

## Lösungen zu Kapitel 5: Abschlussbestandteile und Aufstellungsgrundsätze

### Aufgabe 1

Zusammenhang zwischen den Ergebnisgrößen nach IFRS vgl. insbesondere Abb. 7.2 sowie S. 174-177:

- Gewinn oder Verlust als Saldo der GuV-wirksamen Aufwendungen und Erträge; bei Aufstellung einer Gesamtergebnisrechnung ist der Gewinn oder Verlust ein Zwischensaldo, bei Erstellung einer zweigeteilten Ergebnisrechnung ist er Saldo des ersten Teils (Gewinn- und Verlustrechnung).
- Sonstiges Ergebnis als Saldo der GuV-neutral erfasster Aufwendungen und Erträge; entweder unterhalb des Gewinn oder Verlustes in der Gesamtergebnisrechnung auszuweisen, oder bei geteilter Ergebnisrechnung im zweiten Teil.
- Periodengesamtergebnis als Summe von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis. Das Periodengesamtergebnis spiegelt damit die gesamte Veränderung des Eigenkapitals einer Periode wieder, die nicht aus Transaktionen mit den Anteilseignern (Kapitalerhöhungen, -herabsetzungen, Dividendenzahlungen etc.) resultieren.

In der Gewinn- und Verlustrechnung als erstem Teil einer gespaltenen Ergebnisrechnung wird nur der Gewinn oder Verlust abgebildet.

### Aufgabe 2

- a) Aufteilung der Gesamtergebnisrechnung in zwei Bereiche, deren Darstellung wahlweise auch separat in zwei Rechenwerken erfolgen kann:
1. GuV-wirksam verbuchte Aufwendungen und Erträge (= Gewinn oder Verlust); z.B. Verkauf von Vermögenswerten zu einem Preis über dem Buchwert, Personalaufwand, Abschreibungen
  2. GuV-neutral direkt im Eigenkapital verbuchte Aufwendungen und Erträge (= sonstiges Ergebnis); z.B. Zuschreibungen von available-for-sale Wertpapieren (zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte) über die Anschaffungskosten hinaus.
- b)

Geschäftsvorfall	GuV-wirksam (Gewinn oder Verlust)	GuV-neutral (Sonstiges Ergebnis)	Summe (Periodengesamtergebnis)
1	+40.000	-	+40.000
2 (*)	-	-	-
3	-	+20.000	+20.000
4	-220.000		-220.000
Summe	-180.000	+20.000	-160.000

\* Keine Erfassung in der Ergebnisrechnung, sondern als Transaktion mit Anteilseigner nur in der Eigenkapitalveränderungsrechnung auszuweisen.

Die Geschäftsvorfälle 1 und 4 beeinflussen den Gewinn oder Verlust und damit auch den Gewinn je Aktie.

### Aufgabe 3

a)

	Jahresüberschuss	3.750
+/-	Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens	+ 20.500
+/-	Zunahme/Abnahme Rückstellungen	+ 1.850
+/-	Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge	+ 2.750
-/+	Zunahme/Abnahme der Vorräte, der Forderungen sowie sonstiger Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind	- 2.000
		- 12.000
		- 500 + 200
+/-	Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus L+L sowie sonstiger Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind	+ 1.250
		+ 2.000
		+ 900
=	<b>Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit</b>	<b>+ 18.700</b>
-	Auszahlungen für Investitionen in das SAV	- 68.100
+	Einzahlungen aus Abgängen FAV	+ 2.500
=	<b>Cash Flow aus Investitionstätigkeit</b>	<b>- 65.600</b>
	Einzahlungen aus EK-Zuführungen	+ 45.000
-	Auszahlungen an Unternehmenseigner	- 1.600
-	Auszahlungen für FK-Tilgung	- 8.250
=	<b>Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit</b>	<b>35.150</b>
	<b>Cash Flow gesamt</b>	<b>- 11.750</b>
+	Anfangsbestand der liquiden Mittel	16.500
=	Endbestand der liquiden Mittel	4.750

b)

		aus Aufg. a)	Veränderung	endg. KFR
	Jahresüberschuss	3.750		3.750
+/-	Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens	+ 20.500		+ 20.500
+/-	Zunahme/Abnahme Rückstellungen	+ 1.850		+ 1.850
+/-	Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge	+ 2.750		+ 2.750
-/+	Zunahme/Abnahme der Vorräte, der Forderungen sowie sonstiger Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind	- 2.000	+ 5.000	+ 3.000
		- 12.000		- 12.000
		- 500		- 500
		+ 200		+ 200
+/-	Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus L+L sowie sonstiger Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind	+ 1.250	- 5.000	- 3.750
		+ 2.000		+ 2.000
		+ 900		+ 900
=	<b>Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit</b>	<b>+ 18.700</b>		<b>+ 18.700</b>

	Einzahlungen aus Abgängen von IAV		+ 10.000 <sup>1</sup>	+ 10.000
-	Auszahlungen für Investitionen in das SAV	- 68.100	+ 50.000	- 18.100
+	Einzahlungen aus Abgängen FAV	+ 2.500		+ 2.500
+/-	Verkauf/Erwerb von konsolidierten Unternehmen		- 45.000	- 45.000
=	<b>Cash Flow aus Investitionstätigkeit</b>	<b>- 65.600</b>		<b>- 50.600</b>
	Einzahlungen aus EK-Zuführungen	+ 45.000		+ 45.000
-	Auszahlungen an Unternehmenseigner	- 1.600		- 1.600
-	Auszahlungen für FK-Tilgung	- 8.250	- 15.000	- 23.250
=	<b>Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit</b>	<b>35.150</b>		<b>20.150</b>
	<b>Cash Flow gesamt</b>	<b>- 11.750</b>		<b>- 11.750</b>
+	Anfangsbestand der liquiden Mittel	16.500		16.500
=	Endbestand der liquiden Mittel	4.750		4.750

#### Aufgabe 4

Allgemeiner Hinweis: Mögliche ertragsteuerliche Konsequenzen bleiben bei der Lösung unberücksichtigt.

Zu 1)

- Der Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit ist unberührt.
- Der Cash Flow aus Investitionstätigkeit mindert sich durch die Auszahlung für Investitionen in das Sachanlagevermögen in Höhe von 40.000 T€
- Der Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit bleibt unberührt.
- Der gesamte Cash Flow mindert sich entsprechend dem Cash Flow aus Investitionstätigkeit.

Zu 2)

- Die Gehaltszahlung mindert als Aufwand in Höhe von 5.000 T€ den Jahresüberschuss und somit den Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit.
- Der Cash Flow aus Investitionstätigkeit ist nicht berührt.
- Der Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit ist nicht berührt.
- Der gesamte Cash Flow mindert sich entsprechend dem Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit.

Zu 3)

- Der Verkauf der Vorräte erhöht in Höhe von 5.000 € den Jahresüberschuss als Ausgangsbasis zur Berechnung des Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit. Gleichzeitig kommt es zu einer Zunahme der Forderungen aus Lieferungen und

<sup>1</sup> In Aufgabenteil a) erklärte sich die Veränderung der Immateriellen Vermögenswerte (IAV) vollständig durch die Abschreibung in Höhe von 500 T€ Durch die Zusatzinformation in Aufgabenteil b) (Konsolidierung der Sun AG) wird bekannt, dass ein Goodwill von 10.000 T€ entstanden ist. Wenn aber der Anfangsbestand des IAV (9.750 T€) um einen Zugang von 10.000 T€ erhöht wurde und weiterhin die Abschreibung von 500 T€ besteht, muss gleichzeitig eine Minderung in Höhe von 10.000 T€ in 2017 vorgelegen haben. Diese Minderung wird hier als Abgang interpretiert.

Leistungen in Höhe von 40.000 T€ so dass der Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit insgesamt um 35.000 T€ vermindert wird.

- Der Cash Flow aus Investitionstätigkeit ist nicht berührt.
- Der Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit ist nicht berührt.
- Der gesamte Cash Flow mindert sich entsprechend dem Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit.

Zu 4)

Unterstellung einer Bilanzierung entsprechend dem überwiegenden Teil der Bilanzierungspraxis:

- Der Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit ist nicht berührt.
- Der Cash Flow aus Investitionstätigkeit ist nicht berührt.
- Der Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit mindert sich in Höhe von 1.000 T€ durch Auszahlungen an die Anteilseigner.
- Der gesamte Cash Flow mindert sich entsprechend dem Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit.

Alternativ wäre auch eine Erfassung der Dividendenzahlungen im Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit möglich.

Zu 5)

- Das Disagio mindert als Aufwand in Höhe von 200 T€ den Jahresüberschuss und somit die Ausgangsbasis für die Berechnung des Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit. Da dieser Aufwand aber nicht liquiditätswirksam ist, wird er in gleicher Höhe unter den sonstigen zahlungsunwirksamen Aufwendungen wieder hinzu addiert. Der Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit ist somit unberührt.
- Der Cash Flow aus Investitionstätigkeit ist nicht berührt.
- Der Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit erhöht sich über die Kreditaufnahme in Höhe von 9.800 T€
- Der gesamte Cash Flow erhöht sich entsprechend dem Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit.

Zu 6a) bis c)

- Die Abschreibungen mindern als Aufwand in Höhe von 5.600 T€ den Jahresüberschuss und somit die Ausgangsbasis für die Berechnung des Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit. Da diese Abschreibungen aber nicht liquiditätswirksam sind, werden sie in gleicher Höhe wieder hinzu addiert, so dass sich der Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit nicht verändert.
- Der Cash Flow aus Investitionstätigkeit ist nicht berührt.
- Der Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit ist nicht berührt.
- Der gesamte Cash Flow bleibt unverändert.

Zu 7)

- Die Abnahme der Forderungen ist im Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit als Zahlungsmittelzufluss in Höhe von 2.000 T€ zu erfassen. Entsprechend erhöht sich der Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit.
- Der Cash Flow aus Investitionstätigkeit ist nicht berührt.

- Der Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit ist nicht berührt.
- Der gesamte Cash Flow mindert sich entsprechend dem Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit.

Zu 8)

- Die Rückstellungsbildung mindert als Aufwand in Höhe von 3.000 T€ den Jahresüberschuss und damit die Ausgangsbasis für die Berechnung des Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit. Da die Rückstellungsbildung aber nicht liquiditätswirksam ist, wird der Betrag in gleicher Höhe als Zunahme der Rückstellungen wieder hinzu addiert, so dass sich der Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit nicht verändert.
- Der Cash Flow aus Investitionstätigkeit ist nicht berührt.
- Der Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit ist nicht berührt.
- Der gesamte Cash Flow bleibt unverändert.

Zu 9)

- Sofern davon auszugehen ist, dass die Ertragsteuerzahlungen nicht einzelnen Investitions- oder Finanzierungsvorgängen zugeordnet werden können, sind sie im Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit zu erfassen. Sie mindern als Aufwand den Jahresüberschuss und somit die Ausgangsbasis für die Berechnung des Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit.
- Der Cash Flow aus Investitionstätigkeit ist nicht berührt.
- Der Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit ist nicht berührt.
- Der gesamte Cash Flow mindert sich entsprechend dem Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit.

Zu 10)

Unterstellung einer Bilanzierung entsprechend dem überwiegenden Teil der Bilanzierungspraxis:

- Die Zinszahlungen mindern als Aufwand in Höhe von 1.500 T€ den Jahresüberschuss und somit die Ausgangsbasis für die Berechnung des Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit.
- Der Cash Flow aus Investitionstätigkeit ist nicht berührt.
- Der Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit ist nicht berührt.
- Der gesamte Cash Flow mindert sich entsprechend dem Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit.

Alternativ könnten die Zinszahlungen auch im Cash Flow aus Finanzierungstätigkeit als Zahlungsmittelabfluss erfasst werden. Da aber gleichzeitig der Jahresüberschuss als Ausgangsgröße zur Berechnung des Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit gemindert wird, bedarf es dann einer entsprechenden Korrektur im Cash Flow aus betrieblicher Tätigkeit.

## **Aufgabe 5**

Aufgabe a): Vgl. die entsprechende Buchabschnitte

- Vollständige rückwirkende Anwendung von IFRS 3. D.h. einschließlich sämtlicher getätigten Unternehmenszusammenschlüsse.
- Retrospektive Anwendung von IFRS 3 ab einem vom Erstanwender selbst bestimmbareren Zeitpunkt. Beispielweise rückwirkende Anwendung für Unternehmenszusammenschlüsse ab dem 03.06.2003, also inklusive der Erwerbe der Eventa GmbH und Incept AG
- Prospektive Anwendung von IFRS 3 ab dem Übergangszeitpunkt, hier dem 1.1.2009. In dem Fall sind alle vergangenen Unternehmenszusammenschlüsse nach den Befreiungsvorschriften von IFRS 1 zu behandeln

Aufgabe b):

Wertansätze HGB zum 31.12.2008:

- Goodwill 2.600 T€(3.000 – 2\* 200),
- Sachanlagen 8.000 T€(10.000 – 2\*1.000),
- Wertpapiere 4.000 T€
- Aufwandsrückstellung 3.000 T€
- Aktive latente Steuern 900 T€
- Verbindlichkeiten 5.500 T€

Wertansätze IFRS zum 01.01.2009 unter Anwendung der Vorschriften von IFRS 1:

- Immaterielle Vermögenswerte 300 T€(500 – 2\*100),
- Goodwill 2.390 (2.600 – 0,7\*300),
- Sachanlagen entweder zum beizulegenden Zeitwert von 11.000 T€oder weiterhin zu den fortgeführten AHK von 8.000 T€
- Wertpapiere 6.000 T€
- Aufwandsrückstellung 0,
- Aktive latente Steuern 0,
- Passive latente Steuern entweder 1590 (Differenz Immaterielle VW 90 + Differenz Wertpapiere 600 + Differenz Sachanlagen 900) oder 690 (Differenz Immaterielle VW 90 + Differenz Wertpapiere 600),
- Verbindlichkeiten 5.500 T€

Korrekturbuchungssätze zum 1.1.2009:

Variante 1: Ansatz beizulegender Zeitwert der Sachanlagen:

<i>Imm. Vermögenswerte</i>	<i>300 T€</i>	<i>an</i>	<i>Goodwill</i>	<i>210 T€</i>
			<i>Passive latente Steuern</i>	<i>90 T€</i>
<i>Sachanlagen</i>	<i>3.000 T€</i>	<i>an</i>	<i>Gewinnrücklagen</i>	<i>2.100 T€</i>
			<i>Passive latente Steuern</i>	<i>900 T€</i>
<i>Wertpapiere</i>	<i>2.000 T€</i>	<i>an</i>	<i>Gewinnrücklagen</i>	<i>1.400 T€</i>
			<i>Passive latente Steuern</i>	<i>600 T€</i>
<i>Aufwandsrückstellung</i>	<i>3.000 T€</i>	<i>an</i>	<i>Gewinnrücklagen</i>	<i>2.100 T€</i>
			<i>Aktive lat. Steuern</i>	<i>900 T€</i>

Variante 2: Fortführung des Buchwerts der Sachanlagen:

<i>Imm. Vermögenswerte</i>	300 T€	an	<i>Goodwill</i>	210 T€
			<i>Passive latente Steuern</i>	90 T€
<i>Wertpapiere</i>	2.000 T€	an	<i>Gewinnrücklagen</i>	1.400 T€
			<i>Passive latente Steuern</i>	600 T€
<i>Aufwandsrückstellung</i>	3.000 T€	an	<i>Gewinnrücklagen</i>	2.100 T€
			<i>Aktive lat. Steuern</i>	900 T€

Aufgabe c):

Der Ansatz der immateriellen Vermögenswerte muss gegen das Eigenkapital erfolgen.  
 Demnach erhöhen sich die Gewinnrücklagen zusätzlich um 210 T€

## Aufgabe 6

a) Rückwirkende Korrektur eines Bilanzierungsfehlers

	2017	2017 (korrigiert)	2018	2018 (korrigiert)	2019 (falsch)	2019
<b>Bilanz (Auszug)</b>						
Maschine	0 T€	20 T€	0 T€	10 T€	0 T€	0 T€
Gewinnrücklagen (inkl. des Periodenergeb- nisses des lfd. Jahres)	2.154 T€	2.168 T€	2.329 T€	2.336 T€	2.504 T€	2.504 T€
Steuerverbindlichkeit	66 T€	72 T€	141 T€	144 T€	216 T€	216 T€
<b>Gesamtergebnisrechnung (Auszug)</b>						
Umsatzerlöse	300 T€	300 T€	300 T€	300 T€	300 T€	300 T€
Umsatzkosten	-30 T€	-30 T€	-30 T€	-30 T€	-30 T€	-30 T€
Sonstige Aufwendungen	-20 T€	-20 T€	-20 T€	-20 T€	-20 T€	-20 T€
Abschreibung	-30 T€	-10 T€	0 T€	-10 T€	0 T€	-10 T€
Gewinn oder Verlust vor Steuern	220 T€	240 T€	250 T€	240 T€	250 T€	240 T€
Steuern	-66 T€	-72 T€	-75 T€	-72 T€	-75 T€	-72 T€
Gewinn oder Verlust	154 T€	168 T€	175 T€	168 T€	175 T€	168 T€

**Bilanz und Gesamtergebnisrechnung (eine bzw. zwei Vergleichsperioden)**

	2019	2018 (korrigiert)	2017 (korrigiert)
<b>Bilanz (Auszug)</b>			
Maschine	0 T€	10 T€	20 T€
Gewinnrücklagen (inkl. des Gewinns oder des Verlustes des lfd. Jahres)	2.504 T€	2.336 T€	2.168 T€
Steuerrückstellung	216 T€	144 T€	72 T€
<b>Gesamtergebnisrechnung (Auszug)</b>			
Umsatzerlöse	300 T€	300 T€	
Umsatzkosten	-30 T€	-30 T€	
Sonstige Aufwendungen	-20 T€	-20 T€	
Abschreibung	-10 T€	-10 T€	
Gewinn oder Verlust vor Steuern	240 T€	240 T€	
Steuern	-72 T€	-72 T€	
Gewinn oder Verlust	168 T€	168 T€	

**Eigenkapitalveränderungsrechnung**

Jahr	Gezeichnetes Kapital	Gewinnrücklagen	Summe Eigenkapital
31.12.2017 (angepasst)	1.000 T€	2.168 T€	3.168 T€
Gewinn oder Verlust 2018 (angepasst)		168 T€	168 T€
31.12.2018	1.000 T€	2.336 T€	3.336 T€
Gewinn oder Verlust 2019		168 T€	168 T€
31.12.2019	1.000 T€	2.504 T€	3.504 T€

**Buchungen in 2019:**

<i>Maschinen</i>	<i>10 T€</i>	<i>an</i>	<i>Gewinnrücklagen</i>	<i>7 T€</i>
			<i>Steuerverbindlichkeit</i>	<i>3 T€</i>
 <i>Abschreibung</i>	 <i>10 T€</i>	 <i>an</i>	 <i>Maschine</i>	 <i>10 T€</i>

Der erste Buchungssatz stellt die erforderliche kumulierte Korrektur der Geschäftsjahre 2017 und 2018 dar. Da in 2017 in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz ein zu niedriger Gewinn ausgewiesen wurde, ist die in diesem Zug gebildete Steuerverbindlichkeit (bezieht sich auf

tatsächliche Steuern und nicht auf latente Steuern) um 6 T€ (= 30 % auf 20 T€) zu niedrig angesetzt worden. In 2018 wurde dagegen in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz ein zu hoher Gewinn ausgewiesen. Dieser führt dazu, dass auch die Steuerverbindlichkeit für 2018 um 3 T€ (= 30 % auf 10 T€) zu hoch angesetzt worden ist. Insgesamt ergibt sich damit eine notwendige Aufstockung der Steuerverbindlichkeit um 3 T€. Der zweite Buchungssatz ist nicht Teil der retrospektiven Korrektur, sondern stellt die laufende Buchung des korrekten Abschreibungsaufwandes dar.

**Angaben in den Notes:**

„In den Sachanlagen ist eine am 01.01.2017 erworbene Maschine zur Erstellung und Bedruckung von Etiketten in den Geschäftsjahren 2017 und 2018 bislang falsch bilanziert worden. Sie wurde im Geschäftsjahr 2017 versehentlich komplett abgeschrieben. Dieser Fehler wurde nun korrigiert, indem die Abschlüsse 2017 und 2018 angepasst wurden. Am Anfang der Periode 2018 wurde in diesem Zuge der Wert der Maschine von 0 auf 20 T€ erhöht. Korrespondierend erfolgte eine Erhöhung der Gewinnrücklagen um 14 T€ sowie der Steuerrückstellungen um 6 T€. Der Anpassungseffekt für das Ende der Vergleichsperiode 2018 ist der nachfolgenden Übersicht zu entnehmen. Für das Jahr 2019 ergibt sich kein Anpassungseffekt.“

Zunahme Abschreibungen	-10 T€
Abnahme Steuern vom Einkommen und Ertrag	3 T€
Abnahme Gewinn- oder Verlust	-7 T€
Zunahme Maschinen	10 T€
Zunahme Steuerverbindlichkeit	-3 T€
Zunahme Gewinnrücklagen	7 T€

b): Rückwirkende Korrektur eines Bilanzierungsfehlers

	2017	2017 (korrigiert)	2018	2018 (korrigiert)	2019 (falsch)	2019
<b>Bilanz (Auszug)</b>						
Maschine	0 T€	20 T€	0 T€	10 T€	0 T€	0 T€
Aktive Latente Steuern	6 T€	-	3 T€	-	0 T€	-
Gewinnrücklagen (inkl. des Periodenergebnisses des lfd. Jahres)	2.154 T€	2.168 T€	2.329 T€	2.336 T€	2.504 T€	2.504 T€
Steuerverbindlichkeit	72 T€	72 T€	144 T€	144 T€	216 T€	216 T€
<b>Gesamtergebnisrechnung (Auszug)</b>						
Umsatzerlöse	300 T€	300 T€	300 T€	300 T€	300 T€	300 T€
Umsatzkosten	-30 T€	-30 T€	-30 T€	-30 T€	-30 T€	-30 T€
Sonstige Aufwendungen	-20 T€	-20 T€	-20 T€	-20 T€	-20 T€	-20 T€
Abschreibung	-30 T€	-10 T€	0 T€	-10 T€	0 T€	-10 T€
Gewinn oder Verlust vor Steuern	220 T€	240 T€	250 T€	240 T€	250 T€	240 T€
Steuern (latent)	+6 T€	-	-3 T€	-	-3 T€	-

Steuern (real)	-72 T€					
Gewinn- oder Verlust	154 T€	168 T€	175 T€	168 T€	175 T€	168 T€

**Bilanz und Gesamtergebnisrechnung (eine bzw. zwei Vergleichsperioden)**

	2019	2018 (korrigiert)	2017 (korrigiert)
<b>Bilanz (Auszug)</b>			
Maschine	0 T€	10 T€	20 T€
Gewinnrücklagen (inkl. des Gewinns oder des Verlustes des lfd. Jahres)	2.504 T€	2.336 T€	2.168 T€
<b>Gesamtergebnis- rechnung (Auszug)</b>			
Umsatzerlöse	300 T€	300 T€	
Umsatzkosten	-30 T€	-30 T€	
Sonstige Aufwendungen	-20 T€	-20 T€	
Abschreibung	-10 T€	-10 T€	
Gewinn oder Verlust vor Steuern	240 T€	240 T€	
Steuern	-72 T€	-72 T€	
Gewinn oder Verlust	168 T€	168 T€	

**Eigenkapitalveränderungsrechnung**

Jahr	Gezeichnetes Kapital	Gewinnrücklagen	Summe Eigenkapital
31.12.2017 (angepasst)	1.000 T€	2.168 T€	3.168 T€
Gewinn oder Verlust 2018 (angepasst)		168 T€	168 T€
31.12.2018	1.000 T€	2.336 T€	3.336 T€
Gewinn oder Verlust 2019		168 T€	168 T€
31.12.2019	1.000 T€	2.504 T€	3.504 T€

**Buchungen in 2019:**

<i>Maschinen</i>	<i>10 T€</i>	<i>an</i>	<i>Gewinnrücklagen</i>	<i>7 T€</i>
			<i>Aktive latente Steuern</i>	<i>3 T€</i>
 <i>Abschreibung</i>	 <i>10 T€</i>	 <i>an</i>	 <i>Maschine</i>	 <i>10 T€</i>

Der Buchwert der Maschinen muss Guv-neutral korrigiert werden. Außerdem ist auf Steuerlatenzen zu achten. Da aufgrund der Fehlbuchung in der Handelsbilanz 2017 eine Differenz zur Steuerbilanz entstanden ist, muss dies 2017 zu einer aktiven latenten Steuer in Höhe von 6 T€ (30 % auf 20 T€) geführt haben. Diese aktive latente Steuer wurde 2018 zur Hälfte aufgelöst. Im Rahmen der Fehlerkorrektur ist daher der verbleibende Restbetrag der aktiven latenten Steuer in Höhe von 3 T€ nun aufzulösen. Der zweite Buchungssatz ist nicht Teil der retrospektiven Korrektur, sondern stellt die laufende Buchung des korrekten Abschreibungsaufwandes dar.

**Angaben in den Notes:**

„In den Sachanlagen ist eine am 01.01.2017 erworbene Maschine zur Erstellung und Bedruckung von Etiketten in den Geschäftsjahren 2017 und 2018 bislang falsch bilanziert worden. Sie wurde im Geschäftsjahr 2017 versehentlich komplett abgeschrieben. Dieser Fehler wurde nun korrigiert, indem die Abschlüsse 2017 und 2018 angepasst wurden. Am Anfang der Periode 2018 wurde in diesem Zuge der Wert der Maschine von 0 auf 20 T€ erhöht. Korrespondierend erfolgte eine Erhöhung der Gewinnrücklagen um 14 T€ sowie eine Senkung der aktiven latenten Steuern um 6 T€. Der Anpassungseffekt für das Ende der Vergleichsperiode 2018 ist der nachfolgenden Übersicht zu entnehmen. Für das Jahr 2019 ergibt sich kein Anpassungseffekt.“

Zunahme Abschreibungen	-10 T€
Abnahme Steuern vom Einkommen und Ertrag	3 T€
<hr/>	
Abnahme Gewinn oder Verlust	-7 T€
Zunahme Maschinen	10 T€
Abnahme Aktive Latente Steuern	-3 T€
<hr/>	
Zunahme Gewinnrücklagen	7 T€

**Aufgabe 7: Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden**

Bitte beachten Sie, dass die es sich bei der in der Aufgabenstellung angeführten Änderung um eine fiktive Änderung handelt.

**Jahr 2014**

	<b>2014</b>	<b>2014 (angepasst)</b>
<b>Gesamtergebnisrechnung (Auszug)</b>		
Umsatzerlöse	300 T€	300 T€
Umsatzkosten	-30 T€	-30 T€
Sonstige Aufwendungen	-20 T€	-20 T€
Abschreibung	-80 T€	-100 T€
Zinsaufwand	-100 T€	-
Gewinn oder Verlust vor Steuern	70 T€	150 T€
Steuern	-21 T€	-45 T€
Gewinn oder Verlust	49 T€	105 T€
<b>Bilanz (Auszug)</b>		
Maschine	320 T€	400 T€
Gewinnrücklagen (inkl. des Gewinns oder des Verlustes des lfd. Jahres)	2.049 T€	2.105 T€
Steuerverbindlichkeit	21 T€	45 T€

**Jahr 2015**

	<b>2015</b>	<b>2015 (angepasst)</b>
<b>Gesamtergebnis- rechnung (Auszug)</b>		
Umsatzerlöse	300 T€	300 T€
Umsatzkosten	-30 T€	-30 T€
Sonstige Aufwendungen	-20 T€	-20 T€
Abschreibung	-80 T€	-100 T€
Gewinn oder Verlust	170 T€	150 T€
Steuern	-51 T€	-45 T€
Gewinn oder Verlust	119 T€	105 T€
<b>Bilanz (Auszug)</b>		
Maschine	240 T€	300 T€
Gewinnrücklagen (inkl. des Gewinns oder des Verlustes des lfd. Jahres)	2.168 T€	2.210 T€
Steuerverbindlichkeit	72 T€	90 T€

Bezogen auf das Periodenergebnis beträgt der Gesamteffekt der Methodenänderung +42 T€  
 Dieser gliedert sich auf in den Effekt aus der Anpassung von nicht mehr im aktuellen  
 Berichtsjahr gezeigten Vorperioden (betrifft hier das Geschäftsjahr 2014) von +56 T€ und  
 dem Anpassungseffekt aus der Vergleichsperiode 2015 in Höhe von -14 T€

**Jahr 2016**

	<b>2016</b>	<b>2015 (angepasst)</b>
<b>Gesamtergebnisrechnung (Auszug)</b>		
Umsatzerlöse	300 T€	300 T€
Umsatzkosten	-30 T€	-30 T€
Sonstige Aufwendungen	-20 T€	-20 T€
Abschreibung	-100 T€	-100 T€
Gewinn oder Verlust vor Steuern	150 T€	150 T€
Steuern	-45 T€	-45 T€
Periodenergebnis	105 T€	105 T€
<b>Bilanz (Auszug)</b>		
Maschine	200 T€	300 T€
Gewinnrücklagen (inkl. des Gewinns oder des Verlustes des laufenden Jahres)	2.315 T€	2.210 T€
Steuerverbindlichkeit	135 T€	90 T€

**Buchungen in 2016:**

<i>Maschine</i>	<i>60 T€</i>	<i>an</i>	<i>Gewinnrücklagen</i>	<i>42 T€</i>
			<i>Steuerverbindlichkeit</i>	<i>18 T€</i>
 <i>Abschreibung</i>	 <i>100 T€</i>	 <i>an</i>	 <i>Maschine</i>	 <i>100 T€</i>

Der Buchwert der Maschine muss Guv-neutral korrigiert werden. Korrespondierend sind die Steuerverbindlichkeiten und die Gewinnrücklagen anzupassen. Beide Positionen werden erhöht, da durch die Aktivierung der Fremdkapitalzinsen insgesamt weniger Aufwand in 2014 und 2015 zu verrechnen gewesen wäre (200 T€ an Abschreibungen) als tatsächlich verrechnet wurde durch sofortige aufwandswirksame Erfassung der Fremdkapitalzinsen (160 T€ an Abschreibungen, 100 T€ an Zinsaufwand, insgesamt also 260 T€). Durch die zweite Buchung wird der laufende Abschreibungsaufwand erfasst.

**Angaben in den Notes:**

„Im Geschäftsjahr 2016 wurde die Bilanzierung von Fremdkapitalzinsen bei qualifizierten Vermögenswerten nach IAS 23.4 geändert. Wurden diese direkt zurechenbaren Zinsen bislang sofort als Aufwand erfasst, so werden sie nun aktiviert. Diese Vorgehensweise

entspricht der Neufassung von IAS 23.8, die für Geschäftsjahre ab 2016 anzuwenden ist, und ist auch in der Branche der Metall verarbeitenden Industrie die dominante Bilanzierungspraxis. Somit kann durch die Umstellung eine zutreffendere Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erreicht werden, weshalb die Neuregelung bereits rückwirkend angewandt wurde. Am Anfang der Periode 2015 wurde in diesem Zuge der Wert der Maschine von 320 T€ auf 400 T€ erhöht. Korrespondierend erfolgte eine Erhöhung der Gewinnrücklagen um 56 T€ sowie der Steuerverbindlichkeit um 24 T€. Der Anpassungseffekt für das Ende der Vergleichsperiode 2015 ist der nachfolgenden Übersicht zu entnehmen. Für das Jahr 2016 ergibt sich kein Anpassungseffekt.“

Zunahme Abschreibungen	-20 T€
Abnahme Steuern vom Einkommen und Ertrag	+6 T€
<hr/>	
Abnahme Periodenergebnis	-14 T€
Zunahme Maschinen	+60 T€
Zunahme Steuerrückstellung	-18 T€
<hr/>	
Zunahme Gewinnrücklagen	+42 T€