

Jahresabschluss nach BilMoG für Kapitalgesellschaften

Referent: **Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Klaus-Jürgen Lehwald**
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater

ASW Akademie für Steuerrecht und Wirtschaft
des Steuerberaterverbandes Westfalen-Lippe e.V.
Gasselstiege 33, 48159 Münster
Tel.: 02 51 / 5 35 86 - 20
Fax: 02 51 / 5 35 86 - 70
Internet: www.asw-stbv.de
eMail: info@asw-stbv.de

INHALTSÜBERSICHT

1. Auftragsarten und Auftragsannahme	8
1.1 Einführung	8
1.2 Grundsätze der Verlautbarung der BStBK	9
1.2.1 Entwicklung der Grundsätze	9
1.2.2 Abgrenzung der Verantwortlichkeit	10
1.2.3 Anwendungsbereich der Verlautbarung	11
1.2.4 Zeitliche Anwendung	12
1.2.5 Auftragsabgrenzung und Auftragsarten	13
1.2.5.1 Gemeinsamer Inhalt der Erstellungen	13
1.2.5.2 Abgrenzung der Auftragsarten	14
1.2.5.3 Auftragsannahme	16
1.3 Checkliste zur Auftragsannahme	18
1.4 Muster eines Auftragsbestätigungsschreibens	20
1.5 Vereinbarung zur Aufbewahrung der Abschlussunterlagen beim Steuerberater	23
2. Auftragsdurchführung	24
2.1 Allgemeine Durchführungsgrundsätze der Verlautbarung der BStBK	24
2.2 Grundlagen der BilMoG-Umstellung	26
2.2.1 Erstmalige zwingende Anwendung des BilMoG auf die Jahresabschlüsse 2010.....	26
2.2.2 Keine Verpflichtung zur Aufstellung einer BilMoG-Eröffnungsbilanz	27
2.2.3 Struktur der Übergangsregelungen	28
2.2.4 Beibehaltung oder Fortführung von nach altem Recht gebildeten Bilanzposten	30
2.2.4.1 Grundsatzfragen	30
2.2.4.2 Nur einmalige Ausübung der Beibehaltungs- oder Fortführungswahlrechte.....	32
2.2.4.3 Grundsätzlich umfassende Ausübung der Beibehaltungs- oder Fortführungsrechte	35
2.2.4.4 Weitergeltung der bisherigen handelsrechtlichen Vorschriften bei Beibehaltung oder Fortführung	36
2.2.4.5 Ausschüttung von Gewinnrücklagen im Geschäftsjahr der unmittelbaren Einstellung.....	38
2.2.5 Auswirkungen auf die GuV infolge des Übergangs	39
2.2.6 Übergangserleichterungen	40
2.2.7 Latente Steuern nach BilMoG	41
2.2.7.1 Überblick über die Neuregelung	41
2.2.7.2 Übergang zum „Temporary-Konzept“ beim Ansatz latenter Steuern.....	44
2.2.7.3 Latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge	47
2.2.7.4 Ausweis latenter Steuern	49

2.2.7.5 Befreiung kleiner Gesellschaften	50
2.3 Allgemeine Anforderungen an die Jahresabschlusserstellung nach BilMoG unter Berücksichtigung der Übergangsvorschriften	51
2.3.1 Immaterielle Anlagewerte	51
2.3.1.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	51
2.3.1.2 Übergangsvorschriften	59
2.3.1.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	60
2.3.1.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	60
2.3.1.5 Fallbeispiel	61
2.3.1.5.1 Sachverhalt	61
2.3.1.6 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	62
2.3.1.6.1 Effekt zum 01.01.2010	62
2.3.1.6.2 Effekt zum 31.12.2010	62
2.3.2 Geschäfts- oder Firmenwert	63
2.3.2.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	63
2.3.2.2 Übergangsvorschriften	65
2.3.2.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	66
2.3.2.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	66
2.3.2.5 Fallbeispiel	67
2.3.2.5.1 Sachverhalt	67
2.3.2.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	68
2.3.2.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	68
2.3.2.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	68
2.3.3 Sachanlagevermögen	70
2.3.3.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	70
2.3.3.2 Übergangsvorschriften	81
2.3.3.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	82
2.3.3.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	82
2.3.3.5 Fallbeispiel	83
2.3.3.5.1 Sachverhalt	83
2.3.3.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	83
2.3.3.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	83
2.3.3.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	85
2.3.4 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	86
2.3.4.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	86
2.3.4.2 Übergangsvorschriften	91
2.3.4.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	91
2.3.4.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	92
2.3.4.5 Fallbeispiel	92
2.3.4.5.1 Sachverhalt	92
2.3.4.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	92
2.3.4.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	92
2.3.4.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	94
2.3.5 Fertigerzeugnisse	95
2.3.5.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	95
2.3.5.2 Übergangsvorschriften	98
2.3.5.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	98

2.3.5.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	98
2.3.5.5 Fallbeispiel	99
2.3.5.5.1 Sachverhalt	99
2.3.5.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	100
2.3.5.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	100
2.3.5.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	100
2.3.6 Eigenkapital	102
2.3.6.1 Ausstehende Einlagen	102
2.3.6.1.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	102
2.3.6.1.2 Übergangsvorschriften	104
2.3.6.1.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	105
2.3.6.1.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	105
2.3.6.1.5 Fallbeispiel	105
2.3.6.1.5.1 Sachverhalt	105
2.3.6.1.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	106
2.3.6.1.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	106
2.3.6.1.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	108
2.3.6.2 Eigene Anteile	109
2.3.6.2.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	109
2.3.6.2.2 Übergangsvorschriften	112
2.3.6.2.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	113
2.3.6.2.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	113
2.3.6.2.5 Fallbeispiel	113
2.3.6.2.5.1 Sachverhalt	113
2.3.6.2.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	114
2.3.6.2.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	114
2.3.6.2.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	114
2.3.6.3 Anteile an einem herrschenden oder mit Mehrheit beteiligten Unternehmen ..	115
2.3.7 Sonderposten mit Rücklageanteil	117
2.3.7.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	117
2.3.7.2 Übergangsvorschriften	117
2.3.7.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	118
2.3.7.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	118
2.3.7.5 Fallbeispiel	118
2.3.7.5.1 Sachverhalt	118
2.3.7.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	119
2.3.7.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	119
2.3.7.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	119
2.3.8 Allgemeine Aufwandsrückstellung	120
2.3.8.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	120
2.3.8.2 Übergangsvorschriften	120
2.3.8.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	121
2.3.8.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	121
2.3.8.5 Fallbeispiel	121
2.3.8.5.1 Sachverhalt	121
2.3.8.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	122
2.3.8.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	122
2.3.8.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	122
2.3.9 Sonstige Rückstellungen	123

2.3.9.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	123
2.3.9.2 Übergangsvorschriften	130
2.3.9.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	132
2.3.9.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	132
2.3.9.5 Fallbeispiel	133
2.3.9.5.1 Sachverhalt	133
2.3.9.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	133
2.3.9.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	133
2.3.9.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	135
2.3.10 Pensionsrückstellungen	136
2.3.10.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	136
2.3.10.2 Übergangsvorschriften	144
2.3.10.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	145
2.3.10.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	146
2.3.10.5 Fallbeispiele	147
2.3.10.5.1 Ermittlung des Unterschiedsbetrags aus der Neubewertung zum 01.01.2010	147
2.3.10.5.1.1 Sachverhalt	147
2.3.10.5.1.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	147
2.3.10.5.2 Ausweis der Zuführungsbeträge	149
2.3.10.5.2.1 Sachverhalt	149
2.3.10.5.2.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	149
2.3.11 Latente Steuern	151
2.3.11.1 Grundsätzliche handelsrechtliche Behandlung nach BilMoG	151
2.3.11.2 Übergangsvorschriften	154
2.3.11.3 Grundsätzliche steuerrechtliche Behandlung	155
2.3.11.4 Bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten	155
2.3.11.5 Fallbeispiel	155
2.3.11.5.1 Sachverhalt	155
2.3.11.5.2 Sachverhaltsbehandlung im Umstellungsabschluss	156
2.3.11.5.2.1 Effekt zum 01.01.2010	156
2.3.11.5.2.2 Effekt zum 31.12.2010	156
2.4 Besondere Anforderungen bei Erstellung ohne Beurteilungen	157
2.5 Besondere Anforderungen bei Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung	158
2.5.1 Grundsätze der Verlautbarung der BStBK	158
2.5.1.1 Auftragsabgrenzung	158
2.5.1.2 Durchführung der Plausibilitätsbeurteilung	160
2.5.1.2.1 Ziel der Plausibilitätsbeurteilung	160
2.5.1.2.2 Sachdienliche Befragungen	161
2.5.1.2.3 Analytische Beurteilungen	162
2.5.2 Checkliste zur Erstellung mit Plausibilitätsbeurteilung	164
2.6 Besondere Anforderungen bei Erstellung mit umfassenden Beurteilungen	172
2.6.1 Grundsätze der Verlautbarung der BStBK	172
2.6.2 Beobachtung der Vorratsinventur als Beispiel für Maßnahmen zur umfassenden Beurteilung	173

2.6.2.1 Grundlegende Vorgehensweise.....	173
2.6.2.2 Beurteilung des vorratsbezogenen internen Kontrollsystems	175
2.6.2.3 Aussagebezogene Beurteilungen.....	177
2.6.2.4 Musterbestätigung für bei Dritten gelagerte Vorräte	178
2.6.2.5 Alternative Beurteilungen bei Unmöglichkeit der Inventurteilnahme	180
2.7 Besondere Anforderungen bei abweichenden Aufträgen.....	182
3. Erstellung von Anhang und Lagebericht.....	184
3.1 Aufstellung eines Anhangs	184
3.1.1 Der Zweck des Anhangs	184
3.1.2 Die Struktur des Anhangs	185
3.1.3 Neue Angabepflichten für die Anhangberichterstattung	186
3.1.3.1 Überblick	186
3.1.3.2 Außerbilanzielle Geschäfte	187
3.1.3.2.1 Überblick über die Angabepflicht	187
3.1.3.2.2 Inhalt der Angabepflicht.....	189
3.1.3.2.3 Formulierungsbeispiel für eine Anhangangabe zu außerbilanziellen Geschäften	191
3.1.3.3 Betriebliche Nutzungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwerts	192
3.1.3.4 Angaben zum Abschlussprüferhonorar	194
3.1.3.5 Angaben zu Geschäften mit nahestehenden Unternehmen und Personen	199
3.1.3.5.1 Überblick über die Angabepflicht	199
3.1.3.5.2 Grundlegende Begriffsbestimmungen.....	200
3.1.3.5.3 Inhalt der Angabepflicht.....	202
3.1.3.5.4 Wahlrecht zur Angabe aller wesentlichen Geschäfte.....	203
3.1.3.6 Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten sowie der davon auf selbstgeschaffene immaterielle Anlagewerte entfallende Betrag.....	204
3.1.3.7 Bildung von Bewertungseinheiten zur Risikoabsicherung	205
3.1.3.8 Berechnungsgrundlagen zu den Pensionsrückstellungen.....	207
3.1.3.9 Beträge verrechneter Bilanzposten.....	208
3.1.3.10 Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme	209
3.1.3.11 Ausschüttungsgesperrte Erträge.....	210
3.1.4 Checkliste zum Anhang einer kleinen GmbH	211
3.2 Anforderungen an den Lagebericht nach BilMoG	220
4. Dokumentation und Qualitätssicherung	222
5. Vollständigkeitserklärung	224
6. Bescheinigung	225
6.1 Grundsätze der Verlautbarung der BStBK	225
6.1.1 Allgemeine Anforderungen an die Erteilung von Bescheinigungen	225
6.1.2 Bescheinigungen in Abhängigkeit von der Auftragsart.....	227
6.2 Neue Formulierungsmuster	229
6.2.1 Überblick.....	229

6.2.2 Formulierungsmuster für Bescheinigungen über die Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen	232
6.2.2.1 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen bei Führung der Bücher durch den Mandanten	232
6.2.2.2 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses ohne Beurteilungen bei Mitwirkung an der Buchführung/Führung der Bücher durch den Steuerberater	233
6.2.3 Formulierungsmuster für Bescheinigungen über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen	235
6.2.3.1 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen bei Führung der Bücher durch den Mandanten	235
6.2.3.2 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit Plausibilitätsbeurteilungen bei Mitwirkung an der Buchführung/Führung der Bücher durch den Steuerberater	236
6.2.4 Formulierungsmuster für Bescheinigungen über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen	238
6.2.4.1 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen bei Führung der Bücher durch den Mandanten	238
6.2.4.2 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen bei Mitwirkung an der Buchführung durch den Steuerberater	239
6.2.5 Formulierungsmuster für Bescheinigungen über die Erstellung eines Jahresabschlusses bei abweichendem Auftrag	240
6.2.5.1 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses bei abweichendem Auftrag - Erweiterung der Bescheinigung bei der Auftragsart I (ohne Beurteilung)	240
6.2.5.2 Bescheinigung über die Erstellung eines Jahresabschlusses bei abweichendem Auftrag - Erweiterung der Bescheinigung bei der Auftragsart II (mit Plausibilitätsbeurteilung)	242
6.2.6 Formulierungsmuster für Bescheinigungen über die Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung	244
6.2.6.1 Formulierungen für Bescheinigungen über die Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung bei Führung der Aufzeichnungen durch den Mandanten	244
6.2.6.2 Formulierungen für Bescheinigungen über die Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung bei Führung der Aufzeichnungen durch den Steuerberater	245
7. Erstellungsbericht	246
7.1 Grundsätze der Verlautbarung der BStBK	246
7.2 Muster-Erstellungsbericht	249