



WP – Klausurarbeit

**Rechnungslegung
gemäß § 34 Abs. 2 WTBG**

1. September 2017

Angabe

Beispiel 1 (45 Punkte) - Konzern UGB

Die M-GmbH ist 80%ige Gesellschafterin der T-GmbH. Der Erwerb fand im Jahr 2010 um 280 statt.

Gegeben sind nachstehende HB II der T GmbH und der M GmbH.

Die HB II der T GmbH entspricht der fortgeschriebenen HB II der T GmbH im Zeitpunkt des Erwerbs durch die M GmbH.

Die Ansätze des Vermögens und der Schulden der T GmbH erfolgten zum Erstkonsolidierungszeitpunkt zu beizulegenden Werten.

Das Eigenkapital im Erstkonsolidierungszeitpunkt der T GmbH zu beizulegenden Werten zeigte folgende Zusammensetzung:

Stammkapital	50
Bilanzgewinn	150

Der sich ergebende Firmenwert wurde ursprünglich als werthaltig eingeschätzt. Die Nutzungsdauer wurde mit 10 Jahren festgelegt. Im Jahr 2012 hat sich die Einschätzung geändert. Die Beteiligung an der T GmbH mußte mangels positiver Zukunftserwartungen auf 0 abgeschrieben werden.

Im Jahr 2016 wurde die voll abgeschriebene Beteiligung an T wieder zu 100% zugeschrieben. Im Zeitpunkt der Vollabschreibung wurde eine aktive Steuerabgrenzung gebildet. Der Ertragsteuersatz beträgt 25%.

Die M GmbH schüttet im Jahr 2016 einen Betrag von 150 an ihre Anteilseigner aus.

Zu den Vorräten liegen folgende Informationen vor:

Der zu Beginn des Geschäftsjahres 2016 vorliegende Handelswarenvorrat wurde zur Gänze bei der M GmbH eingekauft. Bei der M GmbH fielen dafür 40 an Herstellungskosten an.

Im Jahr 2016 wurden sämtliche Einkäufe von T bei M getätigt.

Die Herstellungskosten des Endbestands an Handelswaren betragen bei M 50.

Führen Sie alle erforderlichen Konzernumbuchungen des Geschäftsjahres 2016 durch. Vergessen Sie dabei nicht auf die Korrektur der Eröffnungsbilanzsalden aus Konzernsicht.

Beispiel 2 (30 Punkte) - Konzern IFRS

Ende Jahr x1 erwirbt die M AG die FW Ltd. zu 100%.

Der beizulegende Wert der übertragenen Gegenleistung beträgt in fremder Währung 10.000. Nachstehend sehen Sie die HB II der FW Ltd. bewertet zu beizulegenden Werten.

Mitte Jahr x3 verkauft die M AG die Anteile an der FW Ltd um 15.000 EUR.

Führen Sie die Fremdwährungsumrechnung iS IAS 21 durch und zeigen Sie die Auswirkungen auf das Eigenkapital der M AG, auf die Gewinn- und Verlustrechnung und auf das sonstige Ergebnis jeweils für das Jahr x2 und x3.
Verwenden Sie hierzu das beiliegende Lösungsschema.

Der Firmenwert soll bereits in der HB II dargestellt werden.

Zusammengefasste HB II der FW Ltd in 1.000 Geldeinheiten in fremder Währung:

Stichtag	Ende x1	Ende x2	Mitte x3
<u>Vermögen</u>	<u>15.000</u>	<u>15.900</u>	<u>16.700</u>
Nominalkapital	1.000	1.200	1.200
Gewinnvortrag	6.000	6.500	7.100
Jahresgewinn	500	600	400
Währungsumrechnungsrücklage	0	0	0
<u>Schulden</u>	<u>7.500</u>	<u>7.600</u>	<u>8.000</u>
Summe Eigenkapital und Schulden	15.000	15.900	16.700
Periode		1-12/x2	1-6/x3
Ergebnis aus fortgeführten Geschäftsbereichen (kein sonstiges Ergebnis)		600	400

Die Kapitalerhöhung bei der FW Ltd findet Ende x2 statt.

Zur Fremdwährungsumrechnung liegen folgende Informationen vor:

Der Wechselkurs für 1 EUR entspricht folgenden Werten in fremder Währung

Stichtagsmittelkurs zu den oben angeführten Stichtagen:

1,20 1,30 1,10

gewichteter Periodendurchschnittskurs der oben angeführten Perioden:

k.A. 1,28 1,14

Beispiel 3 (30 Punkte) - IFRS

Die Produktions AG errichtet ein neues Bürogebäude und beginnt mit dessen Fertigstellung die Vermietung des alten Bürogebäudes.
Die Fertigstellung des alten Bürogebäudes erfolgt zum 30. Juni 2016.

Das alte Bürogebäude zeigt zu den jeweiligen Zeitpunkten folgende Werte:

Buchwerte = steuerliche Werte zum 30. Juni 2016:

Gebäudeanteil	4.050
Grundanteil	1.500

Die jährliche Abschreibung beträgt 100.

beizulegende Werte zum 30. Juni 2016:

Gebäudeanteil	6.050
Grundanteil	4.000

beizulegende Werte zum 31. Dezember 2016:

Gebäudeanteil	6.050
Grundanteil	4.200

Aufgabenstellung:

Im Rahmen der Anwendung des Standards IAS 40 soll das Modell des beizulegenden Zeitwerts zur Verwendung kommen.

Stellen Sie die Auswirkungen auf die Bilanz und die Gesamtergebnisrechnung des Geschäftsjahres 2016 dar.

Vergessen Sie dabei nicht auf die Abgrenzung latenter Steuern (Steuersatz 25%)

In der Bilanz und der Gesamtergebnisrechnung sollen nur jene Posten dargestellt werden, die sich aus der Bilanzierung des alten Bürogebäudes und der latenten Steuern ergeben.

Beispiel 4 (45 Punkte) - Rechnungslegung einer Privatstiftung

Erstellen Sie Bilanz und GuV einer eigennützigen Privatstiftung zum 31.12.2016 und zum 31.12.2017.

Stiftungszweck der Privatstiftung ist die laufende Unterstützung der inländischen Begünstigten der Stiftung durch Bar-, Sach- und Nutzungszuwendungen. Begründen Sie die getroffene Lösung dort, wo unterschiedliche Behandlungen möglich scheinen.

1. Sachgründung Anfang 2016 durch Einlage von 100% der Anteile an der A-GmbH (Anschaffungskosten des Stifters: 35.000, Wert nach Bewertungsgesetz 80.000, Verkehrswert 150.000)
2. Gründungskosten im Jahr 2016: 5.000 + USt Notarkosten, Gutachter für Gründungsprüfung 3.000 + USt, Bezahlung über Girokonto der Stiftung. Die Stiftungseingangssteuer wird erst im Frühjahr 2017 vorgeschrieben und bezahlt.
3. Ausschüttung der GmbH an Stiftung: 25.000 am 21.11.2016
4. Kauf von festverzinslichen Wertpapieren um EUR 12.000,- am 01.12.2016 - die Jahreszinsen von 2% werden jährlich im Nachhinein am 30.11. gutgeschrieben, bei der Bank wird keine Befreiungserklärung für KESt Abzug abgegeben, Laufzeit bis 2020.
5. Die Beteiligung wird am 10.2.2017 um 200.000 veräußert. Im Zuge der Veräußerung fallen Kosten von 1.800 (inkl USt) an, die von der Stiftung bezahlt werden.
6. Aus dem Veräußerungserlös wird eine Eigentumswohnung um EUR 170.000 (inkl. sämtlicher Anschaffungsnebenkosten) erworben. Die unternehmensrechtliche Abschreibung des Jahres 2017 beträgt 2.040, hiervon werden als steuerliche Abschreibung 1.530 anerkannt. Die Wohnung wird einem Begünstigten kostenlos zur Verfügung gestellt. Eine fremdübliche Vermietung würde im Jahr 2017 für den Zeitraum der Zurverfügungstellung einen Mietertrag von EUR 4.000,- erbringen.
7. Im Juni 2017 beschließt der Stiftungsvorstand eine Zuwendung in Höhe von 30.000 an die Begünstigten (brutto) und führt diese in der Folge umgehend durch.
8. Sämtliche anfallende KESt wird vom Stiftungsvorstand fristgerecht bezahlt.

Hinweise: steuerliche Bestimmungen zur Privatstiftung finden sich insbesondere im Stiftungseingangssteuergesetz, in §13 und § 22(2) KStG.

Beispiel 5 (45 Punkte) - Fragen zu einzelnen Bestimmungen des UGB

A) Zur Anwendung § 221 UGB (10 Punkte)

Eine Kapitalgesellschaft, Neugründung April 2013, mit Bilanzstichtag 31.3. weist folgende Größenmerkmale auf:

	WJ 13/14	WJ 14/15	WJ 15/16	WJ 16/17	WJ 17/18
Umsatz in Mio	5,1	9,9	9,9	10,2	10,4
Bilanzsumme in Mio	5,1	5,1	4,9	5,2	5,4
Dienstnehmer	50	100	200	260	280

Welcher Jahresabschluss ist der erste prüfungspflichtige Jahresabschluss?

(Gehen Sie davon aus, dass die derzeitige Rechtslage auch zum 31.3.2018 unverändert besteht)

B) Zur Gliederung § 231(2) UGB (10 Punkte)

Im Jahresabschluss zum 31.12. 2015 wurde gemäß §231 (Rechtslage vor RÄG) unter den sonstigen betrieblichen Erträgen ausgewiesen:

- Fremdwährungskursgewinne
- Erlöse aus atypischen Dienstleistungen (z.B. Beratungsleistungen, Personalüberlassungen unter Industrieunternehmen)
- Erträge aus Versicherungsleistungen
- Erbringung von Dienstleistungen an Mitarbeiter (z.B. Kantineerlöse)
- Belegschaftstankstellen
- Erträge aus der Auflösung von Wertberichtigungen zu Forderungen
- Erlöse aus Vermittlungsleistungen
- Konzernumlagen; z.B. Personalgestellung, Buchhaltung, Lohnverrechnung, Controlling, Nutzungsentgelte für Marken, Patente, Lizenzen
- Unechte Zuschüsse
- Verschrottungserträge
- Auflösung von nicht rückzahlbaren Investitionszuschüssen
- Patent- und Lizenzeinnahmen

- Schuldnachlässe
- Forschungsprämien
-

Was ändert sich an diesem Ausweis im Jahresabschluss zum 31.12.2016 ?

C) Zur Interpretation § 206(3) UGB (10 Punkte)

Diskutieren Sie die Bestimmung des § 206(3) UGB.

Wie interpretieren Sie den Gesetzeswortlaut, wo findet § 206 (3) Anwendung?

D) Zur Interpretation § 211 UGB (15 Punkte)

Diskutieren Sie die Bestimmung des § 211 UGB.

Erläutern Sie die vom Gesetzgeber verwendeten Begriffe, welche Zinssätze kommen konkret zur Anwendung? Welche Besonderheiten gibt es bei Personalrückstellungen und welche Vereinfachungen sind hier bei der konkreten Berechnung möglich?

Beispiel 6 (45 Punkte) - Übergangsbestimmungen bei erstmaliger Anw. RÄG

Bei nachfolgenden Beispielen ist davon auszugehen, dass zur Erfüllung der Generalnorm bei erstmaliger Anwendung im Jahresabschluss 2016 die Anpassung der Vorjahresziffern an die neue Rechtslage erforderlich ist.

A) Rückstellungen - RÄG (25 Punkte)

Im Jahresabschluss 2015 wird eine langfristige Rückstellung mit 100.000 (voraussichtliche Verpflichtung Ende 2018 Jahren auf Basis des Geldwertes 31.12.2015) ausgewiesen.

Für den Jahresabschluss 2016 liegen hierzu folgende Angaben vor:

Inflationserwartung: 2015 und 2016: 2%, Marktzinssatz 2015 und 2016: je 3,6%

Stellen Sie alle Buchungssätze und Ausweis in Bilanz und GuV 2016 (gerundet auf EUR) unter Ausnutzung aller vom Gesetzgeber normierten Spielräume in drei möglichen Varianten dar.

B) Unversteuerte Rücklagen RÄG (20 Punkte)

In der Bilanz zum 31.12.2015 wird eine unversteuerte Rücklage (Bewertungsreserve) in Höhe von 36.000 ausgewiesen. In der GuV wurden im Jahr 2015 planmäßig 24.000 aufgelöst.

Im Jahr 2016 vermindert sich die Bewertungsreserve um weitere 24.000.

Stellen Sie die Buchungssätze und den Ausweis in Bilanz und GuV 2016 einschließlich der Vorjahresziffern dar.

Beispiel 2 Lösungsschema			
FW Ltd	Stichtag Ende 1		
	Wert in fremder Währung	Umrechnungskurs	Wert in EUR
Vermögensposten			
Summe Vermögen			
Eigenkapital und Schuldposten			
Nennkapital			
Gewinnvortrag			
Jahresergebnis			
Fremdwährungsumrechnungsrücklage			
Summe Eigenkapital			
Summe Schuldposten			
Summe Eigenkapital und Schulden			

Beispiel 2 Lösungsschema			
FW Ltd	Stichtag Ende 2		
	Wert in fremder Währung	Umrechnungskurs	Wert in EUR
Vermögensposten			
Summe Vermögen			
Eigenkapital und Schuldposten			
Nennkapital			
Gewinnvortrag			
Jahresergebnis			
Fremdwährungsumrechnungsrücklage			
Summe Eigenkapital			
Summe Schuldposten			
Summe Eigenkapital und Schulden			
Ergebnis aus fortgeführten Geschäftsbereichen Konzern-Gesamtergebnisrechnung (Es werden nur die Auswirkungen der FW Ltd auf den Konzernabschluss dargestellt)			
<u>Gewinn- und Verlustrechnung</u>			
Ergebnis aus fortgeführten Geschäftsbereichen			
Ergebnis aus nicht fortgeführten Geschäftsbereichen			
Ergebnis des Geschäftsjahres			
<u>Sonstiges Ergebnis</u>			
Erträge/Aufwendungen Fremdwährungsumrechnung			
Sonstiges Ergebnis			
Gesamtergebnis			

Beispiel 2 Lösungsschema			
FW Ltd	Stichtag Mitte 3		
	Wert in fremder Währung	Umrechnungskurs	Wert in EUR
Vermögensposten			
Summe Vermögen			
Eigenkapital und Schuldposten			
Nennkapital			
Gewinnvortrag			
Jahresergebnis			
Fremdwährungsumrechnungsrücklage			
Summe Eigenkapital			
Summe Schuldposten			
Summe Eigenkapital und Schulden			
Ergebnis aus fortgeführten Geschäftsbereichen			
Konzern-Gesamtergebnisrechnung (Es werden nur die Auswirkungen der FW Ltd auf den Konzernabschluss dargestellt)			
<u>Gewinn- und Verlustrechnung</u>			
Ergebnis aus fortgeführten Geschäftsbereichen			
Ergebnis aus nicht fortgeführten Geschäftsbereichen			
Ergebnis des Geschäftsjahres			
<u>Sonstiges Ergebnis</u>			
Erträge/Aufwendungen Fremdwährungsumrechnung			
Sonstiges Ergebnis			
Gesamtergebnis			



WP – Klausurarbeit

Rechnungslegung gemäß § 34 Abs. 2 WTBG

1. September 2017

Lösung

Lösung Beispiel 1					
Kapitalkonsolidierung Asbchreibung FW in 2012				₪	H
Umb 1	FW			0	
	Ant an verb Unt				280
	Stammkapital			50	
	Gewinnvortrag			230	
				280	280
	<u>EB Korrektur Abschr Anteile an verb Unt</u>				
Umb 2	Ant an verb Unt			280	
	Gewinnvortrag				280
Umb 3	Gewinnvortrag			70	
	aktive latente Steuern				30
	Rückstellung latenter Steuern				40
	<u>Storno Zuschreibung Ant an verb Unt</u>				
Umb 4	Erträge Zuschreibung Finanzanlagen			280	
	Ant an verb Unt				280
	<u>Auflösung Steuerabgrenzung</u>				
Umb 5	aktive latente Steuern			30	
	Rückstellung latenter Steuern			40	
	Ertragsteueraufwand lat				70
	<u>Nicht beherrschende Anteile</u>				
Umb 6	Nicht beherrschende Anteile			22	
	Stammkapital			10	
	Gewinn-/Verlustvortrag				32
	<u>Ergebnisanteil NCI</u>				
Umb 7	NCI am JÜ			23	
	NCI				23
	<u>Schuldenkonsolidierung</u>				
Umb 8	Verbindlichkeiten verb Unt			350	
	Forderungen verb Unt				350
	<u>Zwischengewinne</u>				
Umb 9	Gewinnvortrag			60	
	Handelswaren				60
Umb 10	Fertigerzeugnisse			40	
	Gewinnvortrag				40
Umb 11	Aktive latente Steuern			5	
	Gewinnvortrag				5
Umb 12	Handelswaren			60	
	Wareneinsatz				60
Umb 13	Bestandsveränderungen			40	
	Fertigerzeugnisse				40
Umb 14	Ertragsteueraufwand lat			5	
	Akt latente Steuern				5
Umb 15	Umsatz			80	
	Handelswaren				80
Umb 16	Fertigerzeugnisse			50	
	Bestandsveränderungen				50
Umb 17	Akt latente Steuern			7,5	
	Ertragsteueraufwand lat				7,5
	<u>Aufwands-/Ertragskonsolidierung</u>				
Umb 18	Umsatz			120	
	Wareneinsatz				120
Nebenrechnung:					
	Wareneinsatz T:			-180	alles bei M Gekauft
Umb 12				60	
Rest				-120	

Beispiel 2 Lösungsschema											
FW Ltd			Stichtag Ende 1			Stichtag Ende 2			Stichtag Mitte 3		
	Wert in fremder Währung	Umrechnungskurs	Wert in EUR	Wert in fremder Währung	Umrechnungskurs	Wert in EUR	Wert in fremder Währung	Umrechnungskurs	Wert in EUR		
Vermögensposten											
Firmenwert	2.500	1,20	2.083	2.500	1,30	1.923	2.500	1,10	2.273		
anderes Vermögen	15.000	1,20	12.500	15.900	1,30	12.231	16.700	1,10	15.182		
Summe Vermögen	17.500		14.583	18.400		14.154	19.200		17.455		
Eigenkapital und Schuldposten											
Nennkapital	1.000	1,20	833	1.200	1,22	987	1.200	1,22	987		
Gewinnvortrag	8.500	1,20	7.083	9.000	1,20	7.500	9.600	1,20	7.969		
Jahresergebnis	500	1,20	417	600	1,28	469	400	1,14	351		
Fremdwährungsumrechnungsrücklage	0		0			-648			875		
Summe Eigenkapital	10.000		8.333	10.800		8.308	11.200		10.182		
Schulden	7.500	1,20	6.250	7.600	1,30	5.846	8.000	1,10	7.273		
Summe Schuldposten	7.500		6.250	7.600		5.846	8.000		7.273		
Summe Eigenkapital und Schulden	17.500		14.583	18.400		14.154	19.200		17.455		
				Nennkapital							
				1.000			1,20 833				
				200			1,30 154				
				1.200			1,22 987				
Ergebnis aus fortgeführten Geschäftsbereichen				600	1,28	469	400	1,14	351		
Konzern-Gesamtergebnisrechnung (Es werden nur die Auswirkungen der FW Ltd auf den Konzernabschluss dargestellt)							Veräußerungsgewinn			oder:	
							Erlös			15.000	15.000
							Buchwert			-10.182	-9.307
							zuz WU RL			875	
										5.693	5.693
Gewinn- und Verlustrechnung											
Ergebnis aus fortgeführten Geschäftsbereichen						0			0		
Ergebnis aus nicht fortgeführten Geschäftsbereichen			aus Sicht Jahr 3, sonst fortgeführt			Anpassung Vj			5.693		
Ergebnis des Geschäftsjahres						469			5.693		
Sonstiges Ergebnis											
Erträge/Aufwendungen aus der Fremdwährungsumrechnung						-648		(durch Verkauf alle V	648		
Sonstiges Ergebnis						-648			648		
Gesamtergebnis						-179			6.341		

Beispiel 3		30 Punkte						
Lösung:	Eine Anpassung an den beizulegenden Wert iS IAS 40 erfolgt bei der Umwidmung von eigengenutzten Gebäuden auf "Als Finanzinstrumente genutzte Immobilien" über das OCI.							
	<u>Gebäudeanteil per 30.6.16</u>							Ausweis
	Ertrag aus der Anpassung an den beizulegenden Zeitwert				2.000			OCI
	darauf entfallende latente Steuern				-500			OCI
	<u>Grundanteil per 30.6.16</u>							
	Ertrag aus der Anpassung an den beizulegenden Zeitwert				2.500			OCI
	darauf entfallende latente Steuern				-625			OCI
	<u>Änderungen bis zum 31.12.16</u>							
	keine weitere Abschreibung, da zu jedem Stichtag der beizulegende Zeitwert anzusetzen ist.							
	Veränderung im Steuerrecht:							
	Buchwert per 30.6.16			4.050				
	Abschreibung 2. Halbjahr 16			-50				
	Buchwert per 31.12.16			4.000				
	Wert lt IFRS Bilanz			6.000				
	temporäre Differenz per 30.6.16			2.000				
	temporäre Differenz per 31.12.16			2.050				
	Erhöhung			50				
	davon 25%			12,5				
	zusätzlicher latenter Steueraufwand					-12,5		GuV
	Grundanteil per 31.12.16		4.200					
	Grundanteil per 30.6.16		4.000					
	Anstieg		200					
	Ertrag aus der Anpassung an den beizulegenden Wert einer als Finanzinstrument gehaltenen Immobilie				200			GuV
	darauf entfallende latente Steuern				-50			GuV
	Auswirkungen auf die Bilanz zum 31.12.2016							
	gesonderter Posten im langfristigen Vermögen:							
	Als Finanzinstrumente gehaltene Immobilien			10.250				
	besonderer Ausweis im Eigenkapital							
	Neubewertungsrücklage					-3.375	Aufwertungsbeträge abzüglich latente Steuern	
	Ausweis der latenten Steuern							
	Latente Steuerschulden			-1.187,5	Probe:	Buchwert lt IFRS	10.250	
						Buchwert lt StR	5.500	
						temp Diff	4.750	
						davon 25%	1.187,5	
	Auswirkungen auf GuV 2016							
	Erträge aus der Anpassung an den beizulegenden Wert von Als Finanzinstrumenten gehaltenen Immobilien			200				
	Abschreibungen			-50	dies sind die Gebäudeabschreibungen des 1. Halbjahres (nicht zwingend für Lösung!)			
	Ertragsteuern			-50	latente Steuern auf die Zuschreibung			
				-12,5	dieser Betrag korrigiert den Steuervorteil der im StR vorgeh. Afa			
	Auswirkungen auf das OCI: 2016							
	Erträge aus der Anpassung an den beizulegenden Zeitwert							
	Investment Properties			4.500				
	Ertragsteuern			-1.125				

Beispiel 4							
<u>Buchungssätze 2016:</u>							
Anteile verb. Unternehmen / Stiftungskapital				150.000			
sonst. Steuern / Steuerrückstellungen				2.000		(Stiftungseingangssteuer)	
sonst. Aufwand / Bank				6.000			
sonst. Aufwand / Bank				3.600			
Bank / Beteiligungsertrag				25.000			
Wertpapiere / Bank				12.000			
sonst. Ford. / Zinsertrag				20			
(Zinsabgrenzung Dezember, keine Steuerrelevanz!)							
<u>Bilanz zum 31.12.2016</u>				<u>GuV 2016</u>			
Anteile verb Unt	150.000	Stift.kapital	150.000	Erträge Bet.	25.000		
Wertpapiere	12.000	Ergebnisvortrag	13.420	Zinserträge	20		
Sonst. Ford.	20			sonst. Aufw	-	9.600	
Guthaben	3.400	Steuerrückst.	2.000	sonst. Steuern	-	2.000	
	165.420		165.420	Ergebnis	13.420		
<u>Buchungssätze 2017:</u>							
Bank / Zinsertrag				240			
(Auflösung Zinsabgrenzung und Neubildung heben sich auf)							
Sonst Ford. (KESt) / Bank				66			
Steuerrückstellung / Bank				2.000			
Erträge Abgang FAV/Anteile verb. Unternehmen				150.000			
Bank / Erträge Abgang FAV				200.000			
Erträge Abgang FAV/Bank				1.800			
Grundstücke / Bank				170.000			
Abschreibung / Grundstück				2.040			
Ergebnisvortrag / Bank				30.000			
Ergebnisvortrag / Bank				1.517			
(KESt für Nutzungszuwendung $4.000 / 0,725 \times 0,275$)							
Berechnung ZwiKÖSt		Erlös Beteiligung		200.000			
		str. AK		- 35.000		(ohne Berücksichtigung Nebenkosten)	
		Zinsertrag zugeflossen		240			
		- Zuwendung bar		- 30.000			
		- Zuwendung Nutzung		- 5.517		(Nutzungszuw. netto 4.000 + KESt 1.517)	
				129.723			
		KÖSt 25%		32.431			
		bezahlte KESt als VZ		- 66			
Zwischensteuer(sonst. Ford)/Steuerrückstellung				32.365		+ Begründung gem Rz 29	
(Alternativ wird Aufwandsbuchung nach Rz 28 mit Begründung anerkannt)							
<u>Bilanz zum 31.12.2017</u>				<u>GuV 2017</u>			
Wertpapiere	12.000	Stift.kapital	150.000	Erträge Veräuss	48.200		
Grundstück	167.960	Ergebnisvortrag	28.303	Zinserträge	240		
Sonst. Ford.(Zinsen	20	Steuerrückst.	32.365	AvA	-	2.040	
Sonst. Ford.(ZwiSt)	32.431	Bankverbind.	1.743				
	212.411		212.411	Jahresergebnis	46.400		
				Zuwendungen	-	30.000	
				Zuwendung KESt	-	1.517	
				Ergebnis	13.420		
				Ergebnisvortrag	28.303		

Beispiel 5 A LÖSUNG:

§ 221 (4) ab dem folgenden Jahr nach zweimaligem Überschreiten:

- WJ 13/14 keine Prüfungspflicht, eine Grenze erstmals überschritten
- WJ 14/15 alte RI: 2 Grenzen erstmals überschritten
- WJ 15/16 alte RI: (Grenze 9,84 Mio, daher zum zweiten Mal überschritten)
- WJ 16/17 neue RI: 2 Grenzen überschritten, aber rückwirkend neue Beurteilung § 906 (29), im WJ 15/16 nicht überschritten, daher keine Prüfungspflicht.
- WJ 17/18 3 Grenzen überschritten, aber unverändert keine Prüfungspflicht, da in WJ 15/16 nicht überschritten.
- WJ 18/19 prüfungspflichtig, sofern mind. 2 Merkmale überschritten.

Beispiel 5 B Lösung: Die sonstigen Erträge (im Wesentlichen mit Leistungsaustausch) sind als Umsatzerlöse auszuweisen. Unverändert unter dem Posten Sonstige betriebliche Erträge sind auszuweisen:

- Fremdwährungskursgewinne
- Erträge aus Versicherungsleistungen („echter“ Schadenersatz / kein Leistungsaustausch)
- Erträge aus der Auflösung von Wertberichtigungen zu Forderungen
- Auflösung von nicht rückzahlbaren Investitionszuschüssen
- Schuldnachlässe
- Forschungsprämien

Beispiel 5 C Lösung (beispielhaft):

Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 1, 15. Aufl. 2015, S 253f:

„Die Entscheidung über die Frage, ob eine Darstellung im Anhang die ausreichende Information über die Lage des Unternehmens gibt, erscheint den Autoren dieser Arbeit eher eine psychologische zu sein. Es stimmt wohl, dass die Erläuterungen im Anhang durchaus klarstellend sind; es stimmt aber auch, dass der Bilanzleser trotz der Anhangserläuterungen nicht vom Gefühl wegkommt, dass das Unternehmen Verluste gemacht habe. Er sieht zuerst die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung mit den schlechten Daten und nimmt die Erläuterungen im Anhang eher zweifelnd zur Kenntnis. Dazu kommt, dass viele Bilanzleser mangels ausreichender Fachkenntnis nicht in der Lage sind, die Auswirkung der Anhangserläuterungen auf die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung vollständig zu erfassen.“

Dokalik/Hirschler in SWK-Spezial RÄG 2014 - Reform des Bilanzrechts, § 206:

Die Ratio des Gesetzes lässt vermuten, dass das Wahlrecht speziell für Unternehmen gelten soll, die im großen Ausmaß von der Langfristfertigung „leben“; zu denken wäre bspw an die Bauindustrie (..).

Beispiel 5 D Lösung (beispielhaft):

Erfüllungsbetrag:

Der Begriff „Erfüllungsbetrag“ stellt klar, dass

- neben Geldleistungsverpflichtungen auch Sachleistungs- oder Sachwertverpflichtungen umfasst sind und
- bei der Bewertung außerdem künftige Preis- und Kostensteigerungen Berücksichtigung finden müssen, die sich bis zum voraussichtlichen Erfüllungszeitpunkt der Verpflichtung ergeben
- vorhersehbare Preis- und Kostenänderungen
- primär sind unternehmens- und branchenspezifische Daten zugrunde zu legen; liegen solche nicht vor oder können diese nicht mit vertretbarem Aufwand generiert oder beschafft werden, kann sich die Schätzung künftiger Preis-entwicklungen nach dem aktuellen Inflationsziel der Europäischen Zentralbank (EZB) richten (Vgl. IDW RS HFA 34 Rz 27).
- Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensenkungen (z.B. bedingt durch technologischen Fortschritt) nur dann zulässig, wenn diese so gut wie sicher eintreten werden (objektive Hinweise)

Bewertung mit dem bestmöglichen Schätzwert des notwendigen Erfüllungsbetrages

Marktüblicher Zinssatz

Diskontierung trägt dem Zeitwert des Geldes Rechnung: zukünftige Auszahlungen sind für den Bilanzierenden weniger belastend als solche, die unmittelbar fällig sind;

bei dem Barwert handelt es sich um jenen Betrag, den der Bilanzierende zu zahlen hätte, wollte er sich am Abschlussstichtag seiner ungewissen Verpflichtung entledigen

Nach AFRAC 27 entspricht der marktübliche Zinssatz iSd § 211 Abs 2 UGB grds dem Zinssatz gem IAS 19.83. Danach muss der Rechnungszins auf den Marktverhältnissen zum Abschlussstichtag beruhen (Stichtagsbezug), aus der Verzinsung hochwertiger Unternehmensanleihen (AA-Rating und höher) abgeleitet (Hochwertigkeit) sowie konsistent zur Währung und Laufzeit der Verpflichtung gewählt werden.

Zur Abzinsung ist ein Nominalzins heranzuziehen die Geldentwertungsrate wird bereits bei der Ermittlung des Erfüllungsbetrags berücksichtigt

ErIRV zu § 211:

„Bei der Bestimmung der Marktüblichkeit des zur Abzinsung gewählten Zinssatzes kann man sich entweder an den deutschen Kundmachungen der Rechtsverordnungen nach § 253 Abs. 2 vierter Satz dHGB orientieren, oder man zieht den Durchschnittszinssatz in § 9 Abs. 5 EStG heran

Besonderheiten bei Personalrückstellungen

- Grundsatz:
Bewertung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen

- vereinfachender Ansatz von Anwartschaften auf Abfertigungen mit einem bestimmten Prozentsatz der fiktiven Ansprüche zum jeweiligen Abschlussstichtag nicht mehr zulässig
- Schätzung der erwarteten künftigen Auszahlungen
- Zinssatz:
 - Stichtagszinssatz oder 5-10-jähriger Durchschnittszinssatz zulässig
 - vereinfachend anhand eines durchschnittlichen Marktzinssatzes für eine Restlaufzeit von 15 Jahren, sofern im Einzelfall keine erheblichen Bedenken

Vereinfachung: Finanzmathematische Berechnung von Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen?

- Nach AFRAC 27 weiterhin zulässig, wenn diese Vereinfachung zu einer verlässlichen Annäherung an die versicherungsmathematische Bewertung führt
- » es besteht die Vermutung, dass dies für die Bewertung dieser Rückstellungen i.d.R. anzunehmen ist, weil die Auswirkung biometrischer Faktoren im Gegensatz zur Auswirkung bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen gering ist

AFRAC 27 - Erläuterungen zu Rz (66) und (83):

„Je nach Bedeutung dieser Rückstellungen für den jeweiligen Abschluss als Ganzes und der möglichen Abweichung des Ergebnisses aus dem angewendetem Näherungsverfahren im Vergleich zu einer versicherungsmathematischen Berechnung kann es erforderlich sein, in regelmäßigen Abständen eine Kontrollrechnung durchzuführen.“

Nach KWT vom 25.10.2016

Finanzmathematische Berechnung liefert im Regelfall eine verlässliche Annäherung, weshalb eine versicherungsmathematische Kontrollrechnung nicht erforderlich ist

Nach KWT vom 17.01.2017

Zulässig ist hierfür auch die Anwendung der „Nettomethode“. Der Nettozinssatz ergibt sich aus einem um zukünftige Bezugserhöhungen verminderten Nominalzinssatz. Regelmäßig erfolgt die Verminderung des Nominalzinssatzes um die erwartete Inflationsrate. In diesem Fall wird der Nettozinssatz als „Realzinssatz“ bezeichnet. Um Widerspruch zu AFRAC 27 aufzulösen, ist Anwendung nur möglich, wenn einfache Leistungsverpflichtungen vorliegen und Regeln des AFRC 27 zur Ableitung des Nettozinssatzes und Schätzung der Bezugserhöhungen eingehalten werden.

Lösung Beispiel 6 A					
		2%	3,60%		
100.000		106.121	95.438		2015
100.000		104.040	96.935		2016
Anpassung VJ		Veränderung durch RÄG			4.562
<u>Variante 1</u>	Verteilung 5 Jahre	912	Auflösung im ersten Jahr		
		Rückstellung/ Auflösung Rückstellung			912
Zuführung		sonst. Aufwand/ Rückstellung			1.497
Ausweis		Rückstellung	100.585	(Vj 100.000)	
		...GuV	585	sonst. Aufwand	
<u>Variante 2</u>	Bildung PRA	Rückstellung/ Auflösung Rückstellung			4.562
		Auflösung Rückstellung / PRA			3.650
Zuführung		sonst. Aufwand/ Rückstellung			1.497
Ausweis		Rückstellung	96.935	(Vj 100.000)	
		PRA	3.650		
		...GuV	585	sonst. Aufwand	
<u>Variante 3</u>	keine Bildung PRA	Rückstellung/ Auflösung Rückstellung			4.562
Zuführung		sonst. Aufwand/ Rückstellung			1.497
Ausweis		Rückstellung	96.935	(Vj 100.000)	
		...GuV	3.065	Aufl. Rückstellung	

Lösung Beispiel 6 B						
	Bewertungsreserve		60.000	31.12.2014		
			36.000	31.12.2015		
			12.000	31.12.2016		
2015	Aufl. unverst. RI/unverst. RL			24.000		
	unverst. RI/Gewinnrücklagen			45.000		
	unverst. RI/Rückstellung lat. Steuer			15.000		
	Gewinnrücklagen/Aufl. Gewinnrl			18.000		
	Rückst. Lat. Steuer/Steuern			6.000		
2016	Rückst. Lat. Steuer/Steuern			6.000		
Ausweis:	Gewinnrücklagen			27.000	(Vj: 27.000)	
	Rückstellung lat. Steuer			3.000	(Vj: 9.000)	
	..GuV					
	Ertragsteuern		+	6.000	(Vj: 6.000)	
	Auflösung Gewinnrücklagen			0	(Vj: 18.000)	