

Bilanzierung unterwegs befindlicher Ware zum Bilanzstichtag: Prüfung der Periodenabgrenzung (Cut-Off-Prüfung)

In der Wirtschaftsprüfung stellt die Cut-Off-Prüfung einen wichtigen Bestandteil der Kontrolle von Verbindlichkeiten dar. Denn häufig wird festgestellt, dass es aufgrund der vereinbarten Lieferklauseln (Incoterms) – gerade bei Verbuchung von noch nicht realisierten Umsätzen – zu teils wesentlichen Abweichungen kommt. Um keine fehlerhafte Bewertung zu riskieren, ist daher besonderes Augenmerk auf den Zeitpunkt des vereinbarten Warenüberganges zu legen.



ZEITPUNKT DER UMSATZREALISIERUNG

Grundsätzlich sind aufgrund des Grundsatzes der Periodenrichtigkeit Aufwendungen und Erträge unabhängig von deren Zahlungszeitpunkt in jener Periode zu bilanzieren, der sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Die wirtschaftliche Zurechnung wird bei den Erträgen anhand des Realisationsprinzips § 201 Abs. 2 Z 4 lit.a UGB definiert. Aus diesem Grunde sind nur die bereits am Bilanzstichtag realisierten Gewinne zu bilanzieren. Der Gewinnausweis ist demnach bei

- Lieferungen dann möglich, wenn der Käufer die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Gegenstand erworben hat (Gefahrenübergang) bzw. bei
- Leistungen, wenn alles Erforderliche für die Vertragserfüllung getan wurde.

WIRTSCHAFTLICHE VERFÜGUNGSMACHT IN VERBINDUNG MIT DEN INCOTERMS

Bei der Ermittlung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht sind v. a. die in den Kauf- und Lieferverträgen vereinbarten Incoterms von Bedeutung. Während bei Lieferungen im Inland oftmals die Lieferklausel ab Werk (EXW – Ex Works) vereinbart werden kann, ist diese Klausel bei Auslandslieferungen oftmals nur schwer vereinbar. Bei der Lieferklausel Ex Works wird in den meisten Fällen das Lieferscheindatum den Gefahrenübergang markieren, da dieser mit Übergabe an den Frachtführer erfolgt ist. Bei anderen Lieferklauseln (z. B. DAP – Delivered at Place, FCA – Free Carrier, CFR – Cost and Freight) ist jedoch der Gefahrenübergang an einem bestimmten Ort gebunden. Hier muss insbesondere rund um den Bilanzstichtag aufgepasst werden, ob die Ware wirklich am Bestimmungsort angekommen und der Gefahrenübergang somit erfolgt ist, wodurch letztlich auch der Gewinn realisiert ist.

UNSER FAZIT

Beachten Sie bei der Erstellung des Jahresabschlusses immer die Lieferklauseln, die vereinbart wurden. In den letzten Wochen vor dem Bilanzstichtag ist auf die Realisation der Umsatzerlöse zu achten. Dies ist vor allem bei Waren von Bedeutung, die in den EU-Raum oder Drittstaaten – insbesondere Übersee – geliefert werden. Stellen Sie anhand von Lieferdokumenten fest, ob die Ware am Bilanzstichtag am vereinbarten Ort des Gefahrenüberganges angekommen ist.