

RECHNUNGSLEGUNG NACH HGB

Prof. Dr. Corinna Ewelt-Knauer

Professur für Financial Accounting (BWL VII)

Justus-Liebig-Universität Gießen



FOLGE 4

Bewertungskonzeption & Erstbewertung



[Zum Video](#)



Folge 4 – Bewertungskonzeption & Erstbewertung

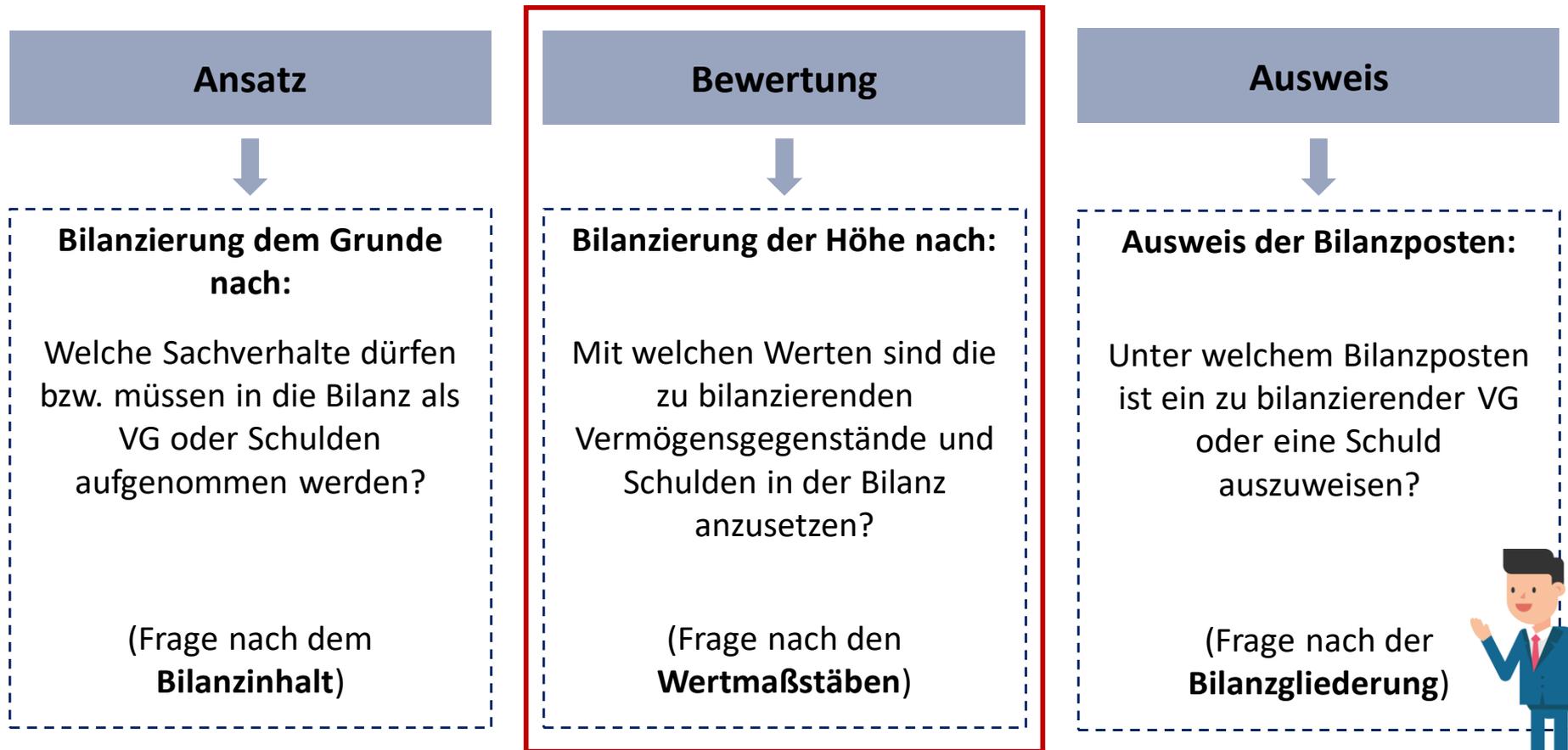
Inhalt



- 4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen
 - 4.1.1 Grundfragen der Bilanzierung
 - 4.1.2 AK/HK-Prinzip
 - 4.1.3 Anschaffungskosten
 - 4.1.4 Herstellungskosten
- 4.2 Zugangsbewertung von Schulden

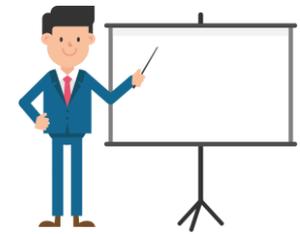
4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.1 Grundfragen der Bilanzierung



4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.2 AK/HK-Prinzip



- Zentrale Frage: Mit welchem Wert sind Vermögensgegenstände erstmalig anzusetzen?

Anschaffungs-/Herstellungskosten-Prinzip (AK/HK-Prinzip):

§ 253 HGB – Zugangs- und Folgebewertung

(1) ¹Vermögensgegenstände sind **höchstens** mit den **Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, vermindert um die Abschreibungen nach den Absätzen 3 bis 5, anzusetzen.

→ Zwei mögliche Wertmaßstäbe:

Anschaffungskosten (AK)

§ 255 Abs. 1 HGB

Originärer Wertmaßstab für alle vom Unternehmen **fremdbezogenen** Vermögensgegenstände

Herstellungskosten (HK)

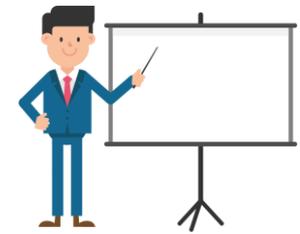
§ 255 Abs. 2 HGB

Ausgangswert für alle vom Unternehmen **hergestellten**, am Bilanzstichtag **noch nicht verkauften** Gegenstände des Anlage- und des Umlaufvermögens



4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.3 Anschaffungskosten



Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB

§ 255 HGB – Bewertungsmaßstäbe

(1) ¹Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. ²Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen.

- Anschaffungspreis
- Anschaffungspreisminderungen (soweit einzeln zurechenbar)
- + Anschaffungsnebenkosten (soweit einzeln zurechenbar)
- + Nachträgliche Anschaffungskosten

- = **Anschaffungskosten**



4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.3 Anschaffungskosten



Anschaffungspreis

- **Entgeltlich** erworbene Vermögensgegenstände:
 - Aktivierung in Höhe des tatsächlich für die Beschaffung entrichteten Betrags
 - Ermittlung aus der Eingangsrechnung (**i.d.R.: Bruttopreis abzüglich Umsatzsteuer, falls Vorsteuerabzug erlaubt**)
 - Bei **Fremdwährungen**: Umrechnungskurs des Tages, an dem das wirtschaftliche Eigentum erlangt wurde



4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.3 Anschaffungskosten



[Zum Video](#)

Anschaffungspreisminderungen, § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB



- **Rabatt**
 - Minderung des Kaufpreises aus Anlass, bspw. Mengenrabatt oder Personalrabatt
- **Skonto**
 - Minderung des Kaufpreises, wenn Zahlung innerhalb einer bestimmten Fris
- **Zuwendungen**
 - Subventionen und Zuschüsse Dritter (= Zahlungen ohne direkte Gegenleistung)
 - Bilanzielle Behandlung: 3 grundsätzliche Möglichkeiten
 - Berücksichtigung als **Anschaffungspreisminderung** bei nicht-rückzahlbaren Zuwendungen oder
 - Ansatz eines **speziellen Passivpostens** und dessen erfolgswirksame Auflösung über die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstands oder
 - **sofortige erfolgswirksame Vereinnahmung** der Zuwendung

4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.3 Anschaffungskosten



Anschaffungsnebenkosten

- Alle Ausgaben im Zusammenhang mit der Beschaffung, die nötig sind, um den Gegenstand in einen **betriebsbereiten Zustand** zu versetzen
 - Ausgaben bei der **Beschaffung**, z. B. Eingangsfrachten, Zölle, Speditionskosten, Provisionen, Transportversicherungsaufwand, Notariats- und Gerichtskosten
 - Ausgaben zur **Herstellung der Verwendungsfähigkeit**, z. B. Aufwendungen für Montage- und Fundamentierungsarbeiten, Sicherheitsüberprüfungen
- **Nur Einzelkosten** sind als Anschaffungsnebenkosten aktivierbar
 - Relevanz bei intern durchgeführten Tätigkeiten, **keine** Aktivierung von (anteiligen) Gemeinkosten



4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.3 Anschaffungskosten



Nachträgliche Anschaffungskosten

- **Nachträgliche Aufwendungen** für bereits angeschaffte Vermögensgegenstände
 - ... stehen in einem sachlichen, nicht aber in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung.
 - Anfall nach Abschluss des Anschaffungsvorgangs
 - Zentrales Merkmal: Wären sie zum Anschaffungszeitpunkt bekannt gewesen, wären sie als Teil des Anschaffungspreises oder als Anschaffungsnebenkosten eingeordnet worden
- **Nachträgliche Erhöhungen** des Kaufpreises
 - Kaufpreis wurde teilweise von späteren Ereignissen abhängig gemacht



4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.3 Anschaffungskosten



Beispiel: Anschaffungskosten

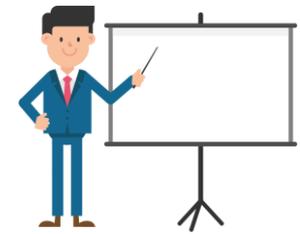
Der Restaurantinhaber Luigi kauft für sein Restaurant am 02.01.20X1 einen Steinofen zu einem Bruttopreis i. H. v. 11.900 €. Ihm wird dabei ein Sofortrabatt i. H. v. 10 % gewährt. Für die Fracht- und Transportversicherung entstehen Kosten i. H. v. insgesamt 500 € (netto). Außerdem fallen anteilige Brutto-Gemeinkosten i. H. v. 214 € an. Wie hoch sind die Anschaffungskosten des Steinofens?



Anschaffungspreis (netto)	10.000 €
- Sofortrabatt	1.000 €
+ Anschaffungsnebenkosten	500 €
<hr/>	
= Anschaffungskosten	9.500 €

4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.4 Herstellungskosten



Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB

- Wertmaßstab für alle vom Unternehmen selbst hergestellten Vermögensgegenstände
 - Umlaufvermögen: Unfertige Erzeugnisse und fertige Erzeugnisse
 - Anlagevermögen: Selbsterstellte Vermögensgegenstände



§ 255 HGB – Bewertungsmaßstäbe

*(2) ¹Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die **Herstellung** eines Vermögensgegenstands, seine **Erweiterung** oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung** entstehen. (...)*



Beschränkung der handelsrechtlichen Herstellungskosten auf **aufwandsgleiche Kosten** (→ **Grundsatz der Pagatorik**) → keine Einbeziehung kalkulatorischer Kosten (z.B. kalkulatorische Mieten, kalkulatorische Eigenkapitalzinsen, kalkulatorischer Unternehmerlohn etc.)

4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.4 Herstellungskosten

Abgrenzung von nachträglichen HK und Erhaltungsaufwand

- HK = Ausgaben für Herstellung eines bisher nicht existenten VG + Ausgaben für Erweiterung oder wesentliche Verbesserung sog. **nachträgliche HK**



Nachträgliche HK

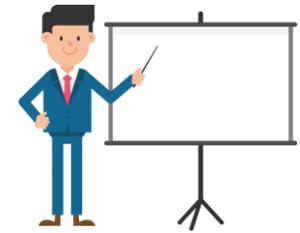
- **Erweiterung** des VG („Substanzmehrung“ des VG als Ganzes)
- Eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende, wesentliche **Verbesserung** (deutliche Steigerung des Nutzungspotentials des VG)
- Bilanzielle Abbildung: Aktivierung → werden den künftigen Perioden der Nutzung durch Aktivierung und nachfolgende Abschreibungen zugeordnet

Erhaltungsaufwand

- Ermittlung mittels Negativabgrenzung von nachträglichen HK
- Ausschließliche Erneuerung vorhandener Substanz
- Bilanzielle Abbildung: Erhaltungsaufwand wird in der entsprechenden Periode gewinnmindernd erfasst

4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.4 Herstellungskosten



Berechnungsschema (1/2)

§ 255 HGB – Bewertungsmaßstäbe

(2) (...) ²Dazu gehören die **Materialkosten**, die **Fertigungskosten** und die **Sonderkosten der Fertigung** sowie angemessene Teile der **Materialgemeinkosten**, der **Fertigungsgemeinkosten** und des **Werteverzehr des Anlagevermögens**, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. Bei der Berechnung der Herstellungskosten **dürfen** angemessene Teile der **Kosten der allgemeinen Verwaltung** sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für **freiwillige soziale Leistungen** und für die **betriebliche Altersversorgung** einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. **Forschungs- und Vertriebskosten** dürfen **nicht** einbezogen werden.

(...)

(3) **Zinsen für Fremdkapital** gehören **nicht** zu den Herstellungskosten. Zinsen für Fremdkapital, das zur **Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands** verwendet wird, **dürfen** angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen; in diesem Falle gelten sie als **Herstellungskosten des Vermögensgegenstands**.

4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.4 Herstellungskosten



Berechnungsschema (2/2)



4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.4 Herstellungskosten



Unterscheidung von Einzel- und Gemeinkosten

Einzelkosten

Aufwendungen, die **unmittelbar** im Rahmen der Herstellung anfallen und daher dem produzierten VG **direkt** zurechenbar sind



Material Einzelkosten

- Rohstoffe oder Halbfertigerzeugnisse

Fertigungseinzelkosten

- Fertigungslöhne und Lohnnebenkosten

Sondereinzelkosten der Fertigung

- Sonderbetriebsmittel wie z.B. Spezialwerkzeuge oder Lizenzgebühren

Gemeinkosten

Aufwendungen, die nur indirekt im Rahmen der Herstellung anfallen und deshalb dem Vermögensgegenstand **nicht** einzeln zurechenbar sind



Materialgemeinkosten

- Aufwendungen im Rahmen der Lagerung und Wartung des Fertigungsmaterials

Fertigungsgemeinkosten

- Aufwendungen, die im Rahmen der Fertigung auftreten und nicht unter Verwaltungs- und Vertriebskosten fallen (z. B. Hilfsstoffe, Energiekosten)

4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

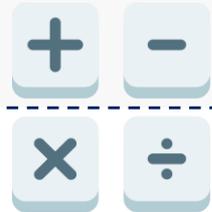
4.1.4 Herstellungskosten



Beispiel: Herstellungskosten

Der Kühlgerätehersteller, bei dem die Unternehmerin Bibi ihre Eiskühltruhe erworben hat, hat ein neues Kühltruhenmodell hergestellt. Dafür hat er Material im Wert von 500 € sowie ein Spezialwerkzeug für 200 € angeschafft. Für die Fertigung sind Lohneinzelkosten i. H. v. 300 € und Gemeinkosten i. H. v. 35 € angefallen. Auf die Herstellung dieser Kühltruhe entfällt ein Verwaltungskostenanteil i. H. v. 15 €. Für den Vertrieb der Kühltruhe entstehen dem Unternehmer Kosten i. H. v. 100 €.

Berechnen Sie die Herstellungskosten der Kühltruhe.



4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.4 Herstellungskosten



Berechnung der Herstellungskosten der Kühltruhe

Materialeinzelkosten	500 €
+ Fertigungseinzelkosten	300 €
+ Sondereinzelkosten der Fertigung	200 €
+ Fertigungsgemeinkosten	35 €
= Wertuntergrenze	1.035 €
+ Verwaltungskostenanteil (Wahlrecht)s	15 €
= Wertobergrenze	1.050 €



- **Vertriebskosten** dürfen nicht in die Berechnung der Herstellungskosten einbezogen werden!

4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen

4.1.4 Herstellungskosten



HK-Obergrenze

Bilanzierung zur HK-Obergrenze führt zur **Verteilung der Vollkosten auf die Perioden der Nutzung**

- Aufwendungen in der Periode erfasst, in der sie wirtschaftlich verursacht wurden
- Im Sinne der Periodisierung zu bevorzugen
- Bildet den Herstellungsvorgang (weitestgehend) erfolgsneutral ab



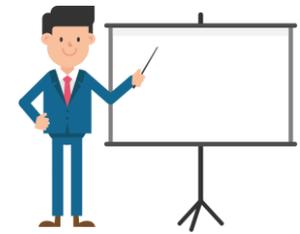
HK-Untergrenze

Bilanzierung zur HK-Untergrenze bedingt die **sofortige aufwandswirksame Erfassung der Kosten der allgemeinen Verwaltung**

- In der ersten Periode wird das Ergebnis in Höhe dieser Aufwendungen zu niedrig ausgewiesen
- In den Perioden der Nutzung wird das Ergebnis aufgrund der niedrigeren Abschreibungen entsprechend zu hoch ausgewiesen



4.2 Zugangsbewertung von Schulden



Erfüllungsbetrag

§ 253 HGB – Zugangs- und Folgebewertung

(1) ²Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages anzusetzen. (...)

(2) ¹Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind abzuzinsen (...).

Verbindlichkeiten

- Erfüllungsbetrag
- Bei normaler Abwicklung zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlicher Betrag

Rückstellungen

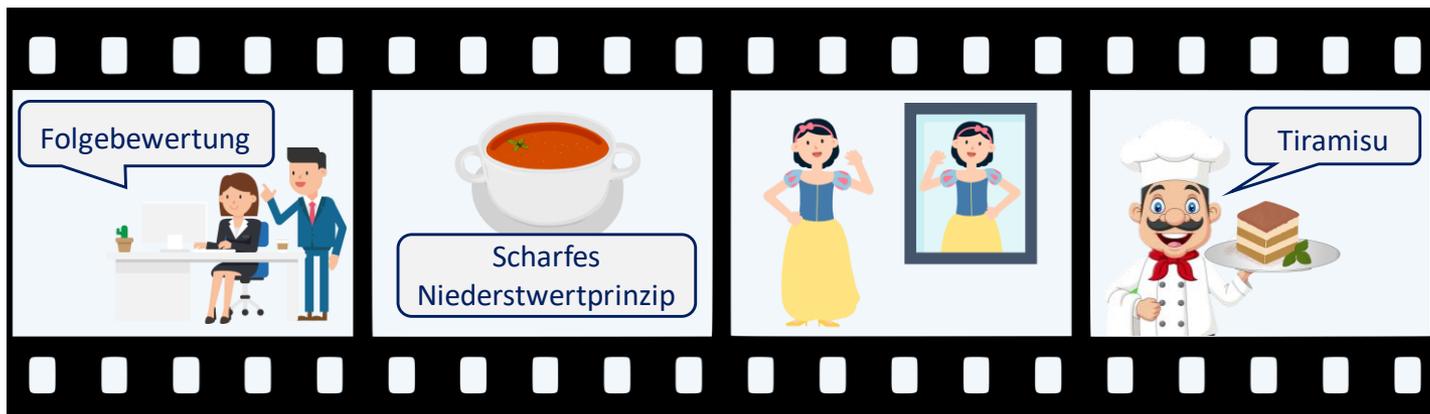
- Betrag, der nach vernünftiger kaufmännischer Betrachtung erforderlich ist
- Abzinsung, wenn Restlaufzeit > 1 Jahr

Die Bilanzierung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten wird in Folge 9 thematisiert.





[Zum Kanal](#)





Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S.: Bilanzen, 16. Aufl., Düsseldorf 2021.

1. Die allgemeinen Bewertungsregeln im Überblick
 - S. 191-194

2. Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen und Schulden
 - S. 195-210
 - S. 218-220