

Fast Close

H Handelsrecht

H.1 Definition und Ursachen des Fast Close

Fast Close bedeutet ein frühes Schließen der Bücher, sprich einen schnellen, zeitnah zum Bilanzstichtag erstellten Jahres- bzw. Konzernabschluss, d.h. früher als gesetzlich gefordert. Auch „schnelle“ Quartals- oder Monatsabschlüsse lassen sich unter dem Begriff subsumieren. Neben der Aufstellung des Abschlusses zählt man regelmäßig auch dessen Prüfung (soweit eine Prüfungspflicht besteht oder eine freiwillige Prüfung vorgenommen wird), Veröffentlichung und Feststellung¹ zum Fast Close.

Definition Fast Close

Zum Anderen bezeichnet Fast Close auch alle Methoden und Prozesse, die mit dem Ziel einer schnelleren, optimierten, kostengünstigeren, standardisierten und automatisierten Abschlusserstellung angewendet werden.

Methoden / Prozesse

Die Wege zu einem Fast Close lassen sich unter drei übergeordneten Maßnahmenkategorien zusammenfassen:

Maßnahmen

- Abläufe und Prozesse werden beschleunigt, Wartezeiten werden verkürzt;
- Abschlusstätigkeiten werden zeitlich vorverlegt (klassisches Beispiel: vorverlegte Inventur);
- die Bilanzierung und Bewertung wird vereinfacht (Beispiel: Bewertungsvereinfachungen wie Verbrauchsfolgeverfahren, Ansatz von Festwerten, pauschalierte Wertberichtigungsermittlung etc.), es werden Schätzverfahren und Wesentlichkeitsgrenzen angewandt.

1 Betrifft nur den Jahresabschluss; nicht den Konzernabschluss.

keine Erleichterungen für einen Fast Close Seitens des Gesetzgebers ist ein Fast Close nicht vorgesehen, d.h., es gibt keine gesetzlichen Erleichterungen, die in Anspruch genommen werden können. Ein Fast Close-Abschluss muss denselben gesetzlichen Regelungen und Anforderungen genügen wie ein „normaler“ Abschluss.

Auswirkungen auf das ganze Unternehmen Auch wenn die Abschlusserstellung allgemein und der Fast Close im Besonderen hauptsächlich ein Thema des Rechnungswesens ist, wirkt sich der Fast Close auf zahlreiche Unternehmensbereiche und Abteilungen aus, die direkt unterstützend tätig sind (z.B. IT-Abteilung) oder Daten und Dokumente für den Abschluss zuliefern müssen (z.B. Personalabteilung, Einkauf, Lagerwirtschaft).

Der Fast Close beinhaltet neben dem mit der kürzeren Frist verbundenen „Stresspotenzial“ auch die Möglichkeit, traditionelle Prozesse zu überdenken und zu verschlanken, und dadurch Arbeit und Kosten zu sparen.

kontinuierlicher Verbesserungsprozess Der Fast Close ist üblicherweise kein einmaliges Projekt, sondern wird von Jahr zu Jahr weiter optimiert; es handelt sich eher um ein Beispiel für einen kontinuierlichen Verbesserungsprozess. Inwiefern sich ein Unternehmen hier verbessern kann, hängt natürlich davon ab, wie lange es bisher für einen Abschluss gebraucht hat. So steht am Anfang eines jeden Fast Close-Projekts eine Analyse, warum der Abschluss bisher so lange gedauert hat.

Praxis Alle DAX 30-Unternehmen veranstalten ihre Bilanzpressekonferenz innerhalb von drei Monaten nach dem Abschlussstichtag. Innerhalb der letzten Jahre haben sich die Veröffentlichungstermine weiter nach vorne verlagert. So gab z.B. die SAP AG ihre Geschäftszahlen für das zum 31. Dezember 2011 endende Geschäftsjahr bereits am 25. Januar 2012 bekannt. Umgesetzt haben den Fast Close bisher v.a. die kapitalmarktorientierten Unternehmen. Aber auch mittelständische Gesellschaften können ggf. von einem Fast Close profitieren.

Ursachen Für einen Fast Close gibt es externe und interne Gründe.

Externer Druck kommt v.a. von Seiten der Kapitalmarktakteure, die auf die zeitnahe Bereitstellung entscheidungsrelevanter Informationen² drängen. Die IFRS sprechen hier von decision usefulness und der Extremfall (z.B. die Bilanz für 2012 liegt erst Ende 2013 vor) macht deutlich, dass nur aktuelle Informationen relevante Informationen sind.

externe Ursachen

Die IFRS weisen in Tz. 43 des Rahmenkonzepts explizit darauf hin, dass die durch den Abschluss vermittelten Informationen bei einer unangemessenen Verzögerung der Berichterstattung ihre Relevanz verlieren können. Im Spannungsfeld zwischen zeitnaher Berichterstattung und einer Bereitstellung verlässlicher Informationen³ wird das Management aufgefordert, diese beiden Aspekte gegeneinander abzuwägen.

Ein schneller Abschluss wird in aller Regel mit einer Einschränkung der Qualität bzw. der Genauigkeit der Daten einhergehen. Entscheidend ist, ob die Qualitätsminderung bzw. die geringere Verlässlichkeit wesentlich sind.

Zeitnähe vs. Verlässlichkeit

Beispiel:

Ein Fast Close-Abschluss wird immer eine Rückstellung für ausstehende Rechnungen beinhalten, da zum (frühen) Zeitpunkt der Aufstellung in der Regel noch nicht alle das alte Geschäftsjahr betreffenden Rechnungen eingegangen sind.

Viele mittelständische Unternehmen, die keinen Fast Close aufstellen, warten hingegen, bis alle Rechnungen in den Monaten Januar und Februar des Folgejahrs eingegangen sind und verbuchen diese als Verbindlichkeiten. Die Verbuchung auf Basis der Rechnungen ist genauer und verlässlicher: es handelt sich um

2 Vgl. IFRS Rahmenkonzept, Tz. 12.

3 Eine weitere qualitative Anforderung an den Abschluss, vgl. IFRS Rahmenkonzept Tz. 31.

gewisse Verbindlichkeiten anstelle von Rückstellungen als ungewisse Verbindlichkeiten.

Durch eine gute Organisation (z.B. ein System, in dem alle Bestellungen mit ihren vereinbarten Bestellwerten / -preisen erfasst sind; ein Rechnungseingangsbuch, aus dem alle eingegangenen, aber noch nicht freigegebenen bzw. gebuchten Rechnungen ersichtlich sind) können eine Nichterfassung von Beträgen und fehlerhafte Wertansätze vermieden werden, so dass die Verlässlichkeit und Genauigkeit der Daten gewährleistet sind.

Konzernverbund

Darüber hinaus sind auch viele mittelständische Unternehmen, die früher als eigenständige, oftmals eigentümergeführte Unternehmen tätig waren, dann durch ein Unternehmen mehrheitlich erworben wurden, und sich nunmehr in einem Konzernverbund wiederfinden, dazu gezwungen, ihre Abschlüsse frühzeitig an die Konzernmutter zu liefern, damit diese den Konzernabschluss schnell aufstellen kann.

Das Ausmaß des Fast Close ist von Unternehmen zu Unternehmen unterschiedlich. Bei einem mehrstufigen Konzern bilden die einzelnen Gesellschaften mit ihrer direkt übergeordneten Muttergesellschaft einen Teilkonzernabschluss, der wiederum in den nächsthöheren Teilkonzernabschluss eingeht usw. Von den in der Konzernhierarchie ganz unten stehenden Gesellschaften wird dadurch der schnellste Abschluss verlangt, so dass diesen für die Aufstellung ggf. nur wenige Tage nach dem Bilanzstichtag verbleiben.

Deutscher Corporate Governance Kodex

Der Deutsche Corporate Governance-Kodex sieht in Tz. 7.1.1 vor, dass Zwischenberichte innerhalb von 45 Tagen und Konzernabschlüsse innerhalb von 90 Tagen veröffentlicht werden sollten; das impliziert eine weitaus frühere Aufstellung des Abschlusses, als es die gesetzlichen Vorschriften vorsehen.

Indirekt ergeben sich aus einer schnellen Aufstellung und Veröffentlichung weitere Vorteile für die Unternehmen:

interne Gründe

- ein besseres Image auf dem Kapitalmarkt;
- im Zusammenhang mit Kreditratings (Basel II) ist eine schnellere Bereitstellung von Abschlussdaten vorteilhaft;
- etwaige geplante Transaktionen (z.B. Eigenkapitalaufnahmen, Kreditanträge) bedürfen einer aktuellen, testierten Bilanz;
- durch die Optimierung der Prozesse entsteht ein effizient aufgestelltes Unternehmen, u.U. sogar mit geringeren Kosten für die Rechnungslegung verbunden;
- nicht zu vergessen ist die Aufgabe des Abschlusses als Informationsinstrument für die Geschäftsleitung. Für Entscheidungen bzw. Maßnahmen des Managements stellt ein zeitnah erstellter Abschluss eine wichtige Grundlage dar.

Ein Fast Close erfordert natürlich eine enge Abstimmung mit dem Abschlussprüfer. So wie das Unternehmen viele Abschlussarbeiten zeitlich vorverlegt, wird auch der Abschlussprüfer Prüfungshandlungen nach vorne verlagern.

Einbindung der Abschluss- prüfer

Beispiel:

Das Anlagevermögen kann zum Stand 30. November des Geschäftsjahrs geprüft werden. Dazu zählen die Prüfung wesentlicher Anlagenzugänge, die Angemessenheit der Abschreibungsmethoden und Nutzungsdauern sowie die ausreichende Berücksichtigung etwaiger außerplanmäßiger Abschreibungsbedarfe.

Der noch „offene“ Monat Dezember kann dann relativ einfach – ggf. auch nur analytisch durch Plausibilitätsüberlegungen bzw. Fortschreibung – geprüft werden.

Bei großen Unternehmen ist der Abschlussprüfer nahezu ganzjährig vor Ort, um Systemprüfungen vorzunehmen und einzelne Prüfungsfelder bereits vorab abzudecken.

Zu der Vorbereitung des Abschlusses gehört auch die Abstimmung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – insbesondere bei strittigen Themen – mit dem Abschlussprüfer, so dass dieser sich rechtzeitig damit befassen kann und zum Jahresende keine Überraschungen drohen. Dadurch reduzieren sich etwaige Anpassungsbuchungen zum Jahresende, die den Fast Close-Prozess verzögern könnten.

Im Zusammenhang mit dem Fast Close soll dargestellt werden, wie dieser erreicht bzw. im Unternehmen organisatorisch umgesetzt werden kann, ohne dass dadurch die Qualität, d.h. die Zuverlässigkeit bzw. Richtigkeit des Abschlusses, leidet.

H.2 **Aufstellungspflichten und -fristen**

Das Ergebnis eines Fast Close ist letztlich ein testierter, veröffentlichungsfähiger Abschluss. Der Fast Close ist somit vor dem Hintergrund der gesetzlichen Fristen für Aufstellung, Prüfung, Feststellung und Veröffentlichung des Abschlusses zu betrachten.

Aufstellung Die Aufstellung eines Jahresabschlusses bzw. Konzernabschlusses beinhaltet die Fertigstellung aller benötigten Rechenwerke bzw. Dokumente.

Für den Einzelabschluss sind dies die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 Abs. 3 HGB). Kapitalgesellschaften müssen den Jahresabschluss um einen Anhang erweitern und einen Lagebericht⁴ aufstellen (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB). Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, sofern sie nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, müssen den Jahresabschluss

4 Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Aufstellungspflicht für einen Lagebericht befreit (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB).

um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel erweitern (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Für den Konzernabschluss entsprechend: die Konzernbilanz, die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, der Konzernanhang, die Kapitalflussrechnung, der Eigenkapitalspiegel sowie der Konzernlagebericht (§ 297 Abs. 1, § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB)⁵.

Die Aufstellung durch die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft endet mit der „unverzüglichen“ Vorlage des Jahresabschlusses und Lageberichts beim Abschlussprüfer (§ 320 Abs. 1 Satz 1 HGB) bzw. im Falle des Konzernabschlusses durch Vorlage des Konzernabschlusses, des Konzernlageberichts sowie der Jahresabschlüsse, der Lageberichte sowie ggf. der Prüfungsberichte des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen (§ 320 Abs. 3 Satz 1 HGB).

Zwischen dem Aufstellungszeitpunkt (d.h. dem Ende des Aufstellungszeitraums) und der Feststellung des Jahresabschlusses können und müssen u.U. – z.B. aufgrund von wesentlichen Prüfungsfeststellungen des Abschlussprüfers – Änderungen bzw. Korrekturen vorgenommen werden.

Der Gesetzgeber räumt den Unternehmen durchaus eine ausreichende Frist für die Aufstellung von Jahresabschluss und (soweit erforderlich) Lagebericht ein:

gesetzliche Pflichten

- für Kaufleute gilt allgemein die etwas unscharfe Vorgabe, dass sie den Jahresabschluss innerhalb der „einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit“ aufzustellen haben (§ 243 Abs. 3 HGB);
- für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften⁶ sowie haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB gilt eine dreimonatige Frist nach dem Bilanzstichtag, für

⁵ Ggf. optional ergänzt um eine Segmentberichterstattung.

⁶ Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB gelten stets als große (§ 267 Abs. 3 Satz 2 HGB).

kleine Kapitalgesellschaften darf die Aufstellung auch später erfolgen, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht, jedoch höchstens innerhalb der ersten sechs Monate des auf den Bilanzstichtag folgenden Geschäftsjahrs (§ 264 Abs. 1 Sätze 3 und 4 HGB);

- die Aufstellungsfrist für den Konzernabschluss beträgt fünf Monate (§ 290 Abs. 1 HGB). Auslöser für den Fast Close ist v.a. der veröffentlichte Konzernabschluss börsennotierter Unternehmen – die Einzelabschlüsse der einbezogenen Konzernunternehmen werden dadurch entsprechend mit „nach vorne gezogen“.

Ursachen der gesetzlich gewährten Fristen

Die seitens des Gesetzgebers relativ großzügig bemessenen Fristen stellen einen Kompromiss dar zwischen zwei unterschiedlichen Anforderungen an den Abschluss:

- der handelsrechtliche Jahresabschluss hat indirekt (über die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz) wesentliche Bedeutung für die Steuerbemessung. Für die Steuerbehörden hat die Sicherstellung einer korrekten Steuerbemessungsgrundlage hohe Priorität. Je länger der Zeitraum zwischen Bilanzstichtag und Abschlusserstellung ist, umso „fehlerfreier“ sollte der Jahresabschluss sein, da viele Bewertungsfragen sich in dieser Zeitspanne abschließend klären lassen;
- für die anderen Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses – v.a. die Informationsvermittlung – stellt sich die Situation anders dar: für zahlreiche Bilanzadressaten wie Eigentümer, Gläubiger, Arbeitnehmer oder das Management sind zeitnahe Informationen entscheidend. Insbesondere das Management muss im Hinblick auf die ordnungsgemäße Geschäftsführung bestandsgefährdende Fehlentwicklungen frühzeitig erkennen und diesen mit entsprechenden Maßnahmen begegnen können.

Hauptver- sammlung AG

Weitere Fristen ergeben sich für Aktiengesellschaften aus der Verpflichtung, die Hauptversammlung spätestens in den ersten acht

Monaten des Geschäftsjahrs durchzuführen (§ 175 Abs. 1 Satz 2 AktG) und diese mindestens dreißig Tage vor dem Hauptversammlungstermin einzuberufen (§ 123 Abs. 1 AktG). Dies setzt voraus, dass die Prüfung durch den Abschlussprüfer bereits abgeschlossen ist.

Nach Aufstellung des Abschlusses durch die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft folgt die Prüfung durch den bestellten Abschlussprüfer. Der Gesetzgeber hat für die Prüfung keine Zeitdauer vorgegeben. Die Prüfung ist terminlich eingezwängt zwischen Aufstellungszeitpunkt, Feststellungszeitpunkt und Offenlegungsfrist.

Prüfung

Der Aufsichtsrat hat den Jahresabschluss und Lagebericht bzw. den Konzernabschluss und Konzernlagebericht ebenfalls zu prüfen (§ 171 Abs. 1 Satz 1 AktG). Er hat dafür einen Monat Zeit; eine Verlängerung des Zeitraums auf zwei Monate ist möglich (§ 171 Abs. 3 Sätze 1 und 2 AktG). Der Aufsichtsrat muss laut § 171 Abs. 2 Satz 3 AktG zu dem Ergebnis der Prüfung des Abschlussprüfers Stellung nehmen; die Prüfung durch den Aufsichtsrat erfolgt also im Anschluss an die Prüfung durch den Abschlussprüfer. Der Aufsichtsrat berichtet dann schriftlich über die Prüfung an die Hauptversammlung (§ 171 Abs. 2 Satz 1 AktG).

Prüfung durch den Aufsichtsrat

Die Feststellung des Jahresabschlusses wird für die einzelnen Gesellschaftsformen in den einschlägigen Gesetzen geregelt:

Feststellung des JA

- für die Aktiengesellschaft in §§ 172, 173 AktG, wonach die Feststellung durch Vorstand und Aufsichtsrat (§ 172 AktG) oder durch die Hauptversammlung (§ 173 AktG) erfolgt.

Die Feststellung durch die Hauptversammlung kommt nur in den Fällen zum Tragen, in denen Vorstand und Aufsichtsrat beschließen, die Feststellung der Hauptversammlung zu überlassen oder in denen der Aufsichtsrat den Jahresabschluss nicht gebilligt hat.

- für die Kommanditgesellschaft auf Aktien in § 286 AktG: hier stellt die Hauptversammlung den Jahresabschluss fest; Voraus-

setzung ist die Zustimmung des persönlich haftenden Gesellschafters (§ 286 Abs. 1 AktG);

- für die GmbH in § 42a GmbHG, wonach Jahresabschluss und Lagebericht unverzüglich nach der Aufstellung (bzw. bei prüfungspflichtigen GmbHs nach der Prüfung) den Gesellschaftern „zum Zwecke der Feststellung des Jahresabschlusses“ vorzulegen sind⁷.

Für alle Gesellschaftsformen gilt: Der Jahresabschluss kann nicht festgestellt werden, sofern er nicht (im Falle einer bestehenden Prüfungspflicht) geprüft wurde (§ 316 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Anmerkung:

Der Konzernabschluss wird nicht festgestellt, da an ihn keine unmittelbaren Rechtswirkungen (wie z.B. die Ausschüttungsbemessung) geknüpft sind.

Dadurch werden die zeitliche Abfolge – und damit auch die Ansatzpunkte für eine Beschleunigung des Prozesses – für das „Projekt“ Fast Close bei kapitalmarktorientierten Aktiengesellschaften vorgegeben:

- 1) Aufstellung;
- 2) Prüfung durch Abschlussprüfer;
- 3) Prüfung durch Aufsichtsrat;
- 4) Veröffentlichung.

⁷ Sofern die GmbH einen Aufsichtsrat hat, ist auch dessen Bericht zusätzlich den Gesellschaftern vorzulegen.

Die zeitliche Einordnung der Feststellung des Jahresabschlusses erfolgt abhängig davon, ob Vorstand und Aufsichtsrat oder die Hauptversammlung den Jahresabschluss feststellen.

H.3 Grundlegende Optionen

Stellt man die Abschlusserstellung bis hin zum veröffentlichungs-fähigen Konzernabschluss als Prozess dar, ergibt sich folgendes Bild:

- 1) Laufende Finanzbuchhaltung;
- 2) Aufstellung des Einzelabschlusses;
- 3) „Reporting Package“;
- 4) Aufstellung des Konzernabschlusses;
- 5) Prüfung;
- 6) Veröffentlichung / Bilanzpressekonferenz.

Möglichkeiten, die Abschlusserstellung zu beschleunigen und zu optimieren sind u.a.:

- Verkürzung, Vereinfachung, Standardisierung und Automatisierung der Prozesse;
- Vereinfachung der Bilanzierung und Bewertung sowohl im Hinblick auf das Mengengerüst als auch den Wertansatz;
- zeitliche Vorverlagerung von Arbeiten;
- Aufteilung der Arbeiten auf mehr Personen / Abteilungen, um Engpässe zu entlasten oder umgekehrt: Zusammenfassung von Tätigkeiten bei einigen wenigen, um Koordinationsprobleme zu mindern;

- Zuweisen von Verantwortlichkeiten und entsprechenden Kompetenzen / Weisungsbefugnissen.

Dazu zählen im Einzelnen z.B. folgende Maßnahmen:

vorzeitiges Schließen der Nebenbücher

Diese Maßnahme bezieht sich auf die Nebenbücher Anlagebuchhaltung, Inventurbuchhaltung, Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung sowie die Lohn- und Gehaltsbuchhaltung. Die Bücher werden nicht wie bei einem herkömmlichen Abschluss üblich am 31. Dezember geschlossen, sondern vor dem Abschlussstichtag (i.d.R. maximal ein bis zwei Wochen vorher).

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Methode ist, dass sich in den genannten Nebenbüchern keine wesentlichen Veränderungen in der Zeit zwischen der vorzeitigen Schließung und dem Bilanzstichtag ergeben.

Beispiel:

Es sollten in der Anlagenbuchhaltung keine größeren Zugänge an Grundstücken oder Maschinen mehr zu verbuchen sein.

Die in dem Zwischenzeitraum auftretenden Transaktionen werden erst in der darauffolgenden Periode (dem nächsten Geschäftsjahr) verbucht. Damit wird zwar das Stichtagsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB verletzt, dies lässt sich aber durch den Wesentlichkeitsgrundsatz ggf. rechtfertigen.

integrierte ERP-Software

Eine integrierte ERP-Software in allen Unternehmensbereichen (Rechnungswesen, Materialwirtschaft, Vertrieb etc.) bzw. konzernweit eingesetzt erleichtert die Abschlussarbeiten erheblich, da keine manuellen Schnittstellen den Datenfluss „bremsen“. In der Praxis wird in vielen Unternehmen noch umfassend mit Spreadsheets (z.B. für die Vorratsbewertung auf Basis einer Reichweitenanalyse) gearbeitet, deren Ergebnisse dann manuell eingepflegt werden müs-

sen. Das muss nicht kritisch sein; eine systemseitige Berechnung wird aber immer schneller und weniger aufwändig sein (abgesehen vom oftmals erheblichen erstmaligen Implementierungsaufwand).

Voraussetzung für einen erfolgreichen Fast Close ist das Aufsetzen eines entsprechenden Projekts, das möglichst durch die oberste Unternehmensleitung entsprechend gestützt werden sollte. Ausgehend vom „gewünschten“ Aufstellungstermin (Fertigstellungstermin des Abschlusses), muss ein Projektplan mit Beschreibung der jeweiligen Aktivität, Verantwortlichem und genauen (End-)Termi-
nen erstellt werden.

**Projektplan
„Abschlusser-
stellung“**

Beispiel:

Bilanzposten / Aktivität	Termin	Verantwortlicher
Forderungen / Verbindlichkeiten Vorläufige Intercompany-Abstimmung zum 30. November 2012	10.12.2012	Meier (Buchhaltung)
Vorräte Durchführung Reichweitenanalyse Fertige Erzeugnisse	04.01.2013	Müller (Vertrieb)
Rückstellungen Berechnung der Urlaubsrückstellung	04.01.2013	Huber (Personalabteilung)
...		

Abhängigkeiten sind bei der Terminplanung zu beachten.

Beispiel:

Die Berechnung der Rückstellung für ausstehende Rechnungen kann erst nach Buchungsschluss für die Kreditorenbuchhaltung erfolgen.

Zum Projektplan gehören auch allgemeine Anweisungen.

Beispiele:

- der letzte Warenausgang erfolgt am 22. Dezember;
- Wareneingänge werden bis zum 22. Dezember angenommen (Lieferanten sind entsprechend zu informieren);
- die Inventur findet am 23. Dezember statt.

Hard Close

Der sog. Hard Close bezeichnet die Erstellung eines Monatsabschlusses (i.d.R. auf den 30. November des Geschäftsjahrs, um eine möglichst große Zeitnähe zum Bilanzstichtag zu wahren), der jedoch im Gegensatz zu den üblichen Monatsabschlüssen sorgfältiger, genauer und den Anforderungen eines Jahresabschlusses entsprechend aufgestellt wird. Dazu zählen z.B. die genaue Buchung der Abschreibungen, exakte Berechnungen der Rückstellungen und Abgrenzungen sowie die gesetzesgemäße Bewertung der Vorräte (Niederstwertprinzip etc).

Der verbleibende Monat (im Regelfall: Dezember) wird geschätzt und diese Schätzungen gehen in den Abschluss ein (d.h., der Abschluss wird „wie üblich“ mit Werten zum 31. Dezember erstellt). Alle Bilanzierungs- und Bewertungsfragen (z.B. Gibt es Bedarf für außerplanmäßige Abschreibungen? Müssen Wertberichtigungen auf Forderungen gebildet werden?) werden bereits zu diesem Zeitpunkt geklärt. Dieser Abschluss zum 30. November mit Werten zum 31. Dezember ist dann auch Gegenstand der Prüfung. Soweit möglich und notwendig, werden die so ermittelten Bilanz- und GuV-Werte laufend aktualisiert.

Entsprechend werden auch die dazugehörigen Prüfungshandlungen in enger Abstimmung mit dem Abschlussprüfer vorgezogen.

Der Hard Close ist eine der in der Praxis angewandten Möglichkeiten, einen Fast Close zu erreichen.

Beispiel:

Beim Celesio-Konzern umfasst der Jahresabschlussprozess ausweislich des Geschäftsberichts zum Einen einen Hard Close auf den 30. September des Geschäftsjahrs, „der nach Art und Umfang der Abschlusserstellungstätigkeiten nahezu einem Jahresabschluss entspricht“, sowie den Fast Close zum 31. Dezember des Geschäftsjahrs.

Der Hard Close tritt in der Praxis in zwei Varianten auf: als vollumfänglicher und als auf Teilbereiche bezogener Hard Close.

Beim vollumfänglichen Hard Close wird ein vorgezogener, kompletter Abschluss (i.d.R. zum 30. November) mit Bilanz- und GuV-Werten zum 31. Dezember erstellt. In dem Fall müssen die Werte für den Monat Dezember geschätzt bzw. durch Fortschreibung ermittelt werden.

**vollum-
fänglicher
Hard Close**

Da die Korrektheit und Verlässlichkeit des Abschlusses weiterhin gewährleistet sein muss, sind ggf. bei wesentlichen Abweichungen Anpassungen der Bilanz- und GuV-Posten erforderlich.

Beim teilumfänglichen Hard Close beschränkt sich die Erstellung eines vorgezogenen Abschlusses auf besonders geeignete Bilanz- und GuV-Posten. Andere Abschlussposten werden wie üblich zum Bilanzstichtag ermittelt.

**teilum-
fänglicher
Hard Close**

Für einen Fast Close geeignete Bilanzposten sind üblicherweise:

- Anlagevermögen;
- Vorräte;
- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
- Forderungen innerhalb des Konzernverbunds;
- Rechnungsabgrenzungsposten;
- Pensionsrückstellungen;
- sonstige Rückstellungen;
- Anleihen;
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
- Verbindlichkeiten innerhalb des Konzernverbunds.

Für einen Fast Close nicht oder nur beschränkt geeignete Bilanzposten sind üblicherweise:

- Bankguthaben / Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
- sonstige Vermögensgegenstände / sonstige Verbindlichkeiten;
- Steuerrückstellungen;
- latente Steuern.

H.4 Fast Close im Jahresabschluss (Einzelabschluss)

Die Maßnahmen, die mit einem Fast Close als Zielsetzung ergriffen werden können, sollen beispielhaft für die wesentlichen Bilanzposten dargestellt werden.

Vorab sollten Wesentlichkeitsgrenzen festgelegt werden, um zu sehen, ob es im Einzelfall des Aufwands bedarf, einen Bilanzposten genau zu ermitteln bzw. auftretende Differenzen zu klären. Damit steht fest, welche Ungenauigkeiten bzw. auch Schätzfehler akzeptiert werden.

Wesentlichkeitsgrenzen

Anlagevermögen

Die Inventur für das Sachanlagevermögen muss nicht zum Jahresende durchgeführt werden; vielmehr erlauben die Regelungen des HGB eine zeitlich vorverlegte Bestandserfassung (vgl. § 241 HGB sowie den Beitrag → Inventur).

Inventur des Anlagevermögens

Soweit Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung⁸ ist, können sie mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert (Festwert) angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt (§ 240 Abs. 3 Satz 1 HGB). Der Festwert kann z.B. – sofern die o.g. Voraussetzungen gegeben sind – auf Büroausstattung oder Laboreinrichtung angewandt werden. Dadurch fallen die jährliche körperliche Bestandsaufnahme sowie die Einzelwertermittlung für diese Vermögenswerte weg.

Festbewertung

Die bei Anwendung des Festwertverfahrens auf das Anlagevermögen nach § 240 Abs. 3 Satz 2 HGB alle drei Jahre erforderliche

8 Nachrangige Bedeutung ist nicht mehr gegeben, wenn der Gesamtwert über fünf Prozent der Bilanzsumme beträgt.

physische Bestandsaufnahme kann rollierend durchgeführt werden, indem z.B. jedes Jahr ein Drittel des Bestands gezählt wird. Dadurch wird zwar jedes Jahr mit Arbeit belastet, allerdings reduziert sich dadurch der große Aufwand im dritten Jahr, der Prozess wird standardisiert und zur Routine.

außerplanmäßige Abschreibungen

Ob außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen sind, lässt sich am 30. November eines Geschäftsjahrs in der Regel ebenso gut beurteilen wie am 31. Dezember und kann deshalb vorgezogen werden. Am Jahresende ist dann zu überprüfen, ob sich neue Anhaltspunkte für weiteren außerordentlichen Abwertungsbedarf oder den Wegfall ursprünglicher Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung ergeben haben. V.a. in der IFRS-Rechnungslegung sind Berechnungen zum Werthaltigkeitstest (Impairment Test nach IAS 36) aufwändig und erfordern einen gewissen Zeitbedarf. Auch etwaige Zuschreibungsbedarfe können bereits vorab geprüft werden.

aktivierte Eigenleistungen

Selbst erstellte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die als aktivierte Eigenleistungen erfasst werden, sollten laufend auf separate Projekte gebucht werden, um manuelle Berechnungen am Jahresende unnötig zu machen.

Beteiligungsbeurteilung

Auch die Beteiligungsbeurteilung kann vor den Bilanzstichtag, z.B. wiederum auf den 30. November vorgezogen werden. Anhaltspunkte für dauerhafte Wertminderungen i.S.d. § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB, die verpflichtend zu einer außerplanmäßigen Abschreibung führen oder auch nicht dauerhafte Wertminderungen i.S.d. § 253 Abs. 3 Satz 4 HGB, für die ein Abwertungswahlrecht besteht, liegen i.d.R. ebenfalls unterjährig vor (z.B. aufgrund monatlicher Reportings der Beteiligungen).

Ggf. sind hier umfangreiche Unternehmensbewertungen z.B. nach dem Ertragswertverfahren notwendig, die intern mit größerem Aufwand verbunden sind oder als Gutachten beauftragt werden. Insofern ist hier eine möglichst frühe Beurteilung der Werthaltigkeit der Beteiligungen möglich und angemessen.

Vorräte

Die Inventur für das Vorratsvermögen muss nicht zum Jahresende durchgeführt werden; die Regelungen des HGB eröffnen hier viele Möglichkeiten:

- eine zeitlich abweichende Bestandserfassung (eine vorverlegte Inventur);
- Inventurvereinfachungsverfahren;
- eine permanente Inventur;
- sowie u.U. bei Vorliegen der Voraussetzungen eine Stichprobeninventur (vgl. § 241 HGB sowie den Beitrag → Inventur).

Inventur

Die Bilanzierung und Bewertung des Vorratsvermögens kann auf mehrere Arten vereinfacht werden, um einen Fast Close durch geringeren Arbeitsaufwand zu unterstützen:

Bewertung

Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens müssen – im Gegensatz zu dem allgemeinen Grundsatz des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB – nicht zwingend einzeln bewertet werden. Sofern es sich um gleichartige Vermögensgegenstände handelt, können diese zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt (§ 240 Abs. 4 HGB) oder nach den Verbrauchsfolgeverfahren des § 256 HGB (LIFO, FIFO) bewertet werden.

Bewertungsvereinfachungsverfahren

Auch für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe kann unter den bereits beim Sachanlagevermögen genannten Voraussetzungen ein Festwert angesetzt werden (§ 240 Abs. 3 Satz 1 HGB).

Festbewertung

Eine weitere Möglichkeit, die Bewertung zu vereinfachen, ist die Standardkostenmethode. Standardkosten sind Plankosten, die meist zum Ende einer Periode für die Folgeperiode analytisch festgelegt werden. Dabei fließen Material- und Lohnaufwand mit ihren in der Regel gut prognostizierbaren Faktorpreisen

Standardkosten

(Einkaufspreise, Löhne) als Einzelkosten in die Bewertung der fertigen Erzeugnisse bzw. Produkte ein. Zudem wird eine geplante Kapazitätsauslastung als Grundlage für die Berechnung der Gemeinkostenzuschläge angesetzt.

Die Vereinfachung für die Bewertung besteht darin, dass Fertigerzeugnisse nunmehr das ganze Jahr über und auch am Bilanzstichtag mit diesen Standardkosten bewertet werden. D.h., eine z.B. monatliche, aufwändige Bewertung auf Basis der Ist-Kosten der vergangenen Periode entfällt. Voraussetzung ist jedoch, dass die Standardkosten regelmäßig überprüft⁹ und – im Falle wesentlicher Abweichungen – angepasst werden.

Auch unfertige Erzeugnisse können in das Standardkostenmodell integriert werden, indem Zwischenstufen definiert und z.B. mit entsprechenden prozentualen Werten versehen werden.

Beispiel:

Ein Hersteller von Türen definiert u.a. folgende Zwischenproduktionsstufen: „Tür unlackiert“, „Tür lackiert“, „Tür mit Beschlägen versehen“.

Für eine fertige Tür wurden Standardherstellungskosten von 200 Euro ermittelt; die Zwischenstufe „Tür unlackiert“ wird mit 50 Prozent (d.h. 100 Euro), die „Tür lackiert“ mit 70 Prozent (d.h. 140 Euro) bewertet, usw.

Die Anwendung der Standardkostenmethode setzt eine gute analytische Planung der Kostenstruktur voraus.

Wertberichtigungen

Wertberichtigungen können im Vorratsvermögen als standardisierter Prozess definiert werden. Beispielsweise können die Bewer-

⁹ Z.B. wenn sich Rohstoffpreise für Öl oder Stahl gegenüber den Planannahmen wesentlich stärker erhöhen.

tungen (z.B. durchschnittlicher Einkaufspreis) zur Durchführung des Niederwerttests per EDV-Auswertung mit den aktuell im System erfassten Preisen (oder aktuellen Preislisten) oder behelfsweise mit dem letzten Einkaufspreis verglichen werden.

Zudem kann auf Basis der Umsatzzahlen (z.B. der durchschnittlichen Abverkäufe der jeweils letzten drei Monate) eine Hochrechnung der Reichweite der Lagerbestände vorgenommen werden, auf dessen Basis dann pauschalierte (prozentuale) Gängigkeitsabschläge nach einem vom Unternehmen festgelegten Abwertungsschema vorgenommen werden.

Intercompany-Salden

Eine der wesentlichen Tätigkeiten im Rahmen der Abschlusserstellung von Unternehmen, die in einen Konzernverbund integriert sind, ist die sog. Intercompany-Abstimmung: Die Konzernunternehmen stimmen zum Bilanzstichtag ihre wechselseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten ab. Dabei ergeben sich in der Praxis regelmäßig Differenzen, die sich über das Geschäftsjahr kumuliert haben und die zu klären sind.

Abstimmung der Konzern- salden

Wird diese Intercompany-Abstimmung hingegen regelmäßig – z.B. auf Quartals- oder gar Monatsbasis – vorgenommen, reduzieren sich die Abstimmungsarbeiten zum Abschlussstichtag ganz wesentlich. Differenzen werden sofort geklärt, so dass zum Jahresende keine wesentlichen Abstimmungsarbeiten mehr anfallen.

Das stellt auch die diesbezügliche Korrektheit etwaiger Zwischenberichte sicher.

Forderungen / Debitorenbuchhaltung

Eine Integration des Rechnungs- und Buchhaltungssystems beschleunigt den Abschlussprozess. In vielen kleineren mittel-

integrierte Software

ständischen Firmen hingegen werden Rechnungen noch manuell gebucht – dies ist wie üblich eine Kosten-Nutzen-Erwägung.

Auszifferung Geldeingänge auf den Bankkonten sollten täglich mit den Forderungen bzw. offenen Rechnungen ausgeziffert werden, um keine kumulierten ungeklärten Beträge in den Forderungssalden am Bilanzstichtag zu haben.

**Umsatz-
verbuchung /
Abgrenzung** Die letzten Ausgangsrechnungen sollten unmittelbar nach dem Abschlussstichtag gebucht werden. Hat das Unternehmen z.B. zwischen Weihnachten und Neujahr Betriebsferien und werden somit in dieser Zeit keine Lieferungen mehr ausgeführt, kann der Buchungsschluss vor den Bilanzstichtag verlagert werden.

Saldenabstimmung / -bestätigung Viele Unternehmen (und auch Abschlussprüfer) stimmen ihre Salden (wesentliche oder per Stichprobe ermittelte) mit Kunden unterjährig mittels Saldenbestätigungen ab, z.B. zum 30. November des Geschäftsjahrs. Etwaige Differenzen können somit noch vor dem Bilanzstichtag geklärt werden. In dem Fall muss nur noch eine Fortschreibung der Salden bis zum Bilanzstichtag kontrolliert bzw. geprüft werden.

Wertberichtigung Die Abteilung, die den engsten Kundenkontakt hat (Vertrieb, Auftragsbearbeitung), sollte angehalten werden, etwaige Informationen, die ggf. eine Einzelwertberichtigung erfordern (z.B. Insolvenz des Kunden, strittige Leistungsumfänge („Ware nicht erhalten“, „mit Qualität unzufrieden“ etc.)), umgehend auch unterjährig an die Finanzbuchhaltung zu melden.

Darüber hinaus kann bei Forderungen eine monatliche Analyse des Forderungsbestands (z.B. Altersstrukturanalyse) vorgenommen werden, um – verknüpft mit einem pauschalisierten Abwertungsschema (z.B. Forderungen, die mehr als 90 Tage überfällig sind, werden zu 50 Prozent abgeschrieben; Forderungen, die mehr als 180 Tage überfällig sind, werden zu 100 Prozent abgeschrieben; zudem werden auf den verbliebenen Bestand Länderrisiken durch differenzierte pauschale Prozentsätze abgebildet) – den Wertberichtigungsbedarf jeweils aktuell zu haben.

Rechnungsabgrenzungsposten

Das Unternehmen kann versuchen, Verträge, die bestimmte Zeiträume abdecken und im Vorhinein bezahlt werden (z.B. Versicherungen, Wartungsverträge, Abonnements, Webhosting etc.), auf einen dem Kalenderjahr entsprechenden Zeitraum umzustellen. Damit reduziert sich oder entfällt gar die Berechnung und Buchung von Rechnungsabgrenzungsposten.

Rückstellungen

Viele Unternehmen berechnen Rückstellungen ausschließlich zum Jahresende; dies auch dann, wenn sie unterjährig, z.B. monatlich (innerbetriebliche) Abschlüsse bzw. Managementreports aufstellen. Ggf. werden Rückstellungen pro rata zugeführt (z.B. werden monatlich „budgetierte“ ein Prozent vom Umsatz als Gewährleistungsrückstellung gebucht; wie hoch der tatsächlich erforderliche Prozentsatz ist, wird dann am Jahresende anhand von Statistiken etc. ermittelt).

**vorgezogene
Bildung von
Rückstellungen**

Sofern die Prozesse standardisiert sind, können Rückstellungen automatisch monatlich gebucht werden.

Beispiele:

Die Personalsoftware erfasst die bestehenden und verbrauchten Urlaubstage. Verbunden mit den entsprechenden Gehältern¹⁰ und Sozialversicherungskosten lassen sich Tagessätze und damit die Urlaubsrückstellung „auf Knopfdruck“ errechnen. Dies gilt analog für zu vergütende Überstunden.

Garantiekosten werden unterjährig erfasst. Ein entsprechend ermittelter Prozentsatz an Garantiekosten wird zum 30. November auf den hochgerechneten Jahresumsatz angewandt.

¹⁰ Ggf. wird hier mit Durchschnittsgehältern und Sozialabgaben gerechnet.

Auch Boni und Tantiemen können in der Regel schon vor dem Bilanzstichtag geschätzt werden. Zwar hängen die genauen Boni oft von den endgültigen Zahlen ab (z.B. Umsatzprovision für den Vertrieb), allerdings ist zum 30. November eine Prognose bzw. Hochrechnung meist kein Problem.

Zu den Abschlussarbeiten im Bereich Rückstellungen gehört auch die frühzeitige Einholung von Rechtsanwältsschreiben (z.B. auf den 30. November) mit Details zu anhängigen Rechtsstreitigkeiten, um Prozessrisiken entsprechend abbilden zu können. Zum Jahresende reicht dann eine kurze Stellungnahme der Rechtsanwälte, ob sich neue Sachverhalte oder andere Beurteilungen ergeben haben.

Pensionsrückstellungen

Die Pensionsrückstellung wird bei vielen Unternehmen auch ohne Fast Close bereits vorab durch Gutachter ermittelt, da die benötigten Daten in der Regel bereits vor Jahresende bekannt sind.

Verbindlichkeiten / Kreditorenbuchhaltung

Wareneingangs- / Rechnungsverbuchung

Sofern Wareneingänge, empfangene Leistungen (z.B. eine Marketing-Kampagne oder Veredelungsarbeiten) und Rechnungseingänge täglich verbucht werden, reduziert sich der Aufwand am Bilanzstichtag erheblich. Es ist in diesem Zusammenhang wichtig, dass alle Bestellungen im EDV-System erfasst werden und nicht manuell „am System vorbei“ initiiert werden.

Für die Erfassung der Wareneingänge bzw. empfangenen Leistungen, für die noch keine Rechnung eingegangen ist, gibt es verschiedene Möglichkeiten: zum Einen kann aus dem EDV-System abgelesen werden, welche Bestellvorgänge noch nicht abgeschlossen sind. Zum Anderen könnten diese auch über ein Verrechnungskonto abgebildet werden. Daraus lässt sich die Rückstellung für ausstehende Rechnungen ableiten.

Für Saldenabstimmungen- / bestätigungen gilt das bei den Forderungen erwähnte Prozedere analog.

H.5 Fast Close im Konzernabschluss

Das wichtigste Instrument, um einen termingerechten schnellen Konzernabschluss zu gewährleisten, ist ein verbindlicher Terminplan zur Abgabe der jeweiligen Reporting Packages an die Konzernzentrale. Daraus können die einzelnen Konzerngesellschaften den ihnen verbleibenden Zeitplan ableiten.

Von hoher Bedeutung sind Einheitlichkeit und Standardisierung; dazu gehören einheitliche Kontenrahmen und Reporting Packages für alle Gesellschaften sowie ein konzernweites Bilanzierungshandbuch, das Bilanzierung (Welche Aktivierungswahlrechte werden ausgeübt?), Bewertung (Definition der Herstellungskosten; genutzte Bewertungsvereinfachungsverfahren; Festlegung der Abschreibungsmethoden und Nutzungsdauern; etc.) und den Ausweis verbindlich regelt.

Dazu gehört aber auch eine Definition von Prozessen mit Beschreibung der Tätigkeiten („Alle Konzernunternehmen führen eine vorgelagerte Inventur am 30. November durch“) und Fristen („und buchen die Inventurdifferenzen innerhalb von drei Werktagen.“). Auch Vorlagen („Templates“) können darin enthalten sein (z.B. ein Format für den Rückstellungsspiegel oder ein Schema zur Berechnung pauschaler Wertberichtigungen anhand der Altersstrukturliste der Forderungen).

H.6 Abschließende Betrachtung / Fazit

Der Fast Close hat einige Problematiken:

- **Zeitdruck**

Unter Zeitdruck entstehen eher Fehler.

- **Stichtagsprinzip**

Das Stichtagsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB, wonach die Bewertung zum Abschlussstichtag, d.h. unter Berücksichtigung aller bis dahin eintretenden Wertminderungen, vorzunehmen ist, wird durch eine Vorverlagerung von Abschlussbuchungen verletzt.

- **Wertaufhellungszeitraum**

Der Wertaufhellungszeitraum wird verkürzt: Durch die schnellere Schließung der Bücher bzw. die Vorziehung des Aufstellungszeitpunkts reduziert sich der Zeitraum nach dem Bilanzstichtag, innerhalb dessen u.U. werterhellende Tatbestände eine Berücksichtigung im bzw. eine Änderung des Abschlusses erfordern (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

- **Prüfung**

Die Prüfung gerät ebenfalls unter größeren Zeitdruck. Die Prüfungsgesellschaften begegnen diesem z.B. durch eine Vorverlagerung von Prüfungshandlungen, den verstärkten Einsatz von Systemprüfungen sowie ggf. den Einsatz entsprechender „Manpower“ auf dem Prüfungsmandat.

Für kapitalmarktorientierte Unternehmen ist ein schneller Abschluss sicherlich essenziell und durch gute Organisation auch ohne wesentliche Qualitätseinbußen erreichbar.