkurs zum 31.12.X0 vereinbart.
- Jeder Mitarbeiter erhält zum 31.12.X3 die Kurssteigerung der Aktie der X-AG vom 31.12.X0 bis zum 31.12.X3, multipliziert mit 1.000, ausbezahlt
- Jeder Mitarbeiter kann zum 31.12.X3 wählen, ob er die 1.000 Aktien erwerben oder den Wert der Kurssteigerung in bar ausbezahlt bekommen möchte.

Die Vergütung wird nur dann fällig, wenn die Kurssteigerung mindestens 20% beträgt. Unter Berücksichtigung dieser Bedingung wird der beizulegende Zeitwert der Vergütung pro Mitarbeiter zum 31.12.X0 auf € 900 geschätzt. Der Wert beträgt zum 31.12.X1 € 1.200, zum 31.12.X2 € 810 und zum 31.12.X3 € 1.000.

Es wird angenommen, dass 10% der betroffenen Mitarbeiter das Unternehmen vor Ablauf der drei Jahre verlassen.

Zum 31.12.X1 haben bereits vier Mitarbeiter gekündigt, es wird angenommen, dass nur 40 Mitarbeiter den Anspruch verdienen. Zum 31.12.X2 hat kein weiterer Mitarbeiter gekündigt, die Schätzung von 40 Mitarbeitern wird beibehalten.

Zum 31.12.X3 haben tatsächlich 42 Mitarbeiter den Anspruch verdient.

Lösung a) Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumenten

Die Bewertung erfolgt mit € 900 pro Anspruch.

Da zum 31.12.X0 noch kein Drittel des Erdienungszeitraums geleistet ist, erfolgt keine Buchung.

Zum 31.12.X1 wird eine Optionsrücklage iHv € 13.500 erfasst ($1/3 \times € 900 \times 50 \times 90\%$).

Zum 31.12.X2 wird eine Optionsrücklage iHv € 24.000 erfasst ($2/3 \times € 900 \times 40$).

Zum 31.12.X3 wird eine Optionsrücklage iHv € 37.800 erfasst ($3/3 \times € 900 \times 42$).

In Summe wird in X1–X3 ein Personalaufwand von € 37.800 ausgewiesen, das entspricht dem ursprünglichen beizulegenden Zeitwert von € 900 x der Zahl der tatsächlich verdienten Ansprüche.

Lösung b) Barausgleich

Da zum 31.12.X0 noch kein Drittel des Erdienungszeitraums geleistet ist, erfolgt keine Buchung.

Zum 31.12.X1 wird eine Rückstellung iHv € 18.000 erfasst ($1/3 \times € 1.200 \times 50 \times 90\%$).

Zum 31.12.X2 wird eine Optionsrücklage iHv € 21.600 erfasst ($2/3 \times € 810 \times 40$).

Zum 31.12.X3 wird eine Optionsrücklage iHv € 42.000 erfasst ($3/3 \times € 1.000 \times 42$).

In Summe wird in X1–X3 ein Personalaufwand von € 42.000 ausgewiesen, das entspricht dem tatsächlich ausbezahlten Betrag.

Lösung c) Wahlrecht

Da das Wahlrecht bei den Mitarbeitern liegt, ergibt sich dieselbe Lösung wie bei b).

4.11.6 Anteilsbasierte Vergütungen im Konzern

Erhalten in einem Konzern auch Mitarbeiter von Tochterunternehmen Optionen auf Aktien des börsennotierten Mutterunternehmens, ist zu untersuchen, ob diese Optionen als Entgelt für Tätigkeiten anzusehen sind, die diese Mitarbeiter für das Mutterunternehmens oder für das Tochterunternehmen erbringen.

Sofern ein Entgelt für Tätigkeiten für das Tochterunternehmen vorliegt – dies ist der Regelfall – muss ein Personalaufwand im Jahresabschluss des Tochterunternehmens erfasst werden. Ist ein Barausgleich durch das Tochterunternehmen an das Mutterunternehmen vorgesehen, liegt aus Sicht des Tochterunternehmens eine Vergütung mit Barausgleich vor, die über eine Rückstellung zu bilanzieren ist. Ist keine Zahlung des Tochter- an das Mutterunternehmen vorgesehen, liegt aus Sicht des Tochterunternehmens eine Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente vor, die über eine Rücklage zu bilanzieren ist.

4.12 Rückstellungen

4.12.1 Allgemein

Dem Vorsichtsprinzip des UGB entsprechend sind erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, im Jahresabschluss in Form von Rückstellungen zu berücksichtigen.¹⁸²⁾ Rückstellungen dienen allgemein dazu Ausgaben, welche in kommenden Perioden anfallen, jener Periode zuzuordnen, in der sie wirtschaftlich entstehen. Die unternehmensrechtlichen Vorschriften dazu finden sich im § 198 UGB:¹⁸³⁾

1. Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.
2. Rückstellungen dürfen außerdem für ihre Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind. Derartige Rückstellungen sind zu bilden, soweit dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.
3. Andere Rückstellungen als die gesetzlich vorgesehenen dürfen nicht gebildet werden. Eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung besteht nicht, soweit es sich um nicht wesentliche Beträge handelt.

Demnach besteht eine **Ansatzpflicht** für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sowie ein **Ansatz-**

¹⁸²⁾ Vgl § 201 Abs 2 Z 4 lit b UGB.

¹⁸³⁾ Siehe § 198 Abs 8 UGB.

wahlrecht für Aufwandsrückstellungen. Die nachfolgenden Kapitel befassen sich mit dem Ansatz und der Bewertung dieser Rückstellungsarten.

Im folgenden Kapitel werden die grundsätzlichen Buchungstechniken in Bezug auf Rückstellungen dargestellt. In den nachfolgenden Kapiteln steht die Bewertung der Verpflichtungen im Fokus.

4.12.2 Buchungstechniken und Auswirkung auf den Rückstellungsspiegel

In Bezug auf die Buchungstechnik von Rückstellungen sind folgende Begrifflichkeiten zu unterscheiden:

Dotierung

Die Dotierung einer Rückstellung, dh deren Bildung, erfolgt über die konkreten Aufwandskonten. Demnach sind Klasse 5 (Materialaufwand), Klasse 6 (Personalaufwand), Klasse 7 (sonstiger betrieblicher Aufwand) und die Klasse 8 (Finanzaufwendungen, Steuern von Einkommen und Ertrag) relevant. Der Gegenposten bildet eine Rückstellung, die in der Klasse 3 erfasst wird.

Beispiel:

Das Management der Strauß AG hat zur Jahresabschlusserstellung 20X1 folgende Sachverhalte festgestellt:

Eine im Jahr 20X1 verkaufte Maschine weist einen Produktionsfehler auf. Aufgrund der gesetzlichen Gewährleistungspflicht ist die Strauß AG verpflichtet, den Schaden zu beheben. Die voraussichtlichen Kosten werden € 50.000 betragen. Darüber hinaus hat ein Lieferant die Strauß AG aufgrund einer nicht bezahlten Rechnung verklagt. Das Management geht davon aus, dass die Kosten für den Rechtsanwalt € 1.200 betragen werden. Die Abteilung „Marketing“ meldet dem Rechnungswesen offene Rechnungen für Büromaterial iHv € 700 (netto; 20% USt). Sämtliche Rückstellungen sind kurzfristig.

Welche Buchungen sind in diesem Zusammenhang erforderlich?

Lösung:

Unter den in den nachfolgenden Kapiteln erläuterten Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen sind folgende Buchungen vorzunehmen:

(7) Dotierung RSt für Gewährleistung	/	(3) RSt für Gewährleistung	€ 50.000
(7) Dotierung RSt Rechtskosten	/	(3) RSt für Rechtskosten	€ 1.200
(7) Dotierung RSt Büromaterial	/	(3) sonstige RSt	€ 700

Auflösung

Spätestens zu jedem Stichtag muss die Höhe der Rückstellung überprüft und gegebenenfalls korrigiert werden. Wenn der Grund für den erstmaligen Ansatz der Rückstellung in den folgenden Perioden nicht mehr besteht oder der Betrag der Rückstellung sinkt, ist diese ergebniswirksam aufzulösen. Aufgrund des allgemeinen Saldierungsver-

bots darf die Rückstellung grundsätzlich nicht auf jenen Konten aufgelöst werden, auf denen sie ursprünglich gebildet wurde. Vielmehr wird die Auflösung in den sonstigen Erträgen unter „Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen“ ausgewiesen. Eine Ausnahme davon besteht für die Auflösungen von Steuerrückstellungen, die gem § 234 UGB im Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ zu zeigen sind.¹⁸⁴⁾

Beispiel:

Im Jahr 20X2 erhält das Management die erfreuliche Nachricht, dass die Klage des Lieferanten im obigen Beispiel abgewiesen wurde und der Lieferant sämtliche Verfahrenskosten zu tragen hat. Welche Auswirkung hat dieses Gerichtsurteil auf die gebildete Rückstellung für Rechtskosten iHv € 1.200?

Lösung:

Nachdem die Strauß AG keine Verpflichtung mehr hat, die Anwaltskosten selbst zu tragen, erfolgt die ergebniswirksame Auflösung der Rückstellung:

(3) Dotierung RSt Büromaterial / (4) Erträge a.d. Aufl. von RSt € 1.200

Verbrauch

In jener Periode, in der die Ausgaben anfallen, für die die Rückstellung gebildet wurde, ist die Rückstellung in Anspruch zu nehmen, dh sie wird verbraucht. Buchungstechnisch wird hierbei kein Erfolgskonto berührt, sondern vielmehr, ähnlich der Begleichung einer Verbindlichkeit, die Ausgabe erfolgsneutral erfasst.

Beispiel:

Im Jahr 20X2 ist die Rechnung für Büromaterialien iHv € 700 (netto; 20% USt) eingelangt. Verbuchen Sie den Geschäftsfall und die dafür gebildete Rückstellung im Jahr 20X1!

Lösung:

Bei Einlagen der Rechnung ist der Verbrauch der Rückstellung zu berücksichtigen und Folgendes zu buchen:

(3) sonstige RSt € 700 / (3) sonstige Verbindlichkeiten € 840
(2) Vorsteuer € 140

Hinweis: In der Praxis kommt es oft vor, dass die Rechnung zunächst ergebniswirksam erfasst wird:

(7) Büromaterial € 700 / (3) sonstige Verbindlichkeiten € 840
(2) Vorsteuer € 140

In solchen Fällen ist für Zwecke der ergebnisneutralen Erfassung die Rückstellung gegen das Aufwandskonto zu verbrauchen:

(3) sonstige RSt / (7) Büromaterial € 700

Sollte die Rückstellung ursprünglich zu hoch angesetzt worden sein, ist der dem Verbrauch übersteigender Betrag der Rückstellung aufzulösen.

¹⁸⁴⁾ Weiterführende Erläuterungen zur Körperschaftsrückstellung sind dem Kapitel 5.2 zu entnehmen.