

Lehrstuhl für Rechnungswesen
und Prüfungswesen
Friedrich-Alexander-Universität
Erlangen-Nürnberg

Klaus Henselmann
Elisabeth Scherr
Jörg Hering

„Jahresabschluss nach IFRS und HGB“

Nürnberg 2017

Inhaltsverzeichnis

Grundkonzepte der Rechnungslegung.....	1
Kapitel 1: Einführung.....	1
1. Gewinnermittlung als Zahlungsrechnung.....	1
2. Gewinnermittlung als Ertragsrechnung.....	2
3. Bilanzierungsunterschiede und Kongruenzprinzip.....	4
Kapitel 2: Nutzung, Beurteilung und Rechtsgrundlagen von Jahresabschlüssen.....	5
1. Nutzung von Jahresabschlüssen in der Praxis.....	5
2. Analyse und Beurteilung von Jahresabschlüssen.....	6
3. Rechtsgrundlagen der Finanzberichterstattung.....	8
3.1. Buchführungs- und Bilanzierungspflicht.....	8
3.2. Rechnungslegungsvorschriften nach HGB.....	9
3.3. Rechnungslegungsvorschriften nach IAS/IFRS.....	14
3.4. Bestandteile der Rechnungslegung.....	20
Kapitel 3: Ansatz, Ausweis, Bewertung.....	21
1. Zusammenhänge Finanzrechnung - Bilanz - Erfolgsrechnung.....	21
2. Einführendes Beispiel: Pkw für Handwerker.....	22
3. Ansatz.....	24
4. Ausweis.....	27
4.1. Überblick.....	27
4.2. Gliederung nach HGB.....	27
4.3. Gliederung nach IFRS.....	29
5. Bewertung.....	36
5.1. Überblick.....	36
5.2. Anschaffungskosten.....	37
5.3. Herstellungskosten.....	39
Anhang zu Kapitel 3 (nicht klausurrelevant):.....	42
Kapitel 4: Bilanzierungsgrundsätze und ihre Folgen.....	44
1. Bedeutung von Bilanzierungsgrundsätzen.....	44
2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise.....	45
3. Unternehmensfortführung.....	47
4. Stichtagsprinzip.....	48
5. Vorsicht.....	51
6. Wesentlichkeit, Relevanz, Abwägen von Kosten und Nutzen.....	52
7. Vollständigkeit, Einzelbewertung, Nicht-Saldierung.....	55
Anhang zu Kapitel 4 (nicht klausurrelevant).....	56
a) Klarheit und Verständlichkeit.....	56
b) Tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild und glaubwürdige Darstellung.....	56

c) Richtigkeit, Willkürfreiheit, Neutralität.....	59
d) Periodenabgrenzung	60
Fragen einzelner Abschlusspositionen	62
Kapitel 5: Vorräte und Umsatzrealisation.....	62
1. Überblick	62
2. Umsatz- und Ertragsrealisation.....	64
3. Fertigungsaufträge (IFRS)	67
4. Bewertungsvereinfachungen	72
Kapitel 6: Sachanlagen.....	80
1. Überblick	80
2. Planmäßige Abschreibungen.....	82
3. Anlagespiegel.....	86
4. Abschreibung nach Komponenten (IFRS).....	87
Kapitel 7: Immaterielles Vermögen.....	90
1. Überblick	90
2. Begriff Vermögenswert und Vermögensgegenstand	91
3. Arten immaterieller Einzelwerte	95
4. Einzelregeln.....	96
5. Forschung und Entwicklung (IFRS)	98
6. Nutzungsdauer und Abschreibung.....	100
7. Rechnungsabgrenzungsposten (HGB)	101
Kapitel 8: Rückstellungen	103
1. Überblick	103
2. Begriff der Schulden	105
3. Ansatz von Rückstellungen.....	109
4. Bewertung von Rückstellungen	111
5. Nicht passivierte Verpflichtungen.....	114
5.1. Eventualschulden / Haftungsverhältnisse	114
5.2. Nicht bilanzierte sonstige finanzielle Verpflichtungen.....	115
Erfassung der wirtschaftlichen Situation	116
Kapitel 9: Tageswerte als Ergänzung	116
1. Möglichkeiten der Bewertung.....	116
2. Methoden der Bestimmung von Tageswerten.....	116
3. Hierarchie der Methoden?	117
Kapitel 10: Wertverluste	119
1. Problemstellung.....	119
2. Wertminderung bei Vermögenswerten.....	119
2.1. Vorräte	119
2.2. Fertigungsaufträge (IFRS).....	121
2.3. Forderungen LuL.....	121

2.4. Sachanlagen und immaterielle Anlagewerte	121
2.5. Sonderfall: Cash Generating Units (IFRS)	126
3. Zuschreibungen / Wertaufholung	130
4. Verluste aus schwebenden Geschäften / belastenden Verträge	131
Kapitel 11:Wertzuwächse	133
1. Überblick höhere Tageswerte	133
2. Immobilien als Finanzinvestition	134
3. Neubewertungsmethode bei Sachanlagen (IFRS)	136
Kapitel 12:Eigenkapital und Erfolgsrechnung	142
1. Eigenkapital	142
1.1. Bestandteile nach HGB	142
1.2. Bestandteile nach IFRS	144
2. Erfolgsrechnung	146
2.1. Erfolgsspaltung.....	146
2.2. Umsatz- und Gesamtkostenverfahren	147
2.3. GuV und Sonstiges Ergebnis (OCI) nach IFRS	148
3. Aufstellung, Prüfung, Feststellung, Gewinnverwendung, Publizität	148
Spezialprobleme der Rechnungslegung.....	150
Kapitel 13:Weitere Abschlusselemente.....	150
1. Latente Steuern	150
1.1. Überblick	150
1.2. Ansatz	151
Anhang zu latenten Steuern (nicht klausurrelevant).....	155
2. Geschäfts- oder Firmenwert	159
3. Anhang/Notes.....	161
3.1. Überblick	161
3.2. Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.....	162
3.3. Konzernverweise und Organe	163
3.4. Angaben zu Vorgängen nach Ende des Geschäftsjahres	164
Anhang zu Anhang/Notes (nicht klausurrelevant)	165
4. Lageberichterstattung	168
4.1. Lageberichterstattung nach HGB.....	168
4.2. Lageberichterstattung nach IFRS / Management Commentary.....	169
Kapitel 14:Probleme und Folgerungen.....	170
1. „Dynamische“ versus „statische“ Bilanzierung	170
2. Unvermeidbarkeit von Bilanzpolitik	173
3. Vergleichbarkeit, Wahlrechte und Stetigkeit.....	174
4. Förderung der Publizität durch XBRL	180

Grundkonzepte der Rechnungslegung

Kapitel 1: Einführung

1. Gewinnermittlung als Zahlungsrechnung

Eine absolut sichere finanzielle Rechenschaft über wirtschaftliches Handeln ist grundsätzlich nur möglich, wenn die Handlungen vollständig abgeschlossen sind, wenn der „Geld-Ware-Mehrgeld-Prozess“ beendet ist.

Ausgangspunkt aller theoretisch denkbaren Rechnungen ist in jedem Fall die Erfassung und Dokumentation der Ein- und Auszahlungen des Unternehmens. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen:

- Zahlungen an die bzw. von den Eigentümern (Eignerzahlungen) und
- Zahlungen gegenüber Absatz- und Beschaffungsmärkten (Marktzahlungen).

Der Gewinn des Unternehmens über die Totalperiode – also insgesamt während der gesamten Lebensdauer des Unternehmens von seiner Gründung bis hin zur Liquidation – kann verstanden werden als die Summe der auf allen Märkten erwirtschafteten Zahlungsüberschüsse.

Er ist identisch mit den Beträgen, die an die Eigentümer ausbezahlt werden konnten.

Siehe hierzu das folgende Beispiel „Obsthändler am Markt“ mit einer Zahlungsrechnung.

Ereignis (Geschäftsvorfall)	Zahlungen aus Unternehmenssicht		Kassenbestand Unternehmen
	gegenüber Eignern	gegenüber Markt	
1. Woche (Gründung)			
Anfangsbestand			0
Einlage Bargeld 400 EUR vom Eigentümer	+ 400		+ 400
Kauf neue Waage zu 100 EUR		- 100	+ 300
Kauf 100 kg Äpfel zu je 3 EUR		- 300	0
2. Woche			
Verkauf 50 kg Äpfel zu je 5 EUR		+ 250	+ 250
Entnahme 30 EUR für Kino	- 30		+ 220
3. Woche			
Verkauf 30 kg Äpfel zu je 4 EUR		+ 120	+ 340
20 kg Rest der Äpfel erfriert (weggeworfen)		0	+ 340
4. Woche (Liquidation)			
Waage wird gebraucht verkauft für 80 EUR		+ 80	+ 420
Entnahme des restlichen Bargeldes aus der Kasse	- 420		0
Summen der Zahlungen	- 50	+ 50	

Abbildung 1: Obsthändler am Markt - Zahlungsrechnung

2. Gewinnermittlung als Ertragsrechnung

Die sichere Kenntnis des Totalerfolgs ist nur in seltenen Fällen bereits ausreichend, da man für fast alle Aufgaben des Jahresabschlusses nicht bis zur Liquidation warten kann. Notwendig oder erwünscht sind Zwischenabrechnungen, meist über abgegrenzte Zeitabschnitte (Perioden).

Für dieses Problem gibt es aber eine Lösung: Neben dem angefallenen Marktzahlungsüberschuss (= Änderung des Kassenvermögens) werden zur Gewinnermittlung die in der Periode erfolgten Änderungen (Erhöhungen oder Minderungen) des sonstigen Vermögens einbezogen.

Es gilt: Gewinn = Marktzahlungsüberschuss ± sonstige Vermögensänderungen.

Ereignis (Geschäftsvorfall)	Zahlung = Δ Kasse		Δ Ver- mögen (sonstiges)	Erfolg	Eigen- kapital
	Eigner	Markt			
1. Woche (Gründung)					
Anfangsbestand					0
Einlage Bargeld 400 EUR vom Eigentümer	+ 400				+ 400
Kauf neue Waage zu 100 EUR		- 100	+ 100	0	+ 400
Kauf 100 kg Äpfel zu je 3 EUR		- 300	+ 300	0	+ 400
2. Woche					
Verkauf 50 kg Äpfel zu je 5 EUR		+ 250	- 150	+ 100	+ 500
Entnahme 30 EUR für Kino	- 30				+ 470
3. Woche					
Verkauf 30 kg Äpfel zu je 4 EUR		+ 120	- 90	+ 30	+ 500
20 kg Rest der Äpfel erfriert (weggeworfen)		0	- 60	- 60	+ 440
4. Woche (Liquidation)					
Waage wird gebraucht verkauft für 80 EUR		+ 80	- 100	- 20	+ 420
Entnahme des restlichen Bargeldes aus der Kasse	- 420		0		0
Summen	- 50	+ 50	0	+ 50	

Abbildung 2: Obsthändler am Markt - Ertragsrechnung

Zur Gewinnermittlung als „Ertragsrechnung“ bedarf es also eines Reinvermögensvergleichs und – vorgelagert – einer Messung des Vermögens zu Beginn und am Ende der Rechnungsperiode.

3. Bilanzierungsunterschiede und Kongruenzprinzip

Gilt das sog. Kongruenzprinzip (engl. Clean Surplus Accounting), so speichert die Bilanz lediglich zeitliche Verschiebungen

- zwischen dem Zeitpunkt von Markteinzahlungen und Erträgen bzw.
- zwischen dem Zeitpunkt von Marktauszahlungen und Aufwendungen.

Stillschweigende Annahme: Sacheinlagen werden gedanklich in Geldeinlagen mit anschließendem Kauf von Sachgütern zerlegt; entsprechend finden auch nur Geldentnahmen statt.

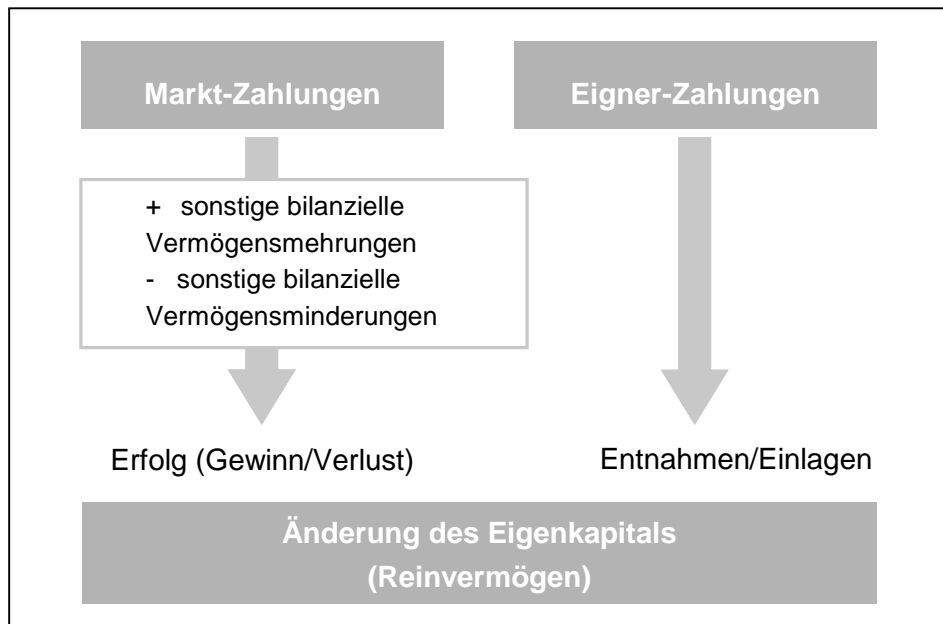


Abbildung 3: Bedeutung der Vermögensmessung für Perioden- und Totalerfolg

Die Bewertung des Vermögens hat somit unmittelbare Bedeutung für die Verteilung des (konstanten) Totalgewinns auf die einzelnen Abrechnungsperioden. Selbst innerhalb der im externen Rechnungswesen üblichen Einzelvermögensvergleiche treffen HGB, IAS/IFRS oder US-GAAP verschiedene Festlegungen.

Der entscheidende Vorteil, wenn das Kongruenzprinzip gilt, besteht darin, dass eine unterschiedliche Bilanzierung des Vermögens „nur“ den Periodengewinn verändert. Der Totalgewinn bleibt immer gleich.

Das Kongruenzprinzip begrenzt damit die Bilanzpolitik, denn man kann zwar Gewinne/Verluste zwischen den Jahren „verschieben“, aber nicht insgesamt vermehren oder vermindern.

Kapitel 2: Nutzung, Beurteilung und Rechtsgrundlagen von Jahresabschlüssen

1. Nutzung von Jahresabschlüssen in der Praxis

Die Rechnungslegung hat vielfältige Einsatzgebiete. Zu diesen gehören u.a.:

- Information der Aktionäre über Lage und Aussichten ihres Unternehmens
- Unterlagen für ein Kreditrating durch die Bank oder andere Gläubiger bereitstellen
- Gesamtüberblick des Unternehmens für Vorstand/Geschäftsführer
- Zuverlässigkeit als dauerhafter Geschäftspartner für Kunden signalisieren
- Abschätzung der Wettbewerbsstärke durch Konkurrenten
- Körperschaftsteuerzahlungen für den Fiskus berechnen
- Grundlage gewinnabhängiger Prämienzahlungen an Manager/Mitarbeiter
- Einberufung von Gesellschafter-/Aktionärsversammlungen im Krisenfall

Diese Gebiete lassen sich in Gruppen zusammenfassen:

Die Eigentümer/Aktionäre nutzen die Daten zu Kauf- und Verkaufsentscheidungen, zu Entscheidungen über die weitere Geschäftspolitik sowie zur Leistungsbeurteilung der Manager. Bei Gläubigern werden Kreditwürdigkeitsprüfungen durch Banken gem. § 18 KWG durchgeführt und es gibt Anleiheratings durch entsprechende Agenturen. Die Geschäftspartner sind an der Solidität und Erfolgslage des Unternehmens interessiert. Es handelt sich dabei um „genormte“ Informationen für außenstehende Dritte, die aufgrund gesetzlicher Konventionen erstellt werden müssen.

Grenzen bestehen darin, dass konkurrierenden Unternehmen (und Geschäftspartnern) möglichst keine Einblicke in einem derartigen Umfang gewährt werden sollen, der die Wettbewerbssituation des rechnungslegenden Unternehmens schwächt.

Neben diese erste Aufgabengruppe treten Informationen für eigene Entscheidungen des Managements: Durch die Rechnungslegung besteht mindestens einmal jährlich ein Zwang zur Selbstinformation durch das Management. Die Bilanzbesprechung dient zur Beurteilung der Unternehmenslage, es erfolgt dabei eine Integration mit dem internen Rechnungswesen/Controlling.

Als weiteres hat die Rechnungslegung unmittelbare Zahlungsfolgen: Aus ihr ergeben sich die Bemessungsgrundlagen verschiedener Steuerarten. Darüber hinaus können die Gewinnansprüche von Gesellschaftern, der maximal bei Haftungsbeschränkung zur Ausschüttung stehende Betrag sowie die gewinnabhängigen Vergütungen von Managern ermittelt werden.

In bestimmten Fällen löst die Rechnungslegung Handlungsfolgen aus oder begrenzt die Handlungsmöglichkeiten von Unternehmen: Gewisse Erkenntnisse aus der Rechnungslegung können zur Einberufung der Hauptversammlung bei einer AG bzw. der Gesellschafterversammlung bei einer GmbH führen sowie Anlässe für Überschuldungsprüfungen begründen. Bei Kreditinstituten und Versicherungen steht die Erhaltung von Mindest-Eigenkapitalhöhen im Vordergrund, um ein Eingreifen der Aufsichtsbehörden zu vermeiden.

2. Analyse und Beurteilung von Jahresabschlüssen

Unter **Rentabilität** (Rendite) wird eine Verhältniszahl verstanden, bei der eine bestimmte Ergebnisgröße (Jahresüberschuss, EBIT, EBT, etc.) in Relation zu einer dieses Ergebnis maßgebend bestimmenden Einflussgröße gesetzt wird. Als Bezugsgröße ist das zur Ergebniszielung eingesetzte Vermögen bzw. Kapital oder der erzielte Umsatz denkbar.

Eine aus Sicht der Unternehmenseigner bedeutsame Kennzahl ist die **Eigenkapitalrentabilität** (EKR, Return on Equity, ROE). Sie spiegelt die buchmäßige Verzinsung des von den Eigentümern eingesetzten Kapitals wider:

$$\text{Eigenkapitalrentabilität} = \text{Gewinn} / \text{Eigenkapital}$$

Der „Gewinn“ kann dabei eine Größe nach Steuern (Jahresüberschuss, Earnings) oder vor Steuern (JÜ vor Steuern, Earnings before Taxes, EBT). Grundsätzlich sind natürlich Steuern auch Aufwand, der den Überschuss aus Eigentümersicht mindert. Allerdings weist die Vorsteuer-Betrachtung den Vorteil auf, dass unterschiedliche rechtsformspezifische Steuerbelastungen eliminiert werden und so ein überbetrieblicher Vergleich leichter möglich wird.

Eine wichtige Kennzahl aus Sicht der Gesamtkapitalgeber (Eigen- und Fremdkapitalgeber) ist die **Gesamtkapitalrentabilität** (GKR, Return on Invested Capital, ROIC).

$$\text{Gesamtkapitalrentabilität} = \text{EBIT} / \text{Gesamtkapital}$$

Eine mit der Gesamtkapitalrentabilität unmittelbar verbundene Kennzahl stellt die **Umsatzrentabilität** dar. Sie baut i.d.R. auf dem Gesamtkapitalgewinn auf.

$$\text{Umsatzrentabilität} = \text{EBIT} / \text{Umsatz}$$

Diese gibt die durchschnittliche aus dem Umsatz erwirtschaftete Marge an („EBIT-Marge“). Diese ist durch Multiplikation mit dem Kapitalumschlag (Kapitalumschlag = Umsatz / Gesamtkapital) in die Gesamtkapitalrentabilität überführbar.

Allerdings muss ein Unternehmen mit einer hohen Kapitalrendite nicht zwangsläufig besser sein als ein Unternehmen mit einer niedrigeren Rendite, dafür aber mit geringerem unternehmerischen Risiko.

Im Mittelpunkt der **Kapitalstruktur** stehen die Eigenmittel des Unternehmens. Das Eigenkapital kann als „Reservepolster“ gegenüber künftigen Verlusten interpretiert werden.

Die wichtigste Kennzahl ist die Eigenkapitalquote:

$$\text{Eigenkapitalquote (EKQ)} = \text{Eigenkapital} / \text{Gesamtkapital}$$

Unter **Liquidität** versteht man die Fähigkeit, jederzeit seinen Zahlungsverpflichtungen nachkommen zu können.

Bei der **bestandsorientierten Liquiditätsanalyse** wird im Regelfall zwischen lang- und mittelfristigen Deckungskennzahlen (Anlagendeckungsgrade) und kurzfristigen Liquiditätsgraden unterschieden.

Eine erste Frage, die sich im Rahmen der statischen Liquiditätsanalyse stellt, lautet: Inwieweit wurde das Anlagevermögen auch langfristig finanziert?

$$\text{Anlagendeckungsgrad 1} = (\text{Eigenkapital}) / \text{Anlagevermögen}$$

$$\text{Anlagendeckungsgrad 2} = (\text{Eigenkapital} + \text{langfristiges FK}) / \text{Anlagevermögen}$$

Zur Beurteilung der kurzfristigen Liquiditätssituation greift man auf sog. Liquiditätsgrade zurück: Ist kurzfristiges Vermögen vorhanden, um kurzfristige Schulden zu begleichen, die in baldiger Zukunft zu Zahlungsverpflichtungen führen werden?

$$\text{Liquiditätsgrad 1} = (\text{liquide Mittel}) / (\text{kurzfristiges FK})$$

$$\text{Liquiditätsgrad 2} = (\text{monetäres UV}) / (\text{kurzfristiges FK})$$

$$\text{Liquiditätsgrad 3} = (\text{UV}) / (\text{kurzfristiges FK})$$

Bei der statischen Liquiditätsanalyse wird lediglich auf eine Momentaufnahme (Bilanzstichtag) der Finanzmittel und Schulden abgestellt (Bestandsbetrachtung). Sie gibt keine Aufschlüsse über die gesamte Mittelherkunft und Mittelverwendung innerhalb eines Zeitraums.

Die **stromgrößenorientierte Liquiditätsanalyse** (dynamische Liquiditätsanalyse) geht der Frage nach, welche Finanzmittel aus der betrieblichen Geschäftstätigkeit in einem Jahr erzielt und wie diese im Unternehmen verwendet wurden.

Unter einer Kapitalflussrechnung versteht man eine gegliederte Übersicht der Einzahlungen und Auszahlungen einer Periode. Die IFRS sehen generell eine Kapitalflussrechnung als obligatorischen Bestandteil des Abschlusses vor (IAS 1.10, IAS 7). Die Gliederung erfolgt nach betrieblicher Tätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit. Gemäß § 297 Abs. 1 HGB ist eine Kapitalflussrechnung auch zwingender Bestandteil eines Konzernabschlusses. Ebenso müssen kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, den Jahresabschluss um eine Kapitalflussrechnung erweitern (§ 264 Abs. 1 S. 2 HGB).

Ein Ansatzpunkt zur Analyse der Kapitalflussrechnung ist das Verhältnis und die Ausgewogenheit der drei in der Kapitalflussrechnung dargestellten Cash Flow Bereiche.

- Der betriebliche Cash Flow soll die Innenfinanzierungskraft, d.h. die Liquiditätsgenerierung aus dem Umsatzprozess, messen. Die Finanzmittelzuflüsse aus der operativen Tätigkeit stellen die zentrale Geldquelle des Unternehmens dar. Normalerweise sollte der betriebliche Cash Flow deutlich positiv sein.
- Der investive Cash Flow wird im Mittel der Jahre einen negativen Saldo aufweisen. Allerdings können in einzelnen Jahren durch die Veräußerung von Aktiva (Desinvestitionen) auch Zahlungsüberschüsse vorkommen.
- Dem Cash Flow der Außenfinanzierung (z.B. Aufnahme eines Kredits, Kapitalerhöhung) und Definanzierung (z.B. Tilgung) kommt die Aufgabe eines Zahlungsausgleichs zu.

Insgesamt liegt die Summe aller Zahlungsströme meist nahe null: Kleinere Überschüsse oder Defizite wirken sich auf den Bestand an Zahlungsmitteln aus.

3. Rechtsgrundlagen der Finanzberichterstattung

3.1. Buchführungs- und Bilanzierungspflicht

Grundlage der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht in Deutschland ist die Eintragung als „Kaufmann“ in das Handelsregister.

Beispiel:

Fritz Maier hat sich nach bestandener Meisterprüfung mit einem Elektroinstallationsgeschäft selbständig gemacht. Wird er ins Handelsregister eingetragen?

Der Elektroinstallateur Fritz Maier gehört als Handwerker zu den Gewerbetreibenden. Er wird als Kaufmann „kraft gewerblicher Betätigung“ nach § 1 I HGB zwingend in das Handelsregister eingetragen.

Eine Ausnahme gilt gemäß § 1 II HGB lediglich, wenn das Unternehmen des Fritz Maier so klein ist, dass es keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Man spricht hier von einem so genannten „Kleingewerbe“. Fritz Maier kann sich aber als Kleingewerbetreibender freiwillig in das Handelsregister eintragen lassen (§ 2 HGB).

Kapitalgesellschaften wie bspw. eine GmbH sind als Handelsgesellschaften stets Kaufmann (§ 6 HGB). Die Rechtsformen OHG (§ 105ff. HGB) und die KG (§ 161ff. HGB) werden ebenfalls stets eingetragen. Nicht alle Unternehmen kommen für den Eintrag ins Handelsregister in Frage.

Beispiel:

Der Augenarzt Dr. Sonnenschein ist ein Freiberufler. Für ihn ist keine Eintragung ins Handelsregister möglich.

Folge:

Grundsätzlich sind alle ins Handelsregister eingetragenen Kaufleute nach deutschem Recht zur Buchführung (§ 238 HGB) und damit verbunden zur Bilanzierung nach handelsrechtlichen Vorschriften (§ 242 HGB) verpflichtet. Einzelkaufleute werden von der Pflicht zur Buchführung, Inventar- und Abschlusserstellung befreit, wenn diese an zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500.000 EUR Umsatzerlöse und nicht mehr als 50.000 EUR Jahresüberschuss erzielen. Dies gilt nicht bei Kapitalmarktorientierung (§§ 241a, 242 IV HGB).

Die internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS begründen selbst keine eigenständige Pflicht zur Bilanzierung nach IFRS. Diese muss an anderer Stelle geregelt werden. Die IFRS enthalten lediglich Regelungen zur Art und Weise der Bilanzierung, wenn ein solcher Abschluss aufgestellt werden soll.

3.2. Rechnungslegungsvorschriften nach HGB

Der Kern der deutschen Vorschriften zur Rechnungslegung findet sich in den §§ 238-261 HGB für alle Kaufleute. Hinzu kommen Erweiterungen und/oder Modifikationen für bestimmte Anwendungsgebiete, insbesondere:

- Verschärfungen der Rechnungslegung für Kapitalgesellschaften (z.B. AG) und für Personengesellschaften ohne mindestens eine natürliche Person als persönlich haftender Gesellschafter – z.B. GmbH & Co KG – (§§ 264-289, 315-329 HGB)
- Sondervorschriften für Großunternehmen, die keine Kapitalgesellschaften sind (PublG)
- Sondervorschriften für bestimmte Rechtsformen (GmbHG, AktG, §§ 336-339 HGB für e.G.)
- Sondervorschriften für bestimmte Branchen (§§ 340-341p HGB), ergänzt im KWG und VAG zur Berechnung des „haftenden Eigenkapitals“ und der „Solvabilitätsspanne“
- Sondervorschriften für Unternehmen mit börsengehandeltem Eigen- oder Fremdkapital (BörsG, BörsZulVO, § 297 I S. 2 HGB, WpHG)
- Sondervorschriften für Konzerne (§§ 290-315a HGB)

Neben die ausdrücklich formulierten Gesetzestexte treten als weitere Rechtsquelle des Handelsrechts die sog. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Ihnen kommt im deutschen Recht besondere Bedeutung zu, weil die wenigen und kurzen Gesetzestexte (im Kern ca. 40 Seiten – zum Vergleich IAS/IFRS ca. 2000 Seiten) für viele praktische Detailprobleme noch ausgelegt werden müssen.

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Das Handelsrecht verweist an mehreren Stellen auf die (das kodifizierte Recht ergänzenden) handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), ohne eine Definition des Begriffs zu geben oder dessen Inhalt im Einzelnen festzulegen. Die GoB stellen daher einen unbestimmten Rechtsbegriff dar.

Einzelne GoB finden sich zumindest als Begriff im HGB:

- Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 II HGB)
- Vollständigkeit von Vermögensgegenständen, Schulden, etc. (§ 246 I S. 1 HGB)
- Vorsicht (§ 252 I Nr. 4 HGB)
- Unternehmensfortführung (§ 252 I Nr. 2 HGB)

Andere GoB werden vom HGB nicht einmal erwähnt:

- Richtigkeit
- Willkürfreiheit

Der Geltungsbereich der GoB ist nach herrschender Meinung umfassend. So wird überwiegend davon ausgegangen, dass die GoB unabhängig von der Rechtsform oder Branche der Unternehmung generelle Geltung haben. Ferner schließen sie entgegen ihrem engeren Wortsinn nicht nur die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, sondern auch der Inventur, Bilanz und Erfolgsrechnung ein.

Ein Pendant zu den GoB findet sich nach IFRS im sog. „Rahmenkonzept“ (Framework).

Dualismus der Rechnungslegung

Das Handelsgesetzbuch (HGB) legt zunächst für alle Kaufleute (§§ 238-261 HGB) eine liberale Grundsatzregelung fest, für Kapitalgesellschaften (§§ 264-335b HGB) gelten „ergänzende“ Vorschriften, die sonst bestehende Wahlrechte einschränken und Pflichten erweitern.

Regelungsbereich	allgemeine Rechnungslegung	Rechnungslegung bei Kapitalgesellschaften
Bestandteile des Jahresabschlusses	Bilanz und GuV (§ 242 HGB)	zusätzlich Anhang (und Lagebericht neben dem Jahresabschluss i.e.S.) (§ 264 HGB)
Gliederung von Bilanz und GuV (formal)	nur wenige Vorgaben (klar und übersichtlich, keine Saldierung; §§ 243, 246 HGB)	genaue Vorgabe aller Positionen (Gliederungsschema gemäß §§ 266, 275 HGB)
materielle Vorschriften zur Bilanzierung (Ansatz und Bewertung)	§§ 238 – 256a HGB	zusätzlich §§ 270 - 272 HGB
Prüfungspflicht	nein	ja (§§ 316 I, 317 HGB) (Ausnahme kleine und kleinste Kapitalgesellschaften)
Publizitätspflicht (Handelsregister)	nein	ja (§ 325 HGB) Sonderform für Kleinstkapitalgesellschaften (§ 326 II HGB)

Abbildung 4: Überblick zum handelsrechtlichen Dualismus

Die Regelungen für Kapitalgesellschaften werden gem. §§ 264a bis 264c HGB auch bei Personengesellschaften angewandt, deren persönlich haftende Gesellschafter ausschließlich Kapitalgesellschaften sind, den sog. „Kapitalgesellschaften & Co“ (Umsetzung der EU-Richtlinie 90/605/EWG).

Auch **Großunternehmen** (Bilanzsumme > 65 Mio. EUR, Umsatzerlöse > 130 Mio. EUR, Arbeitnehmer > 5.000; relevant sind zwei von drei Merkmalen), die Einzelunternehmen oder Personengesellschaften sind, müssen gemäß Publizitätsgesetz (PublG) die Vorschriften für Kapitalgesellschaften anwenden.

Größenabhängige Vorschriften für Kapitalgesellschaften

In Abweichung von den Grundregeln für „große“ Kapitalgesellschaften werden für „mittlere“, „kleine“ und „kleinst“ Kapitalgesellschaften gewisse Erleichterungen als Wahlrecht gewährt:

Maßgrößen nach §§ 267, 267a HGB	Größenklasse			
	Kleinst	Klein	Mittel	Groß
Bilanzsumme (Mio. EUR)	$BS \leq 0,35$	$0,35 < BS \leq 6$	$6 < BS \leq 20$	$BS > 20$
Umsatz (Mio. EUR)	$U \leq 0,7$	$0,7 < U \leq 12$	$12 < U \leq 40$	$U > 40$
Arbeitnehmer (im Jahresdurchschnitt)	$A \leq 10$	$10 < A \leq 50$	$50 < A \leq 250$	$A > 250$

Abbildung 5: Größenklassen bei Kapitalgesellschaften¹

Die Größenklasseneinteilung bestimmt sich danach, ob an den Abschlussstichtagen von **zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren mindestens zwei** der Größenmerkmale über- oder unterschritten werden. Eine Kapitalgesellschaft gilt stets als große, wenn sie für Aktien oder andere von ihr ausgegebene Wertpapiere (z. B. Anleihen) einen organisierten Markt (Börse) i.S.v. § 2 V WpHG in Anspruch nimmt oder die Zulassung beantragt ist.

Seit dem Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz vom 20.12.2012 gibt es eine weitere Kategorie von Kapitalgesellschaften, die sogenannten „**Kleinstkapitalgesellschaften**“ (§ 267a HGB). Für diese gelten die Regelungen für kleine Kapitalgesellschaften, soweit nichts Anderes bestimmt ist (§ 267a Abs. 2 HGB).

Wesentliche, über die Regelungen für kleine Kapitalgesellschaften hinausgehende Erleichterungen umfassen bspw. die Gliederungstiefe der Bilanz (§ 266 Abs. 1 S. 4 HGB) und GuV (§ 275 Abs. 5), die Befreiung von der Aufstellung eines Anhangs, wenn gewisse Angaben unter der Bilanz gemacht werden (§ 264 Abs. 1 S. 5 HGB) und das Wahlrecht zwischen Offenlegung und Hinterlegung des Jahresabschlusses (§ 326 Abs. 2 HGB).

¹ Hinweis: Vor 2016 galten niedrigere Schwellenwerte.

Art der Erleichterung (als Wahlrecht)	kleine KapGes	mittel-große KapGes
Auf bis 6 Monate verlängerte Aufstellungsfrist des JA (§ 264 I S. 4 2. HS HGB)	X	
Keine Prüfung des Jahresabschlusses (§ 316 I S. 1 HGB)	X	
Kein Lagebericht (§ 264 I S. 4 1. HS HGB)	X	
Weniger detaillierte Bilanzgliederung (§ 266 I S. 3 HGB)	X	
Verzicht auf Anlagespiegel (§ 274a Nr. 1 HGB)	X	
Verzicht auf die Erläuterung von Forderungen und Verbindlichkeiten, die rechtlich noch nicht entstanden sind, im Anhang (§ 274a Nr. 2, 3 HGB)	X	
Verzicht auf getrennten Ausweis des Disagios unter dem ARAP (§ 274a Nr. 4 HGB)	X	
Verzicht auf Ausweis latenter Steuern (§ 274a Nr. 5 HGB)	X	
In der GuV Saldierung von Umsatz, Bestandsveränderungen, sonstigen betrieblichen Erträgen und Materialaufwand zum „Rohergebnis“ (§ 276 S. 1 HGB)	X	X
Verzicht auf die Erläuterung von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen (§ 276 S. 2 HGB)	X	
Bestimmte Anhangsangaben (§ 288 I HGB)	X	
Bestimmte Anhangsangaben (§ 288 II HGB)		X
Verzicht auf Offenlegung sowohl der GuV sowie auf die Anhangsangaben zur GuV (§ 326 HGB)	X	
bei der Offenlegung Weglassen bestimmter Gliederungsunterpositionen der erstellten Bilanz (§ 327 HGB)	X	X

Abbildung 6: Arten der Erleichterung nach HGB

3.3. Rechnungslegungsvorschriften nach IAS/IFRS

Die International Accounting Standards (IAS) bzw. International Financial Reporting Standards (IFRS) gelten als ein wesentliches Instrument der weltweiten Harmonisierung der Rechnungslegung. Sie werden vom IASB (International Accounting Standards Board) herausgegeben, einer internationalen Fachorganisation der mit Rechnungslegungsfragen befassten Berufsverbände.

In Deutschland stellt sich die Frage, ob anstelle einer Rechnungslegung nach HGB auch die Anwendung der IAS/IFRS möglich oder sogar verpflichtend vorgeschrieben ist.

IFRS-Verordnung der EU

Für die Mitgliedsstaaten der EU, zu denen auch Deutschland gehört, gilt das EU-Gemeinschaftsrecht. Am 19.7.2002 wurde die Verordnung Nr. 1606/2002 „betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards“ erlassen. Sie wird auch kurz als IAS-Verordnung oder IFRS-Verordnung bezeichnet.

Eine EU-Verordnung stellt vorrangiges und unmittelbar geltendes Recht dar. Sie bindet alle Mitgliedsstaaten und ihre Unternehmen.

Nach Art. 4 der IFRS-Verordnung müssen bestimmte Firmen ihren Konzernabschluss zwingend nach den Vorschriften der IFRS aufstellen. Art. 4 erfasst alle Unternehmen, die einen organisierten und staatlich regulierten Kapitalmarkt in Anspruch nehmen. Man nennt sie auch „kapitalmarktorientierte Unternehmen“. Hierzu zählen Aktiengesellschaften mit börsennotierten Aktien oder Unternehmen mit börsengehandelten Anleihen. In der EU sind insgesamt ca. 7.000 Unternehmen betroffen.

Beispiel:

Muss die Volkswagen AG für ihren Konzernabschluss IFRS anwenden?

Die Volkswagen AG hat börsennotierte Stammaktien und Vorzugsaktien. Sie ist unter anderem an der Frankfurter Wertpapierbörse am amtlichen Markt eingeführt. Die Volkswagen AG stellt ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen im Sinne der IFRS-Verordnung dar. Für den Konzernabschluss müssen die IFRS beachtet werden.

Mitgliedsstaatenwahlrecht der IFRS-Verordnung

Nicht alle Unternehmen, die einen Konzernabschluss erstellen, sind kapitalmarktorientiert. Ebenfalls betrifft Art. 4 der IFRS-Verordnung nicht den Einzelabschluss. Art. 5 enthält aber Wahlrechte für die Mitgliedsstaaten der EU:

- Jeder Staat kann im eigenen Land gestatten oder vorschreiben, dass kapitalmarktorientierte Unternehmen auch ihren Einzeljahresabschluss nach IFRS aufstellen.

- Ferner kann jeder Mitgliedsstaat für weitere Gesellschaften entweder zwingend vorschreiben oder zumindest erlauben, dass sie ihre Konzernabschlüsse und/oder Einzelabschlüsse gemäß IAS/IFRS erstellen.

Anwendungsbereiche von IFRS in Deutschland

Der deutsche Gesetzgeber hat die IFRS-Verordnung der EU in den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs umgesetzt:

- § 315a I und II HGB verweisen auf die Pflicht-Anwendung der IFRS für den Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen.
- Auch nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen dürfen gemäß § 315a III HGB ihren Konzernabschluss nach IAS/IFRS erstellen. Ein HGB-Konzernabschluss ist dann nicht mehr notwendig (Der HGB-Einzelabschluss bleibt allerdings verpflichtend).
- Gemäß § 325 IIa HGB können große Kapitalgesellschaften für Zwecke der Information einen IAS/IFRS-Einzelabschluss offenlegen. Die Publizierung eines HGB-Einzelabschlusses entfällt damit. Wird dieses Wahlrecht in Anspruch genommen, so hat das Unternehmen aber weiterhin einen HGB-Einzelabschluss aufzustellen. Dieser dient insbesondere gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Zwecken.

Endorsement in der EU

Für die Gültigkeit von IFRS zur Rechnungslegung in der EU sind aber Besonderheiten zu beachten. Die IFRS-Verordnung der EU erkennt nämlich nicht automatisch die aktuell gültigen Standards des IASB an.

Vielmehr muss die Europäische Kommission ausdrücklich über die Anwendbarkeit der einzelnen internationalen Rechnungslegungsstandards in der EU beschließen (Art. 3 der IFRS-Verordnung).

Beispielsweise dürfen Standards europäischen Prinzipien der Rechnungslegung nicht zuwiderlaufen und sie müssen dem europäischen öffentlichen Interesse entsprechen. Die Anerkennung der IFRS wird als „Endorsement“ bezeichnet. Fachlich wird die Europäische Kommission durch einen „Regelungsausschuss für Rechnungslegung“ unterstützt (Art. 6 der IFRS-Verordnung). Die Vorgehensweise wird auch als Komitologie-Verfahren bezeichnet.

Nach erfolgter Anerkennung werden die Standards als EU-Verordnung im Amtsblatt der EU in den verschiedenen Amtssprachen veröffentlicht. Mit dieser Verordnung werden die Standards zu europäischem und letztendlich zu nationalem Recht. Damit sind in der EU neben dem Englischen auch die Textfassungen in den anderen Amtssprachen gleichberechtigt verbindlich.

Das ausdrückliche Anerkennungsverfahren wurde von der EU für notwendig gehalten. Man hielt es weder für politisch sinnvoll noch rechtlich zulässig, eine private Organisation wie das IASB ohne Vorbehalt mit der Verabschiedung von verbindlichen Rechnungslegungsnormen zu beauftragen.

Entstehung von IFRS

Die International Financial Reporting Standards (IFRS) werden vom International Accounting Standards Board (IASB) mit Sitz in London entwickelt. Das IASB hat als Mitglieder 14 Personen mit einer Amtszeit von 5 Jahren, wobei eine zweite Amtszeit zulässig ist. Zur Verabschiedung neuer Standards ist eine Mehrheit von 9 Stimmen erforderlich. Finanziert werden das IASB und die zugehörige Organisation durch die International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). Dies ist eine Stiftung privaten Rechts mit Sitz in Delaware in den USA. Die Einhaltung der Aufgaben der Stiftung und der Arbeit des IASB überwachen 22 Treuhänder. Sie stammen aus verschiedenen Kontinenten und sollen unterschiedliche berufliche Hintergründe haben. Die Geldmittel stammen letztlich zum größten Teil aus Spenden. Wichtigster Geldgeber sind die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

Daneben tragen aber auch viele kleine Organisationen und Unternehmen zur Finanzierung bei.

Zur Entwicklung neuer Standards folgt das IASB einem bestimmten Ablaufplan, dem sog. „due process“ (standard setting process). Der Ablauf soll sicherstellen, dass alle Fachleute Gelegenheit haben, ihre Meinung einzubringen und so den Inhalt der Standards zu beeinflussen.

Der gesamte Prozess dauert insgesamt in der Regel mehrere Jahre. Wichtige Stufen sind:

- Sammlung von Ideen über Probleme bei der Rechnungslegung
- Entscheidung des IASB, ein bestimmtes Projekt in sein Arbeitsprogramm aufzunehmen und Einsetzung einer Arbeitsgruppe
- Verabschiedung und Veröffentlichung eines Diskussionspapiers (discussion paper)
- die Öffentlichkeit gibt innerhalb der Kommentierungsfrist Stellungnahmen zum Diskussionspapier ab
- Auswertung der Stellungnahmen
- Verabschiedung und Veröffentlichung eines Entwurfs für den Standard (exposure draft, Abkürzung: ED)
- die Öffentlichkeit gibt innerhalb der Kommentierungsfrist Stellungnahmen zum Standardentwurf ab
- Auswertung der Stellungnahmen
- unter Umständen Durchführung öffentlicher Anhörungen
- Verabschiedung und Veröffentlichung des neuen International Financial Reporting Standards

Damit wird der neue Standard Bestandteil der IFRS-Rechnungslegung und muss von allen Anwendern beachtet werden. Verbindlich ist ausschließlich der Text der IFRS in englischer Originalsprache.

Normengefüge im IFRS-System

Die Rechnungslegung nach IFRS besteht aus verschiedenen Rechtsnormen. Zu unterscheiden sind:

- a) Standards
- b) Erläuterungen
- c) Rahmenkonzept

zu a) Standards

Die neuen Rechnungslegungsstandards heißen „International Financial Reporting Standards“ oder kurz IFRS. Bis 2001 wurden Standards noch als „International Accounting Standards“ oder IAS bezeichnet. Die Nummerierung und Bezeichnung der alten IAS hat man beibehalten. Die Zählung der IFRS begann jedoch wieder mit der Nummer 1.

Beispiel:

IAS 2 ist ein älterer Standard zur Bilanzierung von Vorräten, der heute noch gilt. Inzwischen wurde zusätzlich IFRS 2 erlassen, der sich mit der erfolgsabhängigen Vergütung von Mitarbeitern beschäftigt.

Die Standards stellen das Herzstück der Rechtsquellen dar. Ihre Aufgabe ist meist die Regelung von konkreten Einzelfragen eines bestimmten Sachgebiets. Sie enthalten die hierfür nötigen Vorschriften zu Ansatz, Bewertung und Ausweis. Sie sind grundsätzlich für alle betroffenen Unternehmen verbindlich, unabhängig von deren Größe und Rechtsform.

Beispiel:

IAS 2 „Vorräte“,
IAS 16 „Sachanlagen“,
IAS 38 „Immaterielle Vermögenswerte“,
IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“

Wenige Standards beschäftigen sich mit Sonderfragen bestimmter Branchen.

Beispiel:

IAS 41 „Landwirtschaft“

Die sachbezogene Einteilung der IAS/IFRS führt natürlich dazu, dass der Text insgesamt zahlreiche Wiederholungen aufweist. Dies ist im Vergleich zum deutschen HGB gewöhnungsbedürftig. Beispielsweise enthält § 255 II HGB eine generelle Definition von Herstellungskosten. Sie gilt dann für Fertigerzeugnisse, Maschinen, Gebäude usw. Die internationalen Rechnungslegungsstandards müssen hingegen Begriffe immer wieder neu definieren.

Beispiel:

Eine Definition von Herstellungskosten geben:

IAS 2.10-18	für Vorräte
IAS 16.15-28	für Sachanlagen
IAS 38.65-67	für immaterielle Vermögenswerte
IAS 40.17-24	für Immobilien, die als Geldanlage betrachtet werden

Der Aufbau der einzelnen Standards folgt grundsätzlich einer bestimmten Gliederung:

- **Einführung (Introduction (IN))**
Sie umfasst eine Inhaltsangabe und weist bei Bedarf auf Änderungen gegenüber der früheren Rechtslage hin.
- **Zielsetzung (Objective)**
Der Zweck, der mit dem Standard erreicht werden soll.
- **Anwendungsbereich (Scope)**
Manchmal überschneiden sich mehrere Standards. Beispielsweise besitzen landwirtschaftliche Betriebe auch Vorräte. Es kommt also zu einer Überschneidung von IAS 2 und IAS 41. Der Anwendungsbereich beschreibt, welcher Standard Vorrang hat.
- **Eigentlicher Text des Standards**
Der Text wird häufig nach den Vorschriften zum Ansatz, zur Bewertung und zum Ausweis gegliedert. Die Absätze des Texts sind fortlaufend nummeriert. Sie werden als „Paragraphen“ bezeichnet.
- **In-Kraft-Treten (Effective Date)**
Geregelt wird der Termin der erstmaligen Anwendung.
- **ggf. Übergangsvorschriften (Transitional Provisions)**
Übergangsvorschriften regeln die vorläufigen Weitergeltung des alten Rechts.
- **Anhang mit Definitionen (Definitions)**
Bei IFRS sind Definitionen wichtiger verwendeter Begriffe im Anhang enthalten. Bei den alten IAS stehen die Definitionen schon zu Beginn des Standards und nicht im Anhang. Die Definitionen sind verbindlicher Bestandteil des Standards.
- **Anhang mit Anwendungsleitlinien (Application Guidance (AG))**
Ein komplizierter Standard kann im Anhang Anwendungsleitlinien enthalten, die dann der Erläuterung schwieriger und häufig auftretender Probleme dienen. Die Anwendungsleitlinien gehören zum Standard.

Zu den weiteren möglichen Texten im Anhang, die aber nicht selbst Bestandteil des Standards sind, zählen:

- **Grundlagen der Entscheidung (Basis for Conclusion (BC))**
Der historische Prozess der Entwicklung des Standards und Gründe für die gewählten Vorschriften werden aufgezeigt.
- **Minderheitsmeinungen (Dissenting Opinion (DO))**
Wenn bei der Verabschiedung eines Standard eine Minderheit der Mitglieder des IASB überstimmt wurde, so kann deren abweichende Meinung hier dargestellt werden.

- **Erläuternde Beispiele (Illustrative Examples (IE))**

Konkrete Fallbeispiele und Berechnungen sollen die Vorschriften des Standards verdeutlichen.

- **Umsetzungshilfen (Implementation Guidance (IG))**

Manche Standards beschäftigen sich mit sehr abstrakten und schwierigen Sachverhalten. Ein Beispiel sind sog. „Finanzinstrumente“. Die Anwendungshilfen zu IFRS 9 (alt IAS 39) greifen in Frageform typische Probleme der Praxis auf. Sie geben auf diese Fragen eine begründete Antwort.

Anhänge, die nicht zum Standard gehören, sind nicht Gegenstand des Anerkennungsverfahrens - Endorsement - der EU. Als Folge hiervon gibt es auch keine offizielle Übersetzung ins Deutsche als eine Amtssprache der EU, sowie keine Veröffentlichung als EU-Verordnung im Amtsblatt der EU.

zu b) Erläuterungen

Die Erläuterungen oder „Interpretations“ beschäftigen sich mit Detailfragen, die im Standard nicht geklärt sind. Sie sind selbstständige Dokumente mit eigener Bezeichnung und Nummerierung. Man bezeichnet sie heute als IFRIC, weil sie vom International Financial Reporting Interpretations Committee erarbeitet werden. Früher hießen sie SIC nach dem Standing Interpretations Committee. Erläuterungen sind für die Unternehmen verbindlich.

Beispiele:

- SIC 32 „Immaterielle Vermögenswerte - Websitekosten“
- IFRIC 1 „Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen“

Zu c) Rahmenkonzept

Das Rahmenkonzept oder „Framework“ stellt allgemeine konzeptionelle Grundlagen und Ziele der Standards dar. Es ist jedoch selbst kein IAS/IFRS. Konkrete Einzelvorschriften der Standards gehen dem Rahmenkonzept vor. Es hat jedoch eine gewisse Bedeutung zur Auslegung der Standards sowie zur Schließung von Regelungslücken. Darunter versteht man Bilanzierungsfragen, deren Behandlung nicht ausdrücklich in den Standards geregelt ist.

Nach IAS 8.11-12 sollen zur Schließung von Regelungslücken folgende Quellen herangezogen werden:

- Standards und Interpretationen, die ähnliche und verwandte Fragen beantworten.
- Als zweites die im Rahmenkonzept enthaltenen einzelnen Definitionen, Erfassungskriterien und Bewertungskonzepte für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen.
- Als drittes jüngere Verlautbarungen anderer Standardsetter (z.B. US-GAAP), Literaturmeinungen, sowie anerkannte Branchenpraktiken.

Das Rahmenkonzept wird momentan von IASB überarbeitet. Daher wird im Folgenden noch vom deutschen Wortlaut des bisher gültigen Rahmenkonzepts (RK 1989) ausgegangen.

3.4. Bestandteile der Rechnungslegung

Gemäß **HGB** besteht der Jahresabschluss für **Kaufleute** nur aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 HGB).

Für **Kapitalgesellschaften** wird der Einzelabschluss nach HGB noch um den Anhang erweitert, sowie um einen Lagebericht ergänzt (§ 264 I S.1 HGB), wobei für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften gemäß § 267 HGB gewisse Erleichterungen bestehen.

Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften (§ 264d HGB), die keinen Konzernabschluss aufstellen müssen, stellen zusätzlich noch eine Kapitalflussrechnung, einen Eigenkapitalpiegel und wahlweise noch eine Segmentberichterstattung auf (§ 264 I S.2 HGB).

Ein Abschluss nach **IFRS** weist demgegenüber, unabhängig von Rechtsform und Größe des Unternehmens, stets mindestens folgende Bestandteile auf:

- Bilanz (Balance Sheet)
- Gesamtergebnisrechnung (Statement of Comprehensive Income)
- Eigenkapitalveränderungsrechnung (Statement of Changes in Equity)
- Kapitalflussrechnung (Cash Flow Statement)
- Anhang (Notes)

Damit unterscheiden sich die IFRS vom Einzeljahresabschluss nach HGB.

Momentan verpflichten die IFRS nicht zu einem Bericht über den Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens, über bestehende Chancen und Risiken sowie über die voraussichtliche künftige Entwicklung. Es gibt also keine Entsprechung zum Lagebericht im Sinne von § 289 I HGB und § 315 I HGB.

Für deutsche Unternehmen regeln jedoch die § 315a I und § 325 IIa S. 4 HGB, dass der HGB-Lagebericht zusätzlich weiter erstellt werden muss, auch wenn der sonstige Abschluss den IFRS entspricht.

Allerdings hat der IASB mit dem IFRS Practice Statement „Management Commentary“ eine Leitlinie veröffentlicht, die die bestehende Regelungslücke hinsichtlich einer Lageberichterstattung schließen soll. Dabei handelt es sich aber um keinen IFRS, d.h. es besteht keine Anwendungspflicht.

Kapitel 3: Ansatz, Ausweis, Bewertung

1. Zusammenhänge Finanzrechnung - Bilanz - Erfolgsrechnung

Die Zahlungen in der Finanzrechnung (Kapitalflussrechnung) sind nach Ablauf des Berichtsjahres gegeben. Soll hierüber in der Rechnungslegung berichtet werden, so sind nur noch Entscheidungen über den Ausweis zu treffen.

Der Periodenerfolg wird unter Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen aus der Gegenüberstellung des Reinvermögens am Ende und zu Beginn der Rechnungsperiode errechnet.

Bestandteile des Abschlusses	Was muss der Gesetzgeber regeln?
Zahlung in der Finanzrechnung	Anfall und Höhe der Ein-/Auszahlungen sind gegeben <ul style="list-style-type: none"> nur zu regeln = Ausweis? (d.h. wie gliedern und bezeichnen)
Reinvermögen in der Bilanz	Zentrale Regelungsfrage: Was soll in der Bilanz stehen? <ul style="list-style-type: none"> zu regeln = Ansatz? (Recognition) zu regeln = Bewertung? (Measurement) zu regeln = Ausweis? (Disclosure)
Gewinn/Verlust in der Erfolgsrechnung	Anfall und Höhe der Erträge und Aufwendungen ergeben sich direkt aus Zahlungen $\pm \Delta$ Reinvermögen <ul style="list-style-type: none"> nur zu regeln = Ausweis?

Abbildung 7: Bestandteile des Abschlusses und Regelungsfragen

Mit der Wahl des Einzelvermögensvergleichs stellen sich als Grundfragen:

- was als einzelner Vermögenswert/Vermögensgegenstand oder einzelne Schuld anzusehen ist (**Problem des Bilanzansatzes**),
- wie die Vermögenswerte/Vermögensgegenstände bzw. Schulden gruppiert und bezeichnet werden sollen (**Problem des Bilanzausweises**) und
- wie diese Vermögenswerte/Vermögensgegenstände und Schulden zu bewerten sind (**Problem der Bilanzbewertung**)?

Das zweite Problem ist i.d.R. gegenüber den anderen beiden Grundfragen von geringerer Bedeutung. Es bestehen jedoch Wechselwirkungen mit diesen Punkten, da manche Ansatzvorschriften (z.B. Erlösrealisation von Fertigungsaufträgen IFRS 15.35 c) / *alt* IAS 11.22) und manche Bewertungsvorschriften (z.B. Bewertungsvereinfachungen § 256 HGB, planmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen § 253 III HGB, erfolgsneutrale Bewertung von bestimmten Finanzinstrumenten gemäß IFRS 9 4.1.2B (*alt* IAS 39.9) nur für bestimmte Abschlusspositionen gelten. Außerdem sind nicht nur die Gesamthöhe des bilanziellen Vermögens, sondern auch die Vermögensstruktur, sowie entsprechend nicht nur der Gesamtgewinn, sondern auch dessen einzelne Gewinnkomponenten von Bedeutung für die Bilanzadressaten.

2. Einführendes Beispiel: Pkw für Handwerker

Ein bilanzierungspflichtiger Handwerksbetrieb kauft am 01. Juli 01 ein Fahrzeug. Kann das Fahrzeug in der Bilanz angesetzt werden und falls ja, wo genau in der Bilanz und mit welchem Wert ist das Fahrzeug zu erfassen?

Ansatz

Zunächst stellt sich die Frage, ob die **abstrakte Bilanzierungsfähigkeit** gegeben ist und somit das Fahrzeug als Vermögenswert (IFRS) bzw. Vermögensgegenstand (HGB) überhaupt bilanziell erfasst werden kann.

Hier kann der PKW grundsätzlich bilanziert werden, da die Bilanzierungsfähigkeit gegeben ist.

Darüber hinaus ist zu klären, **wann** der PKW **erstmalig** in der Bilanz **zu erfassen** ist. Im Beispiel erfolgt die Bestellung am 01. Juli 01, die Auslieferung am 01. November 01 und die Bezahlung am 01. Februar 02.

Relevant für die bilanzielle Erfassung ist der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht über das Fahrzeug, also das Datum der Auslieferung (01. November 01).

Grundsätzlich liegt bis zur vollständigen Bezahlung (01. Februar 02) ein **Eigentumsvorbehalt** des Händlers vor. Könnte daran die Bilanzierung im Jahr 01 scheitern?

Nein. Der Eigentumsvorbehalt spielt keine Rolle, da für die Bilanzierung der Zeitpunkt der Entstehung des wirtschaftlichen Eigentums durch den Käufer maßgebend ist. Dieses wurde am 01. November 01 (Auslieferung) erlangt.

Der **Anteil der privaten Nutzung** des Fahrzeugs liegt bei 40%. Könnte dieser Sachverhalt der Bilanzierung entgegenstehen?

Nein. Da der PKW überwiegend betrieblich genutzt wird (60%), ist das Fahrzeug voll dem Betriebsvermögen zuzurechnen und zu bilanzieren.

Ausweis

Nachdem die grundsätzliche Ansatzfähigkeit geklärt wurde, stellt sich nun die Frage, ob das Fahrzeug dem **Anlagevermögen** oder dem **Umlaufvermögen** (§ 247 II HGB) zuzuordnen bzw. als **langfristiger** oder **kurzfristiger Vermögenswert** (IAS 1.60ff.) zu klassifizieren ist.

Das Fahrzeug ist dem Anlagevermögen (HGB) zuzuordnen bzw. als langfristiger Vermögenswert (IFRS) einzustufen.

Steht die grobe Zuordnung fest, muss als nächstes geklärt werden, unter welcher genaueren **Positionsbezeichnung** das Fahrzeug in der Bilanz zu erfassen ist.

Nach IFRS ist das Fahrzeug unter „Sachanlagen: Fahrzeuge“ (oder anders, z.B. wie nach HGB) zu erfassen. (IAS 1.54(a), IAS 1.78(a), IAS 1.57)

Nach dem Gliederungsschema des § 266 HGB ist das Fahrzeug unter „II. Sachanlagen: 3. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ zu erfassen.

Bewertung

Steht der Bilanzausweis fest, stellt sich die Frage, mit welchem **Wert** das Fahrzeug **erstmalig** (01. November 01) **in die Bilanz** aufgenommen wird.

Der Preis des Fahrzeugs beträgt 20.000 EUR netto, USt 19%, der Lieferant gewährt 10% Rabatt und berechnet Überführungskosten in Höhe von 400 Euro. Wie hoch sind **die Anschaffungskosten** am 01. November 01?

Gemäß IAS 16.16ff. bzw. § 255 I HGB errechnen sich folgende Anschaffungskosten:
 $20.000 \text{ EUR} - 2.000 \text{ EUR} + 400 \text{ EUR} = 18.400 \text{ EUR}$

Das Fahrzeug unterliegt einer Abnutzung. Daher ist zu klären, mit welchem **Wert** das Fahrzeug zum **Abschlussstichtag** am 31.12.01 in der Bilanz auszuweisen ist.

Die Regelungen hierzu treffen die IAS 16.30, 16.43ff. bzw. § 253 III HGB: Aufgrund der 2-monatigen Nutzung im Jahr 01 (01.11.-31.12.) sind von den Anschaffungskosten „planmäßige Abschreibungen“ abzuziehen. Der Abschreibungsbetrag bestimmt sich dabei nach der Methode (z.B. linear nach Zeit, degressiv nach Zeit, nach Leistung) und der Nutzungsdauer bzw. den Nutzungseinheiten des Fahrzeugs.

Am 2. Januar 02 wird das Fahrzeug durch einen Unfall beschädigt, der Schaden beläuft sich auf 7.000 EUR. Hat dieser Sachverhalt Einfluss auf den Bilanzwert am 31.12.01?

Nein. Der Sachverhalt wird nicht mehr in der Bilanz des Jahres 01 erfasst. Hier greift das Stichtagsprinzip (31.12.) bzw. IAS 10, nach welchem Tatsachen nach dem Bilanzstichtag zumindest in der Bilanz unberücksichtigt bleiben.

3. Ansatz

Im Grundsatz sind anzusetzen:

- auf der Aktivseite der Bilanz alle einzelnen Vermögenswerte (RK.49(a)) bzw. Vermögensgegenstände (§ 246 I HGB)
- auf der Passivseite der Bilanz alle einzelnen Schulden (RK.49 (b) bzw. § 246 I HGB)

Hinzu kommen nach HGB noch vereinzelt Sonderpositionen (z.B. aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten, latente Steuern, siehe weiter unten). Das Eigenkapital (sog. bilanzielles Reinvermögen) ergibt sich dann als Saldo der Bilanz.

Vermögenswert und Vermögensgegenstand

Im Handelsrecht ist festgelegt, dass der Kaufmann einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Bilanz) aufzustellen hat (§ 242 I HGB), der sämtliche „Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten ...“ enthalten muss (§ 246 I HGB).

Zum Begriff des **Vermögensgegenstands** fehlen nähere Erläuterungen im HGB. Er muss durch Auslegung definiert werden. Das Handelsrecht ist in Deutschland traditionell vom Gedanken des Gläubigerschutzes durch Sicherung des Gläubigerzugriffvermögens beherrscht. Dies beinhaltet, dass Vermögensgegenstand nur sein kann, was im gegebenen Fall einzeln veräußerbar oder zumindest durch Vermietung, Verpachtung, Lizenzvergabe, Zwangsvollstreckung usw. einzeln verwertbar ist. Es stellt damit für die Gläubiger potenzielles Zugriffvermögen dar.

Das IFRS-Rahmenkonzept enthält eine allgemeine Beschreibung des Bilanzinhalts. RK.49 führt zu **Vermögenswerten** aus:

49. Die unmittelbar mit der Ermittlung der Vermögens- und Finanzlage verbundenen Posten sind Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital. Diese werden wie folgt definiert:
- (a) Ein Vermögenswert ist eine Ressource, die auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt. ...

Unterschiede zwischen Vermögensgegenstand (HGB) und Vermögenswert (IFRS) wirken sich primär im Bereich des immateriellen Vermögens aus und sollen erst dort näher behandelt werden.

Schulden

Im Handelsrecht enthalten weder § 242 I HGB noch § 246 I HGB eine Definition von „Schuld“. Schulden führen zu einer Minderung des Reinvermögens. Zu ihnen gehören Verbindlichkeiten und Rückstellungen.

In RK.49 findet sich eine Definition des Begriffs „Schuld“:

- (b) Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.

Abgrenzungsprobleme treten primär im Bereich der Rückstellungen auf und werden dort näher besprochen.

Checkliste der Einzelfragen

Bei der Prüfung des Bilanzansatzes stellt sich jedoch über diese sog. „abstrakte Bilanzierungsfähigkeit“ hinaus eine Reihe von Einzelfragen, die systematisch nacheinander abgearbeitet werden müssen:

(1) Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit

Was sollte grundsätzlich in die Bilanz aufgenommen werden? Auf der Aktivseite sind dies einzelne Vermögensgegenstände (§ 246 I HGB) oder Vermögenswerte (RK.49 (a)), auf der Passivseite einzelne Schulden (§ 246 I HGB bzw. RK. 49 (b)).

(2) Abweichungen durch gesetzliche Einzelregelungen

Durch Einzelregelungen können sich sowohl zwingende oder mögliche Einschränkungen des grundsätzlichen Bilanzansatzes als auch zwingende oder mögliche Erweiterungen des Bilanzansatzes (z.B. im Handelsrecht Rechnungsabgrenzungsposten) ergeben.

(3) Konkrete Bilanzierungsfähigkeit

Hier handelt es sich um die Überprüfung von Zuordnungsfragen:

- Zugehörigkeit zu Betriebs- oder Privatvermögen?
- Zurechnung nach juristischem oder gegebenenfalls abweichendem wirtschaftlichen Eigentum?
- Zeitpunkt der erstmaligen bzw. letztmaligen bilanziellen Erfassung bei Zugang bzw. Abgang von Wirtschaftsgütern

Im Ergebnis besteht im Handelsrecht für einen Vorgang entweder Bilanzierungspflicht oder ein Bilanzierungswahlrecht oder ein Bilanzierungsverbot.

Hingegen kann für einen Vorgang im IAS/IFRS-Abschluss nur eine Bilanzierungspflicht oder ein Bilanzierungsverbot abgeleitet werden. Allerdings ergeben sich aufgrund verschiedenster Ermessensspielräume oft „faktische Bilanzierungswahlrechte“.

Betriebsvermögen

HGB: Bei Kapital- und Personengesellschaften stellt das, diesen Gesellschaften gehörende Vermögen, handelsrechtliches Betriebsvermögen dar. Im Fall von Einzelunternehmen gibt es Abgrenzungsprobleme wegen der Existenz von willkürfähigem Vermögen wie z.B. Geldanlagen und/oder der gemischten Nutzung mancher Vermögensgegenstände wie z.B. Immobilien oder Fahrzeuge. In der Praxis orientiert man sich auch für die Handelsbilanz an der Be-

handlung im deutschen Steuerrecht, das sehr differenzierte Zuordnungsregeln entwickelt hat.

IFRS: Die Normen zur internationalen Rechnungslegung enthalten keinerlei Vorschriften über die Lösung von Abgrenzungsproblemen bei Einzelunternehmen. Daher besteht momentan eine gewisse Rechtsunsicherheit. Allerdings sind praktisch alle IFRS-Bilanzierer Kapitalgesellschaften.

Bei Bedarf hätte die Geschäftsleitung eine Entscheidung über eine sinnvolle Bilanzierungsregel zu treffen. Dabei soll sie bei Fehlen eines Standards die generellen Grundsätze in IAS 8.10-12 beachten.

Übersicht Bilanzansatz nach HGB und IFRS

Das folgende Schema fasst die Prüfschritte zusammen:

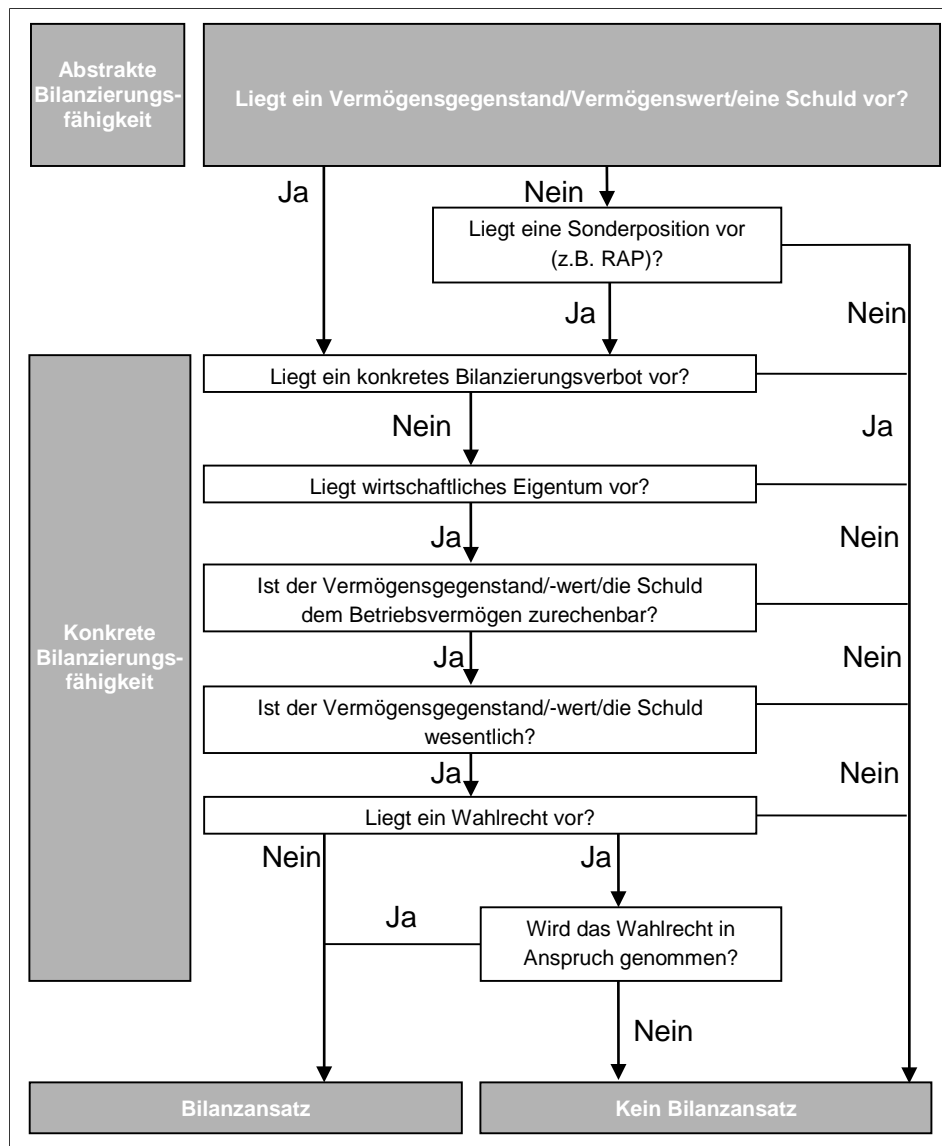


Abbildung 8: Übersicht Bilanzansatz nach HGB und IFRS

4. Ausweis

4.1. Überblick

Bezüglich des **Bilanzausweises** stellt sich die Frage, in welche Teilpositionen die Aktivseite und Passivseite (bei gegebenen Beträgen) der Bilanz unterteilt werden. Dabei ist insbesondere von Interesse, ob es eine bestimmte genaue Bezeichnung und Reihenfolge gibt.

Die Bedeutung des Ausweises liegt darin, dass ein feinerer und standardisierter Ausweis bessere Bilanzanalysen erlaubt.

Beachte:

- Alle geforderten Bilanzangaben passen i.d.R. nicht mehr auf eine Seite.
- Es ist daher üblich, dass die Bilanz selbst Teilsummen zeigt. Detailangaben erfolgen durch Verweise auf den Anhang bzw. die Notes.

Hierauf geben HGB und IFRS völlig unterschiedliche Antworten, die im Folgenden näher untersucht werden sollen.

Von übergeordneter Bedeutung ist dabei **Sprache und Währung**.

Das Handelsrecht legt fest, dass Abschlüsse in deutscher Sprache aufzustellen sind. Die Währungseinheit ist der Euro (§ 244 HGB).

IFRS schreibt keine bestimmte Sprache und Währung vor. Allerdings müssen deutsche Unternehmen § 315a I HGB beachten. Auch ein Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards ist daher auf Deutsch und in Euro zu erstellen. Gleiches gilt nach § 325 IIa S. 3 HGB für einen IFRS-Einzelabschluss.

4.2. Gliederung nach HGB

Nach HGB hängen die bilanziellen Ausweisivorschriften sowohl von der Rechtsform als auch (innerhalb der Kapitalgesellschaften) von der Größenklasse und ggf. von der Branche ab.

Für Personengesellschaften, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist - sog. Kapitalgesellschaften & Co. - (§ 264a HGB), gilt grundsätzlich auch das Format der Kapitalgesellschaften. Hinsichtlich einiger rechtsformspezifischer Positionen (Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern, Eigenkapital, nicht geleistete Einlagen, Anteile an Komplementärgesellschaften, Steueraufwand in der GuV) gelten die Sondervorschriften des § 264c HGB.

Branchenspezifische Sonderschemata existieren u.a. für Kreditinstitute und Versicherungen (gem. § 340a II, § 341a II HGB).

Gliederungsvorschriften für alle Kaufleute nach HGB

Die gesetzlichen Gliederungsbestimmungen für alle Kaufleute beschränken sich auf allgemeine und grundsätzliche Anweisungen:

Vollständigkeit: Die Bilanz hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist (§ 246 I HGB).

Saldierungsverbot: Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen und Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden, außer es greift die bereits angesprochene Ausnahme für Pensionsverpflichtungen (§ 246 II HGB).

Die Bilanz ist nach den GoB aufzustellen und muss **klar und übersichtlich** sein (§ 243 I, II HGB).

In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern (§ 247 I HGB).

Innerhalb dieser Rahmenvorgaben gilt für alle Kaufleute Gliederungsfreiheit. Praktisch orientiert man sich jedoch aus Zweckmäßigkeitsgründen am Gliederungsschema für Kapitalgesellschaften.

Gliederungsvorschriften für Kapitalgesellschaften nach HGB

Für Kapitalgesellschaften bestehen demgegenüber weitere zwingende Gliederungsvorschriften nach §§ 265, 266 HGB:

So existiert ein **verbindliches Gliederungsschema** mit exakter Bezeichnung und Reihenfolge der Positionen (§ 266 HGB). Kleine und mittlere Kapitalgesellschaften dürfen jedoch bestimmte, genau definierte Verkürzungen des Schemas vornehmen. Hinsichtlich verschiedener Angaben besteht außerdem ein Wahlrecht, diese unmittelbar in der Bilanz oder im Anhang vorzunehmen (z.B. Disagio § 268 VI HGB). Als wichtiger Sonderfall ist auch die Auslagerung der arabisch nummerierten Bilanzpositionen in den Anhang zu nennen (§ 265 VII HGB).

Einzelne gesetzliche Vorschriften können gegebenenfalls noch zu **weiteren Bilanzpositionen** führen, die nicht im Schema des § 266 HGB vorgesehen sind (z.B. ausstehende Einlagen, nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag, vgl. insbesondere §§ 268 - 272 HGB).

Zusätzliche Informationen über die feinere Struktur bestimmter Bilanzpositionen geben sog. „**Davon-Vermerke**“ in Bilanz oder Anhang z.B. (§ 268 V und VI HGB): Aktive Rechnungsabgrenzungsposten ..., davon Disagio ...; Verbindlichkeiten ..., davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr... .

Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung, ist grundsätzlich beizubehalten (§ 265 I HGB). Aus Vergleichsgründen sind Vorjahreszahlen anzugeben (§ 265 II HGB). Bei fehlender Vergleichbarkeit müssen im Anhang Zusatzangaben gemacht werden.

4.3. Gliederung nach IFRS

Im Gegensatz zum HGB wird im IAS/IFRS-System keine Unterscheidung zwischen Rechtsformen vorgenommen. Demzufolge gibt es auch keine strengeren Anforderungen für Kapitalgesellschaften oder Erleichterungen für Nicht-Kapitalgesellschaften.

IAS 1.54 enthält nur ziemlich allgemein gehaltene Mindestinhalte der Bilanz:

54. In der Bilanz sind zumindest nachfolgende Posten darzustellen:
- (a) Sachanlagen;
 - (b) als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien;
 - (c) immaterielle Vermögenswerte;
 - (d) finanzielle Vermögenswerte (ohne die Beträge, die unter (e), (h) und (i) ausgewiesen werden);
 - (e) nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen;
 - (f) biologische Vermögenswerte;
 - (g) Vorräte;
 - (h) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen;
 - (i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente;
 - (j) die Summe der Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, und der Vermögenswerte, die zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören;
 - (k) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten;
 - (l) Rückstellungen;
 - (m) finanzielle Verbindlichkeiten (ohne die Beträge, die unter (k) und (l) ausgewiesen werden);
 - (n) Steuerschulden und -erstattungsansprüche gemäß IAS 12 Ertragsteuern;
 - (o) latente Steueransprüche und -schulden gemäß IAS 12;
 - (p) die Schulden, die den Veräußerungsgruppen zugeordnet sind, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung eingestuft werden;
 - (q) nicht beherrschende Anteile, die im Eigenkapital dargestellt werden; sowie
 - (r) gezeichnetes Kapital und Rücklagen, die den Eigentümern der Muttergesellschaft zuzuordnen sind.

IAS/IFRS verzichten auf detaillierte Vorgaben bezüglich der Bilanzbestandteile und Gliederung. Die genannten Positionen müssen aber in keiner fest bestimmten Reihenfolge auftreten (IAS 1.57).

Jedoch findet sich in IAS 1.55 die folgende grundsätzliche Anweisung:

Ein Unternehmen hat in der Bilanz zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen darzustellen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens relevant ist.

Damit müssen die Mindestpositionen je nach den individuellen Verhältnissen des Unternehmens noch feiner unterteilt werden (IAS 1.58). Außerdem enthalten die einzelnen IFRS-Standards in der Regel zahlreiche weitere konkrete Vorgaben.

Beispiele:

- IAS 2.36 für Vorräte
- IAS 16.73 für Sachanlagen
- IAS 37.84 für Rückstellungen

Stetige Gliederung

Der Stetigkeitsgrundsatz gilt nach IFRS auch für den Ausweis. IAS 1.45 besagt hierzu näher:

45. Ein Unternehmen hat die Darstellung und den Ausweis von Posten im Abschluss von einer Periode zur nächsten beizubehalten, es sei denn,
 - (a) aufgrund einer wesentlichen Änderung des Tätigkeitsfeldes des Unternehmens oder eine Überprüfung der Darstellung seines Abschlusses zeigt sich, dass eine Änderung ... unter Berücksichtigung der in IAS 8 enthaltenen Kriterien ... zu einer angemesseneren Darstellungsweise führt; oder
 - (b) ein IFRS schreibt eine geänderte Darstellung vor.

Vorjahresbeträge

Generell sind die Vorjahresbeträge auszuweisen (IAS 1.38). Probleme stellen sich dann, wenn die Gliederung geändert wurde und daher die ursprünglichen Zahlen im Vorjahr nicht mehr zur neuen Gliederung passen. Hier verlangt IFRS ausführliche Zusatzinformationen (IAS 1.41):

41. Ändert ein Unternehmen die Darstellung oder Gliederung von Posten im Abschluss, hat es, außer wenn undurchführbar, auch die Vergleichsbeträge umzugliedern. Werden die Vergleichsbeträge umgegliedert, sind folgende Angaben zu machen:
 - (a) Art der Umgliederung;
 - (b) der Betrag jedes umgegliederten Postens bzw. jeder umgegliederten Postengruppe; sowie
 - (c) der Grund für die Umgliederung.

Insgesamt existieren jedoch nach IFRS beim Bilanzausweis für das Unternehmen große individuelle Spielräume. Daraus resultiert eine im Vergleich zum HGB schlechte zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit.

Kurz- und Langfristigkeit

In der Bilanz müssen kurzfristige und langfristige Vermögenswerte sowie kurzfristige und langfristige Schulden als getrennte Gliederungsgruppen dargestellt werden (IAS 1.60). In

Ausnahmefällen wie bei Banken, Versicherungen oder Investmentgesellschaften kann eine Darstellung nach der Liquidität sinnvoller sein (IAS 1.63).

Das Gliederungsschema nach IFRS stimmt somit nicht mit den Hauptgruppen des HGB (§ 247, § 266 HGB) überein:

	HGB	IFRS
Aktiva	Anlagevermögen	langfristige Vermögenswerte
	Umlaufvermögen	kurzfristige Vermögenswerte
Passiva	Eigenkapital	Eigenkapital
	Rückstellungen	langfristige Schulden
	Verbindlichkeiten	kurzfristige Schulden

Abbildung 9: Vergleich Gliederungsschema nach IFRS und HGB

Kurzfristige Vermögenswerte

Zur Abgrenzung auf der Aktivseite nennt IAS 1.66 folgende nähere Kriterien:

66. Ein Unternehmen hat einen Vermögenswert in folgenden Fällen als kurzfristig einzustufen:
- die Realisierung des Vermögenswerts wird innerhalb des normalen Geschäftszyklus erwartet, oder der Vermögenswert wird zum Verkauf oder Verbrauch innerhalb dieses Zeitraums gehalten;
 - der Vermögenswert wird primär für Handelszwecke gehalten;
 - die Realisierung des Vermögenswerts wird innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet; oder
 - es handelt sich um Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente (gemäß der Definition in IAS 7) ...
- Alle anderen Vermögenswerte sind als langfristig einzustufen.

Der Geschäftszyklus beginnt mit dem Erwerb von Rohstoffen, Komponenten, Handelswaren usw. und endet mit der Umwandlung der Fertigerzeugnisse oder Waren in Geld. Lässt er sich nicht genau bestimmen, so geht IAS 1.68 von 12 Monaten aus. Ein Unternehmen kann auch in verschiedenen Branchen oder Geschäftsfeldern tätig sein, bei denen sich die Länge des gewöhnlichen Verlaufs des Geschäftszyklus unterscheidet.

Als kurzfristige Vermögenswerte gelten beispielsweise:

- Rohstoffe (Kriterium a)
- Fertigerzeugnisse (Kriterium a)

- Unfertige Erzeugnisse wie Gebäude, mit deren Bauabschluss erst in 18 Monaten zu rechnen ist (Kriterium a)
- Unfertige Erzeugnisse wie Whisky, der in großen Fässern 7 Jahre auf die Reife und den späteren Verkauf wartet (Kriterium a)
- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die gemäß einem üblichen Geschäftszyklus in der Branche erst mit 15 Monaten Zahlungsziel fällig sind (Kriterium a)
- Handelswaren (Kriterium b)
- festverzinsliche Wertpapiere mit einer Fälligkeit in 10 Monaten (Kriterium c)
- unkündbares Festgeld mit einer Fälligkeit in 5 Monaten (Kriterium c)
- Bargeld und Sichteinlagen (Kriterium d)

Kurzfristige Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten im Sinne von IFRS umfassen auch ungewisse Verbindlichkeiten, also Rückstellungen (RK.64, IAS 37.11). Kurzfristige Verbindlichkeiten definiert IAS 1.69:

69. Ein Unternehmen hat eine Schuld in folgenden Fällen als kurzfristig einzustufen:
- (a) die Erfüllung der Schuld wird innerhalb des normalen Geschäftszyklus erwartet;
 - (b) die Schuld wird primär für Handelszwecke gehalten;
 - (c) die Erfüllung der Schuld wird innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet; oder
 - (d) das Unternehmen hat kein uneingeschränktes Recht, die Erfüllung der Verpflichtung um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben. (...)
- Alle anderen Schulden sind als langfristig einzustufen.

Beispiele für kurzfristige Verbindlichkeiten sind:

- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die nach einem üblichen Geschäftszyklus in der Branche erst mit 18 Monaten Zahlungsziel fällig sind (Kriterium a)
- Rückstellungen für ausstehenden Urlaub (Kriterium a)
- Währungsverbindlichkeiten einer Bank zu Devisenhandelszwecken (Kriterium b)
- in 10 Tagen fällige Dividendenverpflichtungen (Kriterium c)
- in einem Monat fällige Steuerverbindlichkeiten (Kriterium c)
- Rückstellungen für eine in 10 Monaten erwartete Abschlusszahlung für die bereits abgegebene Steuererklärung (Kriterium c)
- ein Kredit mit einer ursprünglichen Laufzeit von 6 Jahren, der noch eine Restlaufzeit von 8 Monaten aufweist (Kriterium c)
- ein demnächst fälliger Kredit, bei dem Verhandlungen über eine übliche Prolongation laufen, aber am Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen sind (Kriterium d)

Realisation innerhalb von 12 Monaten

Die Einteilung nach Kurz- und Langfristigkeit zeichnet sich dadurch aus, dass innerhalb der kurzfristigen Vermögenswerte auch Beträge enthalten sein können, die erst später als nach 12 Monaten zur Zahlung anstehen. Gleiches gilt entsprechend für kurzfristige Verbindlichkeiten.

Um den Bilanzadressaten nähere Informationen über die innerhalb der nächsten 12 Monate fälligen Einzahlungen und Auszahlungen zu geben, verlangt IAS 1.61 Zusatzangaben: Ein Unternehmen hat ...

... für jeden Vermögens- und Schuldposten, der Beträge zusammenfasst, von denen erwartet wird, dass sie:

- (a) bis zu zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag und
- (b) nach mehr als zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erfüllt werden,

den Betrag anzugeben, von dem erwartet wird, dass er nach mehr als zwölf Monaten realisiert oder erfüllt wird.

Diese Aufteilung wird in der Regel im Anhang erfolgen.

Mustergliederung nach IFRS

Die Mindestangaben nach IAS 1.54 und 1.60 müssen von Fall zu Fall durch weitere in den einzelnen Standards geforderte Angaben ergänzt werden. Außerdem sind sie bei Bedarf durch zusätzliche Positionen zu ergänzen und durch Überschriften und Zwischensummen übersichtlicher zu gestalten (IAS 1.55). Das DRSC hat hieraus ein Beispiel für ein Bilanzgliederungsschema entwickelt:

AKTIVA
Langfristige Vermögenswerte
Immaterielle Vermögenswerte
Biologische Vermögenswerte
Sachanlagen
Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien
At-Equity bewertete Beteiligungen
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
Wertpapiere
Sonstige Vermögenswerte
Latente Steueransprüche
Summe langfristige Vermögenswerte
Kurzfristige Vermögenswerte
Vorratsvermögen
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
Wertpapiere
Laufende Ertragsteueransprüche
Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente
Sonstige Vermögenswerte
Zwischensumme kurzfristige Vermögenswerte
Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und Veräußerungsgruppen
Summe kurzfristige Vermögenswerte
BILANZSUMME

Abbildung 10: Beispiel für ein Bilanzgliederungsschema (Aktiva)

PASSIVA
Eigenkapital
Den Gesellschaftern des Mutterunternehmens zurechenbarer Anteil am Eigenkapital
Gezeichnetes Kapital
Rücklagen
Minderheitsanteile
SUMME Eigenkapital
Schulden
Langfristige Schulden
Rückstellungen
Finanzverbindlichkeiten
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
Abgegrenzte Zuwendungen der öffentlichen Hand
Sonstige Verbindlichkeiten
Latente Steuerverbindlichkeiten
Zwischensumme langfristige Schulden
Kurzfristige Schulden
Rückstellungen
Laufende Ertragsteuerverbindlichkeiten
Finanzverbindlichkeiten
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
Sonstige Verbindlichkeiten
Zwischensumme kurzfristige Schulden
Schulden in direktem Zusammenhang mit zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerten
Summe kurzfristige Schulden
SUMME Schulden
BILANZSUMME

Abbildung 11: Beispiel für ein Bilanzgliederungsschema (Passiva)

5. Bewertung

5.1. Überblick

Eine Bewertung im Sinne einer Zuordnung von Geldeinheiten zu den Bilanzobjekten kann sich an unterschiedlichen Bezugsgrößen orientieren. Denkbar ist, den Wert aus vergangenen Ausgaben oder Einnahmen zu ermitteln, aus der fiktiven Wiederbeschaffung zum Bilanzstichtag zu schätzen, aus der fiktiven Veräußerung zum Bilanzstichtag rückzurechnen oder aus den künftig erwarteten Ausgaben oder Einnahmen abzuleiten.

Zu prüfen sind insbesondere folgende Fragen:

(a) Zugangsbewertung

(1) Zulässige Wertmaßstäbe: Von den gesetzlich möglichen Wertmaßstäben können in einem bestimmten Fall ein oder mehrere Wertmaßstäbe grundsätzlich in Frage kommen. Die Anwendbarkeit richtet sich nach:

- der Bilanzseite bzw. der betroffenen Bilanzposition
- der Art des Erwerbs (Anschaffung, Herstellung)

(2) Wertermittlung mit den Bewertungsmethoden, insbesondere:

- Anschaffungskosten-Schema
- Herstellungskosten-Schema
- Bewertungsvereinfachungen (Pauschalbewertung, Festwert, Durchschnitts- und Gruppenbewertung, Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolgeverfahren)

(b) Folgebewertung

(1) gegebenenfalls planmäßige Abschreibungen bei begrenzter Nutzungsdauer:

- Methode (Leistungsabschreibung, Zeitabschreibung)
- Nutzungsdauer (bzw. Planleistung)
- Beginn der Abschreibung
- Volumen der Abschreibung (Restwert?)
- Wechsel der Abschreibungsmethode

(2) prüfen auf niedrigere Tageswerte:

- Methoden (Orientierung am Absatz- oder Beschaffungsmarkt bei Tageswerten, retrograde Abschläge oder progressive Aufschläge, Cash Generating Units?)
- außerplanmäßige Abschreibungen/Wertminderungen: Pflicht, Wahlrecht, Verbot?

(3) Zuschreibungen/Wertaufholung, wenn Wert wieder gestiegen:

- Pflicht, Wahlrecht, Verbot?

(4) gegebenenfalls auch höhere Tageswerte nach IFRS:

- erfolgswirksam in der GuV
- erfolgsneutral im „Sonstigen Ergebnis“ (mit oder ohne Recycling?)

Das Ergebnis des Bewertungsprozesses kann sein:

- genau ein anzusetzender Wert
- die Wahlmöglichkeit zwischen zwei oder mehr (endlich vielen) Werten
- die Wahlmöglichkeit innerhalb eines Wertebereichs von der Untergrenze (mindestens ...) bis zur Obergrenze (höchstens ...)

Beachte die Möglichkeit einer unterschiedlichen Behandlung in Handelsbilanz und IAS/IFRS-Abschluss.

5.2. Anschaffungskosten

Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sind selbstverständlich keine Besonderheit der Vorratsbewertung, sondern werden auf der gesamten Aktivseite der Bilanz verwendet (daher: Exkurs). Ihre allgemeinen Merkmale sollen jedoch hier besprochen werden.

Aus Objektivierungs- und auch aus Vorsichtsgründen sind als primäre Wertarten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Dies sind Werte, die aus den festgestellten Ausgaben und Einnahmen der Vergangenheit abgeleitet und daher einer intersubjektiven Überprüfung zugänglich (d.h. objektiviert) sind. Darin spiegelt sich also auch die Bewertungshypothese, dass ein Gegenstand für den Kaufmann in einer ersten Überlegung zumindest so viel wert ist, wie er dafür ausgegeben hat, wider. Die Ableitung des Wertes aus vergangenen Zahlungen kann damit zugleich auch als vorsichtige Schätzung der künftig erwarteten Einnahmen interpretiert werden.

Als primäre Wertart finden auch in den IAS/IFRS zunächst die historischen, im Zuge der Anschaffung oder Herstellung aufgewendeten Beträge Anwendung. Eine Unterscheidung zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten wird durch die IAS/IFRS nicht vorgenommen.

Überblick

Der Begriff der Anschaffungskosten wird in § 255 Abs. 1 HGB definiert:

- Anschaffungskosten sind Aufwendungen, die geleistet wurden
- um einen Vermögensgegenstand zu erwerben (d.h. von Dritten)
 - und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen,
 - soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.

Das IAS/IFRS-System („costs“) trennt sprachlich nicht zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Im Gegensatz zum HGB wird die Frage der Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht in einer eigenständigen Norm (§ 255 Abs. 1 HGB), sondern in postenspezifischen Regelungen geklärt:

- Definitionen enthalten beispielsweise:
- IAS 2.10-11, 2.17-18 (Vorräte)
 - IAS 16.11-28 (Sachanlagen)
 - IAS 38.25-32 (Immaterielle Vermögenswerte)
 - IAS 40.21-24 (Immobilien als Finanzinvestition)

- IFRS 9 Anhang A (alt IAS 39.43-44) (finanzielle VW und Verbindlichkeiten)
- IFRS 15.97 (Vertragskosten insbesondere bei Fertigungsaufträgen)

Bestandteile

Die Bestandteile der Anschaffungskosten unterscheiden sich nicht grundsätzlich zwischen HGB und IFRS:

	Anschaffungspreis
	(z.B. Rechnungspreis, Listenpreis ohne abzugsfähige Vorsteuer)
-	Anschaffungspreisminderungen
	(z.B. Rabatte, Skonti, Boni, Preisminderungen)
+	Erwerbsnebenkosten
	soweit direkt zurechenbar (Einzelkosten)
	(z.B. Verpackung, Begutachtung, Transport, Beurkundungsgebühren, Vermittlungsprovision, Transportversicherung, Grunderwerbsteuer, Zölle, nicht abzugsfähige Vorsteuer)
+	anfallende Aufwendungen zur Versetzung in die Betriebsbereitschaft
	soweit direkt zurechenbar (Einzelkosten)
	(z.B. Fundamentierung, Montage, Probeläufe, Abnahme)
+	Fremdkapitalkosten
	(nur IFRS, sofern „qualifizierter Vermögenswert“, ggf. Durchschnittsberechnung)
+	nachträgliche Erhöhungen der Anschaffungskosten
	(z.B. nachträgliche Erschließungskosten, nachträgliche Kaufpreiserhöhung wegen Eintritt bestimmter Klauseln)
-	nachträgliche Minderungen der Anschaffungskosten
<hr/>	
=	Anschaffungskosten

Abbildung 12: Anschaffungskostenschema

Qualifizierte Vermögenswerte und FK-Zinsen

Der einzige wesentliche Unterschied zwischen HGB und IAS/IFRS sind für die Zeit der Anschaffung anfallende Fremdkapitalkosten. Nach HGB sind Fremdkapitalkosten nicht als Anschaffungskosten zu aktivieren, es besteht ein Aktivierungsverbot.

Im Unterschied hierzu besteht gemäß IAS 23.8 die Pflicht der Aktivierung, falls der anzuschaffende Vermögenswert die Anforderungen eines „qualifizierten Vermögenswertes“ (Qualified Asset, IAS 23.5) erfüllt. IAS 23.5 definiert:

Ein qualifizierter Vermögenswert ist ein Vermögenswert, für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand zu versetzen.

Bedeutung erlangt diese Möglichkeit vor allem für Branchen mit relativ langfristiger und kapitalintensiver Fertigung wie z.B. Großanlagen-, Flugzeug-, Schiffs- und Wohnungsbau. Der

Zeitraum für die Versetzung in den betriebsbereiten Zustand muss in der Regel länger als 6 Monate sein. Wegen der langen Phase zwischen den Auszahlungen und der späteren Nutzung spielen die Finanzierungskosten in solchen Fällen eine große Rolle.

Beispiel:

Die Sächsische Supermarkt AG hat bei einer Baufirma den Bau eines neuen Verwaltungsgebäudes in Auftrag gegeben. Vertraglich wurden Abschlagszahlungen nach dem Baufortschritt vereinbart. Die geleisteten Abschlagszahlungen erhöhen sukzessiv einen Kredit, den die Sächsische Supermarkt AG bei der örtlichen Sparkasse aufgenommen hat.

Die Kreditzinsen stellen zwar Aufwand dar, die Zinsen bis zur Fertigstellung des Gebäudes sind nach IAS 23.8f. aber als Teil der Anschaffungskosten zu aktivieren.

5.3. Herstellungskosten

So wie Anschaffungskosten sind auch Herstellungskosten ein Wertmaßstab, der selbstverständlich nicht nur für Vorräte relevant ist. Gleichwohl sollen nachstehend die allgemeinen Grundsätze der Herstellungskosten dargestellt werden:

Herstellungskosten sind gemäß § 255 Abs. 2 HGB Aufwendungen für die

- Herstellung eines Vermögensgegenstandes (d.h. selbst) oder
- seine Erweiterung oder
- für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Vermögensgegenstandes

Die Vorschriften zu den Herstellungskosten finden sich nach IFRS wieder in verschiedenen postenspezifischen Regelungen:

Beispiele:

- IAS 2.12-19 (Vorräte)
- IAS 16.11-28 (Sachanlagen)
- IAS 38.65-67 (Immaterielle Vermögenswerte)
- IAS 40.21-24 (Immobilien als Finanzinvestition)

Pflicht und Wahlrechts-Bestandteile

Die Bestandteile der Herstellungskosten werden in **§ 255 Abs. 2 HGB** aufgezählt.

Kostenbestandteile	IFRS	HGB
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht
+ Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht
+ Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht
+ Materialgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
+ Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
+ herstellungsbezogene Verwaltungskosten	Pflicht	Pflicht
+ Werteverzehr des zur Fertigung eingesetzten Anlagevermögens	Pflicht	Pflicht
+ Fremdkapitalkosten	Pflicht (bei QA)	Wahlrecht (soweit auf Herstellungszeitraum entfallen)
+ allgemeine Verwaltungskosten (nicht herstellungsbezogen)	Verbot	Wahlrecht
+ Sondereinzelkosten des Vertriebs	Verbot	Verbot
+ Vertriebskosten	Verbot	Verbot
= Herstellungskosten		

Abbildung 13: Herstellungskostenschema nach IFRS und HGB

Dabei regelt das Gesetz:

- Eine **Aktivierungspflicht** gilt für Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, der durch die Fertigung veranlasst ist. Die Einzelkosten bilden den handelsrechtlichen Mindestumfang der Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB).
- Aktivierbar durch ein positiv formuliertes **Wahlrecht** („dürfen“) sind herstellungsbezogenen Kosten der allgemeinen Verwaltung, Aufwendungen für soziale Einrichtungen, freiwillige soziale Leistungen und Leistungen der betrieblichen Altersversorgung. Ein identisches Wahlrecht greift im Steuerrecht.
- Fremdkapitalzinsen sind bei der Berechnung der Herstellungskosten ausnahmsweise aktivierbar (**Wahlrecht**), soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung des Vermögensgegenstandes entfallen (§ 255 Abs. 3 HGB). Man spricht hierbei auch von einer sog. „Bewertungshilfe“. Dies gilt ebenso im Steuerrecht.

IFRS unterscheidet sich in dieser Hinsicht kaum vom HGB, hier gibt es jedoch kein Wahlrecht bei den allgemeinen Verwaltungskosten. Zudem ist der Ansatz von Fremdkapitalzinsen nach IFRS Pflicht, sofern ein qualifizierter Vermögenswert (Qualified Asset) vorliegt. Im HGB besteht hierfür im Gegensatz zu den Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 3 HGB ein Wahlrecht (siehe oben).

Einbeziehungsverbote

Verschiedene Einbeziehungsverbote ergeben sich ausdrücklich aus IAS 2.16 oder im Umkehrschluss aus den vom HGB/dem Standard erwähnten Bestandteilen:

- **Forschungs- und Vertriebskosten** dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB, IAS 2.16 (d)). Das Einbeziehungsverbot der Vertriebskosten bezieht sich sowohl auf die Vertriebsgemeinkosten als auch auf Sondereinzelkosten des Vertriebs. Zu den Vertriebskosten gehören nicht nur Transportkosten oder Transportversicherungsprämien, sondern auch vorher anfallende Aufwendungen für Werbung und Marketing (z.B. Marktuntersuchungen) oder für die Auftragserlangung (z.B. Kundenbesuche).
- Ansetzbar sind nur angemessene und notwendige Teile der herstellungsbezogenen Gemeinkosten, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Damit ist insbesondere der Ansatz von **Leerkosten der Unterbeschäftigung**, die sich bei der Proportionalisierung der Fixkosten auf die geringere Ausbringungsmenge bei Unterbeschäftigung ergeben, ausgeschlossen. Leerkosten liegen nach HGB nur vor, wenn für eine längere Zeit (mehr als 6 Monate) eine erhebliche Unterbeschäftigung (unter 50%) besteht. Gemäß IAS 2.13 geht man für die Umlage von Fixkosten von einer sog. „Normalkapazität“ aus.
- Unzulässig ist die Berücksichtigung **außerordentlicher** und **nur steuerrechtlich** zulässiger Abschreibungen.
- Implizit enthält die gesetzliche Formulierung ferner das Verbot des Ansatzes **kalkulatorischer Kosten** (diese sind keine „Aufwendungen“).

Nachträglichen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen

Im HGB existiert keine eigenständige Regelung zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und nachträglichen Herstellungskosten. Das Handelsrecht lehnt sich daher an die in diesem Bereich recht akribische steuerrechtliche Rechtsprechung des BFH an.

Danach sind nachträgliche Herstellungskosten immer dann zu aktivieren, wenn

- sich dadurch die Substanz des Vermögensgegenstandes deutlich verbessert oder vermehrt (z.B. durch Erhöhung der Nutzfläche)
- sich die Wesensart erheblich ändert oder
- sich der bisherige Zustand wesentlich verbessert (Gebrauchswert steigt deutlich).

Ansonsten liegen Erhaltungsaufwendungen vor, die sofort erfolgswirksam zu erfassen sind. Diese Abgrenzung kann dabei im Einzelfall erhebliche Schwierigkeiten bereiten, insbesondere bei der Frage, wann ein Zustand wesentlich verbessert wird.

Nach **IFRS** ist der Erhaltungsaufwand (kleinere Reparaturen, Wartung zum Erhalt des Vermögenswertes) ebenfalls sofort erfolgswirksam zu erfassen (IAS 16.12). Dagegen sind ersetzte Teile als eigenständige Komponente zu aktivieren, sofern sie die Voraussetzung der Aktivierung gemäß IAS 16.7 erfüllen. Ein eventuell vorhandener Restbuchwert der alten Komponente ist auszubuchen (IAS 16.13 i.V.m. IAS 16.67-72).

Anhang zu Kapitel 3 (nicht klausurrelevant):

Ausweiswahlrechte des HGB im Überblick

Im Rahmen des Ausweises in der Bilanz sind verschiedene Wahlrechte möglich. Zu unterscheiden sind insbesondere:

- Saldierungswahlrechte
(mit Einfluss auf die „Länge“ der Bilanz und somit mittelbar z.B. auf die Eigenkapitalquote)
- Ausweisortwahlrechte zwischen Bilanz und Anhang
(Detailangaben und Erläuterungen zu bestimmten Bilanzpositionen erfolgen der Übersichtlichkeit halber getrennt von der Bilanz im Anhang)
- Ausweiswahlrechte innerhalb der Bilanz
(bei Kapitalgesellschaften stark eingeschränkt)

a) Saldierungswahlrechte

Grundsätzlich herrscht im Jahresabschluss Saldierungsverbot (§ 246 II HGB). In bestimmten Fällen ist aber eine sog. „offene“ Saldierung ausdrücklich gestattet. Offen bedeutet, dass nicht nur das Nettoergebnis angegeben wird (z.B. „160“), sondern auch der gesamte Rechenweg (z.B. „200 - 40 = 160“).

Beispiel:

Offene Verrechnung der erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen mit Vorräten (§ 268 V HGB) statt Ausweis auf der Passivseite.

b) Ausweishwahlrechte zwischen Bilanz und Anhang

Für bestimmte wichtige Details besteht bei Kapitalgesellschaften die Möglichkeit (Wahlrecht), diese in den Anhang auszulagern:

Gesonderter Ausweis des Unterschiedsbetrages bei Verbindlichkeiten (Disagio) innerhalb der ARAP	§ 268 VI HGB
Angaben zu Verbindlichkeiten über die Restlaufzeiten (mehr als 5 Jahre)	§ 285 Nr. 1 HGB
Aufgliederung der sonstigen Rückstellungen, sofern nicht unerheblich	§ 285 Nr. 12 HGB
Bilanzpositionen mit arabischer Nummerierung	§ 265 VII Nr. 2 HGB
Zusatzangaben für Offenlegung bei mittelgroßen KapGes (zusätzlich zur Bilanzgliederung wie bei kleinen KapGes)	§ 327 Nr. 1 HGB
Sonderfragen:	
„Eventualverbindlichkeiten“ unter der Bilanz	§ 268 VII HGB
Sonderausweis/Vermerk von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber GmbH-Gesellschaftern	§ 42 III GmbHG

Abbildung 14: Ausweishwahlrechte zwischen Bilanz und Anhang

c) Ausweishwahlrechte innerhalb der Bilanz

Unter Umständen besteht auch für Kapitalgesellschaften die Möglichkeit, von den strikten Formvorschriften abzuweichen:

Anpassung der Vorjahreszahl bei fehlender Vergleichbarkeit (z.B. bei Fusion)	§ 265 II S. 3 HGB
Änderung der Postengliederung und Bezeichnung	§ 265 VI HGB
Mitzugehörigkeitsvermerk in Bilanz oder Anhang	§ 265 III HGB
Weitere Untergliederung von Posten	§ 265 V HGB
Hinzufügung neuer Posten	§ 265 V HGB
Postenzusammenfassung, falls unerheblich	§ 265 VII HGB
Leerpostenverzicht (bei 0 EUR)	§ 265 VIII HGB
Bilanz vor / nach teilweiser / nach vollständiger Ergebnisverwendung	§ 268 I HGB
Verzicht auf größenabhängige Erleichterungen bei kleinen und mittleren KapGes	

Abbildung 15: Ausweishwahlrechte innerhalb der Bilanz

Kapitel 4: Bilanzierungsgrundsätze und ihre Folgen

1. Bedeutung von Bilanzierungsgrundsätzen

Bilanzierungsgrundsätze treffen allgemeine Festlegungen oder Annahmen, die bei der Rechnungslegung beachtet werden sollen.

Im **HGB** stellen die sog. „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ (GoB) eine Rechtsquelle des Handelsrechts dar. Sie treten neben die ausdrücklich formulierten Gesetzestexte. Die GoB sind im deutschen Recht besonders wichtig, weil die etwa 40 Seiten Gesetzestext für viele praktische Detailprobleme noch ausgelegt werden müssen.

Das Handelsrecht verweist beispielsweise in § 243 I HGB auf die GoB, ohne eine Definition des Begriffs zu geben oder dessen Inhalt im Einzelnen festzulegen.

Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.

Die GoB stellen daher einen sog. **unbestimmten Rechtsbegriff** dar.

Mehrere allgemein anerkannte GoB wie „Richtigkeit“ oder „Willkürfreiheit“ werden vom Gesetzestext des HGB nicht einmal dem Namen nach erwähnt. Andere GoB finden sich zumindest als Begriff im HGB:

- Klarheit und Übersichtlichkeit (§ 243 II HGB)
- Vollständigkeit („sämtliche“ gemäß § 246 I S. 1 HGB)
- Vorsicht (§ 252 I Nr. 4 HGB)
- Unternehmensfortführung (§ 252 I Nr. 2 HGB)

Obwohl die **IFRS-Normen** inzwischen über 2000 Seiten umfassen, kommen sie auch nicht ohne Bilanzierungsgrundsätze aus. Sie finden sich insbesondere in IAS 1.25-46, sowie im RK.22-46.

Die Grundsätze nach IFRS und HGB sind sich logischerweise sehr ähnlich, weil auf der ganzen Welt im Prinzip die gleichen Wünsche an eine Rechnungslegung gestellt werden und dieselben Probleme auftreten.

Beispiel:

Die Adressaten der Abschlüsse möchten gerne aussagekräftige Informationen über die Unternehmenslage bekommen.

Bei unvermeidbaren Unsicherheiten soll die Situation im Zweifel lieber vorsichtig dargestellt werden.

Damit sind aber Konflikte zwischen manchen Grundsätzen vorprogrammiert. Eine vorsichtige Bewertung von Rückstellungen kann zu deutlich höheren Beträgen führen, als man im Durchschnitt für die Rückstellung erwartet.

Das Rahmenkonzept der IFRS RK.45 führt hierzu aus:

Abwägung der qualitativen Anforderungen an den Abschluss

45. In der Praxis ist häufig ein Abwägen der qualitativen Anforderungen notwendig. In der Regel wird eine angemessene Ausgewogenheit zwischen den Anforderungen angestrebt, damit die Zielsetzung des Abschlusses erreicht wird. Die relative Bedeutung der Anforderungen in den einzelnen Fällen ist eine Frage fachkundiger Beurteilung.

Unterschiede zwischen HGB und IFRS zeigen sich hauptsächlich in der relativen Bedeutung der Bilanzierungsgrundsätze, sowie in der ausdrücklichen Erläuterung der IFRS-Grundsätze in den Standards und im Rahmenkonzept.

Beispiel:

IFRS kennt das Vorsichtsprinzip wie das HGB. Es ist jedoch von weitaus geringerer Wichtigkeit.

Bei den Bilanzierungsgrundsätzen nach IFRS wird unterschieden zwischen dem Abschluss zu Grunde liegenden Annahmen, den qualitativen Anforderungen an den Abschluss (primäre Grundsätze) sowie den Beschränkungen für relevante und verlässliche Informationen (einschränkende Nebenbedingungen), die in dem Rahmenkonzept erläutert werden:

2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise besagt, dass nicht die äußere juristische Form, sondern der tatsächliche wirtschaftliche Gehalt entscheidend für die bilanzielle Behandlung ist. Dies ist z.B. bei Eigentumsvorbehalt, Sicherungsübereignung, unechtem Factoring und bestimmten Leasingverhältnissen der Fall. Auf Englisch bezeichnet man ihn als „substance over form“.

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist in § 246 I S. 2 2. Halbsatz HGB enthalten:

Ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen.

Der Grundsatz findet sich ebenfalls in RK.35 und ähnlich in RK.51:

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

35. Wenn die Informationen die Geschäftsvorfälle ... glaubwürdig darstellen sollen, müssen sie gemäß ihrem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt und nicht allein gemäß der rechtlichen Gestaltung bilanziert und dargestellt werden. ...

Ein besonderer Fall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die **Bilanzierung beim wirtschaftlichen Eigentümer**.

Die Bilanzierung bestimmt sich somit nicht immer nach dem juristischen Eigentum.

Kann der Vermögensgegenstand einem anderen wirtschaftlich zugerechnet werden, so bilanziert dieser (§ 246 I S. 2 HGB). Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der - ohne zwingend juristischer Eigentümer zu sein - faktisch die tatsächliche Sachherrschaft über das Gut ausübt.

Auch für den **IFRS-Abschluss** ist gemäß RK.35 und RK.57 das Eigentumsrecht nicht entscheidend. Es gilt der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Man spricht auch von „substance over form“. Es bilanziert ebenfalls der wirtschaftliche Eigentümer.

Neben der allgemeinen Grundsatzregel kennt IFRS auch Spezialvorschriften zum wirtschaftlichen Eigentum (z.B. Erfolgsrealisation und Übergang des wirtschaftlichen Eigentums beim Verkauf von Gütern nach IFRS 15.38 *neu / alt* IAS 18, Qualifikation von Leasinggeschäften nach IAS 17).

Wesentliche Fälle abweichenden wirtschaftlichen Eigentums sind:

- **Eigentumsvorbehalt:** Beim Erwerb einer Sache unter Eigentumsvorbehalt des Veräußerers wird das Gut bilanziell dem Erwerber zugerechnet. Der bilanzielle Ansatz erfolgt damit ungeachtet des noch ausstehenden – weil bis zur Bezahlung aufschiebend bedingten – Eigentumsübergangs.
- **Sicherungsübereignung:** Der Sicherungsgeber überträgt dem Sicherungsnehmer zur Sicherung dessen Forderung das juristische Eigentum an der Sache, behält sich aber das – im Innenverhältnis schuldrechtlich eingeschränkte – Nutzungs- und Verfügungsrecht zurück. Bilanzierungspflichtig ist als wirtschaftlicher Eigentümer der Sicherungsgeber.
- **Sicherungsabtretung:** Gleiches gilt bei zu Sicherungszwecken abgetretenen Forderungen.
- **Eigenbesitz:** Der Käufer einer Sache ist nach Übergabe der Sache und vor Übereignung Eigenbesitzer i.S.d. § 872 BGB, da er in Erwartung des Eigentumserwerbs besitzt. Ein bedeutsamer Anwendungsfall ist der Erwerb von Grundeigentum, bei dem die Auflassung im Grundbuch i.d.R. später eintritt als die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht.
- **Bauten auf fremden Grund und Boden:** Mit dem fremden Grund und Boden fest verbundene Bauten gehen zivilrechtlich in das Eigentum des Grundstückseigentümers über (§§ 93f. BGB). Der Bauherr schließt jedoch mit dem Grundstückseigentümer einen Vertrag, der ihm für einen längeren Zeitraum die Gebäudenutzung gestattet. Bei Ablauf des Vertrags ist entweder eine Ablösesumme für das Gebäude zu zahlen oder die lange Laufzeit (z.B. 99 Jahre) hinterlässt nur ein Gut mit geringem Restwert. Der juristische Eigentümer kann daher sein Eigentumsrecht am Gebäude nicht wirtschaftlich nutzen. Abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum werden daher Gebäude auf fremden Grund und Boden nicht beim Grundstückseigentümer, sondern beim Nutzungsberechtigten bilanziert.

- **Mieterein-, Mieterum- und Mieterausbauten:** Ähnliches wie bei Bauten auf fremden Grund und Boden gilt für Mieterein-, -um- und -ausbauten.
- **Treuhandverhältnisse:** Bei Treuhandverhältnissen, die vor allem aus Gründen der Geheimhaltung oder zur Neutralisierung von Interessenskollisionen abgeschlossen werden, geht das juristische Eigentum auf den Treuhänder über; dieser übt das übertragene Recht in eigenem Namen, aber im Interesse des Treugebers aus und ist diesem gegenüber für treuwidriges Verhalten verantwortlich. Die Bilanzgüter sind beim Treugeber zu bilanzieren mit der Folge, dass auch eine aus Geheimhaltungsgründen durchgeführte Treuhand bei der Bilanzierung offengelegt wird.
- **Bestimmte Leasing-Geschäfte:** Bei Leasingverträgen bleibt der Leasing-Geber im Regelfall juristischer und wirtschaftlicher Eigentümer und somit bilanzierungspflichtig. Allerdings kann in extremen Fällen das wirtschaftliche Eigentum auf den Leasingnehmer übergehen.

3. Unternehmensfortführung

Das Prinzip der Bewertung unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit wird häufig auch mit dem angelsächsischen Begriff des „Going-concern-Prinzip“ belegt. Es ist als Bilanzierungsprinzip allgemein anerkannt.

Man geht nach HGB davon aus, dass das Unternehmen fortgeführt wird, sofern dem nichts entgegensteht (§ 252 I Nr. 2 HGB). Widerlegungsgründe können z.B. sein

- eine geplante freiwillige Liquidation
- der wirtschaftliche Zwang zur Liquidation
- eine (unfreiwillige) Insolvenz
- auslaufende staatliche Genehmigungen, ohne die das Geschäft nicht weiter betrieben werden darf

Nach IFRS gilt grundsätzlich nichts Anderes. IAS 1.25-26 besagt:

Unternehmensfortführung

25. Bei der Aufstellung eines Abschlusses hat das Management die Fähigkeit des Unternehmens, den Geschäftsbetrieb fortzuführen, einzuschätzen. Ein Abschluss ist solange auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufzustellen, bis das Management entweder beabsichtigt, das Unternehmen aufzulösen oder das Geschäft einzustellen oder keine realistische Alternative mehr hat, als so zu handeln. Wenn dem Management bei seiner Einschätzung wesentliche Unsicherheiten in Verbindung mit Ereignissen und Bedingungen bekannt sind, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen, sind diese Unsicherheiten anzugeben. Wird der Abschluss nicht auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufgestellt, ist diese Tatsache gemeinsam mit den Grundlagen, auf denen der Abschluss basiert, und dem Grund, warum von einer Fortführung des Unternehmens nicht ausgegangen wird, anzugeben.

26. Bei der Einschätzung, ob die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen ist, zieht das Management sämtliche verfügbaren Informationen über die Zukunft in Betracht, die mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag umfasst, aber nicht auf diesen Zeitraum beschränkt ist. Der Umfang der Berücksichtigung ist von den Gegebenheiten jedes einzelnen Sachverhalts abhängig. Verfügte ein Unternehmen in der Vergangenheit über einen rentablen Geschäftsbetrieb und hat es schnellen Zugriff auf Finanzquellen, kann es ohne eine detaillierte Analyse die Schlussfolgerung ziehen, dass die Annahme der Unternehmensfortführung als Grundlage der Rechnungslegung angemessen ist. In anderen Fällen wird das Management zahlreiche Faktoren im Zusammenhang mit der derzeitigen und künftigen Rentabilität, Schuldentilgungsplänen und potenziellen Refinanzierungsquellen in Betracht ziehen müssen, bevor es selbst überzeugt ist, dass die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen ist.

Fazit: Generell geht man zuerst einmal von der Fortführung aus. Dies gilt insbesondere bei gewinnbringenden Unternehmen ohne Finanzierungsprobleme.

Die aus dem Handelsrecht bekannten Widerlegungsgründe gelten gleichermaßen für die IFRS. Dabei ist ein Prognosehorizont von mindestens einem Jahr anzuwenden. Dies entspricht der Zeitspanne bis zum Ende des kommenden Geschäftsjahres.

Ähnliche Aussagen enthalten IAS 10.14-16 und RK.23.

Folgen bei fehlender Fortführung

Solange das Going-concern-Prinzip gilt, sind die Vermögensgegenstände primär zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Im Falle abnutzbarer Vermögensgegenstände werden planmäßige Abschreibungen entsprechend der voraussichtlichen Nutzungsdauer berücksichtigt (sog. fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten).

Wenn die Going-concern-Annahme nicht mehr zutrifft und eine Einzelveräußerung oder Gesamtliquidation unmittelbar bevorsteht, sind hingegen die Veräußerungs- oder Liquidationswerte anzusetzen. IAS 10.15 führt dazu aus:

15. ... Ist die Annahme der Unternehmensfortführung nicht länger angemessen, wirkt sich dies so entscheidend aus, dass dieser Standard eine fundamentale Änderung der grundlegenden Rechnungslegungsprämisse fordert und nicht nur die Anpassung der im Rahmen der ursprünglich unterstellten Prämisse der Rechnungslegung erfassten Beträge.

4. Stichtagsprinzip

Jahresabschlüsse sind auf das Ende des Wirtschaftsjahres aufzustellen, z.B. auf den 31.12. Die tatsächliche Arbeit der Abschlusserstellung kann aber erst später fertig abgeschlossen werden, z.B. am 23.3. des Folgejahres. Hierdurch ergeben sich Probleme, die mit Hilfe des Stichtagsprinzips gelöst werden.

Für Informationen zwischen dem 31.12. und dem 23.3. unterscheidet man nach HGB zwischen wertbeeinflussenden und wertaufhellenden Tatsachen.

Als **wertbeeinflussende Tatsachen** bezeichnet man Ereignisse, die erst nach dem Bilanzstichtag eintreten.

Beispiele:

Der Unfall eines betriebseigenen LKWs, der Brand einer Lagerhalle etc.

Solche Tatsachen, bei denen die Ursachen nach dem Bilanzstichtag gesetzt sind, dürfen im Rahmen der Bilanzierung und Bewertung auf den 31.12. nicht berücksichtigt werden. Jedoch müssen Kapitalgesellschaften bei Ereignissen nach dem Bilanzstichtag in wesentlichen Fällen Angaben außerhalb der Bilanz machen. Für das Unternehmen bedeutsame Ereignisse sind gegebenenfalls im Lagebericht zu erwähnen (§ 289 II Nr. 1 HGB) oder noch nach dessen Aufstellung in der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung mündlich zu berichten.

Wertaufhellende Tatsachen, die am Stichtag bereits vorhanden sind, dem Bilanzierenden aber erst danach bekannt werden, **müssen** demgegenüber berücksichtigt werden (§ 252 I Nr. 4 HGB).

Beispiel:

Zum Bilanzstichtag bestehende zweifelhafte Forderungen, deren Notleiden erst nach dem Stichtag bekannt wird.

Auch IFRS kennt die gleiche Unterscheidung zwischen wertaufhellenden und wertbegründenden Tatsachen. Grundlage ist IAS 10 „Ereignisse nach dem Bilanzstichtag“.

Unter Definitionen heißt es in IAS 10.3:

Ereignisse nach dem Abschlussstichtag sind vorteilhafte oder nachteilige Ereignisse, die zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag eintreten, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wird. Es wird dabei zwischen zwei Arten von Ereignissen unterschieden:

- (a) Ereignisse, die weitere substantielle Hinweise zu Gegebenheiten liefern, die bereits am Abschlussstichtag vorgelegen haben (berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Abschlussstichtag); und
- (b) Ereignisse, die Gegebenheiten anzeigen, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind (nicht zu berücksichtigende Ereignisse).

Den späteren wertbeeinflussenden Tatsachen nach HGB entsprechen somit den „nicht zu berücksichtigenden Ereignisse“ in der Sprache des IAS 10. Die wertaufhellenden Tatsachen nach HGB bezeichnet IAS 10 als „berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Abschlussstichtag“.

Beispiel:

Ereignisse, die im vorherigen Abschluss berücksichtigt werden müssen, können nach IAS 10.9 sein:

- die Beilegung eines gerichtlichen Verfahrens, weil dies belegt, dass schon am Bilanzstichtag eine ungewisse Verbindlichkeit bestand
- der Verkauf von Vorräten nach dem Bilanzstichtag zu gesunkenen Werten gegenüber den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn der Wert sich nach dem Stichtag nicht mehr verändert hat
- die Zahlung von erfolgsabhängigen Vergütungen an Arbeitnehmer

Keine Anpassung des Abschlusses erfolgt, wenn die Veränderungen erst nach dem Bilanzstichtag stattgefunden haben.

Beispiel:

Der Börsenkurs von Geldanlagen sinkt erst nach dem Bilanzstichtag (IAS 10.11).

Aber auch im Falle von Vorgängen nach dem Bilanzstichtag erkennt IFRS an, dass die Leser des Abschlusses über wichtige spätere Entwicklungen zumindest informiert werden sollten.

Mögliche solche Situationen sind:

- ein umfangreicher Unternehmenszusammenschluss
- der Verkauf einer großen Tochtergesellschaft
- große Brandschäden
- Ankündigung umfassender Restrukturierungsmaßnahmen
- ungewöhnlich hohe Wertveränderungen des Vermögens

IAS 10.21 besagt:

Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Sind nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag wesentlich, könnte deren unterlassene Angabe die auf der Grundlage des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen. Demzufolge hat ein Unternehmen folgende Informationen über jede bedeutende Art von nicht zu berücksichtigenden Ereignissen nach dem Bilanzstichtag anzugeben:

- (a) die Art des Ereignisses; und
- (b) eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen oder eine Aussage darüber, dass eine solche Schätzung nicht vorgenommen werden kann.

Damit entspricht die Regelung nach IFRS im Prinzip der Vorschrift für den Lagebericht gemäß § 289 II Nr. 1 HGB. Jedoch verlangt IAS 10 ausdrücklich auch eine Angabe der monetären Konsequenzen.

5. Vorsicht

Sowohl HGB als auch IFRS kennen das Vorsichtsprinzip. Grundlage der Vorsicht ist folgende Idee: In einer unsicheren Welt ist es besser, wenn man vom pessimistischen Fall ausgeht und später positiv überrascht wird, als wenn man zu optimistisch rechnet und später die geweckten Erwartungen nach unten korrigieren muss. (Das Sicherheitsäquivalent einer unsicheren Ergebnisverteilung liegt bei risikoscheuen Investoren unterhalb des mathematischen Erwartungswerts.)

Für das HGB spielt zusätzlich noch der Gläubigerschutz eine Rolle. Der Gewinn soll nicht zu hoch ausgewiesen werden, damit den Gläubigern nicht ein geringes Vermögen als Sicherheit für ihre Forderungen zur Verfügung steht.

Das Vorsichtsprinzip wird bei der Rechnungslegung an drei Stellen angewandt:

- bei Ermessens- und Schätzspielräumen
- im Zeitpunkt des Entstehens von Gewinn und Verlust (siehe Kapitel „Wertzuwächse“)
- im Ansatz (siehe Kapitel „Immaterielles Vermögen“)

Vorsichtsprinzip bei Ermessens- und Schätzspielräumen

Das allgemeine Vorsichtsprinzip sieht vor, dass bei Ermessens- und Schätzfragen im Zweifel ein vorsichtiger Wert zu wählen ist.

Beispiel:

Aktiva, wie schwer verkäufliche „Ladenhüter“, sollten eher mit einem niedrig geschätzten Tageswert bewertet werden. Passiva, wie eine Rückstellung für Schadensersatz, sind eher mit einem höheren Betrag zu bewerten.

Das HGB betont das Vorsichtsprinzip (§ 252 I Nr.4 HGB). Es stellt allerdings trotzdem keinen Freibrief für eine grenzenlose und willkürliche Bildung stiller Reserven dar. Der Stellenwert des Vorsichtsprinzips bei Schätzungen ist nach IFRS deutlich geringer. RK.37 führt hierzu aus:

Vorsicht

37. ... Vorsicht bedeutet, dass ein gewisses Maß an Sorgfalt bei der Ermessensausübung, die für die erforderlichen Schätzungen unter ungewissen Umständen erforderlich ist, einbezogen wird, so dass Vermögenswerte oder Erträge nicht zu hoch und Schulden oder Aufwendungen nicht zu niedrig angesetzt werden. Allerdings gestattet eine vorsichtige Vorgehensweise beispielsweise nicht, stille Reserven zu legen oder Rückstellungen überzubewerten, den bewusst zu niedrigen Ansatz von Vermögenswerten oder Erträgen oder den bewusst zu hohen Ansatz von Schulden oder Aufwendungen, da der Abschluss dann nicht neutral wäre...

Im Konfliktfall zwischen Vorsicht und Realitätstreue entscheidet sich IFRS somit für eine realistische Darstellung. Das absichtliche Bilden stiller Rücklagen wird verboten.

6. Wesentlichkeit, Relevanz, Abwägen von Kosten und Nutzen

Die Regeln der Rechnungslegung sind kein Selbstzweck. Sie dienen nach HGB der Zahlungsbemessung sowie nach HGB und IFRS der Information von Aktionären, Kreditgebern usw. über die Situation des Unternehmens.

Eine sinnvolle Rechnungslegung wägt den Nutzen für die Empfänger gegen die Kosten für das Unternehmen ab. Auf Angaben in der Rechnungslegung kann ohne Einbußen verzichtet werden, wenn es sich um unwesentliche Dinge - „Kleinkram“ - handelt.

Beispiel:

Die Versicherungsprämien für die Haftpflichtversicherung eines Firmenwagens beziehen sich auf das Kalenderjahr 1.1. bis 31.12. Die Firma weist jedoch ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.12. bis 30.11 auf. Vor der Versicherungszahlung am 2.1 in Höhe von 1200 EUR beziehen sich nur 1100 EUR auf diesen Zeitraum. 100 EUR wurden bereits im Vorjahr bezahlt. Eigentlich müsste jährlich ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten von 100 gebildet und wieder aufgelöst werden. Es handelt sich aber um einen unwesentlichen Betrag, der sich zudem jährlich wiederholt.

Verzichtbar sind auch Angaben, die aus Sicht des Bilanzlesers uninteressant sind, weil sie seine Entscheidungen nicht verändern würden. In der Praxis weiß man das natürlich nie mit Sicherheit, weil die zu treffenden Entscheidungen und die Ziele sehr verschieden sein können. Man muss also von einem fiktiven, typischen Leser des Abschlusses ausgehen.

Beispiel:

Der Gewinn der „Licht im Auto“ AG ist im vergangenen Jahr gestiegen. Grund hierfür waren Veräußerungsgewinne beim Ersatz von Produktionsanlagen. Die alten Anlagen waren bereits bis auf den Erinnerungswert abgeschrieben, konnten aber noch zu einem guten Preis verkauft werden. Würde der gesonderte Ausweis dieser Gewinne in der GuV (statt sie mit andern betrieblichen Erträgen gemeinsam in einer Position auszuweisen) die Entscheidungen von Aktionären verändern? Eine eindeutige Antwort hierauf ist nicht möglich.

Der Wesentlichkeitsgrundsatz wird nicht ausdrücklich im Text des HGB erwähnt.

- Beispielsweise sind aber nach § 252 II HGB begründete Abweichungen von den Bewertungsgrundsätzen möglich. Kostenersparnisse und nur geringe Informationseinbußen bei Kleinbeträgen können ein Grund sein.
- Auch ohne explizite Kodifizierung stellt „Wesentlichkeit“ einen anerkannten GoB (§ 243 I HGB) dar. Er gilt generell, nicht nur für die Bewertung.

IAS 1.30 und 8.5 definieren Wesentlichkeit folgendermaßen:

Wesentlich:

Auslassungen oder fehlerhafte Darstellungen von Posten sind wesentlich, wenn sie einzeln oder insgesamt die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. ...

Eine exakte Quantifizierung nehmen IFRS genauso wenig wie das HGB vor. In der Praxis spielt die relative Größe im Verhältnis zur Bilanzsumme, zum Eigenkapital, zu den Umsatzerlösen und insbesondere zum Jahresgewinn eine Rolle.

IAS 8.8 besagt lediglich:

Die IFRS legen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden fest Diese Methoden müssen nicht angewandt werden, wenn die Auswirkung ihrer Anwendung unwesentlich ist. ...

Daneben sprechen viele Einzelvorschriften der IFRS den Wesentlichkeitsgrundsatz oder die Frage der Relevanz ausdrücklich an.

Beispiel:

IAS 1.29: gesonderte Darstellung aller wesentlichen Bilanzposten und GuV-Posten, unwesentliche Posten können zusammengefasst werden

IAS 1.55: zusätzliche Bilanzposten bei Relevanz

IAS 1.85: zusätzliche GuV-Posten bei Relevanz

IAS 2.14: Herstellungskosten bei Kuppelproduktion

IAS 8.16 (b): erstmalige Geschäftsvorfälle

IAS 8.41: Fehler

IAS 10.21: Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

IAS 16.53: Restwert und Abschreibungsvolumen

IAS 17.8: Finanzierungsleasing

IAS 36.15: Durchführung eines Niederstwerttests

IAS 37.46: Abzinsung von Rückstellungen

Das IFRS-Rahmenkonzept enthält zu Relevanz (RK.26), Wesentlichkeit (RK.29f.) und Abwägung von Nutzen und Kosten (RK.44) nähere Erläuterungen.

Relevanz

26. Um nützlich zu sein, müssen die Informationen für die wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten relevant sein. Informationen gelten dann als relevant, wenn sie die wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen, indem sie ihnen

bei der Beurteilung vergangener, derzeitiger oder zukünftiger Ereignisse helfen oder ihre Beurteilungen aus der Vergangenheit bestätigen oder korrigieren.

Wesentlichkeit

29. Die Relevanz einer Information wird durch ihre Art und Wesentlichkeit bedingt. In einigen Fällen reicht allein die Art der Information für die Bestimmung ihrer Relevanz aus. So kann beispielsweise die Berichterstattung über ein neues Segment die Beurteilung der Risiken und Chancen für das Unternehmen beeinflussen, und zwar unabhängig von der Wesentlichkeit der vom neuen Segment in der Berichtsperiode erzielten Ergebnisse. In anderen Fällen sind sowohl Art als auch Wesentlichkeit von Bedeutung, beispielsweise bei Vorräten in jeder der Hauptkategorien, die für das Geschäft angemessen sind.
30. Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. Die Wesentlichkeit ist von der Größe des Postens oder des Fehlers abhängig, die sich nach den besonderen Umständen des Weglassens oder der fehlerhaften Darstellung ergibt. Somit ist die Wesentlichkeit eher eine Schwelle oder ein Grenzwert und weniger eine primäre qualitative Anforderung, die eine Information haben muss, um nützlich zu sein.

Abwägung von Nutzen und Kosten

44. Die Abwägung von Nutzen und Kosten ist weniger eine qualitative Anforderung als vielmehr ein vorherrschender Sachzwang. Der aus einer Information abzuleitende Nutzen muss höher sein als die Kosten für die Bereitstellung der Information. Die Abschätzung von Nutzen und Kosten ist jedoch im Wesentlichen eine Ermessensfrage. Darüber hinaus sind die Kosten nicht notwendigerweise von den Adressaten zu tragen, die in den Genuss des Nutzens kommen. Nutzen kann auch anderen zugutekommen als den Adressaten, für die die Informationen bereitgestellt werden. Beispielsweise kann die Bereitstellung zusätzlicher Informationen für Kreditgeber die Fremdkapitalkosten eines Unternehmens senken. Aus diesen Gründen ist es schwierig, in jedem besonderen Fall einen Kosten-Nutzen-Test durchzuführen. Dennoch müssen die Standardsetter und die Personen, die die Abschlüsse aufstellen, sowie deren Adressaten sich dieses Sachzwanges bewusst sein.

7. Vollständigkeit, Einzelbewertung, Nicht-Saldierung

Vollständigkeit, Einzelbewertung und Nicht-Saldierung stellen sowohl nach HGB als auch nach IFRS Bilanzierungsgrundsätze dar.

§ 246 I S. 1 HGB:

Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.

§ 246 II S. 1 HGB:

Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen, ... verrechnet werden.

Nach dem HGB gelten also hinsichtlich des Bilanzansatzes die Grundsätze der Vollständigkeit und des Saldierungsverbots. Für das Saldierungsverbot besteht allerdings eine Ausnahme bezüglich Pensionsverpflichtungen. Hier ist es Pflicht die Leistungsverpflichtungen mit dem Planvermögen, das dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen ist (insolvenzfestes Vermögensgegenstände), zu verrechnen (§ 246 II S. 2-3 HGB).

Zusätzlich legt das Prinzip der Einzelbewertung fest, dass die einzeln erfassten Vermögensgegenstände und Schulden auch grundsätzlich einzeln zu bewerten sind (§ 252 I Nr. 3 HGB). Dies bedeutet, dass z.B. ein Vorratslager nicht als Ganzes bewertet werden darf, sondern dass die einzelnen Vorratsgegenstände für sich getrennt zu erfassen und zu bewerten sind. Von der Einzelbewertung gibt es aber zahlreiche Ausnahmen, wie z. B: die Fest- oder Gruppenbewertung oder bestimmte Verbrauchsfolgeverfahren (§ 240 III, IV HGB).

Die **IFRS** unterscheiden sich beim Grundsatz der Vollständigkeit und dem Saldierungsverbot nicht vom HGB. Gemäß RK.82 sind alle Sachverhalte, die die Kriterien für die Erfassung erfüllen, in die Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung aufzunehmen. RK.38 hält fest:

Vollständigkeit

38. Damit die im Abschluss enthaltenen Informationen verlässlich sind, müssen sie in den Grenzen von Wesentlichkeit und Kosten vollständig sein. ...

IAS 1.32 schreibt vor:

Saldierung von Posten

Ein Unternehmen darf Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen nicht miteinander saldieren, sofern nicht die Saldierung von einem IFRS vorgeschrieben oder gestattet wird.

Nach IFRS lässt sich der Grundsatz der Einzelbewertung aus dem Rahmenkonzept und einzelnen Standards (z.B. IAS 2.23) ableiten. Jedoch sind auch hier aus Vereinfachungsgründen Abweichungen von der Einzelbewertung zulässig.

Anhang zu Kapitel 4 (nicht klausurrelevant)

a) Klarheit und Verständlichkeit

Nach § 243 II HGB gilt, dass der Jahresabschluss klar und übersichtlich sein muss. Klarheit und Übersichtlichkeit bezwecken, dass der Bilanzleser die enthaltenen Informationen leicht erfassen und gut verstehen kann.

Allerdings ist es nicht in jedem Fall möglich, alles einfach auszudrücken. Häufig sind betriebswirtschaftliche Sachverhalte sehr komplex. Für einen wirtschaftlichen Laien sind sie nur schwer zu verstehen.

Beispiel:

Die Automobil AG zahlt ihren Vorständen und leitenden Angestellten neben dem Festgehalt auch Vergütungen, die vom Erfolg abhängen. Hierbei handelt es sich teilweise um umsatz- oder gewinnabhängige Prämien. Manchen Führungskräften wurden auch Aktienoptionen eingeräumt. Deren Ausübung hängt von verschiedenen Bedingungen und Fristen ab.

Für den Fall eines Konflikts zwischen komplexer Realität und Verständlichkeit besagt RK.25 der internationalen Rechnungslegung:

Verständlichkeit

25. Es ist für die Qualität der im Abschluss erteilten Informationen wesentlich, dass diese für die Adressaten leicht verständlich sind. Zu diesem Zweck wird bei den Adressaten vorausgesetzt, dass sie eine angemessene Kenntnis geschäftlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten und der Rechnungslegung sowie die Bereitschaft besitzen, die Informationen mit entsprechender Sorgfalt zu lesen. Informationen zu komplexen Themen, die auf Grund ihrer Relevanz für wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten im Abschluss enthalten sein müssen, dürfen jedoch nicht allein deswegen weggelassen werden, weil sie für bestimmte Adressaten zu schwer verständlich sein könnten.

Verständlichkeit bei der IFRS-Rechnungslegung ist also ebenfalls nur relativ zu sehen. Man setzt einen fachlich vorgebildeten und motivierten Leser voraus. Außerdem müssen wichtige Sachverhalte in den Abschluss aufgenommen werden, auch wenn sie der Sache nach schwierig zu verstehen sind.

b) Tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild und glaubwürdige Darstellung

Das HGB und die IFRS enthalten beide eine sog. **Generalnorm**:

- Nach § 264 II HGB muss der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild** der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermitteln.

- Auch IAS 1.15 fordert, dass die Abschlüsse die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows eines Unternehmens **den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend** darzustellen haben (ebenso RK.46).

Diese Vorschriften verlangen im Prinzip das Gleiche.

Normalerweise sorgen die Einzelvorschriften des HGB bzw. der IFRS dafür, dass der Jahresabschluss des Unternehmens die tatsächlichen Verhältnisse des Unternehmens wiedergibt.

Denkbar sind jedoch besondere Situationen, in denen die buchstabengetreue Befolgung des Gesetzes bzw. der Standards zu Ergebnissen führt, die den Bilanzleser möglicherweise irreführen. Solche besonderen Umstände (§ 264 II S. 2 1. Halbsatz HGB) dürften jedoch eine extrem seltene Ausnahme sein (IAS 1.19).

Beispiel:

Ein Großanlagenbauer bilanziert nach HGB. Die Gewinnrealisation erfolgt erst bei Fertigstellung und Abnahme durch den Kunden. Wenn die Baufirma nur wenige Großaufträge bearbeitet, kann es zu starken Sprüngen im Gewinnausweis kommen. Dies erschwert die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens. Nach IFRS würde schon während der Bauzeit ein Teil des voraussichtlichen Gesamtauftragsgewinns ausgewiesen.

Was geschieht nun, wenn eine Ausnahmesituation vorliegt, in der die wörtliche Befolgung der einzelnen Bilanzierungsregeln irreführend wäre? Im Prinzip sind 2 Alternativen möglich:

- (1) Die „normalen“ Bilanzierungsregeln müssen trotzdem weiter befolgt werden
UND
ausführliche Zusatzangaben klären die Adressaten über die tatsächliche Situation auf (sog. Heilung)
- (2) Man bilanziert „anders“, so dass die Adressaten korrekt über die tatsächliche Situation informiert werden
UND
ausführliche Zusatzangaben klären die Adressaten über den Verstoß gegen die normalen Bilanzierungsregeln auf

zu (1): Nach HGB kommt die erste Methode zum Tragen. Es bleibt immer bei der Befolgung der ausdrücklichen, einzelnen Bilanzierungsregeln. Nach § 264 II S. 2 HGB sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen. Diese können über die wahren Umstände aufklären.

Beispiel:

Der Großanlagenbauer informiert im Anhang, dass ein Großauftrag kurz vor der Fertigstellung steht. Die Bauleistung wurde schon zu 95% erbracht. Der insgesamt erwartete Auftragsgewinn beläuft sich auf 100 Mio. EUR.

zu (2): Die IFRS folgen hingegen grundsätzlich der zweiten Methode:

Bei Nichterfüllung der Generalnorm wird vom Standard abgewichen. Die Generalnorm stellt ein sog. „overriding principle“ dar, sodass in begründeten Ausnahmefällen zur Erhöhung der Aussagefähigkeit des Abschlusses von den konkreten Einzelvorschriften abgewichen werden kann.

IAS 1.19 lautet:

In den äußerst seltenen Fällen, in denen das Management zu dem Ergebnis gelangt, dass die Einhaltung einer in einem IFRS enthaltenen Anforderung so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit dem im Rahmenkonzept dargestellten Zweck führen würde, hat ein Unternehmen von dieser Anforderung ... abzuweichen, sofern die geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen eine solche Abweichung erfordern oder ansonsten nicht untersagen.

Zur neuen Bilanzierung sind allerdings umfangreiche Informationen zu geben. IAS 1.20 verlangt folgende Angaben:

- die Zusicherung des Managements, dass der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt
- die Versicherung, dass die Standards bis auf die spezifizierte Ausnahme eingehalten wurden
- zur Ausnahme die Bezeichnung des nicht befolgten Standards, die Art der nicht befolgten Bilanzierung, die Gründe für die Abweichung, die ersatzweise angewandte Bilanzierungsweise
- die monetären Auswirkungen der Abweichung auf alle betroffenen Abschlusspositionen

Ausnahmsweise kennt auch IFRS die erste Möglichkeit, die dem HGB entspricht. Sie darf aber nur dann angewandt werden, wenn aus rechtlichen Gründen - beispielsweise durch das Gesellschaftsrecht eines Landes - ein Abweichen von den Standards verboten ist (IAS 1.23).

Das IFRS-Rahmenkonzept kennt ergänzend noch das Prinzip der **glaubwürdigen Darstellung**. RK.33 lautet:

Glaubwürdige Darstellung

33. Um verlässlich zu sein, müssen Informationen die Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse glaubwürdig darstellen, die sie zum Inhalt haben oder die sie entweder vorgeben darzustellen oder von denen vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie sie darstellen. ...

Abschlusspositionen dürfen also keinen anderen Inhalt besitzen, als man normalerweise von dieser Position erwartet. Etwas anderes wäre auch nach HGB mit den GoB der „Bilanzwahrheit“ und „Bilanzklarheit“ unvereinbar.

c) Richtigkeit, Willkürfreiheit, Neutralität

Die Geschäftsleitung von Unternehmen hat häufig Eigeninteressen. Sie können den Interessen der Aktionäre und anderer Abschlussadressaten zuwider laufen.

Beispiel:

Der Vorstand der Hoch- und Tiefbau AG weiß, dass im aktuellen Geschäftsjahr der Gewinn stark einbrechen wird. Ursachen sind die nachlassende private und öffentliche Bautätigkeit sowie gefallene Preise im Baugeschäft.

Allerdings erhält der Vorstand Tantiemen, die vom Jahresüberschuss abhängen. Ihm wäre deshalb daran gelegen, einen höheren Gewinn auszuweisen, selbst wenn dies bedeutet, dass die Hoch- und Tiefbau AG dann mehr Gewerbe- und Körperschaftsteuer zahlen muss.

Eine direkte Bilanzfälschung wäre rechtswidrig. Der Vorstand würde sich strafbar machen und er wäre auch gegenüber der Gesellschaft schadensersatzpflichtig (§ 93 AktG).

Es gibt jedoch auch Möglichkeiten der Bilanzpolitik mit legalen Maßnahmen. Hierzu zählen beispielsweise die Ausübung von Ansatz-, Bewertungs-, Methoden- und Ausweishwahlrechten. Außerdem gibt es an vielen Stellen die Notwendigkeit von Schätzungen.

Beispiel:

Der Vorstand schätzt bei neuen Sachanlagen die voraussichtliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit 10 Jahren ein. Das liegt am oberen Rand dessen, was aufgrund bisheriger Erwartungen vertretbar ist (6 bis 10 Jahre). Die jährliche planmäßige Abschreibung wird damit möglichst gering.

Im deutschen Handelsbilanzrecht wird die Ausnutzung legaler bilanzpolitischer Spielräume im Prinzip anerkannt. Grenzen setzen allerdings die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Das „Willkürverbot“ gilt als ungeschriebener GoB. Es verbietet einen sachlich grundlosen Wechsel von Wahlrechten. Ebenso bildet der Grundsatz der „Bilanzwahrheit“ eine Grenze für die Ermessensausübung.

Die Rechnungslegung nach IFRS geht mit der Forderung nach „Neutralität“ im RK.36 noch weiter:

Neutralität

36. Damit die im Abschluss enthaltenen Informationen verlässlich sind, müssen sie neutral, also frei von verzerrenden Einflüssen sein. Abschlüsse sind nicht neutral, wenn sie durch Auswahl oder Darstellung der Informationen eine Entscheidung oder Beurteilung beeinflussen, um so ein vorher festgelegtes Resultat oder Ergebnis zu erzielen.

Streng genommen verbietet RK.36 damit jede Bilanzpolitik, mit der die Entscheidungen von Aktionären, Kreditgebern und anderen Bilanzlesern beeinflusst werden soll. Die Erfahrungen

in der Praxis zeigen jedoch, dass eine solche Forderung äußerst blauäugig ist. Selbstverständlich werden auch die Geschäftsführer von IFRS-Unternehmen Bilanzpolitik betreiben.

Die Forderung nach Neutralität im Sinne von „frei von verzerrenden Einflüssen“ findet sich auch in IAS 8.10(b) (iii).

IAS 8.8 verbietet zusätzlich, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz bewusst missbraucht wird. Vereinfachungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden dürfen z.B. nicht mit dem Ziel erfolgen, dadurch die Ertragslage des Unternehmens zu schönen.

8. ... Es ist jedoch nicht angemessen, unwesentliche Abweichungen von den IFRS vorzunehmen oder unberichtigt zu lassen, um eine bestimmte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage oder Cashflows eines Unternehmens zu erzielen.

Insgesamt stellt der IFRS-Grundsatz der Neutralität eher einen zahnlosen Papiertiger dar.

d) **Periodenabgrenzung**

Der Grundsatz der Periodenabgrenzung besagt, dass nicht der Zeitpunkt der Zahlungen über die Entstehung von Gewinn und Verlust entscheidet, sondern die mit Hilfe der Bilanz aus Zahlungen abgeleiteten Aufwendungen und Erträge.

Beispiel:

Ein Kunde kauft im Dezember eine Ware für 2.000 EUR. Auch wenn er die Rechnung erst im Januar begleicht, sind beim Verkäufer die Umsatzerlöse und damit der Ertrag durch den Verkauf bereits im Dezember entstanden. Seine Bilanz am 31.12. weist eine Forderung aus Lieferungen und Leistungen auf. Wenn der Kunde im Januar zahlt, wird die Forderung ausgebucht und der Geldbetrag eingebucht. Der Zahlungsvorgang selbst ist erfolgsneutral.

Eine Gewinnermittlung durch Bilanzierung ist nicht selbstverständlich. Die steuerliche Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 III EStG würde z.B. die Betriebseinnahmen erst mit der Zahlung des Kunden im Januar erfassen. Der steuerpflichtige Gewinn entsteht hier erst im Folgejahr.

Nach **HGB** sind Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres unabhängig von den Zeitpunkten der Zahlung im Jahresabschluss zu berücksichtigen (§ 252 I Nr. 5 HGB).

Für **IFRS** wird der gleiche Grundsatz der Periodenabgrenzung durch IAS 1.27f. und RK.22 sichergestellt.

Konzept der Periodenabgrenzung

27. Ein Unternehmen hat seinen Abschluss, mit Ausnahme der Kapitalflussrechnung, nach dem Konzept der Periodenabgrenzung aufzustellen.
28. Wird der Abschluss nach dem Konzept der Periodenabgrenzung erstellt, werden Posten als Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen

(die Bestandteile des Abschlusses) dann erfasst, wenn sie die im Rahmenkonzept für die betreffenden Elemente enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien erfüllen.

Im Rahmenkonzept RK 22 findet sich als nähere Erläuterung:

Periodenabgrenzung

22. Damit die Abschlüsse ihren Zielen gerecht werden, werden sie nach dem Konzept der Periodenabgrenzung aufgestellt. Gemäß diesem Konzept werden die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen erfasst, wenn sie auftreten (und nicht wenn ein Zahlungsmittel oder ein Zahlungsmitteläquivalent eingeht oder bezahlt wird). Sie werden in der Periode in der Buchhaltung erfasst und im Abschluss der Periode ausgewiesen, der sie zuzurechnen sind. Abschlüsse, die nach dem Konzept der Periodenabgrenzung erstellt sind, bieten den Adressaten nicht nur Informationen über vergangene Geschäftsvorfälle einschließlich geleisteter und erhaltener Zahlungen, sondern sie informieren auch über künftige Zahlungsverpflichtungen, sowie Ressourcen, die in der Zukunft zu Zahlungsmittelzuflüssen führen. Somit liefern sie die Art von Informationen über zurückliegende Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse, die für die Adressaten bei deren wirtschaftlichen Entscheidungen besonders nützlich sind.

Zu den erwähnten „Ressourcen, die in der Zukunft zu Zahlungsmittelzuflüssen führen“, gehören beispielsweise die aktivierten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen von 2.000 EUR an den Kunden.

Man spricht davon, dass die Gewinnermittlung durch „Accruals Accounting“ erfolgt und nicht durch „Cash Accounting“.

Fragen einzelner Abschlusspositionen

Kapitel 5: Vorräte und Umsatzrealisation

1. Überblick

Unter Vorräten versteht man die für die Produktion bestimmten Einsatzstoffe, Zwischenprodukte, Endprodukte sowie Waren. Die gesetzliche Differenzierung gemäß HGB unterscheidet mehrere Unterposten:

- **Rohstoffe** im bilanzrechtlichen Sinne sind alle Güter, die unmittelbar Bestandteile des Produkts werden und diesem das Gepräge geben.
- **Hilfsstoffe** sind untergeordnete Bestandteile des Produkts.
- **Betriebsstoffe** verbrauchen sich im Fertigungsprozess und gehen nicht in das Produkt ein.
- **Unfertige Erzeugnisse und Leistungen** sind die im Herstellungsprozess befindlichen, noch nicht verkaufsfertigen Zwischenerzeugnisse und -leistungen.
- **Fertigerzeugnisse** sind die eigens erstellten und zum Verkauf bestimmten Produkte sowie Dienstleistungen, die noch nicht übergeben wurden.
- **Waren** sind unmittelbar zur Weiterveräußerung erworbene Güter.

Zuordnungsprobleme können sich ergeben, wenn Zwischenerzeugnisse zum Teil weiterverarbeitet, zum Teil im eigenen Produktionsprozess weiterverwendet werden. Gleiches gilt für Betriebsstoffe oder Waren, wenn sie zugleich im Herstellungsprozess und als Verkaufswaren eingesetzt werden. Die Zuordnung richtet sich nach der beabsichtigten Verwendung der Güter.

Die geleisteten Anzahlungen im Bereich der Vorräte nehmen die Vorauszahlungen auf Vorräte auf. Anzahlungen auf Dienstleistungen (z.B. Leistungen eines Planungsbüros, Steuerberatungsleistungen) werden nicht unter den Vorräten, sondern unter den sonstigen Vermögensgegenständen ausgewiesen.

Eine Besonderheit gilt für erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen. Hier wird den Kapitalgesellschaften vom Gesetz ein Wahlrecht eingeräumt, solche erhaltenen Anzahlungen entweder unter den Verbindlichkeiten gesondert auszuweisen oder sie vom Posten „Vorräte“ offen abzusetzen. Offene Absetzung bedeutet hierbei, dass der ursprüngliche Wert der Vorräte und der erhaltenen Anzahlungen ermittelbar sein muss (§ 268 V S. 2 HGB). Nach IFRS folgt aus dem Saldierungsverbot in IAS 1.32 dass erhaltene Anzahlungen auf Vorräte als kurzfristige Verbindlichkeiten angesetzt werden müssen.

Die IFRS-Rechnungslegung für Vorräte ist in IAS 2 geregelt.

IAS 2.6 definiert Vorräte als Vermögenswerte,

- (a) die zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden;
- (b) die sich in der Herstellung für einen solchen Verkauf befinden; oder

(c) die als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Herstellung oder der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden.

Allerdings enthalten die IFRS für Fertigungsaufträge (IFRS 15.35 c) i.V.m. 15.36 / *alt* IAS 11), landwirtschaftliche Erzeugnisse (IAS 41), Finanzinstrumente (IAS 32 und IFRS 9 / *alt* IAS 39) sowie einige andere Bereiche vorrangige Spezialvorschriften (IAS 2.2). IAS 2 umfasst damit einen engeren Bereich als das Vorratsvermögen nach HGB.

Der IFRS-Anhang muss unter anderem folgende Informationen enthalten (IAS 2.36):

- der Buchwert der nicht zu Anschaffungs- und Herstellungskosten, sondern zum Nettoveräußerungswert bilanzierten Vorräte
- der Betrag der Wertminderungen der Periode
- der Betrag der Wertaufholungen der Periode und die Gründe hierfür
- zur Bewertungsvereinfachung angewandte Zuordnungsverfahren – beispielsweise FIFO
- eine nähere unternehmensspezifische Untergliederung der Vorräte – beispielsweise als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse und Handelswaren (IAS 2.37)

Weitere Besonderheiten der Vorratsbewertung beziehen sich auf den Zeitpunkt der Umsatzrealisation sowie die zulässigen Bewertungsvereinfachungen.

2. Umsatz- und Ertragsrealisation

Beim Verkauf von Vorräten stellt sich die Frage, ab wann die Realisation der Umsatzerlöse eintritt. Der Zeitpunkt der Rechnungsstellung gilt als Indiz, ist aber nicht entscheidend.

Ertragsrealisierung nach HGB

Nach HGB kommt es hierbei auf den Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an. Wirtschaftliche Verfügungsmacht ist gegeben, wenn der Verkäufer alles Erforderliche getan hat, um dem Käufer die Verfügungsmacht über das Bilanzobjekt zu verschaffen. Bei Waren besteht z.B. Bilanzierungspflicht, wenn die Ware zum Bilanzstichtag noch nicht eingegangen ist, der Käufer aber durch Konnossement, Lade- oder Lagerschein über sie verfügen kann.

Ertragsrealisierung bei Einkomponentengeschäften nach IFRS

Um zu bestimmen, wann ein Umsatzprozess nach IFRS vollzogen ist, wird in verschiedene Umsatzarten unterschieden. Der alte IAS 18 „Umsatzerlöse“ wird ab 2018 durch IFRS 15 „Erlöse aus Kundenverträgen“ abgelöst. IFRS 15 definiert zwei Umsatzformen:

Umsatzerlöse aus Leistungsverpflichtungen:

(a) die über einem bestimmten Zeitraum erbracht werden (IFRS 15.35)

Beispiele: Miete (IFRS 15.35 a)), Reparaturen (IFRS 15.35 b)), kundenspezifische Aufträge ohne alternative Verwendung und mit Vergütungsanspruch = sog. Fertigungsaufträge (IFRS 15.35 c))

(b) die zu einem bestimmten Zeitpunkt erbracht werden (IFRS 15.38)

in sonstigen Fällen; Beispiel: Verkauf von Gütern

Abbildung 16: Übersicht zu den Leistungsverpflichtungen nach IFRS

Spezielle Umsatzrealisierungen ergeben sich weiterhin aus IAS 17, IFRS 4 sowie IFRS 9.

Gemäß IFRS 15.31 ff müssen beim Verkauf von Gütern mehrere Bedingungen erfüllt sein:

Kriterium der Umsatzrealisation

31. Ein Unternehmen hat einen Erlös zu erfassen, wenn es durch Übertragung eines zugesagten Guts ... auf einen Kunden eine Leistungsverpflichtung erfüllt.

Als übertragen gilt ein Vermögenswert dann, wenn der Kunde die Verfügungsgewalt über diesen Vermögenswert erlangt.

= sog. Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht

38. ... Zusätzlich hat das Unternehmen folgende Indikatoren für die Übertragung der Verfügungsgewalt zu berücksichtigen: ...

d) Die mit dem Eigentum an dem Vermögenswert verbundenen signifikanten Risiken und Chancen liegen beim Kunden ...

= sog. Gefahrenübergang

Für den Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht kommt es also auch auf den Gefahrenübergang an.

Beispiele:

- Die Autoverleihfirma A beliefert den Gebrauchtwagenhändler G mit ehemaligen Leihfahrzeugen. Vereinbart ist ein Stückpreis von 15.000 EUR. Sollte G die Fahrzeuge nun für weniger als 16.000 EUR losschlagen können, so beteiligt sich A am Minderpreis mit 50%. Die Summe, die der Verkäufer A erhält, hängt zum Teil vom Verkaufspreis des Käufers G ab. Damit trägt A immer noch wesentliche Eigentumsrisiken.
- Der Hersteller von Sonnenschirmen S liefert einer Baumarktkette B im Mai eine große Menge an Sonnenschirmen. S und B haben vereinbart, dass B bis Ende August beliebig viele Sonnenschirme zurückgeben kann, die noch nicht verkauft wurden. Hier wurde B ein Rücktrittsrecht eingeräumt. Wegen der mangelnden Erfahrung und der Abhängigkeit von Sommerwetter kann S die Wahrscheinlichkeit für die Rückgabe nicht einschätzen. S trägt immer noch wesentliche Eigentumsrisiken, es gibt vorläufig noch keine Umsatzrealisation.

Verbleiben dem Verkäufer aus Gesamtsicht nur unmaßgebliche Eigentumsrisiken, so gilt die Transaktion dennoch als Verkauf und es kommt zu einer Umsatzrealisation (IAS 18.17).

Beispiel:

Die Kaufhauskette K räumt ihren Kunden ein 4-wöchiges bedingungsloses Rückgaberecht für alle Einkäufe in ihren Filialen ein. Durch Erfahrungen ist bekannt, dass nur 5% der Verkäufe später wieder zurückgegeben wird. Es handelt sich überwiegend (95%) um einen bilanziell wirksamen Verkauf.

Ertragsrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften nach IFRS

Mehrkomponentengeschäfte liegen dann vor, wenn zwei oder mehrere Einzelleistungen Gegenstand eines Vertrags sind, dessen Vergütung im Einzelnen oder als Gesamtpaket vereinbart wurde. Dabei ist das Mehrkomponentengeschäfts zunächst in seine einzelnen Umsatzkomponenten zu zerlegen. Unerheblich für die Zerlegung eines Umsatzprozesses in seine einzelnen Komponenten ist dessen vertragliche Ausgestaltung. Allein die wirtschaftliche Substanz (substance over form) bestimmt die Aufspaltung des Umsatzprozesses in einzelne Umsatzarten.

Bei Bedarf werden daher zivilrechtlich einheitliche Geschäftsvorfälle in mehrere wirtschaftlich abgrenzbare Bestandteile geteilt, die dann jeweils für sich beurteilt und zu unterschiedlichen Zeitpunkten realisiert werden können (IFRS 15.22).

Beispiel:

Das Autohaus A bietet Fahrzeuge an, bei denen als Verkaufsförderungsmaßnahme im Kaufpreis von 25.000 EUR bereits der Kundendienst für die nächsten 5 Jahre mit enthalten sind.

Wirtschaftlich entfallen 20.000 EUR auf die Lieferung des Pkw und 5.000 EUR auf die künftigen Serviceleistungen.

Nur 20.000 EUR der Einzahlung werden sofort als Umsatzerlöse erfasst. Aus dem Vergleich mit dem bisherigen Buchwert des Pkw von 18.000 EUR entsteht heute ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 2.000 EUR.

Der Anteil von 5.000 EUR wird durch Bildung eines passiven Abgrenzungspostens ertragsmäßig neutralisiert. Durch Auflösung des Abgrenzungspostens über die 5 Jahre Laufzeit entstehen Umsatzerlöse in den Jahren, in denen auch die Aufwendungen für den Kundendienst anfallen.

Die normale gesetzliche Gewährleistung gehört jedoch zum Verkauf der Ware und stellt noch kein Mehrkomponentengeschäft dar, da sie keine eigenständige Dienstleistung ist (die auch getrennt von der Ware gehandelt werden könnte; IFRS 15.22, 15.27, 15.30). Die Kosten der noch ausstehenden Leistungen werden in Form einer Rückstellung einbezogen (IAS 18.19).

Beispiel:

Der Hersteller von Kaffeemaschinen K gibt auf seine Produkte nur die gesetzlichen 2 Jahre Gewährleistung. Der Verkaufspreis beträgt 50 EUR bei Herstellungskosten von 40 EUR. Erfahrungsgemäß ergibt sich noch ein durchschnittlicher Gewährleistungsaufwand von 2 EUR pro Kaffeemaschine.

Beim Verkauf entstehen sofort Umsatzerlöse von 50 EUR. Für den Aufwand aus Gewährleistung wird in der Bilanz eine Rückstellung in Höhe von 2 EUR gebildet. Nach Abzug der bisherigen Herstellungskosten von 40 EUR und der Gewährleistungskosten von 2 EUR entsteht ein Gewinn von 8 EUR.

3. Fertigungsaufträge (IFRS)

In vielen Branchen werden Produkte nach individuellen Vorgaben des Kunden gefertigt. Oft erstreckt sich die Bauzeit über mehrere Jahre und der Hersteller hat nur wenige Großprojekte gleichzeitig in Arbeit.

Beispiel:

Kundenspezifische Großprojekte sind z.B. der Bau von Straßen, U-Bahnlinien, Pipelines, Brücken, Tunneln, Staudämmen, Flughäfen, chemischen Großanlagen, Fertigungslinien, Schiffen.

Probleme bereitet im HGB-Bilanzrecht die Tatsache, dass zwingend erst nach Vollendung des Auftrags mit Abnahme des Werkes der Realisationszeitpunkt vorliegt. Erst im Realisationszeitpunkt tritt der Wertsprung zur Forderung ein und es erfolgt der Gewinnausweis in voller Höhe (§ 252 I Nr. 4 HGB). Man spricht daher auch von der sog. Completed-Contract-Method (CCM).

In den vorausgehenden Jahren müssen während der Fertigungsdauer häufig laufende Verluste ausgewiesen werden, weil bei den unfertigen Erzeugnissen nicht alle Kosten als Herstellungskosten bilanziell ansetzbar sind.

gesamter Fertigungsauftrag	während der Fertigungsdauer	bei der Abnahme
Totalgewinn wird erwartet	(geringe) laufende Verluste	plötzlicher, hoher Gewinnsprung

Trotz guter und stetiger Auftragslage sowie erwarteter Totalgewinne kann es somit dazu kommen, dass der Hersteller in einzelnen Jahren Verluste ausweisen muss. Die Erfolgslage kann auch zufallsbedingt sehr stark schwanken, je nachdem wie viele Projekte in einem Jahr abgeschlossen werden. Die Aussagekraft der Rechnungslegung wird damit eingeschränkt.

Um dies zu vermeiden, enthält IFRS 15.35 c) i.V.m. 15.40-45 *neu* (*alt* IAS 11) Bilanzierungsvorschriften (insbesondere Erfüllungsgrad, Umsatzrealisation) für Fertigungsaufträge. Diese gelten vorrangig gegenüber IAS 2.

Ein Fertigungsauftrag ist (gem. IAS 11.3 *alt*) ein Vertrag über die kundenspezifische Fertigung einzelner Gegenstände oder einer Anzahl von Gegenständen, die aufeinander abgestimmt sind. Diese Kundenspezifität führt grundsätzlich auch gem. IFRS 9 15.35 c) (*neu*) dazu, dass es für den erstellten Vermögenswert keine (einfache) alternative Nutzungsmöglichkeit gibt. Zusätzlich muss der Kunde für die erbrachten Leistungen zahlen.

Beispiel:

Die Teile einer Ölraffinerie oder einer komplexen Fertigungsanlage sind Gegenstände, die in ihrer Funktion aufeinander abgestimmt sind. Der Bau erfolgt spezifisch für die Bedürfnisse eines bestimmten Kunden. Letzterer ist zur Zahlung des Preises verpflichtet.

Completed-Contract-Method (HGB) und Percentage-of-Completion-Method (IFRS)

Die Unterschiede zwischen der Completed-Contract-Method (HGB) und Percentage-of-Completion-Method (IFRS) sollen anhand eines Beispielfalls verdeutlicht werden.

Beispiel:

Vertragsgegenstand ist der Bau eines Staudamms. Der vereinbarte Festpreis (Auftrags-erlöse) beträgt 390 Mio. EUR und ist vollständig erst bei Fertigstellung und Abnahme fällig.

Die Bauzeit beträgt 3 Jahre (01 bis 03). In jedem Jahr fallen Aufwendungen von 100 Mio. EUR an (Auftragskosten), die zu 90% als Herstellungskosten gelten. Der Hersteller erwartet somit einen Totalgewinn von 390 Mio. EUR - 300 Mio. EUR = 90 Mio. EUR.

Jahr		01	02	03
Umsatzeinzahlungen				+ 390
diverse Aufwendungen		- 100	- 100	- 100

Nach **HGB** wird die Umsatzrealisation erst bei vollständiger Fertigstellung im Jahr 03 angenommen. Die Aktivierung des begonnenen Auftrags erfolgt als „Unfertige Erzeugnisse“ und wird mit Herstellungskosten bewertet (§ 255 II HGB).

Beispiel:

Behandlung nach HGB:

Jahr		01	02	03
Umsatzerlöse (=Umsatzeinzahlungen)				+ 390
<i>Herstellungskosten der unfertigen Erzeugnisse in der Bilanz</i>	0	90	180	0
Bestandsveränderung an unfertigen Erzeugnissen		+ 90	+ 90	- 180
diverse Aufwendungen		- 100	- 100	- 100
Gewinn		- 10	- 10	+ 110
Summe		+ 90		

Wegen der fehlenden Möglichkeit alle Kosten als Herstellungskosten zu aktivieren, kommt es zu einem geringen Verlust im Jahr 01 und 02.

Der Gewinn von 110 Mio. EUR in 03 entspricht dem Totalgewinn von 90 Mio. EUR zuzüglich der „fälschlicherweise“ in 01 und 02 ausgewiesenen Verluste von je 10 Mio. EUR.

Würden aufgrund von gestiegenen Kosten die voraussichtlichen Gesamtkosten über den voraussichtlichen Umsatzerlösen liegen, so wäre hingegen der Verlust sofort zu verbuchen. Technisch geschieht dies durch eine außerplanmäßige Abschreibung der Unfertigen Erzeugnisse.

Anders erfolgt die Bilanzierung nach IFRS. Unter der Bedingung, dass sich das Ergebnis eines Fertigungsauftrages verlässlich schätzen lässt, sind gemäß IFRS 15.31. i.V.m. 15.35, 15.41-45 (*alt* IAS 11.22) die Auftragserlöse und Auftragskosten entsprechend dem Leistungsfortschritt am Bilanzstichtag als Erträge und Aufwendungen zu erfassen.

Dies bedeutet, dass bei einem unterstellten Leistungsfortschritt von je 1/3 pro Jahr nach IFRS schon im Jahr 01 und 02 bereits fiktive Umsatzerlöse von je 130 Mio. EUR verbucht werden. Technisch geschieht dies dadurch, dass man in der Bilanz bereits eine entsprechende fiktive Forderung ausweist. Die Forderung ist deshalb fiktiv, weil sie rechtlich noch gar nicht entstanden ist. Dies wäre erst bei vollständiger Erfüllung des Vertrags mit der Auftragsabnahme der Fall.

Beispiel:

Behandlung nach IFRS 15.35:

Jahr		01	02	03
Umsatzeinzahlungen				+ 390
<i>(fiktive) Forderungen LuL in der Bilanz</i>	0	130	260	0
Veränderung der Forderungen LuL		+ 130	+ 130	-260
diverse Aufwendungen		- 100	- 100	- 100
Gewinn		+ 30	+ 30	+ 30
Summe		+ 90		

Hier kommt es zu einer gleichmäßigen Verteilung des geschätzten Gesamtgewinns von 90 Mio. EUR auf die 3 Jahre Fertigungsdauer. Der geschätzte Gesamtgewinn ergibt sich allgemein als: Gesamtgewinn = Auftragserlöse - Auftragskosten

Fertigstellungsgrad

In der Praxis können verschiedene Verfahren zur Bestimmung des Fertigstellungsgrads angewendet werden (IFRS 15.41-43 / *alt* IAS 11.30f.). Hierzu zählen:

Input-Messmethoden

- Cost-to-cost-Methode (alle bisherigen Auftragskosten)
- Effort-expended-Methode (z.B. Arbeitszeit in Stunden als Indikator)

Output-Messmethoden

- Units-of-work-performed-Methode
(bei homogener Gesamtleistung, z.B. Kilometer verlegte Rohrleitungen)
- Milestone-Methode
(Vollendung eines bestimmten Bauabschnitts, z.B. Rohbau)

- nach dem Ausmaß des physischen Leistungsfortschritts (durch Begutachtung und Messung der einzelnen erbrachten Leistungen)

Das Unternehmen muss eine „verlässliche“ Methode auswählen.

Verlässliche Schätzung des Ergebnisses

Bedingung für die Anwendung der Percentage-of-Completion-Method bei Fertigungsaufträgen nach IFRS ist, dass das Ergebnis eines Fertigungsauftrags „verlässlich geschätzt“ werden kann (IFRS 15.45 / *alt* IAS 11.22). Hierzu gehört auch eine verlässliche Bestimmung des Grades der Fertigstellung (IFRS 15.44 / *alt* IAS 11.23).

Die Schätzungen werden laufend an aktuelle Erkenntnisse angepasst (IFRS 15.40, 15.59, 15.87, 15.99ff. / *alt* IAS 11.38).

Wenn das Ergebnis eines Fertigungsauftrages nicht verlässlich geschätzt werden kann, darf jedoch während der Fertigungsdauer kein Gewinn realisiert werden (IFRS 15.45 / *alt* IAS 11.32): Die Umsatzerlöse werden exakt in Höhe der angefallenen Auftragskosten erfasst.

Unter diesen Umständen beträgt die Summe von Aufwendungen und Erträgen genau Null (Modified-Completed-Contract-Method). Bedingung für eine Erfassung von Umsatzerlösen in Höhe der Kosten ist aber, dass die entsprechenden Beträge wahrscheinlich einbringbar sind.

Beispiel:

Der Kunde kann seine Zahlungsverpflichtungen wegen einer gravierenden Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage nicht mehr erfüllen. In diesem Fall werden keine fiktiven Umsatzerlöse ausgewiesen.

Die Frage, ob das Ergebnis eines Fertigungsauftrags verlässlich geschätzt werden kann, lässt sich nicht völlig objektiv beurteilen. Die Geschäftsleitung besitzt hier einen bilanzpolitischen Spielraum.

Teilgewinnrealisation nach HGB?

Im Vergleich mit IFRS stellt sich die Frage, ob das HGB bei mehrjährigen Fertigungsvorgängen auch Teilgewinnrealisierungen zulässt.

Beispielsweise kann man für Großanlagen oder langfristige Bauwerke auch Teilleistungen vereinbaren. Bilanziell anerkannte echte Teilleistungen setzen aber voraus, dass die abgerechneten Teile des Gesamtauftrags separat verkehrs- und abnahmefähig sind. Der Hersteller darf gegenüber dem Kunden auch kein Gesamtfunktionsrisiko übernehmen. Diese engen Vertragsbedingungen werden viele Kunden nicht akzeptieren wollen.

Kritische Beurteilung

Die Vorteile der Completed-Contract-Method liegen darin, dass es eine strikte Einhaltung des Gläubigerschutzes gewährt und zudem eine Zahlungsbemessungsfunktion besitzt, da keine Gefahr besteht, dass nicht realisierte Gewinne ausgeschüttet oder besteuert werden.

Ein Nachteil besteht darin, dass diese Methode die Aussagekraft der Rechnungslegung einschränkt, da starke Gewinnsprünge am Ende des Projekts entstehen, jedoch über den Produktionszeitraum ein Verlust ausgewiesen wird. Sollte das Unternehmen die Herstellungskostenuntergrenze wählen, besteht zudem die Möglichkeit stille Reserven zu bilden.

Diese Nachteile sind wiederum die Vorteile der Percentage-of-Completion-Method.

4. Bewertungsvereinfachungen

Im Grundsatz wird bei der Bilanzierung jeder Vermögenswert einzeln bewertet (§ 252 I Nr. 3 HGB, IAS 2.23). Aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen und wegen technischer Probleme lässt man aber verschiedene Bewertungsvereinfachungsverfahren zu.

Im Rahmen des HGB stehen grundsätzlich folgende Methoden zur Verfügung:

Bezeichnung	vereinfachende Annahme	Varianten
Festbewertung (§ 240 III HGB)	konstanter Bestand	
Durchschnittsbewertung (GoB)	untrennbare Vermischung von Anfangsbestand und Zugängen ⇒ Durchschnittspreise	periodisch oder permanent
Gruppenbewertung (§ 240 IV HGB)	untrennbare Vermischung von Anfangsbestand und Zugängen ⇒ Durchschnittspreise	periodisch oder permanent
Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolge (§ 256 HGB)	Verwendung nach der Dauer der Lagerzeit: <ul style="list-style-type: none"> • FIFO (first in - first out) • LIFO (last in - first out) 	periodisch oder permanent

Abbildung 17: Bewertungsvereinfachungen nach HGB

IFRS spricht hier von sog. Zuordnungsverfahren (IAS 2.25). Für Vorräte sind grundsätzlich lediglich das FIFO-Verfahren, einfacher (periodischer) Durchschnitt, gleitender (permanent) Durchschnitt und unter Umständen bei unwesentlichen Vermögenswerten der Festwertansatz erlaubt.

Der Einsatz eines fiktiven Zuordnungsverfahrens ist nach IAS 2.23 ausgeschlossen, wenn die Vorräte normalerweise nicht austauschbar sind oder wenn es sich um Vorräte für spezielle Projekte handelt. Hier müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch individuelle Einzelzuordnung bestimmt werden.

Beispiel:

Die Fahrzeuge eines Gebrauchtwagenhändlers stellen normalerweise nicht austauschbare Vorräte dar. Zusätzlich ist der relative Wert der einzelnen Vermögensgegenstände hoch, ihre Anzahl ist gering und sie sind eindeutig zu identifizieren. Daher darf kein Zuordnungsverfahren angewandt werden.

(1) Festwertansatz

Die Festbewertung unterstellt, dass sich für eine zusammengefasste Menge an Vermögensgegenständen

- die Zugänge zum Bestand und
- die Abgänge/der Verbrauch/die planmäßigen Abschreibungen vom Bestand

genau ausgleichen. Deshalb wird für einen bestimmten Güterbestand (Festmenge) unter Annahme von **Festpreisen** in der Bilanz ein Festwert angesetzt, der an den folgenden Bilanzstichtagen unverändert bleibt (Einkäufe werden als Aufwand gebucht; keine planmäßigen Abschreibungen). Es handelt sich daher sowohl um eine Erleichterung bei der Mengenaufnahme (Inventur) als auch bei der (Einzel)Bewertung.

Das Verfahren ist nach HGB zulässig bei Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens (z.B. Werkzeuge, Hotelgeschirr) sowie bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen,

- deren Bestand in Größe, Wert und Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt
- deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung ist (< 10% der Bilanzsumme) und
- die regelmäßig ersetzt werden

Der Festwert muss mittels körperlicher Bestandsaufnahme **i.d.R. alle 3 Jahre** überprüft werden. Steuerlich ist er auch auf Wertveränderungen (Preis?) zu überprüfen.

- Aus der Überprüfung ergibt sich (zumindest für die Steuerbilanz) eine Anpassungspflicht, wenn der Festwert gesunken ist oder eine mehr als 10-prozentige Festwerterhöhung eingetreten ist.
- Es besteht (steuerlich) ein Anpassungswahlrecht, wenn die Festwerterhöhung nicht mehr als 10 v.H.% des bisherigen Festwerts erreicht.

In den **IFRS** wird der Festwertansatz für Vorräte nicht ausdrücklich erwähnt. Er dürfte allenfalls für unwesentliche Bestände aufgrund der Grundsätze der Wesentlichkeit (RK.29, IAS 1.8) und des Abwägens von Kosten und Nutzen (RK.44) in Frage kommen.

(2) Durchschnittsbewertung (GoB, IAS 2.25-2.27)

Die Durchschnittsmethode ist das Regel-Schätzverfahren um die Anschaffungs- und Herstellungskosten vereinfacht zu ermitteln. Es ist auf den Einsatz bei sog. vertretbaren Gütern (§ 91 BGB) begrenzt und geht von der Berechnung des gewichteten durchschnittlichen Preises aus. Man unterscheidet die einfache (periodische) und die gleitende (permanente) Durchschnittsbewertung.

	Datum	Menge in Stück	Preis pro Stück
Anfangsbestand (AB)	01.01.	20	20
Abgang (1)	14.03.	- 10	...
Zugang (2)	19.03.	+ 15	30
Abgang (3)	20.08.	- 20	...
Zugang (4)	06.10.	+ 20	40
Endbestand (EB)	31.12	25	...

Abbildung 18: Datenbasis zur Durchschnittsbewertung

Bei der **periodischen Durchschnittsbewertung** wird unterstellt, dass alle Abgänge zum Ende der Periode erfolgen. Der Durchschnittspreis wird nur zum Jahresende berechnet.

	Datum	Menge in Stück	Preis pro Stück	Gesamtwert
Anfangsbestand (AB)	01.01.	20	20	400
+ Zugang (2)	19.03.	+ 15	30	+ 450
+ Zugang (4)	06.10.	+ 20	40	+ 800
- Abgang (1 und 3)		55	30	1.650
		- 30	$1.650/55 = 30$	- 900
Endbestand (EB)	31.12	25	30	750

Abbildung 19: Methode des periodischen Durchschnitts

Bei der **permanenten Durchschnittsbewertung** wird (beginnend mit dem Anfangsbestand) nach jedem Lagerzugang ein neuer Durchschnittspreis ermittelt:

	Datum	Menge in Stück	Preis pro Stück	Gesamtwert
Anfangsbestand (AB)	01.01.	20	20	400
- Abgang (1)	14.03.	- 10	20	- 200
		10	20	200
+ Zugang (2)	19.03.	+ 15	30	+ 450
		25	26	650
- Abgang (3)	20.08.	- 20	26	- 520
		5	26	130
+ Zugang (4)	06.10.	+ 20	40	+ 800
Endbestand (EB)	31.12.	25	37,20	930

Abbildung 20: Methode des permanenten Durchschnitts

(3) Gruppenbewertung (§ 240 IV HGB, IAS 2.25)

Die gleiche Rechentechnik wie die Durchschnittsbewertung verwendet auch die sog. Gruppenbewertung. Zu einer Gruppe zählen

- **gleichartige** Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen, fertige Erzeugnisse und Waren) sowie
- **gleichartige oder annähernd gleichwertige** andere bewegliche Vermögensgegenstände.

Die folgende Abbildung grenzt die Kriterien „Gleichartigkeit“ und „annähernde Gleichwertigkeit“ ab:

Kriterium	Art der Vermögensgegenstände?	Preise
„gleichartig“	<u>gleiche Warengattung</u> (z.B. Kleider verschiedener Größe, Muster, Farbe, Schnitt) nach Verkehrsanschauung <u>Gleichheit in der Verwendbarkeit</u> (Funktionsgleichheit) (z.B. Nägel/Schrauben, Behälter aus Metall/Plastik, mechanische/elektronische Geräte)	eigentlich irrelevant aber: Vermögensgegenstände mit erheblichen Qualitätsunterschieden sind nicht „gleichartig“ Preisunterschiede sind ein Indiz für Qualitätsunterschiede
„annähernd gleichwertig“	eigentlich irrelevant aber: nicht völlig verschieden	Spanne zwischen höchstem Preis und dem geringsten Preis der Gruppe maximal 20% - 25%

Abbildung 21: Anforderungen an die Gruppenbildung

Eine Gruppenbewertung als Ersatz für die einzelne Bewertung ist (steuerlich) nicht zulässig bei nur wenigen, teureren Vermögensgegenständen (z.B. Gebrauchtwagen bei Kfz-Händlern).

Nach IFRS muss es sich um eine große Anzahl von Vorratsvermögen handeln.

(4) Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgefiktionen (§ 256 HGB)

Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgeverfahren ermitteln Bestand und Verbrauch durch Zugrundelegung einer bestimmten Fiktion über die Reihenfolge der Lagerentnahme (für Verbrauch oder Veräußerung). Hierdurch wird bestimmt, welche Vermögensgegenstände sich am Bilanzstichtag noch im Bestand befinden.

Nach § 256 HGB kann, soweit es den GoB entspricht, für den Ansatz gleichartiger (siehe Gruppenbewertung) Gegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass

- die zuerst angeschafften oder hergestellten Gegenstände zuerst verbraucht oder veräußert werden (**FIFO-Verfahren**) oder
- die zuletzt angeschafften oder hergestellten Gegenstände zuerst verbraucht oder veräußert werden (**LIFO-Verfahren**).

Bei den Verbrauchs- oder Veräußerungsfolgeverfahren handelt es sich indes um eine Fiktion. Hinsichtlich der Zulässigkeit der Verfahren im konkreten Einzelfall stellt sich daher die Frage, ob und wie weit diese Fiktion von den tatsächlichen Gegebenheiten abweichen darf.

Gemäß **Handelsrecht** braucht eine Fiktion nicht der Realität zu entsprechen. Es darf aber kein Verfahren eingesetzt werden, dessen Fiktion unter den gegebenen Umständen offensichtlich nicht erfüllt werden kann, z.B.:

- LIFO-Bewertung bei leicht verderblichem Obst
- LIFO-Bewertung bei technisch nicht möglicher Verbrauchsfolge (etwa in einem Ölsilo, das die zuerst eingefüllten Güter zuerst wieder abgibt)

Kommt es zu größeren Wertdifferenzen zwischen Buchwert und durch die Anwendung von Verbrauchsfolgeverfahren, insbesondere bei Inflation, Börsen- oder Marktpreis, so sind diese nach § 284 II Nr. 4 HGB anzugeben.

Nach **IFRS** ist nur (noch) die FIFO-Methode als Verbrauchsfolgeverfahren zulässig (IAS 2.25-2.27).

FIFO-Verfahren (first in - first out)

Das FIFO-Verfahren unterstellt die Fiktion, dass die ältesten Bestände zuerst verbraucht oder veräußert werden. Es ist für die meisten Fälle recht realistisch.

	Datum	Menge in Stück	Preis pro Stück	Gesamtwert
Anfangsbestand (AB)	01.01.	20	20	400
+ Zugang (2)	19.03.	+ 15	30	+ 450
+ Zugang (4)	06.10.	+ 20	40	+ 800
		55		1.650
- Abgang (1 und 3)		- 30		
20 Stück aus (AB)		(-20)	20	- 400
10 Stück aus (2)		(-10)	30	- 300
Endbestand (EB)	31.12	25	38	950

Abbildung 22: Methode des FIFO-Verfahrens

Zwischen dem periodischen und dem permanenten FIFO-Verfahren besteht im Ergebnis kein Unterschied.

LIFO-Verfahren (last in - first out)

Das LIFO-Verfahren geht davon aus, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Bestände zuerst veräußert oder verbraucht werden. Im Lagerbestand sind daher noch die ältesten Einkäufe, die im Falle einer Inflation auch zu den niedrigsten Preisen eingekauft wurden.

Periodisch sieht die Berechnung wie folgt aus:

	Datum	Menge in Stück	Preis pro Stück	Gesamtwert
Anfangsbestand (AB)	01.01.	20	20	400
+ Zugang (2)	19.03.	+ 15	30	+ 450
+ Zugang (4)	06.10.	+ 20	40	+ 800
		55		1.650
- Abgang (1 und 3)		- 30		
20 Stück aus (4)		(-20)	40	- 800
10 Stück aus (2)		(-10)	30	- 300
Endbestand (EB)	31.12.	25	22	550

Abbildung 23: Methode des periodischen LIFO-Verfahrens

Die Methode des **permanenten** LIFO-Verfahrens ist demgegenüber deutlich komplexer und aufwendiger:

	Datum	Menge in Stück	Preis pro Stück	Gesamt-wert
Anfangsbestand (AB)	01.01.	20	20	400
- Abgang (1)	14.03.	- 10	20	-200
+ Zugang (2)	19.03.	10 + 15	20 30	200 + 450
- Abgang (3)	20.08.	25 -20		650
15 Stück aus (2)		(-15)	30	- 450
5 Stück aus AB		(-5)	20	- 100
+ Zugang (4)	06.10.	5 + 20	40	100 + 800
Endbestand (EB)	31.12.	25	36	900

Abbildung 24: Methode des permanenten LIFO-Verfahrens

Zudem ist das Ausmaß der stillen Reserven geringer, wenn die Bestände unterjährig stärkeren Schwankungen (im Extremfall bei einer Lagerräumung) unterliegen.

Die LIFO-Bewertung ist handelsrechtlich unter der Voraussetzung der GoB-Konformität (nicht z.B. bei verderblichen Gütern) uneingeschränkt zulässig.

Kapitel 6: Sachanlagen

1. Überblick

Unter den Sachanlagen fasst das HGB alle materiellen Werte des Anlagevermögens sowie entsprechende Anzahlungen und grundstücksgleiche Rechte (§ 266 II A II. HGB):

- II. Sachanlagen:
 1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;
 2. technische Anlagen und Maschinen;
 3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
 4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;

Abgrenzungsprobleme innerhalb der HGB-Sachanlagen treten insbesondere zwischen „technischen Anlagen“, „anderen Anlagen“ und „Bauten“ auf. Die bestehenden Zuordnungsprobleme werden derzeit entsprechend folgender Überlegungen gelöst:

- Ist eine technische Einrichtung Voraussetzung für die Nutzung des Gebäudes (z.B. Heizung, Sprinkleranlage, Rolltreppe), so rechnet man sie zum Gebäude. Abschreibungen auf Gebäudeteile dürfen auch bei kürzerer Nutzungsdauer nur entsprechend der regelmäßig längerfristig angelegten Gebäudeabschreibung durchgeführt werden. Gleichsam als Ausgleich sind die notwendigen Ersatzbeschaffungen solcher technischen Einrichtungen bei Gebäuden als Erhaltungsaufwand verrechenbar.
- Dient die technische Einrichtung überwiegend der Produktion (z.B. Silo, Tank, Lastenaufzug), so ist sie unter der Position „technische Anlagen und Maschinen“ auszuweisen (sog. Betriebsvorrichtungen).
- Sind Einbauten nur für einen vorübergehenden Zweck gedacht (z.B. Laden- oder Gaststätteneinbauten, Schaufensteranlagen), so zählen sie zu der Position „andere Anlagen“.
- Als Betriebsausstattung gelten u.a. Werkzeuge und Fahrzeuge.
- Zur Geschäftsausstattung gehören Büro- und Ladeneinrichtungen einschließlich der Büromaschinen und EDV-Anlagen.

Unter **Sachanlagen versteht IAS 16.6** materielle Vermögenswerte,

- (a) die für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden und
- (b) die erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden.

Die maßgeblichen Regelungen zur Bilanzierung nach IFRS sind in IAS 16 „Sachanlagen“ in Verbindung mit IAS 36 „Wertminderung von Vermögenswerten“ enthalten. Jedoch enthalten IAS 16.2-16.5 Verweise auf vorrangige Spezialregelungen. Hierzu gehören beispielsweise Immobilien, die zum Zwecke der Vermietung als Finanzinvestitionen gehalten werden (hierfür gilt IAS 40) oder Sachanlagen, die zur Veräußerung vorgesehen sind (vorrangige Anwendung von IFRS 5).

Die Sachanlagen lassen sich weiter in Gruppen einteilen. Unter einer Gruppe versteht IFRS jeweils diejenigen Sachanlagen, welche sich durch ähnliche Art und ähnliche Verwendung im Unternehmen auszeichnen (IAS 16.37).

Als Beispiele für eigenständige Gruppen nennt IAS 16.37:

- unbebaute Grundstücke
- Grundstücke und Gebäude
- Maschinen und technische Anlagen
- Schiffe
- Flugzeuge
- Kraftfahrzeuge
- Betriebsausstattung
- Büroausstattung

Sachanlagen werden beim erstmaligen Ansatz mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet (IAS 16.15). Die gleiche Regelung gilt im HGB (§ 253 I HGB).

Gemäß HGB sind bei der Folgebewertung Sachanlagen mit begrenzter Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben (§ 253 III S. 1 HGB). Ferner gelten die allgemeinen Regelungen für außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen (§ 253 III-V HGB).

Für die Folgebewertung kennt IAS 16.29 jedoch zwei Alternativen: „Anschaffungskostenmodell“ oder „Neubewertungsmodell“. Die Wahl ist jeweils für eine gesamte Gruppe von Sachanlagen einheitlich auszuüben. Das Anschaffungskostenmodell (IAS 16.30) entspricht dabei der Behandlung nach HGB (§ 255 I, II HGB). Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten werden um planmäßige Abschreibungen sowie um Wertminderungsaufwendungen verringert. Das Neubewertungsmodell wird später behandelt (siehe unten).

EXKURS Subventionen (nicht klausurrelevant)

Nicht selten gewährt der Staat Subventionen als Investitionsfördermaßnahme. Gemäß IAS 20.24ff. existiert bei investitionsbezogenen Zuwendungen ein Ausweiswahlrecht:

- Die empfangenen Subvention werden von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Investitionsguts abgezogen und die Abschreibungen während der Nutzungsdauer fallen entsprechend geringer aus oder
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden beibehalten, aber es wird ein passiver Abgrenzungsposten gebildet, der über die Nutzungsdauer erfolgswirksam aufgelöst wird.
- Beide Alternativen sind auch nach HGB zulässig. Der passive Abgrenzungsposten wäre hier ein Sonderposten für Investitionszuschüsse. Darüber hinaus ist auch die sofortige erfolgswirksame Vereinnahmung möglich.

EXKURS Unentgeltlich erworbenes Vermögen (nicht klausurrelevant)

Das HGB beinhaltet dafür keine Regelung, allerdings gilt nach h.M. ein Wahlrecht zur Aktivierung. Der vorsichtig geschätzte Zeitwert bildet dabei die Obergrenze der Bewertung.

Nach IFRS gilt eine Pflicht zur Aktivierung, sofern die Ansatzkriterien eines Vermögenswertes erfüllt sind. Die Bewertung erfolgt zum Zeitwert.

EXKURS Anschaffung durch Tauschgeschäfte (nicht klausurrelevant)

Nach HGB besteht unter Berücksichtigung der GoB nach h.M. ein Wahlrecht den durch Tausch erworbenen Vermögensgegenstand mit seinem Buchwert oder Zeitwert anzusetzen.

Nach IAS 16.24-26 und IAS 38.45-47 ist der erhaltene Vermögenswert zum Zeitwert des hingegenen Vermögenswertes anzusetzen, sofern das Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat und der beizulegende Zeitwert verlässlich ermittelbar ist.

2. Planmäßige Abschreibungen

Vermögensgegenstände mit zeitlich begrenzter Nutzung sind planmäßig abzuschreiben. Zeitlich begrenzte Nutzung bedeutet, dass das Nutzungspotenzial in Abhängigkeit vom Zeitablauf (Alterung, Vertragslaufzeit, technischer Fortschritt) oder von der Leistungsabgabe mehr oder weniger gleichmäßig abnimmt. Man spricht generell von der „Absetzung für Abnutzung“ (AfA).

Zum sog. abnutzbaren Anlagevermögen gehören neben den abnutzbaren Sachanlagen (Gebäude, technische Anlagen, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung) auch immaterielle Vermögenswerte (Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte, Lizenzen) mit rechtlich oder wirtschaftlich begrenzter Nutzungsmöglichkeit. Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind nicht planmäßig abzuschreiben (§ 253 Abs. 4 HGB).

Die planmäßige Abschreibung ist in § 253 Abs. 3 S. 1-2 HGB geregelt:

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern.

Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann.

Demzufolge ist ein Abschreibungsplan erforderlich, der folgende Dinge regelt:

- das Abschreibungsvolumen als Differenz von Ausgangswert und Restwert
- die voraussichtliche Nutzungsdauer als Abschreibungszeitraum
- die Abschreibungsmethode

Im Gegensatz zum HGB enthalten die IAS/IFRS keine Generalnorm wie § 253 Abs. 3 HGB zur planmäßigen Abschreibung. Auch diese Frage wird in postenspezifischen Standards beantwortet.

Beispiele:

- IAS 16.43-62 regelt die planmäßige Abschreibung bei Sachanlagen

- IAS 38.97-106 enthält Vorgaben zur planmäßigen Abschreibung von immateriellen Vermögenswerten.

Abschreibungsvolumen

Ausgangsbasis der planmäßigen Abschreibungen bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Das Abschreibungsvolumen entspricht dem Betrag, der plangemäß auf die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt werden soll. Es entspricht der Abschreibungsbasis, wenn Restwerte nicht berücksichtigt werden:

- Steuerrechtlich ist nach der Rechtsprechung die Berücksichtigung eines Restwerts zwingend geboten, wenn der Veräußerungserlös relativ und absolut ins Gewicht fällt (z.B. bei Schiffen mit bis zu 40 v.H. der Anschaffungskosten).
- Je höher und sicherer der Restwert ist, desto eher wird er auch in der Handelsbilanz Berücksichtigung finden müssen.

Eine geplante Veräußerung schon vor Ende der insgesamt möglichen Nutzungsdauer (kürzerer Zeitraum \Leftrightarrow höherer erwarteter Veräußerungserlös) ist für die Bemessung der Abschreibung unerheblich.

Nach IFRS ergibt sich das Abschreibungsvolumen von Sachanlagen grundsätzlich durch Abzug des voraussichtlichen Restwerts (IAS 16.53 S. 1). Jedoch betont IAS 16.53 S. 2, dass der Restwert in der Praxis oft unbedeutend ist und daher für die Berechnung des Abschreibungsvolumens unwesentlich ist.

Insofern gibt es keinen grundsätzlichen Unterschied zum HGB. Wenn der Restwert nicht relativ und absolut ins Gewicht fällt, braucht er hier nicht berücksichtigt werden.

Für immaterielle Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer gibt IFRS grundsätzlich einen Restwert von Null vor. Ausnahmen bestehen nur in zwei Fällen (IAS 38.100):

Der Restwert eines immateriellen Vermögenswertes mit einer begrenzten Nutzungsdauer ist mit Null anzusetzen, es sei denn, dass:

- a) eine Verpflichtung seitens einer dritten Partei besteht, den Vermögenswert am Ende seiner Nutzungsdauer zu erwerben; oder
- b) ein aktiver Markt (gemäß Definition in IFRS 13) für den Vermögenswert besteht, und:
 - (i) der Restwert unter Bezugnahme auf diesen Markt ermittelt werden kann; und
 - (ii) es wahrscheinlich ist, dass ein solcher Markt am Ende der Nutzungsdauer des Vermögenswertes bestehen wird.

Abschreibungsdauer

Die Abschreibungsdauer ist durch technische, rechtliche und wirtschaftliche Einflüsse begrenzt. Ausschlaggebend ist der Engpassfaktor.

Die Nutzungsdauer richtet sich sowohl nach HGB als auch nach IFRS nach den **individuellen** Verhältnissen und Absichten des Unternehmens (IAS 16.57). Nach der Auflistung in IAS 16.56 müssen folgende Faktoren berücksichtigt werden:

- die erwartete Nutzung des Vermögenswerts, z.B. Ausbringungsmenge
- der erwartete physische Verschleiß in Abhängigkeit vom Schichtbetrieb, Reparaturen und Instandhaltung, Wartung und Pflege
- technische Überholung durch Änderungen in der Produktion
- gewerbliche Überholung durch Änderungen in der Marktnachfrage nach den mit dem Vermögenswert produzierten Gütern
- rechtliche Nutzungsbeschränkungen

Innerbetriebliche Gegebenheiten wie besondere betriebliche Anforderungen (Präzision, technische Standards) und Beanspruchungen (Mehrschichtbetrieb, Einfluss von Nässe) sind somit ebenso zu berücksichtigen wie absehbare externe strukturelle oder technologische Entwicklungen.

Die voraussichtliche betriebsindividuelle Nutzungsdauer kann kürzer sein als die wirtschaftliche Nutzungsdauer.

Insgesamt besteht hinsichtlich der Schätzung der betrieblichen Nutzungsdauer ein nicht unerheblicher Beurteilungsspielraum. Anhaltspunkte lassen sich aus eigenen Erfahrungen, branchenüblichen Werten oder - bei deutschen Unternehmen - aus den steuerlichen Abschreibungstabellen („AfA-Tabellen“) gewinnen.

Die Abschreibung beginnt mit dem Tag der Betriebsbereitschaft (IAS 16.55, IAS 38.97). Abschreibungen sind deshalb grundsätzlich zeitanteilig vorzunehmen. Unter Wesentlichkeitsaspekten dürfte aber eine Rundung auf volle Monate wie nach der HGB-Bilanzierungspraxis (GoB) üblich, zulässig sein.

Die Abschreibung endet beim Abgang oder sobald der Vermögenswert oder -gegenstand in eine andere Kategorie umgebucht wird. Auch auf den Endzeitpunkt ist eine zeitanteilige Abschreibung anzuwenden. Nach IFRS kann eine solche Umbuchung beispielsweise in die Kategorie „zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte“ (IFRS 5) erfolgen, während nach HGB die weitere Erfassung im Umlaufvermögen stattfindet.

Besonderheiten wie die Bestimmung der Nutzungsdauer bei immateriellen Vermögenswerten und der Komponentenansatz bei Sachanlagen werden weiter unten detailliert beschrieben.

Abschreibungsmethoden

Als Abschreibungsmethoden kommen grundsätzlich Zeitabschreibungen mit linearem, degressivem oder progressivem Verlauf sowie leistungsabhängige Abschreibungen in Betracht.

- Die **lineare** Abschreibungsmethode verteilt das Abschreibungsvolumen zu gleichen Teilen auf die gesamte Nutzungsdauer. Die lineare Abschreibung gilt allgemein als „Normalabschreibung“. Sie erfüllt in besonderer Weise den Wunsch nach einer Glättung des Gewinnausweises.
- **Degressive** Abschreibungsmethoden sind durch fallende Abschreibungsbeträge gekennzeichnet. Hierzu zählen u.a. die geometrisch-degressive Abschreibung, bei der ein unveränderter Abschreibungssatz auf den jeweiligen „Restbuchwert“ bezogen wird, und die digitale Abschreibung (arithmetisch-degressiv), bei der die jährlichen Abschreibungsbeträge um gleiche Beträge fallen.
- **Progressive** Abschreibungen weisen steigende Abschreibungsbeträge auf. Eine Form der progressiven Abschreibung ist die umgekehrte digitale Abschreibung, bei der die jährlichen Abschreibungen um konstante Beträge ansteigen.
- **Leistungs(abgabe)abhängige** Abschreibungen verteilen das Abschreibungsvolumen in Abhängigkeit der jährlichen Inanspruchnahme. Sie entsprechen damit in idealer Weise der technischen Entwertung, abstrahieren hingegen von wirtschaftlichen Wertminderungsgründen.

Mit Ausnahme der progressiven Methode, die nur im Ausnahmefall als GoB-konform angesehen wird (z.B. bei Obstplantagen), stehen handelsrechtlich grundsätzlich alle Abschreibungsmethoden zur Verfügung. In der Praxis wird sich an der Steuerbilanz orientiert.

IAS 16.60 fordert, dass die Abschreibungsmethode für Sachanlagen dem erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch das Unternehmen zu entsprechen hat. Das bedeutet, dass nach IFRS kein generelles Methodenwahlrecht besteht. Allerdings bietet die Auslegung dieser Norm erheblichen Ermessensspielraum, so dass daraus ein „faktisches Methodenwahlrecht“ ableitbar ist.

Für immaterielle Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer gibt IAS 38.97 die lineare Abschreibungsmethode vor, wenn der erwartete Verlauf des künftigen wirtschaftlichen Nutzens nicht verlässlich bestimmt werden kann.

3. Anlagespiegel

Kapitalgesellschaften müssen nach § 268 II HGB für ihr Anlagevermögen differenzierte Informationen in Form des „Anlagespiegels“ geben. Der Anlagespiegel ist im Anhang enthalten.

Hier beschränkt man sich nicht auf eine bloße Angabe der Nettobuchwerte. Zusätzlich werden die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bruttobetrag fortgeführt, solange die Sachanlage noch körperlich im Unternehmen vorhanden ist. Als Gegenposition hierfür werden die kumulierten Abschreibungen bzw. Wertminderungen aufgeführt.

Ferner enthält der Anlagespiegel eine differenzierte Auflistung der Ursachen für die Veränderung der Buchwerte. Hier unterscheidet man:

- mengenmäßige Veränderungen: Zugänge (Investitionen) und Abgänge (Desinvestitionen)
- wertmäßige Veränderungen: planmäßige Abschreibungen, außerplanmäßige Abschreibungen bzw. Wertminderungen, Zuschreibungen bzw. Wertaufholungen, gegebenenfalls Neubewertungen nach IFRS
- sonstige Veränderungen: z.B. Umbuchungen zwischen verschiedenen Anlagekategorien

Beispiel:

Ein unbebautes Grundstück wird durch Errichtung eines Gebäudes im folgenden Abschluss zu einem bebauten Grundstück.

Die Regelungen zum Anlagespiegel für Sachanlagen nach IFRS ähneln stark denen im HGB. Allerdings spricht man hier von postenspezifischen Überleitungsrechnungen. So sind nach IAS 16.73 für jede Gruppe von Sachanlagen folgende Angaben erforderlich:

- Bruttobuchwert zu Beginn und zum Ende der Periode
- kumulierte Abschreibungen zu Beginn und zum Ende der Periode
- Zugänge
- Abgänge
- Erwerbe durch Unternehmenszusammenschlüsse
- Veränderungen des Buchwerts aufgrund von Neubewertungen
- Wertminderungen und Wertaufholungen im Rahmen von IAS 36
- Abschreibungen
- Unterschiede aus Währungsumrechnungen im Konzernabschluss
- Sonstige Bewegungen (z.B. Umbuchungen)

Angabepflichtig ist auch die Verpfändung von Sachanlagen als Sicherheit für Kredite, der Betrag an Ausgaben einer Sachanlage, für vertragliche Verpflichtungen und im Gewinn oder Verlust erfasste Entschädigungsbetrag von Dritten (IAS 16.74).

Diese Angaben erfolgen grundsätzlich im Anhang, auf den innerhalb der Bilanz und Erfolgsrechnung durch entsprechende Querverweise hingewiesen wird (IAS 1.113).

4. Abschreibung nach Komponenten (IFRS)

Häufig besteht eine Sachanlage aus Komponenten unterschiedlicher Nutzungsdauer. Hier stellt sich die Frage nach dem anzuwendenden Abschreibungszeitraum.

Beispiel:

Ein Gebäude weist unter anderem folgende Komponenten auf:

Mauerwerk, Dach, Fenster und Türen, Elektroinstallation, Sanitärinstallation, Heizanlage.

Nach HGB richtet sich die einheitliche Nutzungsdauer nach der wesensbildenden oder wertvollsten Komponente.

Beispiel:

Für ein Gebäude stellt das Mauerwerk diejenige Komponente dar, welche die Nutzungsdauer determiniert.

Andere Komponenten mit geringerer tatsächlicher Nutzungsdauer müssen jedoch schon vorher ausgetauscht werden.

Beispiel:

Nach 20 Jahren kommt es in einem Haus zum Einbau einer neuen Heizanlage.

Der Ersatz von Komponenten mit geringerer Nutzungsdauer stellt nach HGB einen sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand des Jahres dar.

Das Problem abweichender Nutzungsdauern einzelner Komponenten kann jedoch auch auf eine zweite Weise gelöst werden. Die Einzelkomponenten werden dann jeweils für sich selbstständig bewertet.

Beispiel:

Bei einem bebauten Grundstück gilt das Gebäude zivilrechtlich stets als wesentlicher Bestandteil des Bodens. Für die bilanzielle Bewertung wird das bebaute Grundstück in Bodenanteil und Gebäudeanteil getrennt. Der Boden hat keine begrenzte Nutzungsdauer. Nur auf den Gebäudeanteil nimmt man planmäßige Abschreibungen vor.

Dies gilt sowohl nach HGB als auch nach IFRS (IAS 16.58).

Weitere Abgrenzungen kennt das HGB bei sog. „**Betriebsvorrichtungen**“ von Gebäuden. Hierzu gehören z.B. Lastenaufzüge oder Hebebühnen. Zivilrechtlich stellen sie wesentliche Bestandteile des Gebäudes dar. Bilanziell sind sie aber als selbstständige technische Anlagen zu behandeln und getrennt abzuschreiben. Neuerdings wird in IDW RH HFA 1.016 eine generelle komponentenweise planmäßige Abschreibung auch für handelsrechtliche Zwecke für zulässig erklärt, um der Periodisierungslücke, die aufgrund der Abschaffung des Wahlrechts zur Bildung von Aufwandsrückstellungen durch das BilMoG entstanden ist, entgegenzuwirken. Diese Regelung ist in der Literatur jedoch sehr umstritten und entfaltet auch keine Gesetzeswirkung. Damit könnte nun nach HGB zwar ein Wahlrecht zur Nutzung des Komponentenansatzes der Abschreibung bestehen, problematisch dabei ist jedoch, dass nach

HGB der gesamte Vermögensgegenstand weiterhin die zu bilanzierende Einheit bildet, auf die sich auch der Niederwerttest bezieht. Fraglich ist auch der Sinn einer Komponentenabschreibung nach HGB, wenn diese gar nicht aktivierbar ist. Es kann z.B. bei einer getrennten planmäßigen Abschreibung von Dach und Restgebäude das Dach nach HGB, im Gegensatz zu IFRS niemals als eigenständiger Vermögensgegenstand aktiviert werden, da es an der abstrakten Aktivierungsvoraussetzung der selbständigen Verwertbarkeit fehlt.

Die getrennte Abschreibung von Komponenten eines Vermögenswertes mit verschiedenen Nutzungsdauern wird nach IFRS generell verlangt. Man spricht deshalb vom sog. **Komponentenansatz** der Abschreibung.

Gemäß IAS 16.43 sind (Pflicht) dem Wert nach bedeutsame Sachanlageanteile separat zu erfassen und fortzuschreiben. Dabei gilt die Vermutung, dass ihre Nutzungsdauern, Nutzenabgaben und somit Abschreibungsverläufe sich von denen des Hauptbestandteils unterscheiden werden.

Sofern mehrere bedeutsame Anlagenteile identische Nutzungsdauern und Abschreibungsmethoden haben, können sie aber zusammengefasst werden.

Beispiel:

Bei einem Gebäude könnte man beispielsweise folgende Komponenten identifizieren:

Mauerwerk 150 TEUR (60 Jahre), Dach 40 TEUR (30 Jahre), Fenster und Türen 30 TEUR (20 Jahre), Elektroinstallation 20 TEUR (15 Jahre), Sanitärinstallation 30 TEUR (20 Jahre), Heizanlage 40 TEUR (20 Jahre).

Wenn generell linear abgeschrieben wird, so ergibt sich:

60 Jahre: Mauerwerk 150 TEUR

30 Jahre: Dach 40 TEUR

20 Jahre: Fenster und Türen 30 TEUR, Sanitärinstallation 30 TEUR, Heizanlage 40 TEUR

15 Jahre: Elektroinstallation 20 TEUR

Beispiel:

Bei Flugzeugen werden Rumpf, Triebwerke und Sitze separat erfasst und abgeschrieben.

Werden später einzelne Teile wie beispielsweise die Sitzreihen eines Flugzeugs ersetzt, so kommt es zu einer Ausbuchung eines eventuellen Restbuchwerts der „alten“ Sitze. Die „neuen“ Sitzreihen werden mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aktiviert (IAS 16.13).

Der Komponentenansatz erstreckt sich über den körperlichen Ersatz von Anlagenteilen hinaus auch auf regelmäßige größere Wartungen, selbst wenn dabei gar keine Teile ersetzt werden (IAS 16.14). Wartungen können eine Voraussetzung für die Betriebserlaubnis der Sachanlage – z.B. bei Flugzeugen – sein.

Größere Wartungsarbeiten führen zur Aktivierung der Wartungskosten als Teil des Buchwerts der Sachanlage. Sollte die Sachanlage noch einen Restbuchwert für frühere Wartungsmaßnahmen aufweisen, so wird dieser ausgebucht. Mit dieser Vorgehensweise werden die Kosten der Wartung auf die folgenden Jahre der Nutzung der Sachanlage verteilt.

Als Gegenteil des Komponentenansatzes kennt IFRS auch die Möglichkeit, einzelne unbedeutende Gegenstände wie Werkzeuge, Press- und Gussformen zu einer bilanziellen Einheit zusammenzufassen und gemeinsam wie eine einzige fiktive Sachanlage zu behandeln (IAS 16.9). Dies entspricht grundsätzlich der Vorgehensweise der Festbewertung von Sachanlagevermögen nach § 240 III HGB.

Beispiel:

In einem Hotel werden kaputte und gestohlene Geschirrtteile sowie Besteck regelmäßig ersetzt. Die Bewertung kann als Einheit erfolgen. Sie muss nicht jeden Teller einzeln erfassen.

Kapitel 7: Immaterielles Vermögen

1. Überblick

Immaterielle Vermögensgegenstände bzw. Vermögenswerte zeichnen sich gegenüber materiellen Werten durch die fehlende Körperlichkeit aus. Sie lassen sich durch eine Inventur nur begrenzt erfassen und auch schwieriger auf Dritte übertragen. Die damit verbundene erhöhte „Unsicherheit“ hat in der Rechnungslegung zu besonderen Bilanzierungsregeln im Anlagevermögen geführt.

IAS 38.8 definiert immaterielle Vermögenswerte als ... nicht monetäre Vermögenswerte ohne physische Substanz. Körperliche Substanz, die von untergeordneter Bedeutung ist, schadet dabei jedoch nicht.

Beispiel:

Software liegt auf einer DVD als körperlichem Datenträger vor. Es handelt sich dennoch um einen immateriellen Vermögenswert. Die Software stellt den wertbestimmenden Faktor dar.

Zu unterscheiden sind grundsätzlich die immateriellen Einzelwerte des Anlagevermögens und der Geschäfts- oder Firmenwert (letzterer soll erst später behandelt werden).

Dementsprechend sieht die gesetzliche Gliederungsvorschrift des **HGB** für das immaterielle Anlagevermögen folgende Postenaufgliederung vor (§ 266 II A I. HGB):

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;
2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
3. Geschäfts- oder Firmenwert;
4. geleistete Anzahlungen;

Gemäß **IFRS** erfolgt der Ausweis getrennt nach Gruppen immaterieller Vermögenswerte.

IAS 38.119 nennt beispielhaft folgende Gruppen:

- (a) Markennamen;
- (b) Drucktitel und Verlagsrechte;
- (c) Computersoftware;
- (d) Lizenzen und Franchiseverträge;
- (e) Urheberrechte, Patente und sonstige gewerbliche Schutzrechte, Nutzungs- und Betriebskonzessionen;
- (f) Rezepte, Geheimverfahren, Modelle, Entwürfe und Prototypen; und

Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens werden nach HGB bei Kapitalgesellschaften in den **Anlagespiegel** einbezogen (§ 268 II HGB). Nach IFRS gibt es für immaterielle Vermögenswerte im Anhang eine sog. **Überleitungsrechnung**, die grundsätzlich dem Anlagespiegel nach HGB entspricht (IAS 38.118).

2. Begriff Vermögenswert und Vermögensgegenstand

Es ist unstrittig, dass Sachvermögen (Grundstücke, Anlagen, Vorräte, ...) und Finanzvermögen (Forderungen, Anleihen, Aktien, Beteiligungen, ...) zu aktivieren sind. Sie erfüllen eindeutig die Definition eines Vermögensgegenstandes (HGB) bzw. Vermögenswertes (IFRS).

Abgrenzungsfragen sowie Unterschiede zwischen Vermögensgegenstand (HGB) und Vermögenswert (IFRS) bestehen primär im Bereich des immateriellen (Anlage-) Vermögens. Diese Begriffe sollen deshalb hier näher behandelt werden.

Im **Handelsrecht** ist festgelegt, dass der Kaufmann einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Bilanz) aufzustellen hat (§ 242 I HGB), der sämtliche „**Vermögensgegenstände**, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten ...“ enthalten muss (§ 246 I HGB). Zum Begriff des Vermögensgegenstands fehlen nähere Erläuterungen im HGB. Er muss durch Auslegung definiert werden. Das Handelsrecht ist in Deutschland traditionell vom Gedanken des Gläubigerschutzes durch Sicherung des Gläubigerzugriffsvermögens beherrscht. Dies beinhaltet, dass Vermögensgegenstand nur sein kann, was im gegebenen Fall einzeln veräußerbar oder zumindest durch Vermietung, Verpachtung, Lizenzvergabe, Zwangsvollstreckung usw. einzeln verwertbar ist. Es stellt damit für die Gläubiger potenzielles Zugriffsvermögen dar.

Das **IFRS-Rahmenkonzept** enthält eine allgemeine Beschreibung des Bilanzinhalts. RK.49 führt zu **Vermögenswerten** aus:

49. Die unmittelbar mit der Ermittlung der Vermögens- und Finanzlage verbundenen Posten sind Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital. Diese werden wie folgt definiert:
- (a) Ein Vermögenswert ist eine Ressource, die auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt. ...

Die Merkmale von Vermögensgegenstand (HGB) und Vermögenswert (IFRS) sind überwiegend gleich, jedoch teilweise auch verschieden.

HGB: Vermögensgegenstand (VG)	IFRS: Vermögenswert (VW)
(1) Liegt eine Sache (§ 90 BGB), ein Recht oder ein sonstiger künftiger wirtschaftlicher Vorteil vor?	(1) Liegt per Definition (RK. 49) ein VW vor? = wirtschaftliche Ressource, über die ein Unternehmen auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit gegenwärtig verfügen (herrschen) kann und die einen zukünftigen Nutzenzufluss verspricht (= Zahlungsüberschuss ↑) <ul style="list-style-type: none"> • Einzahlungen ↑ (z.B. Forderungen, Waren, Fertigerzeugnisse) • Auszahlungen ↓ (z.B. Rohstoffe, Maschinen) RK. 83 (a): Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses > 50%
(2) Verlässliche Bewertbarkeit gegeben? = durch abgrenzbare Aufwendungen erworben (Kauf: Anschaffungskosten, Erstellen: Herstellungskosten)	(2) Verlässliche Bewertbarkeit der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des Werts des Sachverhalts, der zum Nutzenzufluss führt (RK. 83 (b))
(3) Separierbarer Einzelwert gegeben? = einzeln veräußerbar oder sonst verwertbar (z.B. Lizenzvergabe an Patenten, Übertragung von Urheberrechten)	(3) Einzelwert muss lediglich identifizierbar sein

Abbildung 25: Vergleich Vermögensgegenstand und Vermögenswert

zu (1) Künftiger wirtschaftlicher Vorteil bzw. Nutzen

Der wirtschaftliche Nutzen besteht im Prinzip in künftigen Einzahlungen oder vermiedenen Auszahlungen. Er kann dem Unternehmen auf verschiedene Weise zufließen.

Beispiel:

- durch Verkauf des Vermögenswerts
- durch Tausch gegen einen anderen Vermögenswert
- durch Benutzung für die Produktion von anderen Gütern
- durch Vermietung des Vermögenswerts
- durch die Überlassung des Vermögenswerts zur Begleichung einer Schuld

Künftiger Vorteil verlangt nicht, dass eine Nutzungsdauer von mehreren Jahren gegeben ist, sondern lediglich, dass der Vorteil noch über den Bilanzstichtag hinausreicht.

Wahrscheinlichkeit des Nutzenszuflusses

Bedingung für die Bilanzierung ist der Zufluss eines künftigen Nutzens (IAS 38.17, IAS 38.21f.).

Beispiel:

Der Nutzen eines Patents kann sich durch Einnahmen aus Lizenzen, durch Verwendung bei der Herstellung und dem Verkauf von Produkten oder durch Kostenersparnisse im Produktionsprozess ergeben.

Der wirtschaftliche Nutzen für das Unternehmen braucht zwar nicht völlig sicher festzustehen, er muss aber doch wahrscheinlich sein (RK.83 (a)), d.h. mit mehr als 50% Wahrscheinlichkeit eintreten:

Beispiel:

Die Neckar-Rhein AG hat ein technisches Verfahren zur Meerwasserreinigung nach Tankerunfällen weiterentwickelt. Andere Firmen arbeiten an Konkurrenzverfahren. Es ist daher äußerst ungewiss, ob das Verfahren erfolgreich vermarktet werden kann. Der Nutzenszufluss ist nicht wahrscheinlich.

Beherrschung

Zum Zufluss eines künftigen Nutzens gehört auch die Möglichkeit der Beherrschung des immateriellen Werts. Das Unternehmen muss den wirtschaftlichen Nutzen selbst ziehen und andere davon ausgrenzen können. Das Eigentum oder ein sonstiges Recht sind nicht unbedingt erforderlich. Nicht alle heutigen immateriellen Werte eines Unternehmens werden allerdings auch von diesem beherrscht (IAS 38.13-38.16).

Beispiel:

(1) Die Biochem AG besitzt ein Geheimverfahren zur Herstellung eines besonders hitzefesten Kunststoffes. Es ist nicht patentgeschützt. Sie kann aber das Verfahren zur Herstellung ihrer Erzeugnisse nutzen. Durch die Geheimhaltung werden Dritte an einer Verwendung gehindert.

(2) Die Badische Metallbau GmbH ist für die hervorragende Ausbildung ihrer Lehrlinge und Facharbeiter bekannt. Sie wendet auch viel Zeit und Geld dafür auf. Firmenchef Fritz Schraubnagel bezeichnet immer wieder das Wissen der Mitarbeiter als das größte Kapital der Firma. Die Arbeitnehmer können aber ihre Stelle bei der Badischen Metallbau GmbH jederzeit kündigen. Deshalb beherrscht sie die Ressource „Wissen der Mitarbeiter“ nicht.

Schon heute vorhanden

Erst künftig möglicherweise eintretende Vorgänge können kein Vermögenswert nach IFRS sein (auch kein Vermögensgegenstand nach HGB).

Beispiel:

Ein Hersteller von Gemüsekonserven will einen künftigen Produktionsstandort in einem strukturschwachen Gebiet errichten. Damit hätte er einen Anspruch auf die Auszahlung einer Investitionszulage. Die Absicht auf künftige Beantragung einer Subvention stellt noch keinen Vermögenswert dar.

zu (2) Bewertbarkeit

Für einen Vermögensgegenstand ist es nach HGB erforderlich, dass sich Anschaffungs- oder Herstellungskosten sachlich abgrenzen und dem Vermögensgegenstand zurechnen lassen.

Auch im IFRS-Abschluss lassen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf das Vorliegen eines Vermögenswertes schließen (RK.89). Allerdings schließt nach IFRS das Fehlen dieser Aufwendungen nicht aus, dass ein Sachverhalt die Definition eines Vermögenswertes erfüllt, solange der Vermögenswert auf andere Weise (z.B. Marktpreise) „verlässlich bewertet“ werden kann (RK.83 (b)). Beispielsweise können auch Dinge, die dem Unternehmen geschenkt wurden, die Definition des Vermögenswertes erfüllen (RK. 59).

Zu (3) Einzelverwertbarkeit versus Identifizierbarkeit als Einzelwert

Ein **handelsrechtlicher** Vermögensgegenstand erfordert nach der herrschenden Meinung Einzelveräußerbarkeit oder zumindest Einzelverwertbarkeit.

Hingegen wird im Rahmen der **IFRS-Rechnungslegung** lediglich das Vorhandensein eines **identifizierbaren** Einzelwertes gefordert. Der immaterielle Vermögenswert muss sich vom allgemeinen Firmenwert unterscheiden lassen.

Nach IAS 38.12 gilt:

Ein Vermögenswert erfüllt die Definitionskriterien in Bezug auf die Identifizierbarkeit eines immateriellen Vermögenswertes, wenn:

- (a) er separierbar ist, d.h. er kann vom Unternehmen getrennt und somit verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden. Dies kann einzeln oder in Verbindung mit einem Vertrag, einem identifizierbaren Vermögenswert oder einer identifizierbaren Schuld unabhängig davon erfolgen, ob das Unternehmen dies zu tun beabsichtigt; oder
- (b) er aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht, unabhängig davon, ob diese Rechte vom Unternehmen oder von anderen Rechten und Verpflichtungen übertragbar oder separierbar sind.

Alle „Dinge“, die (a) einzelverwertbar sind, lassen sich somit vom Rest des Unternehmens und vom allgemeinen Firmenwert trennen.

Beispiel:

Ein „Geheimrezept“ für besonders wohlschmeckende Bratwürste stellt einen einzelwertbaren immateriellen Vermögenswert dar. Ein Interessent für das Wurstrezept könnte das Rezept erwerben, ohne dass er deswegen die ganze Firma kaufen muss.

Daneben werden von IFRS auch alle Rechte als identifizierbar angesehen, selbst wenn diese (b) nicht einzelwertbar sind.

Beispiel:

Unternehmen S hat für Schürfrechte zum Abbau von Edelsteinen an einen afrikanischen Staat 2 Mrd. EUR bezahlt. Die Rechte sind aber höchstpersönlich, das heißt der Abbau darf nur durch S selbst erfolgen. Das Abbaurecht kann nicht einzeln verkauft werden. Ein fremder Dritter müsste die ganze Firma S erwerben.

Ergebnis abstrakte Bilanzierungsfähigkeit (1) bis (3):

Der Begriff des „Vermögenswerts“ im Rahmenkonzept der IFRS ist etwas umfassender als der „Vermögensgegenstand“ nach HGB.

Allerdings gehen der Definition des Rahmenkonzepts die Definitionen der einzelnen IAS/IFRS-Standards vor. Vor allem die speziellen Vorschriften zu immateriellen Vermögenswerten in IAS 38 weichen von der allgemeinen Regelung des Rahmenkonzepts ab.

3. Arten immaterieller Einzelwerte

Beispiele für einzelne immaterielle Werte sind die folgenden Fälle:

- Computersoftware
- Patente
- ungeschütztes technisches Know-how, Geheimrezepte
- Urheberrechte auf Bücher, Fotos, Filme
- Marken, Warenzeichen, Namensrechte, Franchiserechte
- Spiele
- Importquoten, Milchquoten, Emissionsrechte
- Start-Lande-Rechte, Taxilizenzen, Schanklizenzen, Fischereirechte
- Kundenlisten, Stammkunden

Nicht in jedem Fall kommt es jedoch zu einem Ansatz als immaterieller Vermögenswert in der Bilanz. Hierfür müssen alle abstrakten Ansatzkriterien erfüllt sein (siehe oben) und es darf kein konkretes Bilanzierungsverbot vorliegen.

4. Einzelregeln

Konkrete Vorschriften nach HGB

Nach dem HGB folgt immaterielles „**Umlaufvermögen**“, wie z.B. Auftragsprogrammierung und Standardsoftware, den Regeln zur Bilanzierung von Vorräten (Umkehrschluss aus § 248 II HGB). Monetäre Vermögensgegenstände zählen trotz fehlender Körperlichkeit nicht zum immateriellen Vermögen.

Im Handelsrecht gilt für immaterielle Vermögensgegenstände des **Anlagevermögens**, die nicht entgeltlich erworben wurden (originäre), ein **Bilanzierungswahlrecht** (§ 248 II S. 1 HGB).

Für bestimmte, explizit in § 248 II S. 2 HGB genannte, selbstgeschaffene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht jedoch ein striktes **Bilanzierungsverbot**. Hierbei handelt es sich um Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände, die somit direkt aufwandswirksam erfasst werden. (Wurden sie erworben, besteht jedoch eine Aktivierungspflicht.)

Praktisch relevant ist das Aktivwahlrecht demnach nur für den Bereich Forschung und Entwicklung:

- Im Falle der Aktivierung werden nach § 255 IIa S. 1 HGB die auf die **Entwicklungsphase** immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallenden Herstellungskosten in der Handelsbilanz angesetzt. Sollte eine Trennung zwischen den Kosten der Forschungsphase und den Kosten der Entwicklungsphase nicht möglich sein, so gilt diesbezüglich ein Ansatzverbot (§ 255 IIa S. 4 HGB). Der Ausweis selbst erstellter Werte hat in einem gesonderten Bilanzposten „Selbstgeschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“ (§ 266 II A I Nr. 1 HGB) zu erfolgen.
- Der Ansatz der Aufwendungen, die auf die **Forschungsphase** entfallen, ist nach § 255 II S. 4 HGB untersagt, da diese explizit nicht in die Herstellungskosten mit einzubeziehen sind.

Eine Aktivierung ist gem. § 268 VIII HGB verbunden mit einer Ausschüttungssperre. Danach dürfen aus Gläubigerschutzgründen Gewinne nur ausgeschüttet werden, wenn die nach der Ausschüttung verbleibenden frei verfügbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags oder abzüglich eines Verlustvortrags mindestens den insgesamt angesetzten selbst geschaffenen Vermögensgegenständen betragsmäßig entsprechen.

§ 285 Nr. 22 HGB sieht zudem eine Anhangangabe für den vom Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten auf die selbst geschaffenen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallenden Betrag vor (kleine Kapitalgesellschaften sind von dieser Angabe befreit).

Konkrete Vorschriften nach IFRS

Die Regeln zur Bilanzierung von Vorräten nach IAS 2 und von Fertigungsaufträgen durch Kunden nach IFRS 15 (*alt* IAS 11) gelten vorrangig (IAS 38.3) (ähnlich wie für das Umlaufvermögen nach HGB).

Beispiel:

Ein Kunde hat einem Softwarehaus einen Auftrag zur individuellen Programmierung eines bestimmten Anwendungsprogramms erteilt.

Beim Softwarehaus richtet sich die bilanzielle Beurteilung nach IFRS 15 – Fertigungsauftrag als kundenspezifischer Vertrag – und nicht nach IAS 38.

Nach Auslieferung hat der Kunde die Software zu aktivieren. Für ihn gilt nun IAS 38.

Die IFRS kennen kein generelles Aktivierungsverbot für alle selbst erstellten immateriellen Werte des Anlagevermögens. Dennoch wird in bestimmten Fällen eine **Aktivierung pauschal untersagt**:

- originärer Goodwill (IAS 38.48)
- Forschungskosten (IAS 38.54-38.56)
- selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie ihrem Wesen nach ähnliche Sachverhalte (IAS 38.63)
- Gründungs- und Anlaufkosten (IAS 38.69 (a))
- Ausbildung und Weiterbildung (IAS 38.69 (b))
- Werbekampagnen und Maßnahmen der Verkaufsförderung (IAS 38.69 (c))
- Verlegung oder Umorganisation von Unternehmensteilen oder des ganzen Unternehmens (IAS 38.69 (d))

Alle Aufwendungen sind im Jahr des Entstehens aufwandswirksam zu erfassen (IAS 38.68)

Die Abgrenzung zwischen Forschung und Entwicklung ist nach IFRS von hoher Bedeutung.

5. Forschung und Entwicklung (IFRS)

Im Unterschied zu Forschungskosten müssen nach IFRS Entwicklungsaufwendungen aktiviert werden, sofern hieraus ein immaterieller Vermögenswert entstanden ist. Die Abgrenzung zwischen Forschung und Entwicklung ist daher von großer Bedeutung.

Forschungsphase	Entwicklungsphase
Aktivierungsverbot	Aktivierungsgebot für Aufwendungen, sobald die Ansatzbedingungen erfüllt sind

Abbildung 26: Vergleich von Forschungs- und Entwicklungsphase

Unter **Forschung** versteht IAS 38.8 eine eigenständige und planmäßige Suche mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen.

Entwicklung wird in IAS 38.8 definiert als Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen auf einen Plan oder Entwurf für die Produktion von neuen oder beträchtlich verbesserten Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen. Die Entwicklung findet dabei vor Beginn der kommerziellen Produktion oder Nutzung statt.

Beispiele für Forschungsaktivitäten sind gemäß IAS 38.56:

- (a) Aktivitäten, die auf die Erlangung neuer Erkenntnisse ausgerichtet sind;
- (b) die Suche nach sowie die Beurteilung und endgültige Auswahl von Anwendungen für Forschungsergebnisse und für anderes Wissen;
- (c) die Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen; und
- (d) die Formulierung, der Entwurf sowie die Beurteilung und endgültige Auswahl von möglichen Alternativen für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen.

Beispiele für Entwicklungsaktivitäten sind nach IAS 38.59:

- (a) der Entwurf, die Konstruktion und das Testen von Prototypen und Modellen vor Beginn der eigentlichen Produktion oder Nutzung;
- (b) der Entwurf von Werkzeugen, Spannvorrichtungen, Prägestempeln und Gussformen unter Verwendung neuer Technologien;
- (c) der Entwurf, die Konstruktion und der Betrieb einer Pilotanlage, die von ihrer Größe her für eine kommerzielle Produktion wirtschaftlich ungeeignet ist; und
- (d) der Entwurf, die Konstruktion und das Testen einer gewählten Alternative für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen.

Bestehen Unsicherheiten bei der Abgrenzung wird eine Aktivität als Forschung klassifiziert.

Entwicklungsaufwendungen werden nur dann aktiviert, wenn neben den allgemeinen Kriterien der Ansatzfähigkeit eines immateriellen Vermögenswertes (IAS 38.18) auch gleichzeitig alle sechs in IAS 38.57 genannten Bedingungen nachgewiesen werden:

- Die **technische Realisierbarkeit** der Fertigstellung des immateriellen Vermögenswertes, damit er zur Nutzung oder zum Verkauf zur Verfügung stehen wird.

Es muss möglich sein, das Entwicklungsprojekt rein technisch erfolgreich abzuschließen. Fallen beispielsweise angestellte Versuchsreihen negativ aus, so scheitert bereits dieses Kriterium.

- Die **Absicht**, den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen, sowie ihn zu nutzen oder zu verkaufen.

Das Unternehmen muss sich auch bewusst für eine Weiterführung des Projekts entschieden haben.

- **Die Fähigkeit**, den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen.

Die Firma muss hierzu in der Lage sein. Wenn der Vermögenswert für das eigene Unternehmen nutzlos wäre, muss zumindest eine Nachfrage Dritter nach dem immateriellen Wert vorliegen.

- Die Art und Weise wie der immaterielle Vermögenswert einen **voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen** erzielen wird.

Möglich sind ein Markt für die Produkte des immateriellen Vermögenswertes, ein Markt für den immateriellen Vermögenswert selbst oder eine sinnvolle innerbetriebliche Nutzung des immateriellen Vermögenswertes. Beispielsweise führt die Entwicklung eines neuen Bremssystems bei einem Pkw dazu, dass die Käufer einen Aufpreis für die bessere Bremse zahlen, der über ihren zusätzlichen Herstellungskosten liegt.

- Die Verfügbarkeit adäquater technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen, um die Entwicklung abschließen und den immateriellen Vermögenswert nutzen oder verkaufen zu können.

Das Unternehmen muss über genügend finanzielle Mittel verfügen, um das Entwicklungsprojekt zu einem erfolgreichen Ende zu führen. Die Überbrückung des Zeitraums bis zur Verwertung kann erhebliche Beträge verschlingen.

- Die Fähigkeit, die dem immateriellen Vermögenswert während seiner Entwicklung zurechenbaren Ausgaben verlässlich zu bewerten.

Es existiert ein Kostenrechnungssystem, mit dessen Hilfe die notwendigen Daten erfasst und gesammelt werden.

Im Mittelpunkt steht dabei die Beurteilung, ob der Vermögenswert einen künftigen Nutzenzufluss erzeugt.

Die Frage bezüglich der Erfüllung aller Kriterien bietet große Spielräume. Es kommt dabei auf die Einschätzung der Zukunft und auch auf die Absicht des Unternehmens an. Bei entsprechender Argumentation lässt sich stets eine Aktivierung vermeiden. Man spricht deshalb auch davon, dass für die Aktivierung von Entwicklungskosten ein faktisches Wahlrecht besteht.

Erfüllt ein Unternehmen die Bedingungen in IAS 38.57 durch entsprechende Nachweise (IAS 38.60-62), so werden alle künftigen Aufwendungen in der Bilanz aktiviert. Es bleibt aber bei der sofortigen Erfolgswirkung aller früheren Aufwendungen (IAS 38.71). Eine nachträgliche Aktivierung findet somit nicht statt.

6. Nutzungsdauer und Abschreibung

Nach dem **Handelsrecht** sind immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit begrenzter Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben (§ 253 III S. 1 HGB).

Für die planmäßige Abschreibung von immateriellen Vermögenswerten nach **IFRS** gilt:

- immaterielle Vermögenswerte werden wie Sachanlagen planmäßig abgeschrieben, wenn sie eine begrenzte Nutzungsdauer haben (IAS 38.88ff.)
- grundsätzlich wird die lineare Methode verwendet, außer ein Abweichen vom Verlauf des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens kann zuverlässig bestimmt werden (IAS 38.97)
- der Restwert ist, abgesehen von Ausnahmen, grundsätzlich mit Null anzusetzen (IAS 38.100)

Die **Schätzung der Nutzungsdauer** ist besonders schwierig. Wegen der fehlenden Körperlichkeit ist eine unmittelbare Beobachtung ihrer Existenz und ihres Zustandes – Überalterung? Beschädigung? – nicht möglich. IAS 38.90 nennt einige Anhaltspunkte zur Ermittlung der Nutzungsdauer. Auch darf die Nutzungsdauer von Vermögenswerten im Zusammenhang mit Rechten nicht länger sein, als die vertragliche oder gesetzliche Laufzeit des Rechts (IAS 38.94), sofern diese nicht verlängert werden kann.

Beispiel:

Die Nutzungsdauer eines Patents wird durch die Dauer des Patentschutzes nach oben begrenzt. Sie kann aber auch geringer sein, wenn beispielsweise technische Neuerungen der Konkurrenz das Patent vorher wirtschaftlich wertlos machen.

Bei einigen Sachanlagen, wie beispielsweise dem Boden und Aktienanlagen findet keine planmäßige Abschreibung statt. Ebenso gibt es nach IFRS auch immaterielle Vermögenswerte mit „**unbegrenzter**“ **Nutzungsdauer** (IAS 38.88, IAS 38.107ff.).

IAS 38.88 besagt:

Ein immaterieller Vermögenswert ist von einem Unternehmen so anzusehen, als habe er eine unbegrenzte Nutzungsdauer, wenn es aufgrund einer Analyse aller relevanten Faktoren keine vorhersehbare Begrenzung der Periode gibt, in welcher der Vermögenswert voraussichtlich Netto-Cashflows für das Unternehmen erzeugen wird.

Eine unbegrenzte Nutzungsdauer kann beispielsweise bei Rechten vorliegen, die nach einer bestimmten Zeit auslaufen, sich aber durch Zahlung einer geringen Registrierungsgebühr im Prinzip beliebig verlängern lassen (erneuerbare Rechte). Eine unbegrenzte Nutzungsdauer können z.B. auch Markennamen haben, solange ein Ende der Nutzung des Markennamens nicht absehbar ist.

Für immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer resultieren mehrere Konsequenzen:

- es gibt keine planmäßigen Abschreibungen (IAS 38.107)
- mindestens jährlich und zusätzlich bei Verdacht muss das Vorliegen einer Wertminderung mittels Wertminderungstest gemäß IAS 36 erfolgen (IAS 38.108)
- zusätzlich muss das Unternehmen jährlich überprüfen, ob eine ursprünglich unbegrenzte Nutzungsdauer nun doch als begrenzt anzusehen ist (IAS 38.109)

7. Rechnungsabgrenzungsposten (HGB)

Gemäß Handelsrecht sind neben den „Vermögensgegenständen“ auch „Rechnungsabgrenzungsposten“ zu aktivieren. Den IFRS ist dieser Begriff fremd; es gibt ausschließlich „Vermögenswerte“. Scheinbar liegt hier ein Unterschied in der Bilanzierung vor, der aber einer näheren Analyse nicht standhält:

Beispiel:

Ein Supermarkt mietet von November bis April eine zusätzliche Lagerhalle. Die ganze Miete ist bereits zu Beginn fällig. Der Mietaufwand für die Monate Januar bis April wird somit bereits im Vorjahr bezahlt.

Hier muss nach § 250 I HGB ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP) gebildet werden:

Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Bei den echten handelsrechtlichen Rechnungsabgrenzungsposten findet der Zahlungsvorgang vor dem Leistungsvorgang statt. Man bezeichnet sie auch als transitorische Rechnungsabgrenzungsposten.

Rechnungsabgrenzungsposten sind im **IFRS-Abschluss** nicht als eigenständiges Element vorgesehen. Allerdings erfüllt der Sachverhalt bereits die Definition als Vermögenswert: Die vorweg bezahlte Miete stellt eine Ressource dar, deren künftiger Nutzen in der Verfügbarkeit des Lagerraums ohne zusätzliche Auszahlungen besteht.

Es kommt zu diesem Unterschied, weil IFRS bei Vermögenswerten keine Einzelverwertbarkeit verlangt. Der Ausweis kann unter den übrigen Vermögenswerten erfolgen. Man bezeichnet Sachverhalte, die den deutschen ARAP entsprechen, auch als „deferred charges“.

Im Ergebnis ist auch nach IFRS der Betrag der für das Folgejahr vorweg bezahlten Miete zu aktivieren.

Variieren wir die Ausgangssituation:

Beispiel:

Eine Versicherung vermietet von November bis April nicht benötigte Büroräume an einen Dritten. Die ganze Miete ist bereits zu Beginn fällig. Der Mietertrag für die Monate Januar bis April wird somit bereits im Vorjahr vereinnahmt.

Gemäß § 250 II HGB ist hier ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten (PRAP) erforderlich:

Auf der Passivseite sind als Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.

Im **IFRS-Abschluss** handelt es sich um eine Schuld. Sollte die Vermietung im Folgejahr z.B. wegen eines Wasserschadens nicht möglich sein, so könnte der Mieter die Miete kürzen. Der bereits bezahlte Betrag wäre zurückzuerstatten. Der Ausweis wird unter den übrigen Schulden vorgenommen. Man spricht hier beim Pendant zu PRAP auch von sog. „deferred income“.

Kein echter RAP

Für den Fall, dass eine fällige Miete zum Bilanzstichtag noch nicht bezahlt wurde, liegt ein Aufwand vor dem Bilanzstichtag vor, der jedoch erst nach dem Bilanzstichtag zu einer Ausgabe führt.

Hierbei handelt es sich auch nach Handelsrecht um eine ganz normale Verbindlichkeit, nicht um einen RAP in eigentlichem Sinne (man bezeichnet dies jedoch missverständlich auch als sog. antizipative Rechnungsabgrenzung i.w.S.). Die Verpflichtung ist als „sonstige Verbindlichkeit“ unter der Rubrik Verbindlichkeiten (§ 266 III C Nr. 8; § 252 I Nr. 5 HGB) auszuweisen. Die Behandlung dieses Sachverhalts nach IFRS erfolgt analog.

Kapitel 8: Rückstellungen

1. Überblick

Die Rückstellungen bilden zusammen mit den Verbindlichkeiten die bilanziellen Schulden.

Rückstellungen werden gegenüber Verbindlichkeiten dahingehend abgegrenzt, dass Rückstellungen solche Verbindlichkeiten darstellen, die Unsicherheiten

- hinsichtlich ihres Entstehens und/oder
- ihrer Höhe und/oder
- ihres Fälligkeitszeitpunktes aufweisen.

Handelsrechtlich unterscheidet man grundsätzlich drei Kategorien und einen Sonderfall (§ 249 HGB):

- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
- Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (sog. Kulanzrückstellungen)
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (siehe Kapitel „Wertverluste“)
- [Sonderfall: Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung und für unterlassene Abraumbeseitigung]

Zentrale Vorschrift der **internationalen Rechnungslegung** ist IAS 37 „Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen“. Er wird durch vorrangige Spezialregelungen ergänzt, insbesondere (IAS 37.5) Rückstellungen für Pensionen und andere Gehaltskomponenten nach IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“ sowie Steuerrückstellungen nach IAS 12 „Ertragsteuern“.

IAS 37.10 definiert:

Eine Rückstellung ist eine Schuld, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss ist.

Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.

Dabei unterscheidet IAS 37 (wie das HGB) zwischen drei verschiedenen Rückstellungsgründen:

- Verpflichtungen gegenüber Dritten (IAS 37.14)
- faktische Verpflichtungen
- Verluste aus belastenden Verträgen (IAS 37.66) (siehe Kapitel „Wertverluste“)

Die einzelnen Rückstellungen sind für den Ausweis nach IFRS in Gruppen zusammenzufassen. Dabei muss das Unternehmen überlegen, ob die einzelnen Positionen insoweit übereinstimmen, dass ein getrennter Ausweis nicht nötig ist (IAS 37.87).

Beispiele für Gruppen sind:

- Pensionsrückstellungen
- Rückstellungen aus erfolgsorientierten Vergütungsprogrammen
- sonstige Personalrückstellungen
- Rückstellungen für Steuern
- Rückstellungen für latente Steuern
- Umweltschutzrückstellungen
- Rückstellungen für Restrukturierung
- Garantierückstellungen
- Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten

Für jede einzelne Gruppe sind folgende Informationen erforderlich (IAS 37.85):

- Beschreibung der Art der Verpflichtung
- Zeitpunkt der Ressourcenabflüsse
- existierende Unsicherheiten beim Betrag oder beim Zeitpunkt
- erwartete Erstattungen von dritter Seite

Zusätzlich ist ein „Rückstellungsspiegel“ anzufertigen, welcher die Überleitung des Buchwerts vom Beginn bis zum Ende der Periode aufzeigt (IAS 37.84):

- Buchwerte zu Jahresbeginn
- neu gebildete Beträge und Erhöhungen
- aufgelöste und verwendete Beträge
- aufgelöste Beträge, die nicht verwendet wurden
- Erhöhungen des Barwerts durch den bloßen Zeitablauf und aufgrund der Auswirkungen geänderter Zinssätze
- Buchwerte zum Jahresende

Allerdings muss das Unternehmen keine für sich nachteiligen Angaben bei Rechtsstreitigkeiten machen (IAS 37.92).

Beispiel:

Eine Aktiengesellschaft wird von einem Konkurrenten wegen einer vorgeblichen Patentverletzung verklagt. Die Bildung sowie die Höhe der Rückstellung könnten Konkurrenten zu Rückschlüssen veranlassen, für wie wahrscheinlich das Unternehmen es hält, zu verlieren und zu welchem Betrag es unter Umständen einer außergerichtlichen Einigung zustimmen würde.

2. Begriff der Schulden

Während es offensichtlich ist, dass Verbindlichkeiten als Schuld in der Bilanz zu passivieren sind, bestehen bei Rückstellungen Abgrenzungsprobleme. Abstrakt kommt es zunächst darauf an, dass der fragliche Sachverhalt der Definition einer „Schuld“ entspricht.

Im Handelsrecht enthalten weder § 242 I HGB noch § 246 I HGB eine Definition von „Schuld“ (HGB). In RK.49 findet sich eine Definition des Begriffs „Schuld“ (IFRS):

- (b) Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.

Ebenso wie auf der Aktivseite finden sich zwischen Schulden (HGB) und Schulden (IFRS) viele Gemeinsamkeiten und einige Unterschiede:

HGB: Schuld	IFRS: Schuld
(1) Künftiger wirtschaftlicher Nachteil gegenwärtige Verpflichtung aus Ereignissen der Vergangenheit zu einer Leistung mit künftigen wirtschaftlichen Nachteil = Zahlungsüberschuss ↓ <ul style="list-style-type: none"> • Auszahlungen ↑ (z.B. Steuerzahlungen, Kredittilgung) • negativer (↓) Einzahlungsüberschuss (z.B. „drohender Verlust aus schwebenden Geschäften“) 	
(2) Wahrscheinlichkeit und Bewertung des Nutzenabflusses = hinreichend sichere Belastung <ul style="list-style-type: none"> • quasi sicher = „Verbindlichkeit“ • unsicher = „Rückstellung“ • („möglich“ => nicht in der Bilanz, u. U. Angabe außerhalb „Eventualschuld“) 	
(3) abgrenzbare Verpflichtung = Außen- oder Innenverpflichtung	(3) abgrenzbare Verpflichtung = Außenverpflichtung

Abbildung 27: Schuld nach IFRS und HGB

zu (1) Künftiger wirtschaftlicher Nachteil

Gemeinsames Merkmal ist das Vorliegen eines wirtschaftlichen Nachteils, der über den Bilanzstichtag hinausreicht. Damit handelt es sich um künftige Auszahlungen (z.B. Steuerzahlungen, Kredittilgung) oder Auszahlungsüberschüsse (z.B. „drohender Verlust aus schwebenden Geschäften“).

Kein Nachteil ist die Tatsache, dass zur Erzielung künftiger Umsätze auch Aufwendungen (z.B. Materialverbrauch, Arbeitskräfte) anfallen, solange hieraus ein Gewinn zu erwarten ist oder das Geschäft nicht abgeschlossen werden muss. Fest vertraglich vereinbarte, aber noch nicht erfüllte (sog. „schwebende“) Geschäfte, aus denen ein Verlust droht, stellen jedoch einen wirtschaftlichen Nachteil dar.

Nicht bilanzierungsfähig sind Verpflichtungen, die erst aus entstandenem Gewinn aufleben, wie z.B. aufgrund von Besserungsscheinen (sog. Geschäftslasten), solange noch kein Gewinn erzielt wurde.

zu (2) Wahrscheinlich

Künftige Auszahlungserwartungen müssen hinreichend konkretisiert sein. Manche Belastungen wie die Tilgung eines Bankkredits sind sicher. Es handelt sich dann um eine Verbindlichkeit.

Auch ungewisse Auszahlungserwartungen - z.B. wegen eines Prozesses um Schadensersatz - können zu berücksichtigen sein. Eine Passivierung setzt voraus, dass wahrscheinlich, also zu mehr als 50%, mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist (RK.83 (a), IAS 37.23). Man bildet dann eine Rückstellung.

Mithin werden Verbindlichkeiten gegenüber Rückstellungen dahingehend abgegrenzt, dass Verbindlichkeiten solche Verpflichtungen darstellen, die nach Fälligkeit, Grund und Höhe (quasi-)sicher sind.

Liegt die Wahrscheinlichkeit unter 50%, so spricht IFRS von einer Eventualschuld. Sie ist (noch) nicht zu passivieren (RK.82, IAS 37.27). Das HGB verwendet hierfür den Begriff Eventualverbindlichkeit. Allerdings müssen Angaben im Anhang gemacht werden (RK.88, IAS 37.28) (siehe weiter unten)

Beispiel:

Das Unternehmen hat ein Bürgschaftversprechen abgegeben. Solange kein Bürgschaftsfall absehbar ist, fehlt es an der erforderlichen Konkretisierung. Es handelt sich um eine Eventualschuld.

Tritt beim Unternehmen, für das gebürgt wurde, eine Krise ein, so muss das Unternehmen mit einer Inanspruchnahme aus der Bürgschaft rechnen. Steigt die Wahrscheinlichkeit über 50%, so muss jetzt eine Rückstellung gebildet werden.

(Verlässliche) Schätzung?

Die künftige Belastung muss quantifiziert, also bewertet werden. Bei sicheren Verpflichtungen - Verbindlichkeiten - gibt es hier keine grundsätzlichen Probleme.

Bei Rückstellungen - ungewissen Belastungen - lassen sich jedoch Schätzungen nicht vermeiden. Diese betreffen sowohl die Frage, ob überhaupt eine Belastung eintritt als auch die Höhe der Belastung. Dies liegt in der Natur der Sache von Rückstellungssachverhalten. Die Notwendigkeit von Schätzungen verhindert nicht grundsätzlich eine Bewertung.

Im Vergleich zum HGB besteht nach IFRS hier ein wichtiger Unterschied. Für die Passivierung einer Schuld ist es nach IFRS zusätzlich erforderlich, dass der Wert des Sachverhalts verlässlich ermittelt werden kann (RK.83 (b), IAS 37.25-26).

Überraschenderweise besagt aber IAS 37.26:

26. In äußerst seltenen Fällen kann eine bestehende Schuld nicht angesetzt werden, und zwar dann, wenn keine verlässliche Schätzung möglich ist. Diese Schuld wird dann als Eventualschuld angegeben. ...

Achtung! Das bedeutet, dass Unternehmen einen großen bilanzpolitischen Ermessensspielraum haben. Wenn sie die Meinung vertreten können, dass alle denkbaren Schätzungen unzuverlässig sind, braucht überhaupt kein Betrag passiviert werden!

Beispiel:

Die Pharmafirma Baymed AG wird in den USA von 2.300 Patienten wegen behaupteter Nebenwirkungen eines ihrer Medikamente verklagt. Es lässt sich heute nicht absehen welche Erfolgsaussichten die Klagen haben. Auch im Erfolgsfall kann ein gerichtlich zugesprochener Schadensersatz von wirtschaftlich unbedeutenden Beträgen bis hin zu Existenz vernichtenden Summen gehen. Produkthaftungsklagen haben in anderen Fällen teilweise zu Freisprüchen für das beklagte Unternehmen, teilweise zu Schadensersatzleistungen von 10.000 USD, teilweise zu Strafen von 2 Mrd. USD geführt. Das Pharmaunternehmen verzichtet auf die Passivierung einer Rückstellung, da nach eigener Einschätzung keine verlässliche Schätzung der Höhe der Schadensersatzleistung möglich ist.

Diese Vorschrift führt neben der Regelung in IAS 37.92 dazu, dass tatsächlich vorhandene, wahrscheinliche Ansprüche bilanziell nicht erfasst werden. Der Jahresabschluss weist insofern eine stille Last auf.

Die Bedingung einer verlässlichen Schätzung ist dem HGB völlig fremd. Rückstellungssachverhalte bringen es mit sich, dass nicht selten erhebliche Unsicherheiten über künftige Zahlungspflichten bestehen. Dies hindert das HGB nicht daran, in jedem Fall eine Schätzung zu verlangen

Zu (3) Bestehende abgrenzbare Verpflichtung

Einzelne Verpflichtungen, denen sich das Unternehmen nicht entziehen kann, können gegenüber Dritten bestehen (**Außenverpflichtungen**). Hierzu zählen Steuerzahlungen, Pensionsansprüche von Mitarbeitern, gesetzliche Gewährleistung gegenüber Kunden, weitergehende vertragliche Garantien usw.

Künftige Zahlungspflichten können jedoch auch aus Sachzwängen innerhalb des Unternehmens (**Innenverpflichtungen**) resultieren. Sie beruhen darauf, dass die bisher durchgeführte Unternehmenstätigkeit zwangsläufig gewisse Aufwendungen mit sich bringt, von denen jedoch manche erst in der Zukunft anfallen.

Beispiel:

Entsorgung von Abfällen, regelmäßige Wartung von Anlagen, Generalüberholung von Triebwerken bei Flugzeugen

Eine Passivierung von Innenverpflichtungen ist nach Handelsrecht heutzutage aber nur noch in bestimmten Sonderfällen (z.B. unterlassener Instandhaltung) möglich. Für sog. Instandhaltungsrückstellungen, sofern diese innerhalb von drei Monaten im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, besteht nach HGB sogar eine ausdrückliche Passivierungspflicht (§ 249 I S. 2 Nr. 1 HGB).

Im IFRS ist eine Passivierung von Aufwandsrückstellungen nicht möglich, denn Aufwandsrückstellungen stellen Eigenverpflichtungen des Unternehmens dar, für die nach IAS 37.20 ein Passivierungsverbot besteht.

Eine gewisse Ausnahme von diesem Grundsatz existiert für Restrukturierungsmaßnahmen. Für diese besteht, wenn sie die Voraussetzungen nach IAS 37.70ff. erfüllen, eine Passivierungspflicht. Begründet wird dies mit einer faktischen Verpflichtung nach ihrer öffentlichen Ankündigung.

Ergebnis abstrakte Bilanzierungsfähigkeit (1) bis (3):

Bilanzierungsfähig sind nur am Abschlussstichtag schon existierende „einzeln greifbare“ Verpflichtungen des Unternehmens. Keine gegenwärtige und einzeln greifbare Verpflichtung stellt die Tatsache dar, dass bei künftigen Geschäften mit Verlusten für das Unternehmen zu rechnen ist, weil die Kosten die Erlöse übersteigen (GoB und IAS 37.63).

Der Begriff der „Schuld“ im Rahmenkonzept der IFRS ist etwas enger als die „Schuld“ nach HGB. Die Überlegungen zur abstrakten Bilanzierungsfähigkeit werden aber in der Praxis durch konkrete Einzelschriften bei den Rückstellungen in § 249 HGB und IAS 37 überlagert.

3. Ansatz von Rückstellungen

Wahrscheinlichkeitsmessung

Ein Abfluss von Ressourcen muss für das Unternehmen wahrscheinlich sein. Unter Wahrscheinlichkeit verstehen IAS 37.15 und IAS 37.23, dass „mehr dafür als dagegen spricht“, dass die Verpflichtung erfüllt werden muss. Die **IFRS** verlangen also eine Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme von mehr als 50%. Dies entspricht der Grenze im deutschen Steuerrecht.

Eine Passivierung von Rückstellungen nach **HGB** ist auf jeden Fall geboten, wenn die Wahrscheinlichkeit für eine Inanspruchnahme $p > 50\%$ ist. Nach herrschender Meinung ist in der Handelsbilanz aus Vorsichtsgründen auch schon bei einer geringeren Wahrscheinlichkeit eine Bildung zulässig (jedoch setzt die Steuerbilanz die Ansatzgrenze bei $p > 50\%$ wie IFRS).

Bei **einzelnen, singulären Ereignissen** lässt sich die Wahrscheinlichkeit jedoch kaum objektiv eingrenzen. Es kommt auf die subjektive Wahrscheinlichkeitsvorstellung des Bilanzierenden an. Die großen Ermessensspielräume öffnen das Tor für Bilanzpolitik.

Viele gleichartige Verpflichtungen sind nach Handelsrecht ebenso wie nach IFRS (IAS 37.24) gemeinsam zu betrachten. Es kommt auf die kumulierte Wahrscheinlichkeit an.

Beispiel:

Die Wahrscheinlichkeit für Gewährleistungsansprüche liegt je verkaufter Produkteinheit bei 3%. Werden 1.000 Produkteinheiten verkauft, so wird es mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit zum Anfall von Gewährleistungskosten kommen. Im Durchschnitt sind 30 Reparaturen durchzuführen.

Unproblematisch ist das Ansatzkriterium, sofern nicht der Grund, sondern lediglich die Höhe ungewiss ist.

Beispiel:

Rückstellungen für die noch fälligen Abschlusszahlungen der Ertragsteuern des abgelaufenen Geschäftsjahres.

Rechtliche oder faktische Außen-Verpflichtungen

Bei Rückstellungen kann sich eine rechtliche Verpflichtung entweder aus einem Vertrag oder aus den Gesetzen ergeben.

Beispiele:

Die Verpflichtung zu Steuerzahlungen resultiert aus den Steuergesetzen.

Umfangreiche Garantien in einem Kaufvertrag können zur Bildung von Rückstellungen für diese Garantieleistungen gegenüber den Kunden führen.

Nach IFRS setzt eine Rückstellung stets eine Drittverpflichtung voraus (IAS 37.20). Dies gilt ebenso für faktische Verpflichtungen. IAS 37.10 definiert:

Eine faktische Verpflichtung ist eine aus den Aktivitäten eines Unternehmens entstehende Verpflichtung, wenn:

- (a) das Unternehmen durch sein bisher übliches Geschäftsgebahren, öffentlich angekündigte Maßnahmen oder eine ausreichend spezifische, aktuelle Aussage anderen Parteien gegenüber die Übernahme gewisser Verpflichtungen angedeutet hat; und
- (b) das Unternehmen dadurch bei den anderen Parteien eine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass es diesen Verpflichtungen nachkommt.

Beispiele:

Ein Automobilhersteller beteiligt sich auch ohne rechtliche Verpflichtung nach Ablauf der Garantiefrist an auftretenden Reparaturen. Es handelt sich um eine Kulanzleistung, die die Kunden wegen der Betonung des hohen Qualitätsniveaus von der Firma erwarten.

Eine öffentliche Ankündigung von Restrukturierungsmaßnahmen kann bei den betroffenen Arbeitnehmern die Erwartung auf Ausgleichsleistungen wecken.

Faktische Verpflichtung: Restrukturierungsmaßnahmen (IFRS)

Eine besondere Form von faktischen Verpflichtungen kann bei Restrukturierungsmaßnahmen auftreten. Hierzu enthalten IAS 37.70 ff. Sonderregeln. IAS 37.10 definiert:

Eine Restrukturierungsmaßnahme ist ein Programm, das vom Management geplant und kontrolliert wird und entweder

- (a) das von dem Unternehmen abgedeckte Geschäftsfeld; oder
- (b) die Art, in der dieses Geschäft durchgeführt wird; wesentlich verändert.

Beispiele für Restrukturierungsmaßnahmen sind:

- Verkauf oder Beendigung eines Geschäftszweigs
- Stilllegung von Standorten
- Verlegung von Geschäftsaktivitäten in ein anderes Land
- Auflösung einer Managementebene

Im Fall einer Restrukturierung wird allerdings erst dann von einer faktischen Verpflichtung gesprochen, sobald folgende Bedingungen erfüllt sind (IAS 37.72):

- Es muss einen detaillierten, formalen Restrukturierungsplan geben. Dieser benennt die betroffenen Geschäftsbereiche und Standorte sowie diejenigen Arbeitnehmergruppen, welche eine Entlassungsabfindung erhalten werden.
- Bei den Betroffenen wurde die gerechtfertigte Erwartung geweckt, dass der Plan durchgeführt wird. Dies kann durch Beginn der Umsetzung oder durch Ankündigung seiner wesentlichen Bestandteile geschehen.

Sonderfall Innenverpflichtungen (HGB)

Heute noch explizit geregelte Sonderfälle der Aufwandsrückstellungen nach HGB sind:

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung

bei Nachholung im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von 3 Monaten

Passivierungspflicht (§ 249 I S. 2 Nr. 1 HGB)

bei Nachholung später als im folgenden Geschäftsjahr

Passivierungsverbot (§ 249 II S. 1 HGB)

Rückstellungen für Abraumbeseitigung (z.B. Bergwerk, Steinbruch)

bei Nachholung im folgenden Geschäftsjahr

Passivierungspflicht (§ 249 I S. 2 Nr. 1 HGB)

bei Nachholung später als im folgenden Geschäftsjahr

Passivierungsverbot (§ 249 II S. 1 HGB)

Diese Aufzählung ist abschließend.

4. Bewertung von Rückstellungen

Grundsatz

Wegen der hohen Unsicherheit ist die Bewertung von Rückstellungen besonders schwierig. Das **Handelsrecht** fordert § 253 I S. 2 HGB eine Bewertung in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags.

IFRS nennt ebenfalls eine allgemeine Grundregel: Die Bewertung von Rückstellungen erfolgt zum Betrag gemäß der bestmöglichen Schätzung der Ausgabe, die zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung zum Bilanzstichtag erforderlich ist (IAS 37.36).

Die allgemeine Bewertung nach HGB entspricht weitgehend den Regelungen nach IFRS, wobei das Vorsichtsprinzip deutlich stärker zur Geltung kommt. Es gilt im Zweifel eher einen höheren Betrag anzusetzen (§ 252 IV HGB). Künftige Preis- und Kostensteigerungen müssen dabei berücksichtigt werden.

Viele gleiche Risiken

Soweit Risiken aus großen Stückzahlen erwachsen, bildet der Erwartungswert mittels einer statistischen Schätzungsmethode den maßgeblichen Wertmaßstab (IAS 37.39). Letzteres gilt gleichermaßen nach HGB.

Beispiel:

Von den verkauften Produkten werden erfahrungsgemäß bei 3% aller Produkte Reparaturen in der Garantiezeit notwendig. Bei 2% kostet die Reparatur 100 EUR und bei 1% der Fälle 300 EUR. Es wurden 1.000 Produkte verkauft.

Der Erwartungswert der Reparaturen beträgt:

$$1000 * (0,02 * 100 + 0,01 * 300 + 0,97 * 0) = 5.000 \text{ EUR}$$

Die Rückstellung beträgt somit 5.000 EUR.

Individuelle Einzelrisiken

Im Fall von Einzelrisiken ist nach IFRS stets auf den Wert der wahrscheinlichsten Inanspruchnahme abzustellen. Soweit in Bezug auf die Quantifizierbarkeit nur eine Bandbreitenschätzung möglich ist, ist der Wertansatz mit der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit, der sog. Modalwert maßgeblich (IAS 37.40). Dies bedeutet, dass im Fall von mehreren gleich wahrscheinlichen Beträgen der mittlere Betrag anzusetzen wäre.

Beispiel:

Für eine erwartete Strafzahlung wegen Umweltsünden soll eine Rückstellung gebildet werden. Die folgende Übersicht zeigt die möglichen Beträge und ihre Wahrscheinlichkeiten:

- 5 Mio. EUR: 10%
- 6 Mio. EUR : 20%
- 7 Mio. EUR: 40%
- 8 Mio. EUR: 25%
- 9 Mio. EUR: 5%

Als wahrscheinlichster Wert soll 7 Mio. EUR angesetzt werden.

Gleiches gilt grundsätzlich auch nach HGB, wobei aber unter Vorsichtsgesichtspunkten auch ein höherer Betrag angesetzt werden könnte.

Wenn andere mögliche Ergebnisse entweder größtenteils über oder größtenteils unter dem wahrscheinlichsten Ergebnis liegen, ist jedoch die bestmögliche Schätzung ein höherer bzw. niedrigerer Betrag (IAS 37.40).

Beispiel:

- 5 Mio. EUR: 25%
- 7 Mio. EUR: 20%
- 8 Mio. EUR: 10%
- 9 Mio. EUR: 5%

Die Verteilung ist "schief". Obwohl der Betrag von 5 Mio. EUR am wahrscheinlichsten ist, wäre ein höherer Wert wie z.B. 6 Mio. EUR eine bessere Schätzung.

Mit 6 Mio. EUR nähert sich das Ergebnis nach IFRS wieder an das Resultat nach HGB an. Nach HGB wäre unter Vorsichtsgesichtspunkten auf jeden Fall eine Rückstellung von mehr als 5 Mio. EUR erforderlich.

Sind mehrere Beträge (innerhalb eines Intervalls) gleich wahrscheinlich, so wählt man nach IFRS den mittleren Betrag. Nach HGB wäre hier – Vorsicht – der höchste Betrag zu verwenden.

Beispiel:

Die vermutlichen Strafzahlungen liegen zwischen 6 Mio. EUR und 8 Mio. EUR, wobei jeder Betrag als gleich wahrscheinlich gelten kann.

Im IFRS-Abschluss wären 7 Mio. EUR anzusetzen, in der Handelsbilanz 8 Mio. EUR.

Künftige Risiken, Preis- und Kostensteigerungen sowie -minderungen sind zu berücksichtigen, sofern sie objektiv gerechtfertigt sind (IAS 37.42-37.44, IAS 37.48-37.50).

Abzinsung bei längerer Laufzeit

Für Rückstellungen, die eine Laufzeit von mehr als einem Jahr aufweisen, gilt nach HGB eine generelle Abzinsungspflicht. Hierbei ist der von der Deutschen Bundesbank ermittelte fristkongruente durchschnittliche Marktzins der letzten sieben Jahre zu ermitteln und anzuwenden (§ 253 II HGB).

Ein Barwertansatz für Rückstellungen ist nach IFRS geboten, soweit die Diskontierung eine wesentliche Auswirkung auf den Wertansatz hat (IAS 37.45 und 37.47). Zur Abzinsung wird hier ein Zinssatz vor Steuern herangezogen, der das aktuelle Zinsniveau widerspiegelt. Die spezifischen Risiken der Schuld werden entweder bei den Schätzungen der künftigen Cashflows oder durch einen Risikozuschlag beim Abzinsungssatz berücksichtigt.

Beispiel:

Aus einem langfristigen Liefervertrag, der für die nächsten 3 Jahre nicht gekündigt werden kann, ergeben sich unvermeidbare Verluste in Höhe von 200 EUR (in einem Jahr), 250 EUR (in zwei Jahren) und 300 EUR (in drei Jahren). Der angemessene Diskontierungszinssatz beträgt 10%.

Der Barwert der Verluste ergibt sich zu:

$$200 / 1,10 + 250 / 1,10^2 + 300 / 1,10^3 = 613,82 \text{ EUR}$$

Folglich ist der notwendige Erfüllungsbetrag zu jedem Stichtag zu überprüfen und gegebenenfalls aufwandswirksam anzupassen. Sollte die Belastung bzw. nach IFRS der Nutzenabfluss nicht mehr wahrscheinlich sein, so ist die Rückstellung erfolgswirksam aufzulösen. Bei einer Erhöhung der Rückstellung, die auf Zinseffekte zurückzuführen ist, ist die Erhöhung als Zinsaufwand erfolgswirksam zu erfassen.

5. Nicht passivierte Verpflichtungen

5.1. Eventualschulden / Haftungsverhältnisse

Manche Verpflichtungen sind noch nicht so wahrscheinlich, dass sie zur Bildung einer Rückstellung führen. Dennoch ist ihre Kenntnis von sog. Eventualschulden für die Bilanzadressaten nützlich.

Beispiele:

- gegebene Bürgschaften
- Begebung und Übertragung von Wechseln
- mögliche Verpflichtungen aus Gewährleistungsverträgen
- Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten
- Rechtsstreitigkeiten

Der Anhang nach IFRS muss gemäß IAS 37.28 in Verbindung mit IAS 37.86 Informationen über so genannte Eventualschulden umfassen. Eventualschulden sind immer dann im Anhang anzugeben, wenn die Wahrscheinlichkeit des Nutzenabflusses kleiner gleich 50% ist, d.h., wenn eine Rückstellung nicht angesetzt werden darf, der Nutzenabfluss aber dennoch nicht völlig auszuschließen ist. Da IFRS nach Rechtsformen nicht diskriminiert, sind die finanziellen Auswirkungen und möglichen Fälligkeitszeitpunkte unabhängig der Rechtsform im Anhang zu nennen. Bei sehr geringen Wahrscheinlichkeiten des Nutzenabflusses sind jedoch keine Angaben über die Eventualschuld zu machen.

Das HGB ordnet für bestimmte Arten von Eventualverbindlichkeiten eine Vermerkplicht unter der Bilanz an (§ 251 HGB). Man bezeichnet dies auch als Ausweis „unter dem Strich“. Die Haftungsverhältnisse sind auch anzugeben, wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsrechte gegenüberstehen (§ 251 S. 2 HGB).

- Kaufleute, die weder Kapitalgesellschaften sind, noch den Vorschriften des Publizitätsgesetzes unterliegen, können alle Eventualverbindlichkeiten auch in einem Betrag zusammengefasst ausweisen
- Kapitalgesellschaften müssen die in § 251 HGB genannten Haftungsverhältnisse jeweils gesondert ausweisen. Die gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten sind anzugeben. Kapitalgesellschaften können die Informationen unter der Bilanz oder im Anhang darstellen (§ 268 VII HGB).

Ein eventueller Fehlbetrag der handelsrechtlichen Pensionsrückstellungen ist nach Art. 28 II EGHGB anzugeben.

Die Grenzen von verpflichtend zu bilanzierenden „ungewissen Verbindlichkeiten“ (Rückstellungen) und nicht zu bilanzierenden „Eventualverbindlichkeiten“ sind fließend und nur rein theoretisch, d.h. subjektiv zu ziehen. Eine Orientierungshilfe bietet die 50%-ige Wahrscheinlichkeit des Nutzenabflusses. Allerdings kann man den Nutzenabfluss häufig sehr subjektiv bewerten.

5.2. Nicht bilanzierte sonstige finanzielle Verpflichtungen

Von Bedeutung für die Finanzlage sind auch Verträge, die künftig zu Auszahlungen führen, ohne dass dies schon zu einer Passivierung geführt hat, weil dem Abfluss ein entsprechender Nutzen gegenüber steht (sog. sonstige finanzielle Verpflichtungen).

Beispiele:

- langfristige Verpflichtungen aus Miet- und Leasingverträgen
- langfristige Abnahmeverträge
- schwebende Bestellungen von Sachanlagen
- immaterielles Vermögen

IAS 1.114 (d) (i) fordert die Angabe solcher nicht bilanzierter vertraglicher Verpflichtungen.

Damit ähnelt diese Vorschrift sehr der Angabe der „sonstigen finanziellen Verpflichtungen“ nach § 267 II, III und § 285 Nr. 3 HGB bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften.

§ 285 Nr. 3a HGB verlangt als Angabe den

Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, die nicht in der Bilanz enthalten und nicht nach § 251 oder Nummer 3 anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist;

Die HGB-Regelung umfasst allerdings nicht nur vertragliche, sondern auch faktische Verpflichtungen, wie z.B. den wirtschaftlichen Zwang, ein begonnenes Bauvorhaben weiterzuführen. Ein Gebäude ist häufig Witterungseinflüssen ausgesetzt und ohne Fertigstellung würde dies zu seiner Zerstörung führen.

Da vom Gesetzeswortlaut nur relativ undifferenzierte Angaben gefordert werden, ist der Erkenntnisgewinn gering. Nach h.M. ist daher ein „Verpflichtungsspiegel“ aufzustellen, der die Zahlungsüberschüsse nach Art der jeweiligen Verpflichtung im nächsten und in den Jahren zwei bis fünf darstellen sollte. Aber in Wirklichkeit ist wegen unpräziser Vorschriften eine Fälligkeitsanalyse hinsichtlich der Spaltung der Gesamtbeträge oftmals nicht möglich.

Erfassung der wirtschaftlichen Situation

Kapitel 9: Tageswerte als Ergänzung

1. Möglichkeiten der Bewertung

Die **primären** Wertarten (historische Werte) dienen der Objektivierung der Bewertung.

Die **sekundären** Wertarten (Tageswerte, Zweitwerte) sollen hingegen eine aktuelle Bewertung gewährleisten.

Niedrigere Tageswerte sind wahlweise oder zwingend anzusetzen, wenn die Tageswerte am Bilanzstichtag unter den bilanzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegen. Die niedrigeren Korrekturwerte setzen das Imparitätsprinzip um, wonach nicht realisierte Verluste bereits dann auszuweisen sind, wenn sie erkennbar sind.

Höhere Tageswerte sind in der HGB-Bilanz grundsätzlich nicht möglich, kommen jedoch nach IFRS in verschiedenen Fällen vor.

2. Methoden der Bestimmung von Tageswerten

IFRS 13.9 definiert den beizulegenden Zeitwert als „**Preis**, den man in einem geordneten **Geschäftsvorfall** zwischen **Marktteilnehmern** am Bemessungsstichtag für den Verkauf eines **Vermögenswerts** einnehmen bzw. für die Übertragung einer **Schuld** zu zahlen hätte“.

Die wesentlichen Komponenten der Definition des beizulegenden Zeitwerts werden in IFRS 13.11-26 detailliert dargestellt:

Preis (IFRS 13.24-26): Der Preis des zu bewertenden Objekts ist kein Wiederbeschaffungspreis, sondern ein Abgangspreis, welcher bei einer tatsächlichen oder hypothetischen Transaktion erzielbar sein muss. Dabei kann es sich um einen beobachtbaren oder um einen mit Hilfe einer Bewertung berechneten Preis handeln. Der Preis ist nicht um Transaktionskosten zu bereinigen, diese sind gesondert zu bilanzieren. Sollte jedoch der Standort eines Bewertungsobjekts ein wesentliches Merkmal sein, ist der Preis gegebenenfalls um die Kosten zu bereinigen, die beim Transport des Vermögenswerts von seinem aktuellen Standort zum Hauptmarkt (oder zum vorteilhaftesten Markt) entstehen würden (IFRS 13.26).

Geordneter Geschäftsvorfall (IFRS 13.15-21): Als Referenzmarkt dient der Hauptmarkt, der in IFRS 13.A als der Markt mit dem größten Volumen und Aktivitätsgrad für das Bewertungsobjekt definiert ist. Sollte dieser nicht ermittelt werden können, muss das Unternehmen bei der Bewertung auf den vorteilhaftesten Markt zurückgreifen. Dieser ist gem. IFRS 13.A der Markt, der unter Berücksichtigung von Transaktions- und Transportkosten den Betrag maximiert, den man beim Verkauf eines Vermögenswerts erhalten würde, bzw. den Betrag

minimiert, den man bei Übertragung einer Schuld zu zahlen hätte. In Ermangelung gegenteiliger Hinweise ist davon auszugehen, dass der Markt, auf dem das Unternehmen normalerweise agieren würde, der Haupt- bzw. vorteilhafteste Markt ist. (IFRS 13.19).

Marktteilnehmer (IFRS 13.22-23, 13.A): Es wird angenommen, dass die Marktteilnehmer in ihrem besten wirtschaftlichen Interesse handeln. Sie sind außerdem voneinander unabhängig und sachverständig und müssen in der Lage und willens sein, eine Transaktion abzuschließen.

3. Hierarchie der Methoden?

Die Ermittlung des Fair Value kann durch verschiedene Bewertungstechniken geschehen, wobei zu beachten ist, dass die angewendete Bewertungstechnik

- sachgerecht ist,
- auf genügend Datenmaterial basiert und
- mit dem marktbasierten Ansatz („market approach“), dem kostenbasierten Ansatz („cost approach“) oder dem einkommensbasierten Ansatz („income approach“) vereinbar ist.

Die drei Ansätze werden in Appendix A erläutert und beispielhaft in IFRS 13.B5-B33 näher dargestellt. Abhängig vom Bewertungsobjekt kann eine einzige Bewertungstechnik sachgerecht sein, in manchen Fällen kann der Fair Value besser mit einer Kombination mehrerer Techniken ermittelt werden (IFRS 13.63). Die Techniken sind gem. IFRS 13.65 stetig anzuwenden, es sei denn eine Änderung ist angemessen. Dies ist dann der Fall, wenn ein anderes Verfahren den beizulegenden Zeitwert gleich gut oder besser repräsentiert. Ein Erfolg, der gegebenenfalls aus der Änderung eines Bemessungsverfahrens resultiert, ist als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung nach den Regeln des IAS 8 zu bilanzieren (IFRS 13.66).

Die den Bemessungstechniken zu Grunde liegenden Daten und Informationen werden als „Inputfaktoren“ bezeichnet. Diese müssen im Einklang mit den Merkmalen des Bewertungsobjekts stehen und können beobachtbar oder nicht beobachtbar sein. IFRS 13.67 schreibt vor, dass die Verwendung maßgeblicher beobachtbarer Inputfaktoren auf ein Höchstmaß zu erhöhen und die nicht beobachteter Inputfaktoren auf ein Mindestmaß zu verringern ist.

Der IFRS 13 ordnet die Inputfaktoren, die zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts verwendet werden, dabei in drei Stufen („Bemessungshierarchie“ oder „Fair Value-Hierarchie“).

- **Inputfaktoren auf Stufe 1** haben die höchste Priorität und sind vorrangig bei der Bemessung anzuwenden. Sie sind die an aktiven Märkten für identische Vermögenswerte oder Schulden notierten (unverändert übernommenen) Preise, auf die das Unternehmen am Bewertungsstichtag zugreifen kann. (IFRS 13.76)
- **Inputfaktoren auf Stufe 2** sind andere Inputfaktoren als die in Stufe 1 enthaltenen notierten Preise, die für den Vermögenswert oder die Schuld entweder direkt oder indirekt beobachtbar sind. (IFRS 13.81)
- **Inputfaktoren auf Stufe 3** sind für den Vermögenswert oder die Schuld nicht beobachtbare Inputfaktoren. (IFRS 13.86)

Sollte eine Bewertung mit Hilfe von mehreren Inputfaktoren erfolgen, die unterschiedlichen Stufen zuzuordnen sind, so ist die Bemessung in ihrer Gesamtheit der niedrigsten angewendeten Hierarchiestufe zuzuordnen (IFRS 13.75). Ebenso führt die Anpassung eines Inputfaktors der Stufe 1 zu einer niedrigeren Einstufung der Bemessung (vgl. IFRS 13.79).

Beispiele für die Inputfaktoren auf den Stufen 1-3 (vgl. IFRS 13.B34ff.):

Stufe 1:

- Börsenkurse, die sofort verfügbar sind; sie repräsentieren im Allgemeinen den beizulegenden Zeitwert
- Geld- und Briefkurse auf Händlermärkten, zu denen Händler zum Kauf bzw. Verkauf bereit sind

Stufe 2:

- generell: an aktiven Märkten notierte Preise für ähnliche Vermögenswerte oder Schulden bzw. an nicht aktiven Märkten notierte Preise für identische oder ähnliche Vermögenswerte oder Schulden
- Preis pro Quadratmeter für ein zur Nutzung gehaltenes Gebäude, der aus beobachtbaren Marktdaten z.B. für vergleichbare Gebäude abgeleitet wurde

Stufe 3

- eine finanzielle Prognose für zahlungsmittelgenerierende Einheiten, welche unter Verwendung unternehmenseigener Daten entwickelt wird
- die Anpassung eines Zinsswaps an einen geeigneten Mittelkurs, die nicht beobachtbare Marktdaten beinhaltet

Kapitel 10: Wertverluste

1. Problemstellung

Wenn der Tageswert zum Bewertungsstichtag unter den bisherigen Buchwert gesunken ist, ist zu prüfen, ob hier eine Pflicht zur (sofortigen) Abwertung besteht, ein Wahlrecht zur Vornahme der Abwertung eingeräumt wird oder ein Verbot besteht, die Abwertung sofort vorzunehmen.

Die Antwort hängt sowohl nach HGB als auch nach IFRS von der betroffenen Bilanzposition ab.

Vermögenswert	IFRS	HGB
Sachanlagen Immaterielles Anlagevermögen	beizulegender Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung (fair value less costs of disposal) <i>und</i> individueller Nutzungswert ⇒ erzielbarer Betrag?	beizulegender Wert
Vorräte	Nettoveräußerungspreis	aus einem Börsen- oder Marktpreis abzuleitender Wert
Fertigungsaufträge	Herstellungskosten abzüglich Verluste	- Absatzmarkt - Beschaffungsmarkt
Forderungen LuL	Barwert der künftigen Cashflows	beizulegender Wert

Den sog. außerplanmäßigen Abschreibungen des HGB entsprechen begrifflich sog. „Wertminderungsaufwendungen“ („impairment loss“) im IFRS-System. All diese außerplanmäßigen Abschreibungen / Wertminderungen sind erfolgswirksam.

2. Wertminderung bei Vermögenswerten

2.1. Vorräte

Gemäß **IFRS** ist zu prüfen, ob der sog. Nettoveräußerungswert (net realisable value) unter dem bisherigen Buchwert (insbesondere Anschaffungs- oder Herstellungskosten) liegt. In diesem Fall besteht Abwertungspflicht.

Unter dem Nettoveräußerungswert versteht man (IAS 2.6)

- den Preis am Absatzmarkt
- abzüglich der geschätzten Kosten für Fertigstellung und Vertriebs Einzelkosten

Diese Rückrechnung vom Verkaufspreis bezeichnet man als sog. retrograde Bewertung.

Nach **HGB** gilt im Umlaufvermögen, zu dem ja auch Vorräte gehören, stets Abwertungspflicht (§ 253 IV S. 1, 2 HGB), wenn der Tageswert geringer ist als der bisherige Buchwert. Dies wird auch als „strenges Niederstwertprinzip“ bezeichnet.

Hierbei ist der Börsenpreis der an einer anerkannten Börse amtlich oder im Freiverkehr bei tatsächlichen Umsätzen festgestellte Preis. Welche Börse herangezogen wird, bestimmt sich nach dem mutmaßlichen Handelsplatz. Marktpreis ist derjenige Preis, der sich an einem Handelsplatz (Markt) für Güter einer bestimmten Gattung von durchschnittlicher Art und Güte zu einem bestimmten Zeitpunkt im Durchschnitt bildet.

Allerdings kennt das HGB (im Unterschied zu IFRS) **zwei Möglichkeiten der Marktorientierung**:

- ausgehend von Absatzmarkt = retrograd (wie IFRS)
- ausgehend vom Beschaffungsmarkt = progressiv

Die Marktorientierung hängt dabei von Güterart und vermutlicher Beschaffungs- oder Verwertungsabsicht ab:

- Eine Absatzmarktorientierung erscheint geboten, wenn die voraussichtliche Verwertung auf dem Absatzmarkt erfolgt (z.B. Fertigerzeugnisse). Die Bewertung erfolgt retrograd durch Kostenabschläge (und Gewinnabschläge beim Teilwert) vom vermuteten Verkaufspreis.
- Die Beschaffungsmarktorientierung gilt als geboten, wenn für das Unternehmen von einer Wiederbeschaffung auszugehen ist, der Beschaffungsmarkt in Konkurrenz zur Eigenerstellung tritt oder die Bewertung vom Absatzmarkt her nicht praktikabel ist (z.B. Rohstoffe nach HGB). Der Wert wird progressiv durch Anwendung der zur Bestimmung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgegebenen Schrittfolge ermittelt, wobei diese Berechnung auf Vollkostenbasis zu erfolgen hat.

Dabei ist zu beachten, dass nicht der Börsen- oder Marktpreis selbst anzusetzen ist, sondern der aus diesem Preis abzuleitende niedrigere Wert. Daher sind

- bei einer Beschaffungsmarktorientierung die noch anfallenden Anschaffungsnebenkosten zu addieren;
- bei einer Absatzmarktorientierung die bis zum Verkauf noch anfallenden Aufwendungen zu subtrahieren.

Da bei Waren i.d.R. eine doppelte Marktorientierung angenommen wird, ist bei unterschiedlichen Werten der niedrigere Betrag heranzuziehen.

Bei **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen** existiert bei der retrograden Bewertung nach IFRS ein Zurechnungsproblem, da der Weg bis zum späteren Verkauf der Fertigerzeugnisse noch sehr weit ist. Vereinfachungshalber kommt es zu keiner Abwertung der RHB, wenn die Fertigerzeugnisse, in die sie eingehen, noch kostendeckend verkauft werden können. Lassen sich die Fertigerzeugnisse nicht kostendeckend verkaufen, so nimmt man ausnahmsweise eine progressive Bewertung der RHB mit Wiederbeschaffungskosten vor (IAS 2.32).

2.2. Fertigungsaufträge (IFRS)

Man wird einen Fertigungsauftrag zunächst nur annehmen, wenn man sich davon einen Gewinn verspricht. Durch überraschende Entwicklungen oder Fehlkalkulationen kann sich es sich später aber auch herausstellen, dass aus dem Gesamtauftrag ein Verlust zu erwarten ist.

Beispiele:

- Beim Bau eines Staudamms zeigt sich, dass der abzutragende Boden ab einer Tiefe von vier Metern nicht mehr aus Erdreich, sondern aus hartem Fels besteht. Die Kosten der Bodenbewegungen sind deutlich höher als geplant.
- Dauerregen führt auf einer Baustelle zu Behinderungen der Arbeiten und höheren Kosten.

Wenn es wahrscheinlich ist, dass die gesamten Auftragskosten die gesamten Auftragserlöse übersteigen werden, dann sind die erwarteten Verluste sofort als Aufwand zu erfassen (IFRS 15.101-104 / *alt* IAS 11.22, 11.32, 11.36). Verluste werden somit bei Erkennbarkeit antizipiert. (Diese Regelung entspricht dem HGB bei Vorräten). Die anteiligen Auftragserlöse werden ohne Gewinnanteil in der GuV erfasst, weil die Ertragsrealisation nur bis zur Höhe der bereits angefallenen und wahrscheinlich gedeckten Kosten möglich ist.

2.3. Forderungen LuL

Forderungen haben einen Nennwert.

Allerdings zeigt die Erfahrung, dass manche Schuldner ihren Verpflichtungen nicht oder nur teilweise nachkommen (können). Auch wenn noch keine konkreten Anhaltspunkte für einen Forderungsausfall bestehen, wird zur Bewertung ein bestimmter prozentualer Abschlag in Form der sog. **Pauschalwertberichtigung** vorgenommen.

Bestehen Hinweise auf einen individuellen Forderungsausfall, so ist eine weitere Abschreibung / Wertminderung auf den Tageswert vorzunehmen (sog. **Einzelwertberichtigung**).

Sowohl IFRS als auch HGB gehen dabei **retrograd** vor: Was wird der Schuldner noch zahlen bzw. zu welchem Preis könnte man die Forderung verkaufen?

Dabei besteht nach HGB und IFRS **Abwertungspflicht**. Forderungen gehören nach HGB zum UV (strenges Niederstwertprinzip, Vorsichtsprinzip). Gemäß IFSR müssen aber „objektive“ Hinweise auf die Wertminderung vorliegen.

2.4. Sachanlagen und immaterielle Anlagewerte

Niedrigerer am Abschlussstichtag beizulegender Wert (HGB)

Als Tageswert für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (und des Umlaufvermögens) dient nach **HGB** der sog. niedrigere „beizulegende Wert“. Offen lässt das Gesetz, ob dieser Wert

- aus den Wiederbeschaffungskosten
- aus (fiktiven) Veräußerungserlösen oder
- aus dem Ertragswert

abzuleiten ist. Im Prinzip sind alle Methoden möglich.

Die Orientierung erfolgt bei den Wiederbeschaffungskosten am Beschaffungsmarkt.

Vom Absatzmarkt aus geht man bei den fiktiven Veräußerungserlösen (z.B. Maschine, die nicht mehr genutzt werden kann) oder dem Ertragswert (z.B. vermietetes Anlagevermögen, Patente, Lizenzen, Beteiligungen, denen ein selbständiger Ertrag zugerechnet werden kann).

Die konkrete Bewertung vom Absatzmarkt her kann sich grundsätzlich an der Vorgehensweise nach IFRS orientieren (siehe weiter unten).

Allerdings gilt im Anlagevermögen nach HGB das sog. „**gemilderte Niederstwertprinzip**“ (§ 253 III HGB):

- die Abschreibung ist bei „voraussichtlich dauerhafter“ (?) Wertminderung Pflicht
- die Abschreibung ist bei „nur vorübergehender“ Wertminderung verboten (!) (außer es handelt sich um Finanzanlagen, dann existiert hier bei „nur vorübergehender“ Wertminderung ein Wahlrecht)

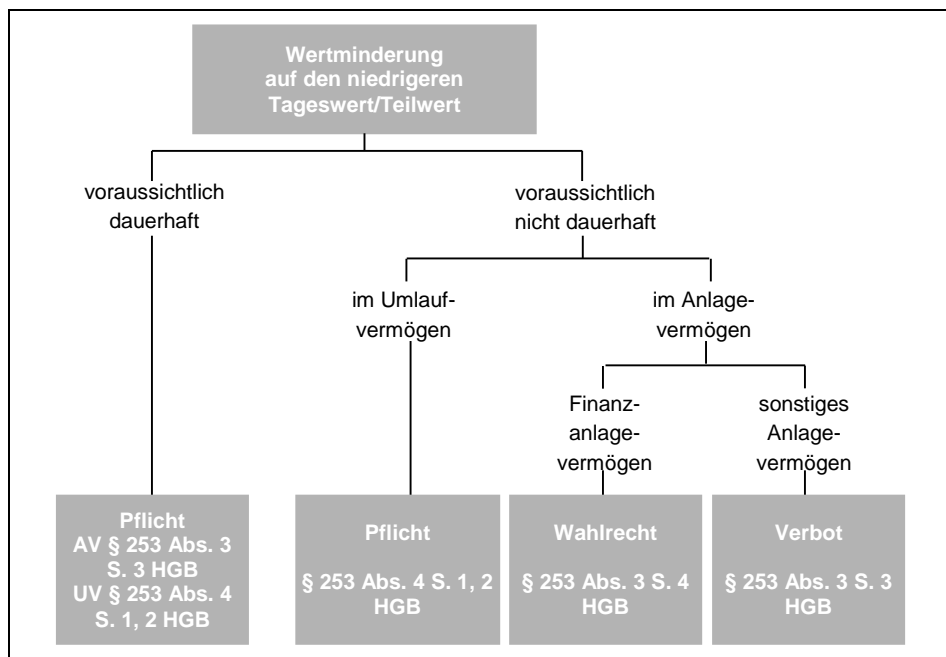


Abbildung 28: Abschreibungspflichten, -wahlrechte und -verbote im Handelsrecht

Erzielbarer Betrag (IFRS)

Das Erfordernis einer außerplanmäßigen Wertminderung von Sachanlagen ist in der internationalen Rechnungslegung erst dann zu prüfen, wenn ein **Anhaltspunkt** dafür vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte (IAS 36.9ff.).

Mit dieser Vorschrift enthält IAS 36 ein faktisches Wahlrecht, obwohl - im Gegensatz zum HGB - formell keine Wahlmöglichkeiten vorhanden sind. Zumindest kann eine Abschreibung oft für eine gewisse Zeit hinausgezögert werden, bis die Hinweise offensichtlich und unstrittig sind.

Ein Unternehmen hat an jedem Abschlussstichtag einzuschätzen, ob irgendein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte. Wenn ein solcher Anhaltspunkt vorliegt, hat das Unternehmen den erzielbaren Betrag des Vermögenswertes zu schätzen. (IAS 36.9)

1. Stufe: Anhaltspunkte liefern externe und interne Informationsquellen (IAS 36.12). Beispiele für externe Hinweise: deutlicher Rückgang von Marktwerten, Verschlechterungen auf den Absatzmärkten, nachteilige technische oder gesetzliche Änderungen, steigende Zinsen. Beispiele für interne Hinweise: körperliche Schäden, deutliche Überalterung, Stilllegungen, Veräußerungsabsichten, Restrukturierungen.

2. Stufe: Im Rahmen der Bewertung ist der „erzielbare Betrag“ zu ermitteln. Dies ist gem. IAS 36.18 der höhere Betrag (Maximum!) aus:

- „beizulegendem Zeitwert abzüglich Kosten der Veräußerung“ (IAS 36.28f.)
- „Nutzungswert“ (IAS 36.30ff.)

Eine Wertminderung muss immer dann **verpflichtend** stattfinden, wenn der erzielbare Betrag geringer als der bisherige Buchwert ist (IAS 36.59).

Beispiel

Ein LKW einer Mietwagenfirma weist einen Buchwert von 40 TEUR auf.

Er wird nur noch gelegentlich eingesetzt, daher beträgt der Nutzungswert nur 15 TEUR.

Allerdings könnte er zu einem Preis von 30 TEUR verkauft werden, wobei Veräußerungskosten von 2 TEUR entstünden. Der beizulegende Zeitwert abzüglich Kosten der Veräußerung beläuft sich auf 28 TEUR.

Man erhält somit einen erzielbaren Betrag von 28 TEUR.

Da dieser unter dem bisherigen Buchwert liegt, muss eine Wertminderung - außerplanmäßige Abschreibung - um 12 TEUR auf 28 TEUR erfolgen.

Beizulegender Zeitwert abzüglich Kosten der Veräußerung (IFRS) (Fair Value less Costs of Disposal)

Der „beizulegende Zeitwert abzüglich Kosten der Veräußerung“ wird absatzmarktorientiert als Fair Value nach Abzug der mit der Veräußerung direkt verbundenen Kosten ermittelt (IAS 36.6, IAS 36.28f.).

Die Wertfindung basiert somit nach IFRS stets auf dem Absatzmarkt. Dies gilt unabhängig von der Verwendungsabsicht oder Wiederbeschaffungsnotwendigkeit des Vermögenswertes.

Beispiel:

Nach HGB bewertet man betriebsnotwendige Sachanlagen unter der Fiktion einer Wiederbeschaffung nach den Preisen auf dem Beschaffungsmarkt zuzüglich Nebenkosten.

Nach IFRS gilt auch hier die Fiktion des Verkaufs. Veräußerungskosten zieht man ab.

Nutzungswert (Value in Use) (IFRS)

Unter dem Nutzungswert (IAS 36.6, IAS 36.30ff.) versteht man den Barwert der erwarteten Netto-Einzahlungsüberschüsse aus der weiteren Nutzung einschließlich des Restverkaufserlöses. Der Nutzungswert ist somit aus Sicht des Unternehmens zu ermitteln, im Gegensatz zum beizulegenden Zeitwert, welcher die Sicht der Marktteilnehmer widerspiegelt (IAS 36.53A).

Im HGB findet sich kein direktes Pendant. Allerdings können entsprechende Bewertungen auch im Rahmen des „beizulegenden Wertes“ nach § 253 Abs. 3 S. 3 HGB erfolgen.

Zur Bewertung braucht man somit generell zwei Komponenten (IAS 36.31):

- (1) eine Schätzung der künftigen Cashflows
- (2) einen angemessenen Abzinsungssatz

zu (1) Künftige Cashflows

Zu den Cashflows gehören (IAS 36.39):

Einzahlungen aus der Nutzung des Vermögenswerts.

Beispiel:

Ein Reisebus eines Busunternehmens erzeugt Einnahmen durch die Vermietung an Kunden.

Auszahlungen, die notwendigerweise aufgrund der Nutzung des Vermögenswerts entstehen. Hierzu gehören Einzelkosten und anteilige Gemeinkosten, wenn sich letztere auf einer „vernünftigen und stetigen Basis“ dem Vermögenswert zurechnen lassen.

Beispiel:

Durch den Einsatz des Busses entstehen Kosten für Treibstoff, Versicherung, Steuer, Wartung und Reparaturen. Außerdem können dem Fahrzeugeinsatz anteilige Personalkosten für den Fahrer und das Reinigungspersonal zugerechnet werden.

Zahlungen am Ende der Nutzungsdauer. Es kann sich je nach Situation um einen Einzahlungsüberschuss beim Verkauf des gebrauchten Gegenstandes oder um einen Auszahlungsüberschuss wegen Entsorgungs-, Verschrottungs- oder Rekultivierungskosten handeln.

Beispiel:

Für den Verkauf des Busses nach 6 Jahren gibt es Erfahrungssätze zum noch erzielbaren Restwert.

Zu den relevanten Cashflows gehören zudem Auszahlungen, die den wirtschaftlichen Nutzen des Vermögenswerts erhalten, sowie Auszahlungen für den Ersatz von Teilen mit einer kürzeren Nutzungsdauer (IAS 36.49).

Beispiel:

Der Betrieb des Busses erfordert in regelmäßigen Abständen den Kauf neuer Reifen. Nach einigen Jahren muss erfahrungsgemäß auch die Auspuffanlage erneuert werden.

Die Prognose muss vom gegenwärtigen Zustand des Vermögenswerts ausgehen. Mögliche künftige Restrukturierungen oder Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragskraft des Vermögenswerts dürfen nicht einbezogen werden (IAS 36.44). Dies würde nämlich „Wunschdenken“ bei der Bewertung ermöglichen.

Beispiel:

Der Busunternehmer plant, den etwas älteren Reisebus mit einem DVD-Spieler und einer Anzahl von Flachbildschirmen in den Sitzreihen auszurüsten, da er in der letzten Zeit häufiger Anfragen nach so einem Bus erhalten hat. Er verspricht sich davon eine häufigere Vermietung und höhere Preise.

Weder die Auszahlungen für das Videosystem noch die erwarteten höheren Einzahlungen dürfen für die Berechnung des Nutzungswerts nach IFRS einbezogen werden.

Zu den bewertungsrelevanten Zahlungsströmen zählen weder Steuerzahlungen noch Ein- und Auszahlungen aus der Finanzierung (IAS 36.50).

Beispiel:

Die zu zahlende Gewerbe- und Körperschaftsteuer des Busunternehmens wird nicht auf die verschiedenen Fahrzeuge umgelegt.

Aus dem ursprünglichen Kredit beim Kauf des Busses ist noch eine Restschuld von 40 TEUR übrig. Hierfür fallen Zins- und Tilgungszahlungen an. Sie werden nicht vom zu diskontierenden Cashflow des Reisebusses abgezogen.

Für die Prognose der Zahlenwerte gelten einige grundlegende Prinzipien (IAS 36.33-38):

- Die Prognosen zur Berechnung des Nutzungswerts dürfen grundsätzlich nicht von der internen Unternehmensplanung des Managements abweichen. Eine Ausnahme besteht für geplante Restrukturierungen und Verbesserungen (s.o.).
- Die Planung muss zudem der ehrlichen Überzeugung der Geschäftsleitung entsprechen.
- Die aktuelle Prognose sollte auf den Erfahrungswerten der Vergangenheit basieren, wenn nicht zwischenzeitlich Gründe für Veränderungen vorliegen.
- Der Detailplanungszeitraum der Cashflows beträgt in der Regel maximal 5 Jahre.

- Die Wachstumsrate der Cashflows im Detailplanungszeitraum wird für die weiteren Jahre extrapoliert. In der Regel muss für die fernere Zukunft von gleich bleibenden oder fallenden Wachstumsraten ausgegangen werden.

zu (2) Diskontierungszins

Die Definition des Diskontierungssatzes muss zur Definition der Cashflows passen. Demzufolge verwendet man einen Zinssatz vor Steuern. Er enthält neben dem sicheren Zins zusätzlich einen Risikozuschlag für das Risiko der Cashflows des Vermögenswerts (IAS 36.55-57).

Der Risikozuschlag darf aber keine Komponente für die Verschuldung des Unternehmens beinhalten, weil die Cashflows auch keine Zahlungsströme aus Fremdfinanzierung enthalten. Er hängt somit nicht von der Kapitalstruktur des Unternehmens ab.

In der Praxis kann das Unternehmen beispielsweise von den durchschnittlichen gewichteten Kapitalkosten nach dem Capital Asset Pricing Model (CAPM) ausgehen (IAS 36.A17 (a)). Jedoch müssen Anpassungen vorgenommen werden, um die Kapitalkosten in einen Zinssatz vor Steuern umzurechnen (IAS 36.A20).

2.5. Sonderfall: Cash Generating Units (IFRS)

Neben dem Nutzungswert von einzelnen Vermögenswerten kennt IAS 36 auch den Nutzungswert einer sog. „zahlungsmittelgenerierenden Einheit“ („Cash Generating Unit“). Viele Vermögenswerte leiden nämlich darunter, dass sie selbst keine unmittelbaren Einzahlungen und Zahlungsüberschüsse verursachen.

Beispiel:

Ein vermieteter Reisebus generiert zugehörige Einnahmen. Damit lässt sich ein eigener Nutzungswert berechnen.

Eine Maschine, die in der Produktion verwendet wird, erspart zwar Auszahlungen. Sie erwirtschaftet aber keine direkt zurechenbaren Einzahlungen. An der Leistungserstellung der Absatzprodukte sind neben der Maschine auch andere Produktionsanlagen und Gebäude beteiligt. Die Einzahlungen aus dem Verkauf der Absatzprodukte lassen sich nicht einer einzelnen Maschine, sondern nur einer Gesamtheit von Produktionsfaktoren zu rechnen.

Der Nutzungswert kann in solchen Fällen nur noch für sog. zahlungsmittelgenerierende Einheiten (ZGE) berechnet werden.

Unter einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit (IAS 36.6, 36.65ff.) versteht man die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugen, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind.

Beispiel:

Zahlungsmittelgenerierende Einheit kann beispielsweise die Gesamtheit aller Maschinen, Anlagen und Gebäude sein, wenn hierin Produkte erzeugt werden, die auf einem eigenen Absatzmarkt verkauft werden (auch wenn die hergestellten Produkte nur intern genutzt werden, IAS 36.70). Der Überschuss der Umsatzeinnahmen über die gemeinsamen Ausgaben stellt den - gemeinsamen - Cashflow der zahlungsmittelgenerierenden Einheit dar.

Es muss sich um die kleinste mögliche Einheit des Unternehmens handeln, die weitgehend unabhängige Überschüsse generiert.

Beispiel:

In einer Warenhauskette kann ein einzelnes Warenhaus in der Stadt Göttingen die kleinste zahlungsmittelgenerierende Einheit darstellen.

Die Fachabteilungen des Warenhauses in Göttingen - z.B. „Sportartikel“ - stellen in der Regel keine zahlungsmittelgenerierende Einheit dar. Die Umsätze der Sportartikel werden nämlich mit dem allgemeinen Besuch des Warenhauses in Göttingen zusammenhängen, insbesondere mit der Abteilung „Kleidung“ und „Schuhe“.

Für alle Vermögenswerte einer ZGE wird die Notwendigkeit einer Wertminderung gemeinsam geprüft (IAS 36.74).

Zum **Buchwert** einer ZGE zählen gemäß IAS 36.76:

- die Buchwerte direkt zugerechneter Vermögenswerte. Diese korrespondieren mit einer Erfassung der Zahlungen im Cashflow.
- ein entsprechender Anteil des Buchwerts von gemeinsam genutzten Vermögenswerten, die sich jedoch auf einer „vernünftigen und stetigen Basis“ anteilig der ZGE zu rechnen lassen. Konsequenterweise werden die zugehörigen Zahlungsströme auch anteilig in den Cashflow der ZGE einbezogen.

Kein Bestandteil des Buchwerts der ZGE sind allgemeine Schulden des Unternehmens. Zur ZGE gehören jedoch Schulden in unmittelbarem Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der ZGE.

Beispiel:

Bei einer Warenhausfiliale in Göttingen als ZGE fallen Bankkredite des Gesamtunternehmens, Steuerverbindlichkeiten und Steuerrückstellungen oder Rückstellungen für Kosten der Abschlussprüfung nicht unter die Schulden der ZGE.

Zu den Schulden der ZGE gehören jedoch Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen für Handwerker bei einem Umbau des Kaufhauses in Göttingen.

Bei einem Unternehmenskauf können im Konzernabschluss bilanzielle Firmenwerte entstehen. Diese bilanziellen Firmenwerte müssen auf diejenigen ZGEs verteilt werden, die aus dem Kauf einen Nutzen ziehen (IAS 36.80).

Beispiel:

Die Nord-Kaufhaus GmbH hat weitere Warenhäuser in Hessen übernommen. Zweck der Übernahme war es, durch größere gemeinsame Einkaufsmengen Kostenvorteile zu erzielen.

Im Konzernabschluss ergibt sich bei der Konsolidierung ein bilanzieller Firmenwert von 50 Mio. EUR. Durch den verbilligten Einkauf profitiert auch die Göttinger Niederlassung. Auf sie als ZGE entfällt anteilig ein Firmenwert von 5 Mio. EUR.

Die Überprüfung auf einen Wertminderungsbedarf erfolgt bei ZGEs für alle Vermögenswerte der ZGE gemeinsam (IAS 36.88-90). Eine Wertminderung liegt nur vor, wenn der Buchwert der ZGE höher ist als ihr erzielbarer Betrag.

Beispiel:

Die ZGE „Kaufhaus Göttingen“ weist einen erzielbaren Betrag in Höhe von 35 Mio. EUR auf. Er ergab sich als Barwert der künftigen Cashflows.

Der Buchwert der ZGE setzt sich folgendermaßen zusammen:

Firmenwert	5 Mio. EUR
Gebäude	15 Mio. EUR
Einrichtung	10 Mio. EUR
Waren	24 Mio. EUR
Kasse	1 Mio. EUR
<hr/>	
Gesamt	55 Mio. EUR

Der Wertminderungsbedarf beläuft sich somit insgesamt auf 20 Mio. EUR.

Für die Bilanzierung muss der gemeinsame Wertminderungsbedarf nach bestimmten Regeln auf die einzelnen Vermögenswerte verteilt werden (IAS 36.104ff.)

Existiert ein Firmenwert, so wird dieser als erstes abgeschrieben (IAS 36.104(a)):Beispiel:

Ursprünglicher Wertminderungsbedarf 20 Mio. EUR.

Firmenwert	5 Mio. EUR
Wertminderung	- 5 Mio. EUR
	<hr/>
	= 0 Mio. EUR
Gebäude	15 Mio. EUR
Einrichtung	10 Mio. EUR
Waren	24 Mio. EUR
Kasse	1 Mio. EUR
<hr/>	
Gesamt	50 Mio. EUR

Der restliche Wertminderungsbedarf beträgt 15 Mio. EUR.

Dieser wird grundsätzlich proportional zu den Buchwerten auf die anderen Vermögenswerte der ZGE verteilt (IAS 36.104(b)):

Beispiel:

Ein restlicher Wertminderungsbedarf von 15 Mio. EUR muss auf 50 Mio. Buchwert umgelegt werden. Dies bedingt eine Abwertung von $15/50 = 30\%$.

Firmenwert	0 Mio. EUR	
Gebäude	15 Mio. EUR	
- 30%	<u>- 4,5 Mio. EUR</u>	
	= 10,5 Mio. EUR	
Einrichtung	10 Mio. EUR	
- 30%	<u>- 3 Mio. EUR</u>	
	= 7 Mio. EUR	
Waren	24 Mio. EUR	
- 30%	<u>- 7,2 Mio. EUR</u>	
	= 16,8 Mio. EUR	
Kasse	1 Mio. EUR	
- 30%	<u>- 0,3 Mio. EUR</u>	
	= 0,7 Mio. EUR	
Neuer Gesamtbuch-	35 Mio. EUR	

Problematisch an einer völlig proportionalen Wertminderung ist, dass dadurch einzelne Vermögenswerte auch niedrigere Buchwerte bekommen könnten, als ihr Wert bei isolierter Bewertung beträgt. Das darf nicht sein.

Beispiel:

Der Wert des Wechselgelds in der Kasse mit einem Nennbetrag von 1 Mio. EUR kann nicht sinnvoll auf 0,7 Mio. EUR reduziert werden. Sein Wert sollte nach wie vor 1 Mio. EUR betragen.

Wenn durch den Verkauf der Waren nach Abzug aller Kosten 20 Mio. EUR erzielt werden können, so stellt 20 Mio. EUR ebenfalls den Mindestwert der Waren dar.

IAS 36.105 legt Mindestbeträge für die Buchwerte fest. Es handelt sich hierbei um eine Art „Anhaltewert“. Der Buchwert eines einzelnen Vermögenswerts darf nicht unter den höchsten der folgenden Beträge sinken:

- seinen beizulegenden Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung, sofern sich dieser bestimmen lässt;
- seinen Nutzungswert, sofern sich dieser bestimmen lässt;
- Null.

Beträge, die man ansonsten abgeschrieben hätte, werden dann proportional auf die verbleibenden anderen Vermögenswerte der ZGE verteilt.

Beispiel:

Der Wertminderungsbedarf (nach Abschreibung des Firmenwerts) i.H. von 15 Mio. EUR wird zunächst proportional auf die restlichen Posten verteilt, wobei zu beachten ist, dass die Abschreibung der Waren und der Kasse nicht weiter als bis zu einem Buchwert von 20 Mio. EUR und 1 Mio. EUR gehen darf. Es ergibt sich eine prozentuale Abschreibung (wie oben) von $15/50 = 30\%$

Firmenwert	0 Mio. EUR	
Gebäude	15 Mio. EUR	
- 30%	<u>- 4,5 Mio. EUR</u>	
	= 10,5 Mio. EUR	
Einrichtung	10 Mio. EUR	
- 30%	<u>- 3 Mio. EUR</u>	
	= 7 Mio. EUR	
Waren	24 Mio. EUR	
- 30%, max. auf 20 Mio. EUR	<u>- 4 Mio. EUR</u>	
	= 20 Mio. EUR	
Kasse	1 Mio. EUR	
- 30%, max auf 1 Mio. EUR	<u>- 0 Mio. EUR</u>	
	= 1 Mio. EUR	
Neuer Gesamtbuchwert	38,5 Mio. EUR	

Der verbleibende Wertminderungsbedarf beträgt 3,5 Mio. EUR, welcher nun noch proportional auf Gebäude und Einrichtung verteilt werden muss.

Im Verhältnis zu den Buchwerten von Gebäude und Einrichtung beläuft die notwendige Abschreibung auf $3,5/(10,5 + 7) = 3,5/17,5 = 20\%$.

Firmenwert	0 Mio. EUR	
Gebäude	10,5 Mio. EUR	
- 20%	<u>- 2,1 Mio. EUR</u>	
	= 8,4 Mio. EUR	
Einrichtung	7 Mio. EUR	
- 20%	<u>- 1,4 Mio. EUR</u>	
	= 5,6 Mio. EUR	
Waren	20 Mio. EUR	
Kasse	1 Mio. EUR	
Neuer Gesamtbuchwert	35 Mio. EUR	

3. Zuschreibungen / Wertaufholung

Begriff

Wertaufholungen bzw. Zuschreibungen sind nur nach einer vorherigen Wertminderung bzw. außerplanmäßigen Abschreibung zulässig.

Die Zuschreibung unterscheidet sich insofern von der Möglichkeit, nach IFRS in bestimmten Fällen auch Zeitwerte zu verwenden, die über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegen.

Handelsrecht

Auch im Handelsrecht besteht ein Wertaufholungsgebot. Es gilt gemäß § 253 Abs. 5 HGB eine Zuschreibungspflicht für alle Rechtsformen bis zur Höhe der fortgeführten Anschaffungskosten, wenn die Gründe, die zur Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben, nicht mehr bestehen.

Allein beim entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert ist ein aufgrund einer außerplanmäßigen Abschreibung niedrigerer Wertansatz beizubehalten (vgl. § 253 Abs. 5 HGB).

Internationale Rechnungslegung

IAS 36.109ff. schreiben eine generelle Wertaufholungspflicht bis hin zu den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor. Dies gilt sowohl für einzelne Vermögenswerte (IAS 36.117) als auch für zahlungsmittelgenerierende Einheiten (IAS 36.122). Eine Ausnahme bildet auch hier der bilanzielle Firmenwert, für den keine Wertaufholung möglich ist (IAS 36.124).

Allerdings geschieht die Wertaufholung nicht automatisch. Bedingung ist - analog zur Wertminderung - das Vorliegen von Anhaltspunkten, dass eine bisherige Wertminderung nicht mehr besteht oder sich zumindest reduziert hat. Hierbei können externe oder interne Informationsquellen Hinweise geben (IAS 36.111).

Beispiel:

Eine ursprünglich nicht mehr genutzte Fertigungsanlage wird wegen der gestiegenen Nachfrage wieder für die Produktion benötigt.

Gesunkene Beschaffungskosten machen Fertigung und Verkauf wieder lohnend.

Selbstverständlich existieren bilanzpolitisch nutzbare Spielräume bei der Identifikation von Anhaltspunkten für wertaufgeholte Vermögenswerte.

4. Verluste aus schwebenden Geschäften / belastenden Verträge

Schwebende Geschäfte sind vertraglich bereits fest abgeschlossen, aber noch nicht (z.B. durch Warenlieferung) erfüllt. Sie werden grundsätzlich nicht bilanziert, da man von einer Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung ausgeht.

Ein Gewinn aus dem Geschäft entsteht erst bei Realisation.

Das Vorsichtsprinzip gebietet aber, Verluste schon zu zeigen, sobald sie für das Unternehmen erkennbar ist. In bestimmten Fällen kommt es hier zu einer Rückstellung:

- § 249 I HGB verlangt die Bildung einer Rückstellungen „für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften“.
- Rückstellungen bei belastenden Verträgen nach IAS 37.66 sind das Pendant zur handelsrechtlichen Drohverlustrückstellung.

IAS 37.66 lautet:

Hat ein Unternehmen einen belastenden Vertrag, ist die gegenwärtige vertragliche Verpflichtung als Rückstellung anzusetzen und zu bewerten.

IAS 37.68 besagt:

Ein belastender Vertrag ist ein Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen.

Droht somit ein Verlust aus einem abgeschlossenen, schwebenden Geschäft, so wird eine Rückstellung für diesen Verlust gebildet. Vorrangig wäre jedoch eine außerplanmäßige Abschreibung/Wertminderung der Vermögenswerte gemäß IAS 36 durchzuführen (IAS 37.69).

Dabei geht man nach IFRS nicht unbedingt von einer Erfüllung des Vertrages aus. Sind die Entschädigungszahlungen und Straf gelder bei Nicht-Erfüllung geringer als der Verlust bei Erfüllung, so ist dieser geringere Betrag zu passivieren (IAS 37.68).

Kapitel 11: Wertzuwächse

1. Überblick höhere Tageswerte

Eine Besonderheit von IFRS gegenüber dem HGB liegt in der Möglichkeit, Vermögenswerte zu ihrem gestiegenen Zeitwert anzusetzen. Damit ist der Tageswert nach IFRS nicht nur eine durch Vorsichtsüberlegungen begründete Wertkorrektur nach unten, sondern auch eine Bewertung zu aktuellen Rahmenbedingungen.

Beispiele:

- (a) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien nach IAS 41; Wertpapiere der Kategorie „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert“ nach IFRS 9 4.1.4;
- (b) Wertpapiere der Kategorie „erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert“ gemäß IFRS 9 4.1.2A;
- (c) Neubewertung bei Sachanlagen gemäß IAS 16.31ff., Neubewertung von immateriellen Vermögenswerten nach IAS 38.75ff.

Die Bewertung mit höheren Zeitwerten in der Bilanz sagt nach IFRS noch nichts über die Erfolgswirksamkeit in der GuV aus.

- Im Fall (a) geht der höhere Tageswert in der Bilanz Hand in Hand mit einer sofortigen Erfolgswirksamkeit in der GuV (keine Durchbrechung des Kongruenzprinzips)
- Im Fall (b) wird der höhere Tageswert in der Bilanz zunächst nur erfolgsneutral in einer gesonderten Position des Eigenkapitals verbucht. Zu einem Ertrag in der GuV kommt es erst später beim Verkauf („recycle surplus accounting“).
- In den Fällen (c) entsteht ein höherer Tageswert in der Bilanz. Es kommt aber **nie** zur Erfolgswirksamkeit in der GuV. Gewinne werden direkt im Eigenkapital in der Neubewertungsrücklage erfasst und ggf. in die Gewinnrücklage umgebucht („dirty surplus accounting“).

Diese völlig unterschiedliche Behandlung wird von vielen Seiten kritisiert, da sie bilanzpolitische Möglichkeiten eröffnet und die Bilanzanalyse erschwert.

Natürlich gibt es nach IFRS auch Fälle, in denen keine höheren Zeitwerte über die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus zulässig sind. Hierzu gehören beispielsweise Vorräte nach IAS 2.

Nach HGB sind höhere Tageswerte als die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten grundsätzlich nicht möglich. Es bestehen jedoch einige Ausnahmen. Gewisse kurzfristige Fremdwährungspositionen (Restlaufzeit unter einem Jahr, § 256a HGB), Bewertungseinheiten (§ 254 HGB) und Pensionsfonds (§ 253 Abs. 1 S. 4 HGB) sind unter Beachtung des § 268 Abs. 8 HGB (Ausschüttungssperre) mit höheren Tageswerten anzusetzen bzw. bei Verrechnung die Zeitbewertung heranzuziehen. Die Zeitbewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten ist auf den Handelsbestand von Kreditinstituten beschränkt (§ 340e HGB). Bei Nichtfinanzunternehmen gilt das Anschaffungswertprinzip.

2. Immobilien als Finanzinvestition

Immobilien lassen sich auf verschiedene Weise im Unternehmen einsetzen:

- Eine dauerhafte Nutzung ist sowohl als Selbstnutzung – Büroräume, Fabrikationshallen, Lager – wie auch zur Fremdnutzung – Vermietung zur Erzielung von Mieteinnahmen und eventuellen Wertsteigerungen – möglich.
- Daneben können Immobilien auch im Handels- oder Produktionsprozess eingesetzt werden. Hierzu gehört auch die Entwicklung der Grundstücke vom Bauland über die Bebauung hin zum Vertrieb.

Immobilien der ersten Kategorie fallen ins „Anlagevermögen“ und stellen nach IFRS grundsätzlich Sachanlagen im Sinne von IAS 16 dar. Allerdings enthält IAS 40 Sondervorschriften für Immobilien, die als Finanzinvestitionen gehalten werden. Nach HGB gibt es keine Besonderheiten gegenüber Sachanlagen.

Begriff

„Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien“ sind nach IAS 40.5 solche Immobilien, die zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten werden. Sie dürfen nicht zur Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. zur Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke oder zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens dienen. Es kann sich hierbei um Grundstücke, um Gebäude oder um Teile davon handeln.

Beispiele:

Als Beispiele für Immobilien als Finanzinvestition nennt IAS 40.8:

- (a) Grundstücke, die langfristig zum Zwecke der Wertsteigerung und nicht kurzfristig zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden;
- (b) Grundstücke, die für eine gegenwärtig unbestimmte künftige Nutzung gehalten werden. Legt ein Unternehmen nicht fest, ob das Grundstück zur Selbstnutzung oder kurzfristig zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten wird, ist das Grundstück als zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten zu behandeln;
- (c) ein Gebäude, welches sich im Besitz des Unternehmens befindet und vermietet wird;
- (d) ein leer stehendes Gebäude, welches zur Vermietung gehalten wird.
- (e) Immobilien, die für die künftige Nutzung als Finanzinvestition erstellt oder entwickelt werden.

Zugangs und Folgebewertung

Die Zugangsbewertung geschieht immer zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich eventueller Erwerbsnebenkosten (IAS 40.20).

Für die Folgebewertung kann das Unternehmen zwischen zwei Bewertungsmethoden wählen (IAS 40.30):

- Anschaffungskostenmodell
- Modell des beizulegenden Zeitwerts

Die Wahl muss – von wenigen speziellen Ausnahmen abgesehen – einheitlich für alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien getroffen werden.

Anschaffungskostenmodell

Das Anschaffungskostenmodell (IAS 40.56) verweist auf die Bilanzierung von Sachanlagen gemäß IAS 16. Der Anhang enthält Informationen über die Abschreibungsmethoden, Nutzungsdauern und den Anlagespiegel (Überleitungsrechnung) (IAS 40.79 (a) bis (d)). Zusätzlich ist aber auch der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien anzugeben (IAS 40.79 (e)). Somit kann der Bilanzleser die darin enthaltenen stillen Reserven erkennen.

Neubewertungsmodell

Eine Besonderheit von IFRS stellt das Modell des beizulegenden Zeitwerts dar. Die Immobilien werden an jedem Bilanzstichtag mit ihrem aktuellen Zeitwert bilanziert (IAS 40.33). Potenzielle Veräußerungskosten zieht man dabei nicht ab (IAS 40.37). Es erfolgt keine planmäßige Abschreibung. Wertrückgänge sowie Wertsteigerungen über die historischen Anschaffungskosten hinaus sind grundsätzlich sofort erfolgswirksam in der GuV-Rechnung als Finanzaufwendungen oder -erträge zu erfassen (IAS 40.35).

Beispiel:

Ein Bürogebäude wurde im Jahr 01 mit Herstellungskosten von 2.000 TEUR erstellt. Die Flächen werden als Büros und Praxen vermietet. Die Bilanz sieht auszugsweise folgendermaßen aus:

Aktiva	Bilanz 01		Passiva
Bürogebäude	2.000	Gewinnrücklagen	2.000

Das Unternehmen hat sich für das Modell des beizulegenden Zeitwerts entschieden. Im Folgejahr stellt ein vereidigter Sachverständiger einen Wert von 2.500 TEUR fest.

Die Folgen sind:

Aktiva	Bilanz 04		Passiva
Bürogebäude	2.500	Gewinnrücklagen	2.000
		Jahresüberschuss	+ 500

Mit der sofortigen erfolgswirksamen Verbuchung von Wertänderungen unterscheidet sich das Modell des beizulegenden Zeitwerts bei Finanzimmobilien von der Neubewertungsmethode bei Sachanlagen. Die Bewertung findet jährlich statt. Planmäßige Abschreibungen gibt es nicht mehr.

3. Neubewertungsmethode bei Sachanlagen (IFRS)

Für den Fall, dass der beizulegende Zeitwert einer Sachanlage verlässlich bestimmt werden kann, kann alternativ (Wahlrecht) auch das Neubewertungsmodell (IAS 16.31ff.) gewählt werden.

Beispiel:

Unabhängige Immobiliengutachter kennen den Grundstücksmarkt und können die Zeitwerte von Grundstücken und Gebäuden auf der Grundlage von Marktdaten verlässlich ermitteln.

Für die Sachanlage wird der beizulegende Zeitwert (IFRS 13) bestimmt. Dieser entspricht dann dem Buchwert am Tag der Neubewertung. Jedoch zieht man in der Folgezeit die nachfolgenden planmäßigen Abschreibungen sowie gegebenenfalls nachfolgende Wertminderungsaufwendungen ab, solange bis die nächste Neubewertung stattfindet (IAS 16.31). Die Besonderheiten des Komponentenansatzes sind zu berücksichtigen.

Der beizulegende Zeitwert muss immer wieder in bestimmten zeitlichen Abständen neu erhoben werden. Die Frequenz der Neubewertung hängt von der Änderungsgeschwindigkeit der Zeitwerte ab. In der Regel wird eine Neubewertung alle 3 bis 5 Jahre ausreichen, ohne dass die Differenz zwischen Buchwert und Zeitwert zu groß wird (IAS 16.34).

Kommt es durch die Neubewertung zu einer Werterhöhung im Vergleich zum bisherigen Buchwert, so wird der Wertzuwachs erfolgsneutral ins Eigenkapital gebucht. Der Ausweis erfolgt unter der Bezeichnung „Neubewertungsrücklage“ (IAS 16.39).

Beispiel:

Ein unbebautes Grundstück wurde im Jahr 01 als betriebliche Lagerfläche für Anschaffungskosten von 2.000 TEUR erworben. Die Bilanz sieht auszugsweise folgendermaßen aus:

Aktiva	Bilanz 01		Passiva
Grundstück	2.000	Gewinnrücklagen	2.000

Drei Jahre später findet im Jahr 04 eine Neubewertung durch einen vereidigten Sachverständigen statt. Er stellt einen Wert von 2.500 TEUR fest.

Aktiva	Bilanz 04		Passiva
Grundstück	2.500	Gewinnrücklagen	2.000
		Neubewertungsrücklage	500

Der Periodengewinn – Jahresüberschuss – wird hierdurch nicht verändert!

Ein bei einer späteren Neubewertung festgestellter Wertrückgang vermindert zunächst die früher gebildete Neubewertungsrücklage (IAS 16.40).

Beispiel:

Im Jahr 07 stellt der Sachverständige einen beizulegenden Zeitwert von 2.100 TEUR fest. Dem Rückgang des Grundstückswerts steht eine erfolgsneutrale Abnahme der Neubewertungsrücklage von 400 TEUR gegenüber.

Aktiva	Bilanz 07		Passiva
Grundstück	2.100	Gewinnrücklagen	2.000
		Neubewertungsrücklagen	100

Weitere Wertminderungen im Zuge einer Neubewertung mindern zunächst noch erfolgsneutral die Neubewertungsrücklage bis hin auf null. Sinkt der Wert noch weiter ab, so ist die Wertminderung erfolgswirksam als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen (IAS 16.40). Das Unternehmen erleidet einen Verlust.

Beispiel:

Im Jahr 10 sinkt der beizulegende Zeitwert weiter auf 1.500 EUR. Die ersten 100 TEUR des Wertrückgangs können noch durch eine vollständige Auflösung der Neubewertungsrücklage kompensiert werden. In Höhe der verbleibenden 500 TEUR entsteht ein negativer Jahresüberschuss.

Aktiva	Bilanz 10		Passiva
Grundstück	1.500	Gewinnrücklagen	2.000
		Jahresüberschuss	- 500

Führt nach der erfolgswirksamen Abwertung eine spätere Neubewertung wieder zu einem höheren Tageswert, so ist diese Wertaufholung wiederum erfolgswirksam (IAS 16.39).

Beispiel:

Im Jahr 13 ermittelt der Gutachter einen beizulegenden Zeitwert von 1.700 TEUR. Weil sich der Buchwert von 1.500 TEUR durch eine vorhergehende erfolgswirksame Wertminderung von 500 TEUR ergeben hatte, sind nun Zuschreibungen bis zum Betrag von maximal 500 TEUR erfolgswirksam.

Aktiva	Bilanz 13		Passiva
Grundstück	1.700	Gewinnrücklagen alt (=2.000-500)	1.500
		Jahresüberschuss	200

Im vorliegenden Fall entsteht in der Gewinn- und Verlustrechnung ein Ertrag von 200 TEUR, der sich bilanziell als Jahresüberschuss niederschlägt.

Scheidet die Sachanlage z.B. durch Veräußerung aus, so muss die Neubewertungsrücklage aufgelöst werden. Theoretisch würde eine Auflösung über die Gewinn- und Verlustrechnung

nahe liegen. Damit käme es zu einem nachträglichen Jahresüberschuss in Höhe der vorgenommenen Neubewertung.

IAS 16.41 sieht jedoch eine unmittelbare Umbuchung der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen vor. Es kommt insoweit zu keinem Jahresüberschuss.

Beispiel:

Im Jahr 04 fand eine Neubewertung zu 2.500 TEUR statt. Im Januar des Folgejahres kann das Grundstück tatsächlich zu 2.580 TEUR verkauft werden. Der Gewinn beläuft sich damit nur auf 80 TEUR.

Aktiva	Bilanz 05	Passiva
Kasse	2.580	Gewinnrücklagen alt 2.000
		Gewinnrücklagen + 500
		(Umbuchung aus der Neubewertungsrücklage)
		Jahresüberschuss 80

Achtung! Mit dieser Regelung verstößt IFRS gegen das Kongruenzprinzip, weil die Summe der ausgewiesenen Gewinne nicht mit der Summe des tatsächlich erwirtschafteten Zahlungsüberschusses übereinstimmt.

Beispiel:

a)	Gewinn laut IFRS	+80
b)	Auszahlung bei Kauf des Grundstücks	-2.000
	Einzahlung bei Verkauf	+2.580
	tatsächlich erwirtschafteter Zahlungsüberschuss	580

Der Gewinnausweis nach IFRS ist insofern irreführend.

Handelt es sich nicht um ein Grundstück, sondern um eine planmäßig abzuschreibende Sachanlage, so muss die geschilderte Vorgehensweise noch ergänzt werden:

Im Anschluss an eine Neubewertung verändern sich **erstens** auch die Ausgangsdaten der Abschreibung. Bei höheren Buchwerten steigt der in der Gewinn- und Verlustrechnung verbuchte Abschreibungsaufwand.

Zweitens wird die erforderliche Auflösung der Neubewertungsrücklage nicht erst bei Stilllegung am Ende der Nutzungsdauer vorgenommen. Die Umbuchung der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen erfolgt vielmehr sukzessive während der Restnutzungsdauer. Der umgebuchte Betrag ist die Differenz zwischen der alten Abschreibung und der neuen Abschreibung auf Grundlage der höheren Buchwerte (IAS 16.41).

Beispiel:

Bei der im Jahr 04 neubewerteten Sachanlage handelt es sich nicht um ein Grundstück, sondern um eine Maschine. Sie weist eine Restnutzungsdauer von 5 Jahren auf und wird linear abgeschrieben.

Aktiva	Bilanz 04		Passiva
Maschine	2.500	Gewinnrücklagen	2.000
		Neubewertungsrücklage	500

Im Jahr 05 erhält man einen Abschreibungsaufwand von $2.500 \text{ TEUR} / 4 = 625 \text{ TEUR}$ in der Erfolgsrechnung, der – isoliert betrachtet – zu einem Verlust von 625 TEUR führt.

Die Neubewertungsrücklage wird zu einem Viertel, also $500 \text{ TEUR} / 4 = 125 \text{ TEUR}$ erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen umgebucht. Das entspricht der Differenz zwischen einer Abschreibung vor Neubewertung von $2.000 \text{ TEUR} / 4 = 500 \text{ TEUR}$ und der neuen Abschreibung in Höhe von 625 TEUR.

Aktiva	Bilanz 05		Passiva
Maschine	1.875	Gewinnrücklagen alt	2.000
(=2.500-625)		Gewinnrücklagen	+ 125
		(Umbuchung aus der Neubewertungsrücklage)	
		Jahresüberschuss	- 625
		Neubewertungsrücklage	375
		(=500-125)	

Findet keine weitere Neubewertung statt, so ergibt sich am Ende der Nutzungsdauer im Jahr 08 folgendes Bild (Bilanzbild nach erfolgter Abschreibung und Umbuchung):

Aktiva	Bilanz 08	Passiva
Maschine (=2.500-2.500)	0	Gewinnrücklagen alt 2.000
		Gewinnrücklagen (Umbuchung aus der Neubewertungsrücklage) + 500
		kumulierte Jahresüber- schüsse (Verlustvortrag) - 2.500

Auch hier liegt somit ein Verstoß gegen das Kongruenzprinzip vor, weil die Summe der Jahresfehlbeträge von 04 bis 08 in Höhe der verrechneten Abschreibungen von -2.500 TEUR insgesamt höher ist als die entsprechenden Auszahlungen von -2.000 TEUR.

Neubewertungsmodell bei immateriellen Vermögen

Entsprechend der Regelungen für Sachanlagen nach IAS 16 gibt es auch für immaterielle Vermögenswerte ein Wahlrecht (IAS 38.72) zwischen Anschaffungskostenmodell (IAS 38.74) und **Neubewertungsmodell** (IAS 38.75-38.87). Die Wahl bindet grundsätzlich alle Vermögenswerte einer Gruppe. Das Neubewertungsmodell ist jedoch zusätzlich an die Bedingung gebunden, dass ein sog. aktiver Markt für den immateriellen Vermögenswert existiert (IAS 38.81), auf dem der beizulegende Zeitwert ersichtlich ist. Dies dürfte nur für wenige immaterielle Vermögenswerte der Fall sein.

Beispiel:

Möglich wäre ein aktiver Markt gegebenenfalls bei bestimmten Fischereilizenzen, Taxilizenzen oder Produktionsquoten. Diese Rechte müssen gleichartig sein, an viele Unternehmen vergeben sein und zwischen diesen Unternehmen gehandelt werden.

Vergleich Neubewertungsmethode und Immobilien als Finanzinvestition

Anwendungsbereich	Sachanlagen	Immobilien als Finanzinvestition
Bewertungsverfahren	Neubewertungsmethode	Modell des beizulegenden Zeitwerts
Breite des Wahlrechts	je Gruppe	insgesamt
Bewertungshäufigkeit	in der Regel alle 3 bis 5 Jahre	jährlich
planmäßige Abschreibungen	ja	nein
Behandlung von Wertänderungen	höhere Werte als fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgsneutral über eine Neubewertungsrücklage geringere Werte erfolgswirksam	stets erfolgswirksam

Abbildung 29: Vergleich der Anwendung höherer Tageswerte

Kapitel 12: Eigenkapital und Erfolgsrechnung

1. Eigenkapital

Das Eigenkapital stellt formal den Saldo der Bilanz dar. Seine Höhe entspricht also dem Überschuss des Vermögens über die Ansprüche Dritter an die Unternehmung.

In jeder Rechenperiode können Veränderungen des Eigenkapitals aus verschiedenen Gründen vorkommen:

- Einlage neuer Mittel ins Unternehmen durch die Eigentümer
- Erzielung von Gewinnen durch die Unternehmenstätigkeit
- Entnahme/Ausschüttung erzielter Gewinne an die Eigentümer
- Rückzahlung des früher eingelegten Kapitals

Zusätzlich zu diesen vier Gründen einer Veränderung des Eigenkapitals nach Handelsrecht kennt das IAS/IFRS-System auch sog.

- erfolgsneutrale Eigenkapitalveränderungen

Es handelt sich hierbei um weitere Änderungen des Reinvermögens, die nicht als Gewinn oder Verlust gelten. Dieser Gedanke ist der traditionellen deutschen Rechnungslegung völlig fremd.

1.1. Bestandteile nach HGB

Der Ausweis des Eigenkapitals ist generell rechtsformabhängig. Insgesamt muss die Höhe des Eigenkapitals zwar variabel sein, man kennt aber auch feste Teile.

Bei **Personengesellschaften** ergibt sich die Darstellung des Eigenkapitals aus § 120 HGB (beachte § 109 HGB) und für Kommanditgesellschaften aus § 167 HGB sowie aus §§ 266 III A, 268 I und III, 270 II, sowie § 272 HGB.

Das Festkapital besteht bei Personengesellschaften aus den **Kapitalkonten I**, in denen die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Pflichteinlage ausgewiesen ist. Hat ein Gesellschafter seine Pflichteinlage noch nicht vollständig erbracht, so ist in Höhe des fehlenden Betrags auf der Aktivseite der Posten „Ausstehende Einlagen“ zu bilden. Die **Kapitalkonten II** spiegeln den variablen Teil des Eigenkapitals wieder und zeigen für jeden Gesellschafter die Veränderungen durch Einlagen aus dem Privatvermögen, Entnahmen in das Privatvermögen und aus Verlustanteilen und nicht entnommenen Gewinnanteilen.

Das Eigenkapital (§§ 266 III A, 272 HGB) bei **Kapitalgesellschaften** ist in einen variablen Bestandteil (Rücklagen) und in einen festen Bestandteil, dem sog. Nominalkapital oder gezeichnetem Kapital (Grundkapital bei AG, Stammkapital bei GmbH) unterteilt.

In § 266 III A HGB ist für Kapitalgesellschaften folgende Eigenkapitalgliederung vorgesehen:

- A. Eigenkapital
 - I. Gezeichnetes Kapital;
 - II. Kapitalrücklage;
 - III. Gewinnrücklagen;
 - IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;
 - V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Gezeichnetes Kapital

Das gezeichnete Kapital ist nach § 272 I S. 1 HGB das Kapital, auf das die Haftung der Gesellschafter (tatsächlich Gesellschaftsvermögen) für die Verbindlichkeiten gegenüber den Gläubigern beschränkt ist. Es wird als fester Eigenkapitalposten gesehen, da es nur selten, z.B. durch Kapitalerhöhungen verändert wird.

Ausstehende Einlagen

Das gezeichnete Kapital braucht noch nicht vollständig eingezahlt sein. Noch nicht eingezahlte Beträge können eingefordert sein oder nicht. Noch nicht eingeforderte ausstehende Einlagen sind nach § 272 I S. 3 HGB vom gezeichneten Kapital offen abzusetzen. Der verbleibende Betrag ist als eigener Posten „Eingefordertes Kapital“ in der Hauptspalte der Passivseite auszuweisen. Der eingeforderte, aber noch nicht eingezahlte Betrag ist unter den Forderungen gesondert auszuweisen und entsprechend zu bezeichnen.

Kapitalrücklage

Die Kapitalrücklage enthält nur Beträge, die von außerhalb der Gesellschaft zugeführt werden. Es ist das von den Anteilseignern stammende Eigenkapital, das über das gezeichnete Kapital hinausgeht. Nach § 272 II HGB sind folgende Zahlungen in die Kapitalrücklage einzustellen:

1. der Betrag, der bei der Ausgabe von Anteilen einschließlich von Bezugsanteilen über den Nennbetrag oder, falls ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, über den rechnerischen Wert hinaus erzielt wird;
2. der Betrag, der bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen für Wandlungsrechte und Optionsrechte zum Erwerb von Anteilen erzielt wird;
3. der Betrag von Zuzahlungen, die Gesellschafter gegen Gewährung eines Vorzugs für ihre Anteile leisten;
4. der Betrag von anderen Zuzahlungen, die Gesellschafter in das Eigenkapital leisten.

Gewinnrücklagen

Gewinnrücklagen werden im Gegensatz zu den Kapitalrücklagen aus dem Jahresergebnis gebildet. Der Normalfall ist die sog. „andere Gewinnrücklage“ (d.h. hier gelten keine Sonder Vorschriften).

Eine solche Sondervorschrift ist die gesetzliche Rücklage bei Aktiengesellschaften nach § 150 AktG. In diese ist

- 5% des um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschuss einzustellen
- bis die gesetzliche Rücklage und die Kapitalrücklage zusammen 10%
- oder den in der Satzung bestimmten höheren Anteil am Grundkapital erreichen

Die Feststellung des Jahresabschlusses richtet sich nach den §§ 172 und 173 AktG. In der Regel geschieht dies durch den Vorstand und den Aufsichtsrat. Sie können dabei maximal die Hälfte des Jahresüberschusses in die Gewinnrücklagen einstellen (§ 58 II AktG). Die Hauptversammlung kann dann nach § 174 AktG nur über die Verwendung des Bilanzgewinns befinden.

1.2. Bestandteile nach IFRS

Nach IAS 1.54 (r) ergibt sich der Pflichtausweis des Eigenkapitals als eigene Position. Die IFRS kennen keine expliziten Vorschriften für die Unterteilung, Bezeichnung und Reihenfolge der verschiedenen Komponenten des Eigenkapitals. Jedoch verlangt IAS 1.78 (e) grundsätzlich die Gliederung des Eigenkapitals in verschiedene Gruppen.

Nach IAS 1.79 (b) muss das Unternehmen bei jeder Rücklage innerhalb des Eigenkapitals ihre **Art und ihren Zweck beschreiben**. Hier ist vor allem die Unterscheidung zwischen Gewinnrücklagen und Kapitalrücklagen bedeutsam. Im Ergebnis genügt somit die Eigenkapitalgliederung des HGB der Einteilung des IAS/IFRS-Systems.

Die § 266 III A HGB und § 272 HGB geben zahlreiche exakt bezeichnete und definierte Eigenkapitalpositionen vor. Sie sind nicht nur für die Rechnungslegung, sondern auch für das deutsche Gesellschaftsrecht bedeutsam (§§ 58 - 60, 150 - 160 AktG, §§ 29 - 32 GmbHG). Es ist daher **sinnvoll**, die gesellschaftsrechtliche Eigenkapitalgliederung nach HGB auch in Abschlüsse nach IFRS zu übernehmen.

Allerdings ist zu beachten, dass bei IFRS im Bedarfsfall **Sonderpositionen im Eigenkapital** hinzukommen können. Ein Beispiel hierfür stellt die sog. Neubewertungsrücklage dar. Außerdem gibt es i.d.R. kein Wahlrecht gegenüber dem Ergebnisausweis. Vielmehr wird der Periodengewinn aus der GuV-Rechnung nicht als Jahresüberschuss oder Bilanzgewinn ausgewiesen, sondern in die Gewinnrücklagen als „retained earnings“ eingestellt.

Innerhalb des Eigenkapitals können **Kapitalarten mit verschiedenen Rechten** vorkommen. Ein typisches Beispiel sind verschiedene Aktiengattungen wie Stammaktien und Vorzugsaktien (§ 11 AktG). IAS 1.79 (a) bestimmt hierzu:

79. Ein Unternehmen hat Folgendes entweder in der Bilanz oder im Anhang anzugeben:
- (a) für jede Klasse von Anteilen: ...
 - (ii) die Anzahl der ausgegebenen und voll eingezahlten Anteile und die Anzahl der ausgegebenen und nicht voll eingezahlten Anteile;
 - (iii) den Nennwert der Anteile ...

(v) die Rechte, Vorzugsrechte und Beschränkungen für die jeweilige Kategorie von Anteilen einschließlich Beschränkungen bei der Ausschüttung von Dividenden und der Rückzahlung des Kapitals.

Ähnliche Angabepflichten sind gesellschaftsrechtlich nach § 152 und § 160 AktG vorgeschrieben.

Alle **ausstehenden Einlagen** (eingefordert und nicht eingefordert) sind offen und passivisch vom gezeichneten Kapital (issued capital) abzusetzen bzw. in den Notes oder der Eigenkapitalveränderungsrechnung anzugeben (IAS 1.79 (a) (ii)). Ein Ausweis auf der Aktivseite unter den Forderungen bzw. sonstigen Vermögenswerten darf – anders als nach HGB – nicht erfolgen.

Eigenkapitalveränderungsrechnung (IFRS)

Da in HGB-Abschlüssen regelmäßig das Kongruenzprinzip eingehalten wird, ist eine Eigenkapitalveränderungsrechnung (im handelsrechtlichen Sprachgebrauch „Eigenkapitalspiegel“ grundsätzlich nicht notwendig. Der Eigenkapitalspiegel wird aber bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, gefordert (§ 264 I S. 2 HGB). Zudem ist er Bestandteil des Konzernabschlusses (§ 297 I S. 1 HGB). Der Inhalt des Eigenkapitalspiegels wird durch DRS 7 „Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis“ konkretisiert.

Im Gegensatz dazu ist eine Darstellung der Eigenkapitalveränderung für eine transparente Berichterstattung nach IFRS unerlässlich, da hier auch Bestandteile ins Eigenkapital gelangen, die noch nicht bzw. nie über die GuV-Rechnung in das Eigenkapital einfließen. Zwar wird mittlerweile bereits in der Gesamtergebnisrechnung ausführlich über das sonstige Ergebnis (other comprehensive income), also direkt im Eigenkapital erfasste (erfolgsneutrale) Komponenten berichtet, einige erfolgsneutrale Änderungen, wie z.B. die retrospektive Anpassung aufgrund von Fehlern ist aber weiterhin Bestandteil der Eigenkapitalveränderungsrechnung.

Aus diesem Grund fordern IAS 1.10 (c) und IAS 1.06-110 eine Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals als eigenständigen Bestandteil des Abschlusses.

Die Eigenkapitalveränderungsrechnung nach IFRS enthält folgende Bestandteile:

- Gesamtperiodenerfolg (total comprehensive income)
- erfolgswirksames Periodenergebnis der GuV-Rechnung und sonstiges erfolgsneutrales Ergebnis „other comprehensive income“
- Gesamtwirkung der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- Gesamtwirkung der Berichtigung von Fehlern
- Eigenkapitalveränderung aus Transaktionen mit Eigenkapitalgebern
- Überleitungsrechnung für jede Eigenkapitalkomponente vom Buchwert zu Beginn auf den Buchwert zu Jahresende

2. Erfolgsrechnung

Man kann die Auffassung vertreten, dass die Gewinn- und Verlustrechnung i.d.R. wichtiger als die Bilanz ist. Die Bilanz ist aber mit der Gewinn- und Verlustrechnung untrennbar verbunden. Welche Auszahlungen in derselben Periode Aufwand und welche Einzahlungen in derselben Periode Ertrag werden, leitet sich aus den Regeln zur Bilanzierung ab.

Der Gesamtbetrag des Gewinns steht damit bereits fest (Jahresüberschuss, net income). Es geht „nur noch“ um den Ausweis.

2.1. Erfolgsspaltung

Bei der Analyse von Abschlüssen interessiert jedoch nicht nur der Gesamtgewinn. Vielmehr ist auch seine Aufteilung oder „Spaltung“ in verschiedene Ergebniskomponenten relevant. Hauptsächliches Ziel dieser Erfolgsspaltung ist die Abschätzung der nachhaltigen Ertragskraft des Unternehmens als Basis für die Prognose künftiger Gewinne.

Nach **HGB** gibt es seit 2016 keine sog. „außerordentlichen Erträge“ und „außerordentlichen Aufwendungen“ in der GuV-Gliederung mehr. Nicht-prognosefähige Gewinnbestandteile verstecken sich häufig (aber nicht ausschließlich) in den „sonstigen betrieblichen Erträgen“ und den „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“. Nicht-prognosefähig sind z.B. aperiodische Erträge und Aufwendungen, Liquidationserfolge und Bewertungserfolge. Allerdings verlangt § 281 Nr. 31 HGB nun jeweils den Betrag und die Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung im Anhang anzugeben, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Gleiches gilt für Erträge und Aufwendungen, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind (§ 281 Nr. 32 HGB). Damit lassen sich entsprechende Bereinigungen durchführen.

Auch nach **IFRS** dürfen Unternehmen heute keine GuV-Position mit der Bezeichnung als „außerordentliches Ergebnis“ ausweisen (IAS 1.87). Die Abgrenzungsprobleme zwischen dem ordentlichen und dem außerordentlichen Ergebnis wurden als zu gravierend angesehen.

Allerdings müssen nach IAS 1.86 alle „wesentlichen“ Posten einzeln dargestellt werden. Aufgrund dieser Grundsatzregel sind auch Sachverhalte anzuführen, die möglicherweise zu nicht prognosefähigen Gewinnen oder Verlusten geführt haben.

IAS 1.98 führt aus:

Umstände, die zu einer gesonderten Angabe von Ertrags- und Aufwandsposten führen, können sein:

- (a) außerplanmäßige Abschreibung der Vorräte auf den Nettoveräußerungswert oder der Sachanlagen auf den erzielbaren Betrag, sowie die Wertaufholung solcher außerplanmäßigen Abschreibungen;
- (b) eine Umstrukturierung der Tätigkeiten eines Unternehmens und die Auflösung von Rückstellungen für Umstrukturierungsaufwand;
- (c) Veräußerung von Posten der Sachanlagen;
- (d) Veräußerung von Finanzanlagen;

- (e) aufgegebene Geschäftsbereiche;
- (f) Beendigung von Rechtsstreitigkeiten; und
- (g) sonstige Auflösungen von Rückstellungen.

Weitere denkbare Fälle sind beispielsweise erhaltene Subventionen, Sanierungsgewinne oder Schäden durch Betrug und Unterschlagungen.

2.2. Umsatz- und Gesamtkostenverfahren

Die Gewinn- und Verlustrechnung hat die Aufgabe, Entstehungsursachen und Erfolgsquellen des Jahresüberschusses sichtbar zu machen. Sie kann in Form des Gesamtkostenverfahrens oder des Umsatzkostenverfahrens aufgestellt werden.

- Beim **Gesamtkostenverfahren** werden dem Jahresumsatz die gesamten Aufwendungen des laufenden Geschäftsjahres gegenübergestellt. Damit fließen auch diejenigen Aufwendungen in die Gewinn- und Verlustrechnung mit ein, die für die Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie für andere aktivierte Eigenleistungen angefallen sind. Durch die Aktivierung der Bestandserhöhungen und der Eigenleistungen erfolgt gleichsam eine Korrektur der zuvor zu hoch verrechneten Jahresaufwendungen.
- Beim **Umsatzkostenverfahren** werden demgegenüber nur die Kosten angesetzt, die auf die in dieser Periode abgesetzten Produkte entfallen. Die auf eine Bestandserhöhung oder auf aktivierte Eigenleistungen entfallenden Jahresaufwendungen werden damit in der Periode von vornherein nicht als Aufwand verrechnet.

Beide Verfahren führen jedoch stets zum gleichen Gesamtergebnis.

Beispiel:

Die Gesamtherstellungskosten/-aufwendungen einer Periode betragen 850. Die Umsatzerlöse der Periode belaufen sich auf 900. In der Periode liegt eine Lagerbestandserhöhung von 100 (Endbestand > Anfangsbestand) vor.

Die GuV zeigt bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens folgendes Bild:

Aufwand		Ertrag	
Gesamtherstellungsauf-	850	Umsatzerlöse der Periode	900
		+ Bestandserhöhung	100
Gewinn GKV	150	= Gesamtleistung der Perio-	1000

Die GuV zeigt bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens folgendes Bild:

Aufwand		Ertrag	
Gesamtherstellungsaufwand	850	Umsatzerlöse der Perio-	900
- Bestandserhöhung	100		
= Aufwand für verkaufte	750		
Gewinn UKV	150		

2.3. GuV und Sonstiges Ergebnis (OCI) nach IFRS

Die IFRS-Gewinn und Verlustrechnung wird in eine IFRS-Gesamtergebnisrechnung integriert, die

- sowohl das erfolgswirksame GuV-Ergebnis,
- als auch das erfolgsneutrale Ergebnis detailliert aufschlüsselt (z.B. Neubewertungsrücklage).

Eine separate Darstellung der Gesamtergebnisrechnung ist auch möglich, diese enthält dann das ergebniswirksame GuV-Ergebnis nur als Saldo (IAS 1.81 (a), (b)).

3. Aufstellung, Prüfung, Feststellung, Gewinnverwendung, Publizität

Für die Empfänger des Abschlusses ist es wichtig, die Informationen möglichst bald nach dem Bilanzstichtag zu erhalten. Das Streben nach einer kurzen Aufstellungsdauer bezeichnet man auch als „fast close“. Jedoch steigt mit großer Schnelligkeit auch die Anfälligkeit für Fehler.

Sonstige Kaufleute haben den Jahresabschluss nur innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen (§ 243 III HGB). Das muss auf jeden Fall vor dem folgenden Bilanzstichtag sein. Eine Prüfung und Offenlegung erübrigt sich.

a) Für **Kapitalgesellschaften** enthält das HGB klare Fristen zur **Aufstellung** durch die Geschäftsführung bzw. den Vorstand:

- Die Aufstellung des Jahresabschlusses muss grundsätzlich innerhalb 3 Monaten erfolgen (§ 264 I S. 3 HGB).
- Bei kleinen Kapitalgesellschaften verlängert sich der Zeitraum auf maximal 6 Monate (§ 264 I S. 4 HGB).
- Ein Konzernabschluss ist ggf. gemäß § 290 I S.1 HGB nach spätestens 5 Monaten aufzustellen.

b) Unverzüglich nach der Aufstellung wird der Abschluss den **Prüfern** vorgelegt (§ 320 I S. 1 HGB). Sie erstellen nach Ihrer Arbeit den Prüfungsbericht (§ 321 HGB) und den Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB). Bei Aktiengesellschaften findet zusätzlich eine Prüfung durch den Aufsichtsrat statt (§ 171 AktG).

c) Erst jetzt kann der Jahresabschluss durch die zuständigen Organe **festgestellt** werden (§ 172 AktG, § 173 AktG, § 42a I GmbHG):

- Bei einer GmbH muss dies durch die Gesellschafterversammlung in der Regel innerhalb von 8 Monaten geschehen (§ 42a II GmbHG). Kleine GmbHs dürfen sich bis zu 11 Monate Zeit lassen.
- Bei Aktiengesellschaften findet die Hauptversammlung ebenfalls in den ersten 8 Monaten des Geschäftsjahrs statt (§ 175 I S. 2 AktG). Alternativ können Vorstand und Aufsichtsrat den Jahresabschluss feststellen, wenn sie sich einig sind.

d) Theoretisch nach der Feststellung, in der Praxis aber termingleich, wird auch über die **Gewinnverwendung** beschlossen. In der Regel unterbreiten hierfür die Geschäftsführung / der Vorstand einen Gewinnverwendungsvorschlag.

Nach §§ 268 I, 266 III A HGB darf das Ergebnis nach drei unterschiedlichen Möglichkeiten ausgewiesen werden. Entweder vor, nach teilweiser oder nach vollständiger Ergebnisverwendung.

e) Die **Offenlegung** (Publizität) durch die Einreichung an das elektronische Unternehmensregister ([www. unternehmensregister.de](http://www.unternehmensregister.de)) schließt sich unverzüglich danach an.

- Sie muss spätestens innerhalb von 12 Monaten erfolgen (§ 325 I S. 2 HGB).
- Für sog. kapitalmarktorientierte Unternehmen ist gem. § 325 IV HGB eine Frist von maximal 4 Monaten bis zur Veröffentlichung erlaubt.

Die **IFRS** beschäftigen sich nicht direkt mit Aufstellungs- und Veröffentlichungsfristen, sondern überlassen das dem nationalen Handels-, Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht. Die oben genannten Fristen gelten in Deutschland somit weiter (§ 325 IIa, III HGB).

Allerdings erkennt RK.43 an, dass Bilanzleser an einer zeitnahen Berichterstattung interessiert sind. Das Unternehmen soll abwägen zwischen

- der höheren Relevanz früherer Informationen und
- der geringeren Verlässlichkeit einer schnellen Erstellung.

Zeitnähe

43. Kommt es bei der Berichterstattung zu einer unangemessenen Verzögerung, so können die Informationen ihre Relevanz verlieren. Das Management muss in vielen Fällen die jeweiligen Vorteile einer zeitnahen Berichterstattung und einer Bereitstellung verlässlicher Informationen gegeneinander abwägen. ...

Konkrete Fristen verlangt IFRS selbst nicht.

Spezialprobleme der Rechnungslegung

Kapitel 13: Weitere Abschlusselemente

1. Latente Steuern

1.1. Überblick

Im Zuge des BilMoG wurde die vorher geltende Maßgeblichkeit der Steuerbilanz und der Handelsbilanz geschmälert. Durch das BilMoG erhielten die latenten Steuern eine deutliche Aufwertung, da sie zum einen teilweise einer Ansatzpflicht unterliegen, zum anderen durch die zunehmende Abweichung zwischen Steuer- und Handelsbilanz.

Nach § 274 HGB gleichen die latenten Steuern eine Differenz zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen und den steuerlichen Wertansätzen, die sich voraussichtlich in späteren Geschäftsjahren auf- oder abbauen, aus. Eine dadurch entstehende Steuerbelastung wird passiviert und analog dazu wird eine Steuerentlastung aktiviert. In den internationalen Rechnungslegungsstandards werden die latenten Steuern genauso wie die „normalen“ Ertragssteuern in IAS 12 geregelt.

Kein Grund für die Bildung latenter Steuern sind sog. permanente Differenzen zwischen handelsrechtlichem Gewinn und steuerpflichtigem Einkommen. Sie entstehen durch außerbilanzielle Korrekturen bei der Ermittlung des Steuerbilanzgewinns. Selbiges gilt auch für zeitlich unbegrenzte Differenzen, da sich die unterschiedlichen Wirkungen nach IFRS/Steuerbilanz niemals aufheben.

Beispiel:

- nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gemäß § 4 V EStG, § 10 KStG
- steuerfreie Erträge gemäß § 3 EStG, § 8b KStG

Latente Steuern werden sowohl nach HGB als auch IFRS mit dem Temporary-Konzept errechnet. Hier kann man von einer bilanzorientierten Vorgehensweise sprechen. Es werden die Buchwerte der IFRS-Bilanz mit dem der Steuerbilanz verglichen.

Beispiel:

Ein Unternehmen erwirbt zu Jahresbeginn 2010 eine Druckmaschine, die über 4 Jahre genutzt werden soll. Die zu bilanzierenden Anschaffungskosten nach HGB belaufen sich auf 200 TEUR, allerdings erfolgt der Ansatz in der Steuerbilanz mit 400 TEUR. Da die Nutzungsdauer auf 4 Jahre festgeschrieben ist, wird die Druckmaschine über diesen Zeitraum linear abgeschrieben. Der Steuersatz bleibt konstant über die gesamte Nutzungsdauer bei 30%.

	01.01.10	31.12.10	31.12.11	31.12.12	31.12.13	Summe
Vermögensgegenstand	200	150	100	50	0	
Steuerbilanzwert	400	300	200	100	0	
Aktive latente Steuer	60	45	30	15	0	
Abschreibung	-	50	50	50	50	200
Latenter Steueraufwand.	-60	15	15	15	15	0
Laufender Steueraufwand		-30	-30	-30	-30	120
Steuerergebnis	-60	-15	-15	-15	-15	120

Abbildung 30: Latente Steuern

Wendet man den Ertragsteuersatz von 30% auf die jeweilige Differenz der Buchwerte an, so ergibt sich hieraus unmittelbar die nötige Rückstellung für latente Steuern (Jahr 2010: $(300 \text{ EUR} - 150 \text{ EUR}) \cdot 0,3 = 45 \text{ EUR}$). Die Veränderung der Rückstellung würde sich als Aufwand und Ertrag in der Erfolgsrechnung niederschlagen.

1.2. Ansatz

Passive latente Steuern

Sachverhalte, die zum Ansatz einer passiven latenten Steuer führen:

- Nach IFRS/HGB liegt ein Vermögenswert/Vermögensgegenstand vor, in der Steuerbilanz aber kein Wirtschaftsgut.
- Nach IFRS/HGB liegt keine Schuld vor, in der Steuerbilanz kommt es aber zum Ansatz passiven Wirtschaftsgutes.
- Nach IFRS/HGB wird ein Vermögenswert/Vermögensgegenstand mit einem höheren Wert angesetzt als das entsprechende Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz.
- Nach IFRS/HGB wird eine Schuld mit einem niedrigeren Wert angesetzt als das passive Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz.

IAS 12.5 definiert latente Steuerschulden und zu versteuernde temporäre Differenzen wie folgt:

Die latenten Steuerschulden sind die Beträge an Ertragsteuern, die in zukünftigen Perioden resultierend aus zu versteuernden temporären Differenzen zahlbar sind. ... Temporäre Differenzen sind Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögenswertes oder einer Schuld in der Bilanz und seiner bzw. ihrer steuerlichen Basis. Temporäre Differenzen können...

- (a) zu versteuernde temporäre Differenzen sein, die temporäre Unterschiede darstellen, die zu steuerpflichtigen Beträgen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkom-

mens (steuerlichen Verlustes) zukünftiger Perioden führen, wenn der Buchwert des Vermögenswertes realisiert oder der Schuld erfüllt wird; ...

Gemäß **IFRS** erfüllen die passiven latenten Steuern die Eigenschaft einer Schuld und sind somit auch verpflichtend anzusetzen sofern kein ausdrückliches Ansatzverbot besteht (IAS 12.15ff.).

§ 274 I HGB besagt:

Bestehen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so ist eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuern (§ 266 Abs. 3 E.) in der Bilanz anzusetzen. Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung kann als aktive latente Steuern (§ 266 Abs. 2 D.) in der Bilanz angesetzt werden. Die sich ergebende Steuerbe- und die sich ergebende Steuerentlastung können auch unverrechnet angesetzt werden. Steuerliche Verlustvorträge sind bei der Berechnung aktiver latenter Steuern in Höhe der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen.

Passive latente Steuern sind **nach HGB** stets anzusetzen und neben den Schulden und dem PRAP als gesonderte Bilanzposition auszuweisen. Nach dem Handelsrecht ist es freigestellt (Wahlrecht), ob die aktiven mit den passiven latenten Steuern **saldiert** werden.

Kleinen Kapitalgesellschaften wird im HGB ein generelles Wahlrecht zur Berücksichtigung latenter Steuern eingeräumt (§§ 267 I, 274a Nr. 5 HGB). Wird dieses Wahlrecht nicht genutzt, könnten aber die allgemeinen Regelungen nach § 249 HGB greifen, so dass kleine Kapitalgesellschaften zumindest passive latente Steuern als Rückstellungen bilanzieren müssen.

Aktive latente Steuern

Sachverhalte, die zum Ansatz einer aktiven latenten Steuer führen:

- In der Steuerbilanz liegt ein Wirtschaftsgut vor, nach IFRS/HGB aber kein Vermögenswert/Vermögensgegenstand.
- In der Steuerbilanz liegt keine Schuld vor, nach IFRS/HGB kommt es zum Ansatz von Schulden.
- In der Steuerbilanz wird ein Wirtschaftsgut mit einem höheren Wert angesetzt als der Vermögenswert/Vermögensgegenstand nach IFRS/HGB.
- In der Steuerbilanz wird eine Schuld mit einem niedrigeren Wert angesetzt als die Schuld (Rückstellungen, Verbindlichkeiten) nach IFRS/HGB.

Für den Einzelabschluss besteht nach **HGB** ein Wahlrecht bei dem Ansatz der aktiven latenten Steuern (§ 274 I S. 2 HGB). Aktive latente Steuern sind nach HGB als eigenständige

Bilanzposition unter dem Buchstaben D auf der Aktivseite auszuweisen (§ 266 II D. HGB). Der gesonderte Ausweis trägt der Tatsache Rechnung, dass es sich bei diesem Posten weder um einen Vermögensgegenstand noch um einen Rechnungsabgrenzungsposten handelt.

Nach **IFRS** richtet sich der Ansatz aktiver latenter Steuern nach den allgemeinen Ansatzkriterien für Vermögenswerte. Die Konkretisierung erfolgt in IAS 12. Die aktiven latenten Steuern erfüllen im Gegensatz zum HGB die Vermögenswerteigenschaft, daher gilt hier ein verpflichtender Ansatz (IAS 12.24ff.). Zusätzlich muss es bei aktiven latenten Steuern wahrscheinlich sein, dass künftig ein zu versteuerndes Einkommen verfügbar sein wird (IAS 12.24). Andernfalls könnte sich der Steuererminderungsanspruch gar nicht wirtschaftlich auswirken.

Beispiel:

Ein Unternehmen ist in einem Land tätig, das keine steuerlichen Verlustvorträge kennt. Die Auflösung der aktiven Steuerlatenzen könnte in den nächsten 3 Jahren theoretisch zu Steuererminderungen von jeweils 10 Mio. EUR führen. Allerdings wird das Unternehmen nach dem aktuellen Geschäftsplan für noch weitere 5 Jahre keine steuerlichen Gewinne erwirtschaften. Die prognostizierte Ertragsteuerbelastung ist somit Null.

Weniger als keine Steuern können nicht gezahlt werden. Eine Aktivierung des latenten Steuererminderungsanspruchs ist nicht möglich.

Variante: Es kommt nach 2 Jahren zu steuerlichen Gewinnen von 25 Mio. EUR jährlich. In diesem Fall würden die aktiven latenten Steuern soweit aktiviert, wie sie sich auswirken, also für ein Jahr mit 10 Mio. EUR

Die Anlässe für aktive latente Steuern umfassen (IAS 12.5):

- abzugsfähige temporäre Differenzen aus abweichenden Buchwerten (IAS 12.24, § 274 I HGB)
- zusätzlich nach IFRS aber auch noch nicht genutzte steuerliche Verlustvorträge und noch nicht genutzte Steuergutschriften (IAS 12.34, nicht nach HGB!)

Hierfür gilt gemäß IAS 12.5:

Temporäre Differenzen können ...

(b) abzugsfähige temporäre Differenzen sein, die temporäre Unterschiede darstellen, die zu Beträgen führen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlustes) zukünftiger Perioden abzugsfähig sind, wenn der Buchwert des Vermögenswertes realisiert oder eine Schuld erfüllt wird.

Neben den temporären Differenzen sind die quasi-permanenten Differenzen zu nennen. Dabei handelt es sich um Differenzen, die sich erst mit einer Managemententscheidung, einem neuen Ereignis oder spätestens bei Geschäftsaufgabe ausgleichen. Beispielsweise wären das bestimmte Wertpapiere, die nach IFRS zu einem höheren Zeitwert erfolgswirksam bilanziert werden, während in der Steuerbilanz eine Realisierung des Kursgewinns im Regelfall erst bei Verkauf der Papiere erfolgt.

Beispiel:

Eine steuerlich längere Nutzungsdauer von Sachanlagen

Verbot der Passivierung von Drohverlustrückstellungen nach deutschem Steuerrecht

Darüber hinaus können steuerliche Verluste und Zinsvorträge bzw. Steuergutschriften als aktive latente Steuern angesetzt werden. Nach HGB allerdings nur dann, sofern mit deren Realisierung innerhalb von 5 Jahren gerechnet wird. Nach IFRS muss deren Realisierung an sich wahrscheinlich sein (§ 274 I S. 4 HGB; IAS 12.34-12.36). IAS 12.34 besagt:

Ein latenter Steueranspruch für den Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuergutschriften ist in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass zukünftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

Die Bilanzierung von aktiven latenten Steuern gemäß IFRS hängt somit von den Ergebnissen der Unternehmensplanung ab. Es gibt zahlreiche Ermessensspielräume, sodass auch von einem faktischen Wahlrecht gesprochen werden kann.

Anhang zu latenten Steuern (nicht klausurrelevant)

a) Ausnahmen von der Bildung latenter Steuern

Keine latenten Steuern werden nach IFRS auch in 2 Ausnahmefällen gebildet:

- bei erstmaliger Entstehung eines bilanziellen Firmenwertes; dies geschieht insbesondere im Konzernabschluss nach dem Erwerb eines Tochterunternehmens (IAS 12.15(a), 12.21)
- bei erstmaligem Ansatz in anderen Fällen, wenn durch den Geschäftsvorfall weder das IFRS-Ergebnis noch das Steuerbilanzergebnis beeinflusst werden (IAS 12.15(b), 12.22 bei passiven latenten Steuern sowie für aktive latente Steuern nach IAS 12.24, 12.33)

Beispiel:

Ein Gesellschafter überträgt aus seinem Privatvermögen ein Wirtschaftsgut als verdeckte Einlage in das Betriebsvermögen seiner Kapitalgesellschaft. Der Einlagevorgang verändert den Gewinn der Kapitalgesellschaft nicht. Hier kann es aber zu unterschiedlichen Bewertungen der Einlage kommen:

Steuerlich ist das Wirtschaftsgut mit dem Teilwert, z.B. 300 EUR, zu bewerten (§ 6 VI S. 2 EStG).

Nach IFRS führt die Kapitalgesellschaft die Buchwerte des einlegenden Gesellschafters, z.B. 200 EUR, fort (in Analogie zu IAS 31.48, SIC 13).

Trotz verschiedener Buchwerte werden keine latenten Steuern angesetzt.

b) Bewertung latenter Steuern

Die Bewertung der Steuerlatenzen hängt natürlich von den Steuersätzen ab, die in den Jahren ihrer Wirksamkeit gelten. Grundsätzlich wäre somit ein künftiger Steuersatz gefragt. Allerdings ist eine Objektivierung erforderlich. Gemäß IFRS sind folgende Regelungen zu beachten (IAS 12.47):

- es gilt grundsätzlich der heute gültige Steuersatz
- etwas Anderes gilt, wenn heute bereits ein Gesetz zur künftigen Änderung des Steuersatzes wirksam beschlossen und verkündet wurde.
(Eine „verbindliche“ Ankündigung eines künftigen Steuersatzes durch die Regierung ist unter deutschen Verhältnissen dann vorstellbar, wenn sich Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat bereits geeinigt haben, so dass das noch nicht in Kraft getretene Gesetz praktisch mit Sicherheit so umgesetzt wird.)

Gibt es mehrere Ertragsteuerarten – wie beispielsweise in Deutschland die Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und den Solidaritätszuschlag – so ist hieraus ein kombinierter Ertragsteuersatz zu bilden. Existieren in einem Land progressive Tarife, so findet die Bewertung mit dem erwarteten Durchschnittssteuersatz im Jahr des Wirksamwerdens statt (IAS 12.49).

Sofern bei der geplanten Auflösung der Steuerlatenz besondere Steuervorschriften gelten, sind diese nach IFRS zu berücksichtigen (IAS 12.51).

Beispiel:

In einem Land werden bestimmte Veräußerungsgewinne bei Immobilien nur einem reduzierten Steuersatz von 15% unterworfen. Der normale Steuersatz auf laufende Gewinne beträgt 35%.

Wenn in der Zukunft der Verkauf der Immobilie und damit auch eine Auflösung der latenten Steuern geplant ist, findet die Bewertung mit dem besonderen Steuersatz von 15% statt.

Latente Steuern sind langfristige Vermögenswerte und Schulden. Sie kommen erst in künftigen Geschäftsjahren zum Tragen. Deswegen würde sich eine Diskontierung der erwarteten Steuererminderzahlungen bzw. Steuerermehrzahlungen anbieten. IAS 12.53 bestimmt hingegen ausdrücklich: „Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden sind nicht abzuzinsen“. Als Grund für die eigentlich systemwidrige fehlende Diskontierung nennt IAS 12.54 Praktikabilitätsprobleme.

Jedes Jahr sind die Buchwerte der aktivierten und passivierten Steuerlatenzen zu überprüfen und gegebenenfalls an die aktuelle Situation anzupassen (IAS 12.56). Ein Impairment Test findet keine Anwendung, da IAS 12 dieser Regelung in IAS 36 vorgeht.

Beispiel:

- Eine überraschend verbesserte wirtschaftliche Situation führt künftig zur wirtschaftlichen Nutzbarkeit der Verlustvorträge.
- Das Parlament beschließt eine Änderung der Steuersätze.

Der Buchwert eines latenten Steueranspruchs ist

- zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen und in dem Umfang zu mindern, in dem es nicht mehr wahrscheinlich ist, dass ein ausreichend zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird bzw.
- bei einem wieder ausreichend zur Verfügung stehenden Ergebnis zuzuschreiben.

Eine Auflösung bzw. Erhöhung der passiven latenten Steuern hat bei tatsächlichem Eintritt oder Verringerung der Belastung und immer dann, wenn sich die zukünftige Belastung erhöht, zu erfolgen.

Die Zugangsbewertung der latenten Steuern nach **HGB** verlangt die Ermittlung des Betrags der künftigen Steuerentlastung/-belastung nach dem unternehmensindividuellen Steuersatz im Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz. Hierbei handelt es sich regelmäßig um die seit 01.01.2008 geltende steuerliche Durchschnittsbelastung für KapGes von 30%, die sich wie

folgt zusammensetzt: KSt 15% zzgl. GewSt 14% und der aufgerundete SoliZ auf die KSt 1%. Eine Abzinsung ist wie nach IFRS nicht vorzunehmen.

Eine Auflösung bzw. Erhöhung der latenten Steuern hat zu erfolgen, wenn die tatsächliche Entlastung oder Belastung eintritt oder sich verringert und auch immer dann, wenn ein solcher Eintritt nicht mehr wahrscheinlich ist oder sich die zukünftige Belastung erhöht (§ 274 II HGB).

c) Erfolgswirkungen latenter Steuern

Nach **HGB** wirken sich Steuerrückstellungen stets auch auf den Jahresüberschuss aus.

Bei der Berücksichtigung latenter Steueransprüche und Steuerschulden nach **IFRS** ist die Unterscheidung zwischen erfolgswirksamer und erfolgsneutraler Behandlung von entscheidender Bedeutung (IAS 12.58):

- Erfolgswirksam bedeutet, dass Bildung, Erhöhung, Reduzierung oder Auflösung der Steuerlatenzen in der Bilanz zu einem Ertrag bzw. Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung führen.
- Erfolgsneutral bedeutet, dass alle Veränderungen der bilanzierten Steuerlatenzen direkt mit dem Eigenkapital verrechnet werden.

Die Behandlung der latenten Steuern nach IFRS richtet sich dabei strikt nach der Behandlung des zugrunde liegenden Geschäftsvorfalles. IAS 12.59 besagt:

Die meisten latenten Steuerschulden und latenten Steueransprüche entstehen dort, wo Ertrag oder Aufwand in das bilanzielle Ergebnis Steuern einer Periode einbezogen werden, jedoch im zu versteuernden Ergebnis (steuerlichen Verlust) einer davon unterschiedlichen Periode erfasst werden. Die sich daraus ergebende latente Steuer wird in der Gesamtergebnisrechnung erfasst.

Hingegen gilt für die erfolgsneutrale Verbuchung nach IAS 12.61A:

Tatsächliche Ertragsteuern und latente Steuern sind außerhalb des Gewinns oder Verlusts zu erfassen, wenn sich die Steuer auf Posten bezieht, die in der gleichen oder einer anderen Periode außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst werden. ...

d) Ausweis latenter Steuern

In der GuV ist kein getrennter Ausweis zwischen echten und latenten Steueransprüchen erforderlich, allerdings aus Entscheidungsrelevanz geboten.

Beispiele:

Neubewertung von Sachanlagen

Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder Korrektur von Fehlern

Marktbewertung von zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten

Ein Unternehmen kann gegebenenfalls gleichzeitig sowohl Minderungen als auch Mehrungen der Steuerbelastung erwarten:

- aus verschiedenen Bilanzpositionen
- gegenüber den Steuerbehörden in unterschiedlichen Staaten
- innerhalb eines Konzernabschlusses bei verschiedenen Tochtergesellschaften (Steuersubjekten)

Beispiel:

Ein Unternehmen erwartet aus seiner Geschäftstätigkeit in Frankreich künftige Steuerminderzahlungen von 100 Mio. EUR. Aus den Aktivitäten eines Tochterunternehmens in der Schweiz lassen sich spätere Mehrzahlungen von 250 Mio. EUR absehen.

Hier stellt sich die Frage der Saldierung aktivischer und passivischer Beträge. Sie ist unter IFRS nur unter engen Bedingungen zulässig (IAS 12.74). Sind folgende Bedingungen erfüllt muss ein Ansatz erfolgen:

- gleiche Steuerbehörde
- rechtliche Aufrechnungsmöglichkeit
- gleiches Steuersubjekt oder eine geeignete Steuerplanung unterschiedlicher Steuersubjekte

Nach **HGB** können aktive latente Steuern auf der Aktivseite der Bilanz nach den Rechnungsabgrenzungsposten (§ 266 II D. HGB) ausgewiesen werden. Die Verrechnung mit den passiven latenten Steuern ist zulässig (sog. Gesamtdifferenzbetrag). Ein unsaldierter Ausweis der passiven und aktiven latenten Steuern ist auch möglich (§ 274 I S. 3 HGB). Nach **IFRS** sind latente Steuerschulden (passiv) getrennt von den tatsächlichen Steuerschulden unter den langfristigen Schulden („non-current liabilities“) anzusetzen. Eine Verrechnung mit den passiven latenten Steuern kann unter Umständen auch verpflichtend sein.

Nach **IFRS** sind umfangreiche Angabepflichten vorgeschrieben: Die latenten Steueraufwendungen und -erträge sind als Hauptbestandteile des gesamten Steueraufwands bzw. -ertrags gesondert anzugeben (IAS 12.79f.). Ebenso werden die erfolgsneutral behandelten Beträge getrennt angegeben (IAS 12.81 (a)).

Eine Überleitungsrechnung stellt die Verbindung her

- zwischen dem Steueraufwand in der GuV
- und dem IFRS-Periodenergebnis vor Ertragsteuern.

Zahlreiche Erläuterungspflichten vervollständigen die Berichterstattung über tatsächliche und latente Steuern nach IFRS.

2. Geschäfts- oder Firmenwert

Zu den immateriellen Werten zählt auch der Geschäfts- oder Firmenwert, auch als „Goodwill“ bezeichnet. In ihm drücken sich besondere, bilanziell nicht in Einzelgütern erfasste Vorteile aus, wie etwa der Ruf des Unternehmens, der Kundenkreis und die Organisationsstruktur.

Der Geschäftswert wird allgemein als Differenz zwischen dem Wert des gesamten Unternehmens und dem Wert der bilanzierungsfähigen Einzelgüter berechnet. Der Unternehmensgesamtwert wird meist als Ertragswert und der Wert der Einzelgüter als Rekonstruktionsaltwert ermittelt.

Bilanziell unterscheidet man zwei Formen:

- Der **selbst geschaffene (originäre) Firmenwert** unterliegt in der Handelsbilanz (§ 248 II S. 2 HGB) und im IFRS-Abschluss (IAS 38.48) einem Aktivierungsverbot.
- Der bilanziell relevante, **derivative Firmenwert** wird handelsrechtlich als derjenige Betrag definiert, der im Rahmen der Übernahme eines Unternehmens über den Verkehrswert der einzelnen übernommenen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden hinaus entgolten wird (§ 246 I S. 4 HGB, sog. „Asset Deal“). Dementsprechend definiert IFRS 3.52 einen erworbenen Firmenwert als eine Zahlung, die der Erwerber in der Erwartung eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens aus Vermögenswerten, die nicht einzeln identifiziert oder getrennt angesetzt werden können, geleistet hat.

Er stellt also die Differenz zwischen einem zu Tageswerten Neubewertetem bilanziellem Reinvermögen und dem Ertragswert (originär) bzw. Kaufpreis (derivativ) des Unternehmens dar.

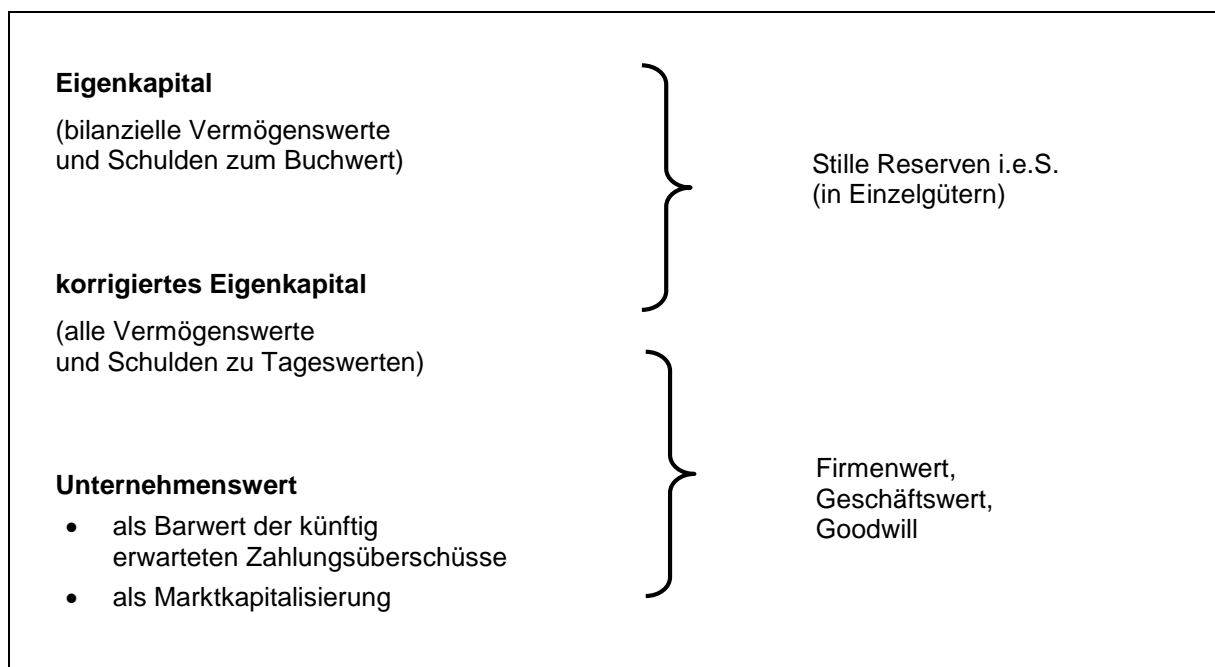


Abbildung 31: Firmenwert und stille Reserven

In der **Handelsbilanz** besteht für den derivativen Firmenwert eine **Aktivierungspflicht**. Der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert ist als Vermögensgegenstand mit begrenzter Nutzung anzusehen und planmäßig abzuschreiben.² . Falls die voraussichtliche Nutzungsdauer eines Geschäfts- oder Firmenwerts nicht verlässlich geschätzt werden kann – dies dürfte der Normalfall sein –, so sind planmäßige Abschreibungen über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen (§ 253 III S. 3 und 4 HGB). Der Abschreibungszeitraum ist im Anhang zu erläutern (§ 285 Nr. 13 HGB).

Bei Vorliegen entsprechender Hinweise sind auch außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund einer dauerhaften Wertminderung (§ 253 III S. 3 HGB) möglich. Nach § 253 V S. 2 HGB ist eine vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung beizubehalten. Eine spätere Wertaufholung ist somit explizit ausgeschlossen.

Im **IFRS-Abschluss** besteht gemäß IFRS 3.51 und IFRS 3.54 für einen entgeltlich erworbenen Firmenwert ebenfalls eine **Aktivierungspflicht**. Der derivative Goodwill wird auf zahlungsmittelgenerierende Einheiten („Cash Generating Units“, CGU) verteilt und ist auf dieser Ebene zu bewerten (IAS 36.80). Eine planmäßige Abschreibung (IFRS 3.54f.) sowie eine Wertaufholung des Firmenwertes sind nicht möglich (IAS 36.124). Stattdessen hat der Bilanzierende gemäß IAS 36.88-90 die CGUs, auf die der Goodwill verteilt wurde, mindestens jährlich oder bei Anzeichen auch früher einen Impairment Test durchzuführen und infolgedessen gegebenenfalls Wertminderungen erfolgswirksam zu verbuchen.

² Hinweis: Bis 2015 galt lediglich, dass Gründe, die eine längere Nutzungsdauer als 5 Jahre rechtfertigen, im Anhang zu erläutern sind (§ 285 Nr. 13 HGB).

3. Anhang/Notes

3.1. Überblick

Der Anhang erfüllt nach IFRS (hier: Notes) generell sowie nach HGB bei allen Kapitalgesellschaften (§ 264 I S. 1 HGB) wichtige Aufgaben im Rahmen der Informationsfunktion des Jahresabschlusses. Der Anhang bzw. die Notes enthalten qualitative und quantitative Informationen die neben der Bilanz und der GuV dazu dienen, die wahre Vermögens- Ertrags- und Finanzlage des Unternehmens möglichst genau abzubilden.

Die Regelungen zum Anhang finden sich im HGB in den §§ 284 - 288, sowie ergänzend bei einzelnen Vorschriften zur Bilanzierung. Unter bestimmten Umständen (Eintritt erheblicher Nachteile, untergeordnete Bedeutung) können manche Angaben unterlassen werden (§ 286 HGB). Zudem werden mit § 288 HGB größenabhängige Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften gewährt.

IFRS enthalten in IAS 1.112ff. gewisse Grundvorschriften. Die meisten Anhangangaben werden jedoch nach den detaillierten einzelnen IAS/IFRS-Standards verlangt (Abschnitt „Angaben“ bzw. „Disclosure“ im Standard). Die IFRS haben eine rechtsformunabhängige Geltung und somit gibt es bei der Aufstellung keine rechts- oder größenabhängigen Erleichterungen.

In der Aufteilung der Zusatzangaben besteht ein wichtiger Unterschied zwischen der Rechnungslegung nach HGB und IFRS, da zusätzliche Angaben auf verschiedene Abschlussbestandteile verteilt werden. IFRS verwendet als zusätzliches Informationsinstrument nur den IFRS-Anhang („Notes“), der aber inhaltlich etwas weiter gefasst ist als ein HGB-Anhang. Das HGB kennt neben dem Anhang noch die Angaben „unter der Bilanz“ gemäß § 252 HGB sowie den sog. Lagebericht.

IFRS	Berichtsinhalte	HGB
Anhang IFRS (Notes)	Erklärung zur Übereinstimmung mit den IFRS	entfällt
	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	Anhang HGB
	ergänzende Information zu Bilanz, GuV...(Details)	
	nicht bilanzierte vertragliche Verpflichtungen	
	Vorgänge nach Ende des Geschäftsjahres	
	Eventualschulden/Haftungsverhältnisse	§ 251 HGB
	nicht finanzielle Angaben, z.B. Risikomanagement, Risiken aus Finanzgeschäften, Vergütungssystem, Forschung und Entwicklung	Lagebericht
Management Commentary	Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage, Angabe finanzieller und nicht finanzieller Leistungsindikatoren, Abschätzung der voraussichtlichen Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken	

Abbildung 32: Angabepflichten nach IFRS und HGB

3.2. Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Für die Beurteilung der Abschlusskennzahlen und zwischenbetriebliche Vergleiche ist die Kenntnis der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sehr wichtig. Zur Erläuterungsfunktion nach HGB gehören verschiedene Einzelregelungen.

Grundlegend ist die Angabe der auf die Posten der Bilanz und der GuV angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 II Nr. 1 HGB). Verbunden damit ist eine eventuelle Angabe der Art, Begründung und Gewinnauswirkung einer Methodenabweichung (Verletzung des in § 252 I Nr. 6 HGB genannten Grundsatzes der Methodenstetigkeit).

Besondere Einzelvorschriften sind:

- Ausweis der Unterschiedsbeträge von erheblichem Umfang (pauschal für die jeweilige Gruppe), die sich bei Anwendung der Bewertungsvereinfachungen nach § 240 IV HGB und § 256 S. 1 HGB im Vergleich zu einer Einzelbewertung ergeben (§ 284 II Nr. 4 HGB)
- Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten (§ 284 II Nr. 5 HGB)

Gemäß IAS 1.117 ff. und IAS 8.7 ff. muss im Anhang berichtet werden über:

- die eingesetzten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- Art, Gründe und Auswirkungen von Änderungen

Zusätzlich muss der IFRS-Anhang eine Erklärung zur Übereinstimmung mit den IFRS enthalten. (Eine Erklärung zur Übereinstimmung mit dem HGB bei handelsrechtlichen Abschlüssen ist überflüssig.) IAS 1.16 besagt:

16. Ein Unternehmen, dessen Abschluss mit den IFRS in Einklang steht, hat diese Tatsache in einer ausdrücklichen und uneingeschränkten Erklärung im Anhang anzugeben. Ein Unternehmen darf einen Abschluss nicht als mit den IFRS übereinstimmend bezeichnen, solange er nicht sämtliche Anforderungen der IFRS erfüllt.

Damit wird ein „Rosinenpicken“ unmöglich gemacht. Die Konformität mit IFRS bedeutet, dass alle Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden den Vorgaben von IFRS entsprechen.

Über die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im engeren Sinne hinaus sind **Ermessens- und Schätzspielräume** von erheblicher Bedeutung für die Rechnungslegung. Hier existieren oft erhebliche bilanzpolitische Potenziale.

Beispiele:

- Schätzungen der künftigen Zahlungsüberschüsse zur Berechnung des Zeitwerts von Immobilien
- technischer Fortschritt und seine Folgen für die Bewertung von Sachanlagen
- Abzinsungssätze und künftige Gehaltsentwicklungen bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen.

Die Geschäftsleitung muss nach IFRS im Anhang angeben (IAS 1.125):

- die wichtigsten zukunftsbezogenen Annahmen
- die Quellen von Schätzungsunsicherheiten, welche ein erhebliches Risiko von künftigen Bilanzierungsanpassungen in sich bergen

Das HGB kennt solche Angaben nur im Prüfungsbericht (§ 321 II S. 4 HGB).

3.3. Konzernverweise und Organe

Im HGB-Einzelabschluss einer Kapitalgesellschaft finden sich auch Verweise auf andere Unternehmen, die eine möglicherweise existierende Zugehörigkeit zu einem Konzern erkennen lassen. Daneben werden Informationen zu den Organen des Unternehmens gegeben.

Verweise auf untergeordnete Unternehmen (Top-Down)

- Angaben über Beteiligungen von mindestens 20% der Anteile (ggf. separate Aufstellung) und Angaben über Höhe des Anteils an Kapital, Höhe des Eigenkapitals und Ergebnis des letzten Geschäftsjahres, für das ein Jahresabschluss vorliegt (§ 285 Nr. 11 HGB)
- bei börsennotierten Kapitalgesellschaften alle Beteiligungen an großen KapGes, die 5% der Stimmrechte übersteigen (§ 285 Nr. 11 HGB)
- Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die KapGes ist (§ 285 Nr. 11a HGB)
- bei Kapitalgesellschaften & Co (i.S.v. § 264a I HGB) Name und Sitz der Gesellschaften, die persönlich haftender Gesellschafter sind, sowie deren gezeichnetes Kapital (§ 285 Nr. 15 HGB)

Verweise auf übergeordnete Unternehmen (Bottom-Up)

- Name und Sitz des Mutterunternehmens der Kapitalgesellschaft, das den Konzernabschluss für den größten Kreis von Unternehmen aufstellt, und ihres Mutterunternehmens, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt, sowie, im Falle der Offenlegung der von diesen Mutterunternehmen aufgestellten Konzernabschlüsse, der Ort, an dem diese erhältlich sind (§ 285 Nr. 14 HGB)

Angaben zu Organen und Arbeitnehmern

- Namentliche Nennung der Mitglieder des Geschäftsführungsorgans und des etwaigen Vorsitzenden sowie eines Aufsichtsrates, dessen Vorsitzenden und dessen Stellvertreter (§ 285 Nr. 10 HGB)
- Angabe der Gesamtbezüge, die an gegenwärtige und frühere Mitglieder der Geschäftsführungs- und Aufsichtsorgane geleistet werden (jeweils für jede Personengruppe) (Angaben entfallen für kleine KapGes) (§ 285 Nr. 9a, Nr. 9b HGB)

- Angabe über Vorschüsse und Kredite an Mitglieder der Unternehmensorgane mit Angabe der Konditionen, sowie die zu Gunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse (§ 285 Nr. 9c HGB)
- Angabe, dass die gem. § 161 AktG vorgeschriebene Erklärung zum Corporate Governance Kodex abgegeben wurde (§ 285 Nr. 16 HGB)
- Angabe der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl getrennt nach Gruppen während des Geschäftsjahres (Angabe entfällt für kleine KapGes) (§ 285 Nr. 7 HGB)

Für IFRS-Abschlüsse verlangt IAS 24 „Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen“ (Related Party Disclosures) umfassende Informationen. Der Kreis, welche Personen und Unternehmen als nahe stehend betrachtet werden, findet sich in IAS 24.9. Die Angabepflichten nach IFRS gehen deutlich über die Publizitätspflichten nach HGB hinaus.

3.4. Angaben zu Vorgängen nach Ende des Geschäftsjahres

Das Stichtagsprinzip verhindert die Bilanzierung von Vorgängen nach Ende des Geschäftsjahrs. Einzelheiten wurden bereits im Rahmen der Bilanzierungsgrundsätze besprochen.

Dennoch sind für den Bilanzleser auch wesentliche Vorgänge nach Ende des Geschäftsjahres, die nicht zu einer Bilanzierung führen, interessant.

Die entsprechenden Informationen erfolgen bei der Internationalen Rechnungslegung gemäß IAS 10.21 im Anhang. Nach HGB übernimmt dieselben Aufgaben § 285 Nr. 33 HGB.³

§ 285 Nr. 33 HGB:

Ferner sind anzugeben ... „Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten und weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch in der Bilanz berücksichtigt sind, unter Angabe ihrer Art und ihrer finanziellen Auswirkungen“

IAS 10.21:

„Sind nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag wesentlich, könnte deren unterlassene Angabe die auf der Grundlage des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen. Demzufolge hat ein Unternehmen folgende Informationen über jede bedeutende Art von nicht zu berücksichtigenden Ereignissen nach dem Bilanzstichtag anzugeben:

(a) die Art des Ereignisses; und

(b) eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen oder eine Aussage darüber, dass eine solche Schätzung nicht vorgenommen werden kann.

³ Bis 2015 waren die Angaben im Lagebericht enthalten (§ 289 II Nr. 1 HGB). Kleine Kapitalgesellschaften brauchten allerdings keinen Lagebericht aufstellen.

Anhang zu Anhang/Notes (nicht klausurrelevant)

a) Detailinformationen zu Abschlussposten

Um beispielsweise die Bilanz nicht zu umfangreich und unübersichtlich zu machen, werden viele Details in den Anhang verlagert. Querverweise bei den entsprechenden Bilanz- und GuV-Posten stellen den nötigen Bezug her (auch IAS 1.113). Man spricht auch von der sog. Substitutionsfunktion des Anhangs.

§ 284 I HGB verlangt:

In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschrieben oder die im Anhang zu machen sind, weil sie in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Bilanz oder in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen wurden.

IAS 1.112 führt hierzu aus:

112. Der Anhang soll:

- (a) ...
- (b) die nach den IFRS erforderlichen Informationen offen legen, die nicht in den anderen Abschlussbestandteilen ausgewiesen sind, und
- (c) Informationen liefern, die nicht in anderen Abschlussbestandteilen ausgewiesen werden, für das Verständnis derselben jedoch relevant sind.

Man kann also unterscheiden:

- Angaben, bei denen hinsichtlich des Ausweisorts ein Wahlrecht zwischen der Bilanz, GuV, Eigenkapitalveränderungsrechnung, Kapitalflussrechnung und dem Anhang besteht
- Angaben, die nur im Anhang angegeben werden können

Beispiele:

- Dividenden, die als Ausschüttungen an die Eigentümer erfasst werden, sowie der betreffende Betrag je Anteil können entweder ein Teil der Eigenkapitalveränderungsrechnung sein oder im Anhang angegeben werden (IAS 1.107).
- Eine feinere Untergliederung von Bilanzposten kann in der Bilanz selbst oder im Anhang geschehen (IAS 1.77).
- Die näheren Informationen zu den Rückstellungen nach IAS 37.84 lassen sich nur im Anhang sinnvoll darstellen.

Damit entspricht die Regelung nach IFRS im Prinzip der Vorschrift des § 284 I HGB. Allerdings verlangen die Internationalen Rechnungslegungsstandards insgesamt deutlich mehr Angaben als das HGB. Folgend einige Beispiele von Bestandteilen eines HGB-Anhangs:

Beispiel: Weiterführende Differenzierung nach HGB

- Erläuterung der sonstigen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten insoweit, als rechtlich noch nicht entstandene Beträge ausgewiesen werden und diese einen größeren Umfang haben (§ 268 IV, V HGB)
- Erläuterung der unter dem Posten „sonstige Rückstellungen“ ausgewiesenen Rückstellungen, wenn sie einen nicht unerheblichen Umfang haben (Erläuterungspflicht entfällt für kleine KapGes) (§ 285 Nr. 12 HGB)
- Erläuterung der außerordentlichen Aufwendungen und Erträge, wenn sie für die Beurteilung der Ertragslage von Bedeutung sind (§ 277 IV HGB)
- Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen und geografisch bestimmten Märkten (Aufgliederung entfällt für kleine und mittelgroße KapGes) (§ 285 Nr. 4 HGB)
- Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens gesonderter Ausweis des Material- und Personalaufwands im Geschäftsjahr (gesonderter Materialaufwand entfällt bei kleinen KapGes) (§ 285 Nr. 8 HGB)
- Zuordnung der Ertragsteuern auf das Ergebnis aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit und das außerordentliche Ergebnis (§ 285 Nr. 6 HGB)

Beispiel: Pflichtangaben mit wahlweisem Ausweis im Anhang oder einem anderen Bestandteil des Abschlusses nach HGB

- Entwicklung des Anlagevermögens (Anlagespiegel) (§ 268 II HGB)
- jährliche Abschreibungen beim Anlagevermögen (§ 268 II S. 3 HGB)
- Angabe der außerplanmäßigen Abschreibungen auf Anlagevermögen und Abschreibungen auf Umlaufvermögen, wenn diese nicht in der GuV gesondert ausgewiesen sind (§ 277 III HGB)
- Angabe eines im Bilanzgewinn/Bilanzverlust enthaltenen Gewinn- oder Verlustvortrags (§ 268 I HGB)
- Angabe des in den ARAP enthaltenen Disagios (§ 268 VI HGB)
- Ausweis der Haftungsverhältnisse nach § 251 unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten; gesonderter Ausweis solcher Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen (Eventualverbindlichkeiten) (§ 268 VII HGB)
- Aufgliederung der einzelnen Verbindlichkeiten insoweit, als sie eine Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren aufweisen oder sie durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert sind (Aufgliederung entfällt für kleine KapGes) (§ 285 Nr. 2 HGB)

b) Angaben zu Risikomanagementzielen und -methoden

Risiken können die künftige Existenz von Unternehmen gefährden oder vernichten. Die Arten von Risiken, denen sich ein Unternehmen gegenüber sieht, hängen jedoch sehr vom Einzelfall ab. Zu einer guten Unternehmensführung gehört auch ein systematischer und bewusster Umgang mit Risiken (Risikomanagement, § 91 II AktG).

Die Vorschriften in

- § 289 II Nr. 2 HGB (hier im **Lagebericht**) und
- IAS 1.114 (d) (ii) i.V.m. IFRS 7

verlangen in der Rechnungslegung bestimmte Angaben zum speziellen Teilbereich des Finanzrisikomanagements:

- Ziele des Finanzrisikomanagements
- Methoden des Finanzrisikomanagements
- abgesicherte Sachverhalte (vorhandene Vermögenswerte, künftige Cashflows, kompletter ausländischer Geschäftsbetrieb)
- Art der abgesicherten Risiken (z.B. Währung, Zins, Kurs, Ausfall)
- Sicherungsbeziehungen und eingesetzte Finanzinstrumente
- verbleibende Risiken

Damit soll der Abschlussleser in die Lage versetzt werden, zu beurteilen, ob das Unternehmen eine eher defensive oder offensive Risikopolitik verfolgt und wie sie konkret umgesetzt wird.

Nicht zu den Finanzrisiken gehören aber z.B. folgende Bedrohungen:

- es kommt zu Produkthaftungsfällen wegen eines Konstruktionsfehlers
- Produktionsfehler führen zu teureren Garantieleistungen
- der Kundengeschmack ändert sich und es werden daher keine Produkte mehr gekauft
- Konkurrenten entwickeln ein technisch überlegenes, patentgeschütztes Ersatzprodukt
- Kostensteigerungen (Rohstoffe, Energie) machen das Unternehmen unrentabel
- der Geschäftsführer, dessen informelle persönliche Kontakte immer wieder zu Aufträgen geführt haben, stirbt bei einem Autounfall
- wichtige Mitarbeiter des Unternehmens kündigen und wechseln zur Konkurrenz

4. Lageberichterstattung

4.1. Lageberichterstattung nach HGB

Der Lagebericht ist nach HGB ein eigenständiger Teil der Rechenschaftslegung (§ 289 HGB), der neben dem Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft steht und diesen durch Zusatzinformationen eher verbaler Art ergänzen soll. Bei kleinen Kapitalgesellschaften ist kein Lagebericht erforderlich (§ 264 I S. 3 1. HS HGB).

Der namensgebende Hauptteil des Lageberichts i.e.S. wird durch § 289 I HGB geregelt. Die sog. Lageberichterstattung verlangt insbesondere eine Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens sowie eine Abschätzung der voraussichtlichen Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken.

Beide Informationen sind außerordentlich wertvoll für die Bilanzadressaten. Bilanz sowie GuV können zwar die aktuelle Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abbilden. In ihnen fehlt jedoch jegliche Erklärung der Gründe hierfür.

Beispiel:

Aus dem Abschluss ist ein deutlicher Einbruch der Gewinne zu erkennen. Ohne nähere Angaben kann dieser Rückgang auf ganz unterschiedlichen Ursachen beruhen:

- hohe Aufwendungen zur Erschließung neuer Märkte
- umfangreiche Forschungsanstrengungen
- zunehmende ausländische Konkurrenz
- zurückhaltende Nachfrage wegen Unsicherheit über anstehende Gesetzesänderungen

Die Analyse des **Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens** stellt sowohl externe Umwelteinflüsse als auch Veränderungen des internen Unternehmensgeschehens dar und macht damit die Ursachen der Abschlusszahlen deutlich.

Für die geforderte ausgewogene und umfassende Analyse, die auch dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entspricht (§ 289 I S. 2 HGB), verlangt das HGB inzwischen konkrete Zwischenstufen bzw. Hilfsmittel finanzielle Leistungsindikatoren (§ 289 I S. 3 HGB; z.B. EK-Rendite, Umsatzrendite, Umsatzwachstum, Kapitalstruktur, Liquiditätsgrade, Vermögensumschlag, ...) sowie nicht-finanzielle Leistungsindikatoren (nur bei großen Kap-Ges, § 289 III HGB; insbes. Angaben zu Umwelt, Arbeitnehmern).

Aussagen **zur voraussichtlichen Entwicklung** eröffnen den Bilanzlesern bessere Möglichkeiten zur Prognose der künftigen Überschüsse. Durch die genannten **Chancen und Risiken** können sie abschätzen, ob sich die Situation tendenziell eher verbessern oder verschlechtern wird. Außerdem wird ein Vergleich zwischen der Höhe des Gewinns und den Risiken, die hierfür in Kauf genommen werden müssen, erleichtert.

4.2. Lageberichterstattung nach IFRS / Management Commentary

Einige Informationen des obigen HGB-Lageberichts (§ 289 II HGB) werden bereits im IFRS-Anhang dargestellt. Dazu gehören, wie bereits erläutert, Vorgänge nach Ende des Geschäftsjahres.

Nach heutiger Rechtslage verlangen die IFRS-Standards selbst keine Angaben, die dem Lagebericht i.e.S. nach § 289 I HGB entsprechen. Allerdings wird ein Bericht über die Unternehmenslage gemäß IAS 1.13 empfohlen.

Für IFRS-Abschlüsse in der EU gilt allerdings **ergänzend das EU-Recht**. Für Deutschland ist das Fortbestehen der Lageberichterstattung im HGB verankert:

- IFRS-Einzelabschluss: § 325 IIa Satz 4 HGB verlangt weiterhin eine Lageberichterstattung gemäß § 289 HGB
- IFRS-Konzernabschluss: § 315a HGB fordert die zusätzliche Aufstellung des Konzernlageberichts in § 315 HGB

Das IASB hat am 08.12.2010 das IFRS Practice Statement *Management Commentary* veröffentlicht. Dabei handelt es sich um einen unverbindlichen Leitfaden zur Lageberichterstattung nach IFRS, der inhaltlich mit der deutschen Lageberichterstattung vergleichbar ist. Da es sich um keinen regulären IFRS-Standard handelt, ist dessen Anwendung freiwillig. Die Erstellung des MC ist dabei aus der Sicht des Managements unter Einbezug von unternehmensinternen Daten vorzunehmen (sog. Management Approach).

Ziel des MC ist die Bereitstellung zusätzlicher entscheidungsnützlicher Informationen. Diese sollen Einblicke in die Unternehmensstrategien bieten, über die mit der zukünftigen Geschäftstätigkeit verbundenen Chancen und Risiken informieren und vergangenheits- und zukunftsbezogene Informationen über die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens aufzeigen. Daher kann ihm eine Erweiterungs- und Ergänzungsfunktion für den eher vergangenheitsorientierten Abschluss zugesprochen werden.

Kapitel 14: Probleme und Folgerungen

1. „Dynamische“ versus „statische“ Bilanzierung

Bei der Rechnungslegung stellt sich folgende Frage: Wie sollte in der Bilanz das Vermögen gemessen werden, damit die in den einzelnen Jahren ausgewiesenen

- Vermögenswerte und
- Periodengewinne

möglichst **aussagekräftig** sind?

Hierauf gibt es keine eindeutige Antwort, weil für die Bilanzierung ein Abwägen zwischen unvereinbaren Zielen nötig ist. Das Dilemma besteht in einem Abwägen zwischen Vermögens- und Erfolgsmessung.

Fall:

Tom Tüchtig möchte sich mit einer Spedition selbständig machen. Sein Startkapital von 200.000 deckt gerade den Kauf eines neuen Lastwagens.

Pro Jahr rechnet er mit einem Überschuss der laufenden Einnahmen (Umsatzerlöse 100.000) über die laufenden Ausgaben (betriebliche Aufwendungen 40.000).

Tom Tüchtig will den Wagen 4 Jahre nutzen, weil er danach größere Reparaturen befürchtet. Der Restwert des Wagens sinkt nach seriösen Schätzungen wie folgt:

Nach Jahr	Restwert
01	135.000
02	90.000
03	60.000
04	44.000

Berechnen Sie das Reinvermögen und den Gewinn von Tom Tüchtig für die 4 Jahre!
(Zinsen und Opportunitätskosten sollen keine Rolle spielen)

Lösung a)

nach Jahr	Reinvermögen = Eigenkapital			Umsatz	Ifd. Aufwand	Wertminderung	Erfolg
	Wagen	Bank	gesamt				
vorher	200	0	200	/	/	/	/
01	135	60	195	100	-40	-65	-5
02	90	120	210	100	-40	-45	15
03	60	180	240	100	-40	-30	30
04	44	240	284	100	-40	-16	44

Wird der tatsächliche Zeitwert des Wagens angesetzt, so resultieren hieraus im Zeitablauf sinkende Aufwendungen für Wertminderung und deshalb wenig aussagekräftige - irreführende - Jahreserfolge. Beispielsweise legt ein Verlust von 5 im Jahr 1 fälschlicherweise nahe, dass das Unternehmen erfolglos ist.

Lösung b)

nach Jahr	Reinvermögen = Eigenkapital			Umsatz	Ifd. Aufwand	Wertminderung	Erfolg
	Wagen	Bank	gesamt				
vorher	200	0	200	/	/	/	/
01	161	60	221	100	-40	-39	21
02	122	120	242	100	-40	-39	21
03	83	180	263	100	-40	-39	21
04	44	240	284	100	-40	-39	21

Wird jährlich die durchschnittliche Wertminderung von 39 angesetzt, so resultiert ein „falscher“ Vermögensausweis des Wagens. Zum Beispiel bei einer Insolvenz nach 2 Jahren könnte man tatsächlich nur noch 90 erzielen. In der Bilanz steht aber 122, also 32 zu viel!

Fazit: Vermögen versus Erfolg

„Wer den Erfolg richtig ermitteln will, muss das Vermögen falsch ermitteln!“

Welche Lösung der Gesetzgeber/Standardsetter wählt, hängt davon ab, was wichtiger erscheint:

- aussagekräftiges Vermögen = sog. „**statische**“ Bilanzierung oder
- aussagekräftiger Erfolg = sog. „**dynamische**“ Bilanzierung

Die konkreten Regeln von HGB und IAS/IFRS enthalten sowohl dynamische als auch statische Elemente.

Gibt es einen Ausweg aus diesem Dilemma?

- Ein **einfacher Ausweg** besteht darin, Bilanzpositionen, die im Krisenfall nicht wert-haltig sind, getrennt auszuweisen (z.B. Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP) / Deferred Charges).
- Ein **komplexer Ausweg** eröffnet sich nur nach IFRS, nicht nach HGB. Werterhöhun-gen am Vermögen müssen nämlich nicht (sofort) zu einem Ertrag führen. Als Beispiel hierfür ist die Neubewertung von Sachanlagen zu nennen. Problematisch erweist sich hierbei die Tatsache, dass es zumindest zu einer temporären Durchbrechung des Kongruenzprinzips kommt.

2. Unvermeidbarkeit von Bilanzpolitik

Anzustreben wäre, dass sich jede tatsächliche Änderung des Unternehmensvermögens (Unternehmenswerts) auch in der Rechnungslegung niederschlägt. Dies würde eine möglichst umfassende Definition des Bilanzvermögens bedingen, weil die Rechnungslegung dem Leser dann relevante Informationen zeigt. Jedoch setzt die Verlässlichkeit der Informationen diesem Wunsch Grenzen. Je weiter und damit zukunftsbezogener die Vermögensmessung erfolgt, desto niedriger liegt deren Verlässlichkeit.

Zur Messung des „Vermögens“ können unterschiedliche Ermittlungsmodelle Anwendung finden. Die denkbaren Konzepte sind:

(1) Eine **reine Zahlungsrechnung**, bei der nur der Kassenbestand Vermögen darstellt.

- Vorteil: Das Geldvermögen kann sehr zuverlässig und objektiv ermittelt werden.
- Nachteil: Der Geldbestand ist ein extrem enger Vermögensbegriff. Änderungen des Geldvermögens haben deshalb nur sehr geringe Aussagekraft über die wirtschaftliche Situation des Unternehmens.

(2) Eine **vollständige Gesamtvermögensrechnung** auf der Basis diskontierter künftiger Zahlungen (Unternehmensbewertung, DCF-Verfahren, Shareholder Value).

- Vorteil: Veränderungen des Unternehmenswerts geben die wirtschaftliche Situation umfassend wieder.
- Nachteil: Die Unternehmensbewertung verlangt eine vollständige Prognose des künftigen Unternehmensgeschehens. Da niemand die Zukunft vorhersehen kann, existieren große Schätzprobleme und Ermessensspielräume. Dies macht die Bewertung für Zwecke einer externen Rechnungslegung extrem unsicher.

(3) **Bilanzielle Einzelvermögensrechnungen** in zahlreichen Varianten.

Bei letzterer Konzeption, die sowohl dem HGB als auch den IFRS zugrunde liegt, wird das Vermögen additiv als Summe einzelner Vermögenswerte/ Vermögensgegenstände (z.B. Grundstücke, Maschinen, Handelswaren, Forderungen, Kasse usw.) berechnet, von der man noch die Summe der Schulden (z.B. Bankkredit, Verbindlichkeiten bei Kunden, Rückstellungen für Steuern) subtrahiert.

Bilanzielle Einzelvermögensrechnungen stellen einen **Kompromiss** dar. Je nachdem, welche Sachverhalte man noch als Vermögenswert bzw. Schuld einbezieht, ist die Vermögensermittlung mehr oder weniger vollständig.

Kaum vermeidbare Lücken (im Vergleich zur Unternehmensbewertung) sind jedoch Faktoren wie Stammkunden, Know-how, engagierte Mitarbeiter, der gute Ruf in der Öffentlichkeit und so weiter. Auch die Bilanzierung einzelner Vermögenswerte und Schulden macht Schätzungen notwendig. Beispiele sind die Nutzungsdauer von Sachanlagen oder der notwendige Betrag für die Erfüllung einer Rückstellung. Jedoch existieren häufig objektive Anhaltspunkte für die Schätzungen.

Hieraus resultiert ein weites Dilemma der Rechnungslegung: Der Konflikt zwischen Verlässlichkeit versus Relevanz.

3. Vergleichbarkeit, Wahlrechte und Stetigkeit

Aus Sicht der Adressaten wie Banken oder Aktionären ist es wünschenswert, dass der aktuelle Abschluss des Unternehmens leicht mit den früheren Abschlusszahlen verglichen werden kann. Dies formulieren auch RK.39, RK.40 und IAS 1.38. Ebenso sind aus Gründen der Vergleichbarkeit nach § 265 II HGB in der Bilanz und GuV die Beträge des vorhergehenden Geschäftsjahres anzugeben. Sind die Beträge nicht vergleichbar, oder wurde der Vorjahresbetrag angepasst, so ist dies im Anhang anzugeben.

Beispiel:

Der Gewinn der Selber Porzellan GmbH betrug 37 Mio. EUR. Ist dies ein gutes oder schlechtes Ergebnis?

Ohne Vergleichsmaßstab kann man keine Antwort auf diese Frage geben. Wenn der Gewinn im letzten Jahr nur 22 Mio. EUR betragen hat, stellt es jedenfalls eine deutliche Verbesserung dar. Für eine relative Beurteilung könnte man zudem den Umsatz oder das eingesetzte Kapital heranziehen.

Die zeitliche Vergleichbarkeit wird durch folgende Probleme erschwert:

- Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- Korrektur von Fehlern
- Änderungen von Schätzungen bei der Bilanzierung und Bewertung

Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Weder die Rechnungslegung nach HGB noch die nach IFRS sind frei von Wahlrechten. Eine veränderte Ausübung von Wahlrechten bei Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden erschwert den Vergleich mit Vorjahren. Unterschiede zwischen Firmen erschweren zudem den Betriebsvergleich.

Beispielsweise zählen zu den Bewertungsmethoden:

- Abgrenzung der Bestandteile der Herstellungskosten
- Methoden zur Bewertungsvereinfachung
- Abschreibungsmethoden der planmäßigen Abschreibung
- Abschreibungsdauer der planmäßigen Abschreibung
- Methoden zur Berechnung von Pensionsrückstellungen

Beispiel:

Die Münchner Turbotec AG ändert das Bewertungsverfahren für ihre unfertigen und fertigen Erzeugnisse im aktuellen Geschäftsjahr von der zuvor genutzten Durchschnittswertmethode auf die Fifo-Methode, da diese dem in der Branche üblichen Verfahren entspricht und die Vermögens- Finanz und Ertragslage zutreffender darstellt. Durch diese Methodenänderung kam es zu einer Erhöhung der Bestände an unfertigen und fertigen Erzeugnissen von 10 Mio. EUR. Die Bestände wären sonst gleich geblieben.

a) Erste Einschränkung bei Änderungen: Bedingungen

Um Verzerrungen der Abschlusskennzahlen wegen Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einzuschränken, sind Änderungen nur unter bestimmten Bedingungen zulässig.

Nach HGB sind stetig beizubehalten:

- die Ansatz- und Bewertungsmethoden (§§ 246 III; 252 I Nr. 6 HGB)
- bei Kapitalgesellschaften die Gliederung von Bilanz und GuV (§ 265 I HGB)

Ein Abweichen von der bisherigen Vorgehensweise ist aber möglich, wenn ein „begründeter Ausnahmefall“ vorliegt.

Das handelsrechtliche Stetigkeitsgebot erstreckt sich aber nicht auf alle Bereiche des Abschlusses. Keine Stetigkeit ist bei Ansatzwahlrechten (z.B. Bilanzierungshilfen) erforderlich.

Auch nach IFRS gilt der Stetigkeitsgrundsatz (IAS 8.13ff.) Nach IFRS darf die Geschäftsleitung eine freiwillige Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nur dann vornehmen, wenn der Abschluss dann „zuverlässige und relevantere Informationen vermittelt“ (IAS 8.14):

Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

14. Ein Unternehmen darf eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nur dann ändern, wenn die Änderung:
- (a) aufgrund eines Standards oder einer Interpretation erforderlich ist; oder
 - (b) dazu führt, dass der Abschluss zuverlässige und relevantere Informationen über die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen oder Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage oder Cashflows des Unternehmens vermittelt.

Zusätzlich verlangt IAS 1.45 grundsätzlich die Beibehaltung der Darstellung und des Ausweises der Posten im Abschluss. Die Stetigkeit umfasst damit alle Bereiche des Abschlusses. Eine neue Bilanzierungsweise muss außerdem im Prinzip besser sein als die bisherige. Bei dieser Beurteilung gibt es natürlich einen großen Ermessensspielraum. IFRS ist insgesamt strenger als HGB.

b) Zweite Einschränkung bei Änderungen: Zusatzangaben zu Folgen

Um die negativen Folgen einer Bilanzierungsänderung für die Aussagekraft des Abschlusses zu heilen, sind Zusatzangaben im Anhang zu machen.

§ 284 II Nr. 3 HGB verlangt die Angabe der Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, ihre Begründung sowie die gesonderte Darstellung des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

Zu den Auswirkungen auf die Ertragslage gehört insbesondere auch die Veränderung des Jahresüberschusses.

Beispiel:

Die Bestände der Turbotec AG an unfertigen und fertigen Erzeugnissen haben sich nur aufgrund der Bewertung von 60 Mio. EUR um +10 Mio. EUR auf 70 Mio. EUR erhöht.

Die Gewinn- und Verlustrechnung lautet:

Umsatzerlöse	300
Bestandserhöhungen	+10
Gesamtleistung	310
diverse Aufwendungen	300
Jahresüberschuss	10

Die Bilanz zeigt folgendes Bild:

Aktiva		Passiva	
Vorräte UE und FE	70	Stammkapital	50
sonstiges Vermögen	130	Jahresüberschuss	10
		Fremdkapital	140

Ohne die Methodenänderung würden die Vorräte nur 60 betragen, es gäbe keine Bestandserhöhungen in der GuV und keinen Jahresüberschuss.

Die Anhangsangaben nach IAS 8.29 sind umfassender und detaillierter als nach HGB:

29. Sofern eine freiwillige Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden Auswirkungen auf die Berichtsperiode oder irgendeine frühere Periode hat oder derartige Auswirkungen haben könnte ... oder hätte eventuell Auswirkungen auf zukünftige Perioden, hat das Unternehmen Folgendes anzugeben:
- (a) die Art der Änderung der Rechnungslegungsmethoden;
 - (b) die Gründe, weswegen die Anwendung der neuen Rechnungslegungsmethode zuverlässige und relevantere Informationen vermittelt;
 - (c) den Korrekturbetrag für die Berichtsperiode sowie, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode ... für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses; ...
 - (d) den Korrekturbetrag, sofern durchführbar, im Hinblick auf Perioden vor denjenigen, die ausgewiesen werden; ...

Es müssen also auch die exakten zahlenmäßigen Konsequenzen in jeder Position der Bilanz und GuV genannt werden.

Als entscheidender Unterschied zum HGB ist nach IFRS grundsätzlich eine sog. retrospektive Anpassung des Jahresabschlusses vorzunehmen. Das bedeutet: Der Abschluss wird so aufgestellt, wie wenn - Fiktion! - die neu gewählte Methode in der Vergangenheit schon immer angewandt worden wäre (IAS 8.19(b)).

Damit kommt es durch die Umstellung nicht zu einer Veränderung des Gewinns.

Beispiel:

Im IFRS-Fall würde die Gewinn- und Verlustrechnung der Turbotec AG lauten:

Umsatzerlöse	300
Bestandserhöhungen	0
Gesamtleistung	300
diverse Aufwendungen	300
Jahresüberschuss	0

Die Bilanz würde folgendes Bild zeigen:

Aktiva		Passiva	
Vorräte UE und FE	70	Stammkapital	50
sonstiges Vermögen	130	Gewinnrücklagen	10
		Jahresüberschuss	0
		Fremdkapital	140

Wenn für die Bewertung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse schon immer die FIFO-Methode angewandt worden wären, so hätte sich der Bestand schon früher erhöht. Damit wäre der Jahresüberschuss schon in den Vorjahren entstanden. Im aktuellen Abschluss machen sich diese früheren Jahresüberschüsse als Gewinnrücklagen bemerkbar. Im Ergebnis bucht man die Konsequenzen der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden erfolgsneutral gegen Eigenkapital.

Diese Vorgehensweise ist **nach HGB unzulässig**. Es gilt der Grundsatz der Bilanzidentität (§ 252 I Nr. 1 HGB). Nach diesem muss die Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahres mit der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen. Damit wird im HGB-Einzelabschluss das Kongruenzprinzip gesichert.

Rückwirkende Anwendung

8.22 Wenn gemäß Paragraph 23 eine Rechnungslegungsmethode in Übereinstimmung mit Paragraph 19(a) oder (b) rückwirkend geändert wird, hat das Unternehmen den Eröffnungsbilanzwert ... des Eigenkapitals für die früheste dargestellte Periode sowie die sonstigen vergleichenden Beträge für jede frühere dargestellte Periode so anzupassen, als ob die neue Rechnungslegungsmethode stets angewandt worden wäre.

Wenn es praktisch „undurchführbar“ ist eine rückwirkende Anpassung für alle betroffenen Jahre vorzunehmen, erlaubt IAS 8.24f. Erleichterungen: Die rückwirkenden Anpassungen brauchen nur soweit erfolgen, wie es praktisch durchführbar ist. Unter Umständen scheidet

jede Rückwirkung. Dann wird die neue Bilanzierungsweise einfach nur für die Zukunft angewandt. Im Extremfall kommt es somit nur zu einer prospektiven Anpassung.

EXKURS Korrektur von Fehlern (nicht klausurrelevant)

Bei der Erstellung eines Abschlusses können Fehler vorkommen, die weder dem erstellenden Unternehmen noch dem Wirtschaftsprüfer auffallen. Wird ein Fehler erst später entdeckt, so stellt sich die Frage, wie damit umgegangen werden soll.

Das HGB kennt keine ausdrücklichen Regeln zur Korrektur von Fehlern aus Vorjahren. DRS 13.25 verlangt die Berichtigung von Fehlern. Die Auswirkungen der Fehlerberichtigung sind in der Regel im Ergebnis der aktuellen Berichtsperiode zu berücksichtigen. Es handelt sich dann um eine erfolgswirksame prospektive Anpassung.

Besonders gravierende Fehler machen unter Umständen gesellschaftsrechtlich eine Änderung und erneute Feststellung früherer Abschlüsse erforderlich. Nach IDW RS HFA 6 ist hier eine erfolgsneutrale oder erfolgswirksame Korrektur des Fehlers zulässig. Wenn ein früherer Fehler die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beeinträchtigt, fordert DRS 13.26 die Änderung aller veröffentlichten Abschlüsse.

IFRS unterscheidet zwischen wesentlichen und nicht wesentlichen Fehlern (IAS 8.5). Wesentliche Fehler sind rückwirkend zu korrigieren, d.h. so als wäre der Fehler in einer früheren Periode nie aufgetreten.

IAS 8.42 besagt:

42. Gemäß Paragraph 43 hat ein Unternehmen wesentliche Fehler aus früheren Perioden im ersten vollständigen Abschluss, der zur Veröffentlichung nach der Entdeckung der Fehler genehmigt wurde, rückwirkend zu korrigieren, indem:
- (a) die vergleichenden Beträge für die früher dargestellten Perioden, in denen der Fehler auftrat, angepasst werden; oder
 - (b) wenn der Fehler vor der frühesten dargestellten Periode aufgetreten ist, die Eröffnungssalden von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital für die früheste dargestellte Periode angepasst werden.

Die Korrektur von Fehlern verändert also nicht den Gewinn des Jahres, in dem er aufgedeckt wurde. Sie ist insofern erfolgsneutral (IAS 8.46):

46. Die Korrektur eines Fehlers aus einer früheren Periode ist für die Periode, in der er entdeckt wurde, ergebnisneutral zu erfassen. Jede Information, die sich auf frühere Perioden bezieht, wie beispielsweise Zeitreihen von Kennzahlen, wird so weit zurück angepasst, wie dies durchführbar ist.

Sind retrospektive Anpassungen undurchführbar, so werden sie zum frühestmöglichen Zeitpunkt vorgenommen (IAS 8.44). Im Extremfall kommt es nur zu einer prospektiven Korrektur (IAS 8.45).

EXKURS Änderungen von Schätzungen (nicht klausurrelevant)

Im jedem Abschluss müssen Werte geschätzt werden.

Beispiel:

- Bewertung einer Rückstellung
- Höhe des Zeitwerts eines Grundstücks
- Wert einer ausfallbedrohten Forderung
- erwarteter Gewinn aus einem Fertigungsauftrag

Später kann sich herausstellen, dass ein anderer Betrag zutreffender ist. Gründe hierfür können z.B. inzwischen gemachte Erfahrungen oder bessere Informationen sein (IAS 8.34).

Das HGB kennt keine ausdrücklichen Vorschriften für die Änderung von Schätzungen. Wurde zum Beispiel ein Rückstellungsbetrag zu hoch geschätzt, so war der Jahresüberschuss in der Vergangenheit zu gering.

DRS 13.20 verlangt die erfolgswirksame, prospektive Anpassung der Rückstellung an die verbesserte Schätzung. Im Jahr der Korrektur kommt es dann zu einem gegenläufigen Fehler: Der Jahresüberschuss ist jetzt vergleichsweise zu hoch.

Die Anpassung von Schätzungen wird von IAS 8.32-40 behandelt.

Anpassungen wirken sich in der Gewinn- und Verlustrechnung ergebniswirksam aus. Dies kann, wie bei der Rückstellung, nur das aktuelle Jahr betreffen. In Fällen wie einer Verlängerung der Restnutzungsdauer einer Maschine treten die Ergebniswirkungen in mehreren Jahren ein. Die Anpassung ist somit wie nach HGB prospektiv.

Im Unterschied zum HGB muss das Unternehmen aber in der Rechnungslegung nähere Angaben zur Änderung einer Schätzung machen. Diese Informationen verbessern die Möglichkeiten der Bilanzanalyse deutlich.

IAS 8.39 verlangt:

39. Ein Unternehmen hat die Art und den Betrag einer Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung anzugeben, die eine Auswirkung in der Berichtsperiode hat oder von der erwartet wird, dass sie Auswirkungen in zukünftigen Perioden hat, es sei denn, dass die Angabe der Schätzung dieser Auswirkung auf zukünftige Perioden undurchführbar ist.

Ist die Prognose der künftigen Auswirkungen undurchführbar, so muss die Gesellschaft auf diesen Umstand zumindest hinweisen (IAS 8.40).

4. Förderung der Publizität durch XBRL

XBRL (eXtensible Business Reporting Language) ist ein standardisiertes Dateiformat für Zwecke der Rechnungslegung. XBRL beruht dabei auf dem universellen Konzept von XML, (Extensible Markup Language).

Formal hat das Dateiformat eine gewisse Ähnlichkeit mit HTML zur Darstellung von Webseiten. HTML beschreibt jedoch mit „Tags“ das Aussehen/Layouts eines Dokuments. Beispielsweise könnte der folgende Ausdruck angeben, dass die Zahl „5.000.000“ in einer kleineren Schriftgröße (als der normale Text) dargestellt wird:

```
<small>5.000.000</small>
```

Im Unterschied dazu beschreibt XBRL mit „Tags“ die Bedeutung der Inhalte des Dokuments. So könnte man in einer XML-Datei etwas definieren, dass die Zahl „5.000.000“ den Umsatz des Unternehmens wiedergibt:

```
<Umsatz>5.000.000</Umsatz>
```

In der Praxis verwendet man bei XBRL nicht das Tag <Umsatz>, sondern die Tags unterscheiden sich nach System der Rechnungslegung (HGB, IFRS, US-GAAP, ...). Für jedes Rechnungslegungssystem gibt es eine entsprechende sog. „Taxonomie“ (www.xbrl.de). Statt <Umsatz> würde man z.B. verwenden:

```
<is.netIncome.regular.operatingTC.grossTradingProfit.totalOutput.netSales>
```

XBRL Deutschland schreibt dazu:

„Der Standard XBRL ermöglicht es, dass Unternehmen ihre Daten nur einmal in dieser Form aufbereiten und mehrfach nutzen: zur Veröffentlichung (zum Beispiel im Internet) und zur Information von Geschäftspartnern, Kreditgebern, Aufsichtsorganen oder dem Bundesanzeiger.

Das berichtende Unternehmen (preparer) kann den Umfang der weiterzugebenden Daten nach wie vor von Fall zu Fall selbst festlegen. XBRL legt keine neuen Berichtspflichten fest und nimmt keinen Einfluss auf Bilanzierungsstandards, die ein Unternehmen anwendet - XBRL stellt jedoch die Mittel bereit, die zu erstellenden und weiterzugebenden Informationen sachgerecht und strukturiert darzustellen sowie automatisiert zu verarbeiten.

Softwareindustrie und Dienstleister für das Rechnungswesen rüsten in ihren Systeme zunehmend geeignete Funktionen nach.

Für die Informationsempfänger (consumer) liegen die Vorteile darin, dass er sich nur auf ein Format für alle ankommenden Daten einstellen muss. Er kann die Daten, da sie im logischen Aufbau stets identisch sind, effizient weiterverarbeiten, das heißt ohne aufwendige und fehleranfällige manuelle Aufbereitung in seine Datenbestände und Auswertungssysteme übernehmen.

Fazit: XBRL bietet die Voraussetzungen, den gesamten Informationsfluss - von der Quelle bis zum Empfänger - zu beschleunigen, qualitativ zu verbessern und kostengünstiger zu machen.“

XBRL ermöglicht eine vollständige Erfassung aller Teile des Jahresabschlusses, nicht nur der Positionen in Bilanz und GuV. Dazu gehören auch alle Zahlendetails im Anhang und alle Texte (Erläuterungen, Beschreibungen etc.). Für die computergestützte Abschlussanalyse ergeben sich hiermit völlig neue Möglichkeiten.

Für kapitalmarktorientierte Unternehmen wird in der EU ab 2020 vorgeschrieben, dass sie ihre Finanzberichte in elektronischer Form in einem einheitlichen Format (XBRL) bei einem zentralen Portal einreichen müssen. Dort stehen sie dann der Öffentlichkeit zur Verfügung.

Dieses System wird somit ähnlich angelegt wie die EDGAR-Datenbank der SEC in den USA (<https://www.sec.gov/edgar/aboutedgar.htm>).

- ENDE -