



Jochen Zimmermann
Jörg Richard Werner
Jörg-Markus Hitz

Buchführung und Bilanzierung nach IFRS

Mit praxisnahen Fallbeispielen

2., aktualisierte Auflage

Allgemeine Ansatz- und Bewertungsregeln

3

| | | |
|------------|---|-----|
| 3.1 | Hintergrund der Normen | 66 |
| 3.1.1 | Zielsetzung | 66 |
| 3.1.2 | Regelungen zur Erreichung der Ziele. | 71 |
| 3.2 | Abschlussbestandteile und ihnen zugehörige Abschlussposten | 81 |
| 3.3 | Grundlagen der Vermögenmessung nach IFRS ... | 86 |
| 3.3.1 | Definition, Ansatz und Erstbewertung von Vermögenswerten und Schulden | 86 |
| 3.3.2 | Erstbewertung | 89 |
| 3.3.3 | Folgebewertung. | 99 |
| 3.4 | Grundlagen der Erfolgsmessung nach IFRS | 130 |
| 3.4.1 | Basisannahmen der Zahlungsabgrenzung | 130 |
| 3.4.2 | Revenue-Expense-Approach | 133 |
| 3.4.3 | Asset-Liability-Approach | 138 |
| 3.4.4 | Beispiele zur Erfolgsermittlung bei unterschiedlichen Basisannahmen | 140 |
| 3.4.5 | Gewinnermittlung und Kapitalerhaltungskonzeptionen. | 146 |

ÜBERBLICK

3.1 Hintergrund der Normen

3.1.1 Zielsetzung

Lernziele

- IFRS werden vom IASB gesetzt, das sich zur Aufgabe gesetzt hat, im öffentlichen Interesse einheitliche und verständliche Rechnungslegungsstandards hoher Qualität zu entwickeln und weltweit zu verbreiten.
- Die IFRS zielen als kapitalmarktorientierte Rechnungslegungsvorschriften vor allem auf eine Bilanzierung, die den Informationswünschen der Kapitalmarktteilnehmer gerecht wird (Entscheidungsnützlichkeit).
- Das Rahmenkonzept kann als konzeptioneller „Überbau“ verstanden werden, der ein besseres Verständnis der einzelnen Standards und Regeln erlaubt.
- Das Rahmenkonzept selbst ist kein Standard.
- In Europa werden IFRS durch den sogenannten Endorsement-Prozess in Recht überführt und sind damit zwingend anzuwenden.

Das International Accounting Standards Board (IASB) ist der für die Ausgestaltung der IFRS-Rechnungslegung zuständige Standardsetter. Das IASB verfolgt das Ziel, im öffentlichen Interesse einheitliche und verständliche Standards hoher Qualität zu entwickeln, die weltweite Verbreitung und Durchsetzbarkeit erlangen. Die Rechnungslegung auf Basis der IFRS soll vornehmlich Teilnehmern auf Kapitalmärkten (also insbesondere Eigen-, aber auch Fremdkapitalgebern) beim Treffen ihrer wirtschaftlichen Entscheidungen bezüglich der bilanzierenden Unternehmen helfen. Des Weiteren verfolgt das IASB die Ziele, die Rechnungslegung nach IFRS weiterzubreiten, mit nationalen Standardsetzern zusammenzuarbeiten und eine weitgehende Konvergenz zwischen nationalen und internationalen Standards herzustellen. Die explizite Formulierung der Ziele des IASB kann ▶ Exkurs 3.1: „Zielsetzung des IASB“ entnommen werden.

Gegründet wurde das IASB im Jahr 2001 von der IASC Foundation (IASCF), einer Stiftung privaten Rechts (Sitz: Delaware, USA). Das IASCF überwacht die Arbeit des IASB und ist zudem für dessen Finanzierung zuständig. Für die Entwicklung von Rechnungslegungsstandards ist das IASB verantwortlich. Die Vorgängerinstitution des IASB ist das IASC, das im Jahr 1973 in London von den Berufsverbänden der Wirtschaftsprüfer aus zehn Ländern (Australien, Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Irland, Japan, Kanada, Mexiko, Niederlande, USA) gegründet wurde. Während die vom IASC herausgegebenen Standards die Bezeichnung IAS (zum Beispiel IAS 16, IAS 36) tragen, werden die vom IASB neu erstellten Standards als IFRS (etwa IFRS 1, IFRS 3) bezeichnet. Zusammen mit den vom International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) herausgegebenen Interpretationen (einschließlich der Interpretationen der Vorgängerorganisation Standing Interpretations Committee (SIC)) werden die einzelnen IAS und IFRS unter dem Oberbegriff der IFRS zusammengefasst und bilden die „Rechnungslegung nach IFRS“.

Exkurs 3.1**Zielsetzung des IASB**

Angaben zur Zielsetzung des IASB finden sich im Vorwort zu den IFRS. Dort heißt es: „Die Zielsetzung des IASB ist, (a) im öffentlichen Interesse einen einzigen Satz an hochwertigen, verständlichen und durchsetzbaren globalen Rechnungslegungsstandards zu entwickeln, die hochwertige, transparente und vergleichbare Informationen in Abschlüssen und sonstigen Rechnungslegungsinstrumenten erfordern, um die Teilnehmer der verschiedenen weltweiten Kapitalmärkte und andere Informationsadressaten beim Treffen wirtschaftlicher Entscheidungen zu unterstützen; (b) die Nutzung und strenge Anwendung dieser Standards zu fördern und (c) aktiv mit nationalen Rechnungslegungsgremien zusammenzuarbeiten, um eine Konvergenz der nationalen Rechnungslegungsstandards und der IFRS zu hochwertigen Lösungen zu erreichen.“ *(Quelle: Vorwort zu den IFRS)*

Auf europäischer Ebene gewinnen die IFRS durch ein Komitologie-Verfahren Rechtsverbindlichkeit, das als Endorsement-Prozess bezeichnet wird. Bevor ein Standard des IASB in Europa Gültigkeit erlangen kann, wird in diesem Verfahren von der Europäischen Kommission geprüft, ob er (a) gegen den „true and fair view“ und die Regulierungen der EU-Rechnungslegung aus der 4. und 7. Richtlinie verstößt, (b) im gemeinsamen europäischen öffentlichen Interesse steht und (c) den Kriterien der Verständlichkeit, Relevanz, Verlässlichkeit sowie Vergleichbarkeit genügt. Zur Erfüllung dieser Aufgabe bedient sich die Europäische Kommission weiterer Gremien. Der Prozess startet mit der Aufforderung der Kommission an die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), eine Empfehlung zum Endorsement eines neuen Standards abzugeben.¹ Auf Basis dieser Empfehlung verabschiedet die Kommission einen ersten Entwurf der Übernahmeentscheidung, die den Mitgliedsstaaten und dem Europäischen Parlament zugeleitet wird. Im Anschluss erfolgt eine Diskussion der Empfehlung im Accounting Regulatory Committee (ARC), das von der Kommission geleitet wird und sich aus Vertretern der Mitgliedsstaaten zusammensetzt. Wenn das ARC für die Annahme eines Standards votiert, folgt die formale Übernahmeentscheidung der Kommission und eine Veröffentlichung in allen offiziellen Sprachen im Amtsblatt der EU. Wie etwa der Prozess der Übernahme von IAS 39 gezeigt hat, kann der private Standardsetter durch das Endorsement-Verfahren durchaus unter Druck geraten: Zwar wurde im Rahmen einer EU-Verordnung, durch die im Jahr 2003 die bis dahin erschienenen Standards und Interpretationen in der gesamten EU Rechtsverbindlichkeit erlangten, der eigentliche Text des IAS 39 nicht geändert (diese Selbstbeschränkung legte sich die Kommission auf), es kam aber zu einer nicht vollständigen Inkraftsetzung, die eine spätere Überarbeitung des Standards durch das IASB nach sich zog. Die Europäische Kommission hat in einer weiteren Verordnung am 03.11.2008 eine konsolidierte Fassung aller in der EU in Kraft

1 EFRAG ist eine private Organisation, die von den wichtigsten von der Rechnungslegung betroffenen Parteien, namentlich Nutzern und Erstellern von Abschlüssen sowie den Berufsständen, geschaffen wurde und in ihrer Arbeit von den nationalen Standardsetzern unterstützt wird.

befindlichen IFRS angenommen und so EU-weit bürokratische Hürden für Konzerne abgebaut. Schließlich sind alle Konzerne in der EU verpflichtet, ihren Konzernabschluss nach den in der EU geltenden IFRS aufzustellen. Darüber hinaus ist die Anwendung der IFRS in 147 weiteren Ländern vorgeschrieben oder gestattet, so dass sie als global bedeutende Rechnungslegungsstandards betrachtet werden können.

Durch das Endorsement-Verfahren sichern sich Nationalstaaten – mittelbar über die Institutionen der EU – Einfluss auf die inhaltliche Ausgestaltung der Rechnungslegungsregeln. Praktisch besteht ein Veto-Recht gegen unerwünschte Standards, die nicht im „öffentlichen Interesse“ stehen. Dies ist auch in dem Lichte zu sehen, dass sich Nationalstaaten aus einer Letztverantwortung für das Funktionieren von Lösungen nicht entziehen können, die unter Beteiligung privater Akteure – hier: des IASB – zustande kommen. Der Endorsement-Prozess versetzt somit den Staat erst in die Lage, seiner Verantwortung gerecht werden zu können; zudem trägt er auch zur Erhöhung der Legitimität und Verbindlichkeit der privat gesetzten Regeln bei.

Zur Erhöhung der Legitimität ihrer Standards bedient sich das IASB selbst eines öffentlich bekannten und transparenten Normsetzungsprozesses (*IASB Due Process*). Auf der ersten Stufe dieses Prozesses verhandelt und beschließt das IASB, welche Themen auf die Agenda zu setzen sind. Auf der zweiten Stufe entscheidet das IASB, ob für ein Projekt weitere Standardsetter, insbesondere das US-amerikanische FASB, hinzugezogen werden sollen und leitet gegebenenfalls die erforderlichen Schritte für eine Kooperation ein. Auf dritter Stufe (die gegebenenfalls übersprungen wird) veröffentlicht das IASB ein Diskussionspapier zu dem betreffenden Sachverhalt, das dann mit einer Einladung zur Kommentierung verbunden ist. In dieser Phase, die in der Regel 120 Tage dauert, ist es allen Interessierten möglich, dem IASB *comment letters* zukommen zu lassen. Diese werden ausgewertet, bevor in Stufe 4 ein Standardentwurf (*exposure draft*) veröffentlicht wird, in dem auch die Entscheidungsfindung der IASB-Mitglieder dokumentiert ist. Nach einer neuerlichen Kommentierungsphase und Auswertung der Rückmeldungen finden im IASB abschließende Beratungen und eine Abstimmung über den Standard statt. Erreicht dieser eine qualifizierte Mehrheit der IASB-Mitglieder, wird der Standard veröffentlicht. Die letzte Stufe widmet sich der Qualitätssicherung, die Treffen mit interessierten Parteien beinhaltet, um unerwartete Effekte und Probleme eines neuen Standards zu identifizieren.

Die Zielsetzung eines Abschlusses nach IFRS besteht darin, einem breiten Kreis von Adressaten, vornehmlich aber den derzeitigen und potenziellen Investoren, entscheidungsrelevante Informationen bereitzustellen (Konzept der *decision usefulness*). Dies soll durch die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens geschehen (siehe ► Exkurs 3.2: „Zielsetzung eines Jahresabschlusses nach IFRS“). Um diesem Ziel gerecht zu werden, muss ein Abschluss nach IFRS mindestens aus einer Bilanz, einer Gesamtergebnrechnung, einer Übersicht über die Veränderungen des Eigenkapitals in der Berichtsperiode, einer Kapitalflussrechnung sowie einem Anhang bestehen, der über die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden informiert und einzelne Positionen erläutert.²

2 Das deutsche Recht sieht zusätzlich noch die Veröffentlichung eines Lageberichts vor.

Exkurs 3.2**Zielsetzung eines Jahresabschlusses nach IFRS**

Angaben zur Zielsetzung eines Jahresabschlusses nach IFRS finden sich in IAS 1. Dort heißt es: „Die Zielsetzung eines Abschlusses für allgemeine Zwecke ist es, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und die Cashflows eines Unternehmens bereitzustellen, die für eine breite Palette von Adressaten nützlich sind, um wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen. Ein Abschluss zeigt ebenfalls die Ergebnisse der Verwaltung des dem Management anvertrauten Vermögens. Um diese Zielsetzung zu erfüllen, stellt ein Abschluss Informationen über: (a) Vermögenswerte; (b) Schulden; (c) Eigenkapital; (d) Erträge und Aufwendungen, einschließlich Gewinne und Verluste; (e) sonstige Änderungen des Eigenkapitals und (f) Cashflows eines Unternehmens zur Verfügung. Diese Informationen helfen den Adressaten zusammen mit den anderen Informationen im Anhang, die künftigen Cashflows des Unternehmens sowie insbesondere deren Zeitpunkt und Sicherheit des Entstehens vorauszusagen.“ (IAS 1.7, zitiert im Wortlaut der Veröffentlichung durch die EU-Kommission)

Die allgemeinen Ziele, Annahmen und Grundprinzipien der Rechnungslegung nach IFRS sind vor allem in IAS 1, zudem im sogenannten Rahmenkonzept (*framework*, im weiteren Text mit RK abgekürzt) festgeschrieben.³ Beim RK handelt es sich jedoch nicht um einen Standard im eigentlichen Sinne. In RK 2 wird dies deutlich herausgestellt, indem darauf hingewiesen wird, dass das RK keine Antwort auf konkrete Mess- oder Offenlegungsprobleme liefern kann und will und im Übrigen in der Regel keine Abweichung von einem spezifischen Standard rechtfertigt.⁴ Das RK stellt somit eher den gedanklichen Überbau der IFRS-Rechnungslegung dar, mithin eine Art „Rechnungslegungsverfassung“. Es soll, gemäß RK 1, insbesondere

- der konsistenten Entwicklung neuer Standards sowie der Überarbeitung existierender dienen;
- das IASB bei den Bemühungen um eine Harmonisierung der Rechnungslegung unterstützen, insbesondere, um im Hinblick auf bestimmte Ziele der Rechnungslegung Wahlrechte einzuschränken;
- nationalen Standardsettern bei der (Fort-) Entwicklung nationaler Standards helfen;
- den Bilanzierenden eine Hilfestellung bei der Anwendung der IFRS sein, insbesondere was die Behandlung von Sachverhalten betrifft, die nicht oder nicht eindeutig in bestehenden Standards geregelt sind;

3 Das Rahmenkonzept wird derzeit vom IASB – in Zusammenarbeit mit dem FASB, dem US-amerikanischen Standardsetter – überarbeitet. Nach Stand der derzeitigen Beratungen ist mit erheblichen Änderungen zu rechnen.

4 Damit haben die allgemeinen Aussagen in IAS 1 („Darstellung des Abschlusses“) größere Bedeutung, die – zumindest teilweise – die Ausführungen des Rahmenkonzepts wiederholen.

- Wirtschaftsprüfern bei der Meinungsbildung helfen, wenn unklar ist, ob bestimmte Bilanzierungsgepflogenheiten ihrer Klienten mit den IFRS in Einklang stehen;
- die Bilanzadressaten bei der Interpretation von Abschlüssen nach IFRS unterstützen;
- all diejenigen mit Informationen versorgen, die sich einen Eindruck über die Arbeit des IASB verschaffen wollen.

Im Rahmenkonzept werden dagegen verbindliche Aussagen zu den Basisannahmen im Abschluss und den Qualitätsanforderungen an diesen getroffen. Des Weiteren wird auf Bilanzierungs- und Bewertungsregeln sowie Kapitalerhaltungskonzepte eingegangen. Die Basisannahmen und qualitativen Charakteristika werden in den beiden folgenden Kapiteln kurz diskutiert.

Aufgaben

1. Wie heißt der US-amerikanische Standardsetter und welche Ziele verfolgt er?
2. Nennen Sie die Hauptaufgaben des IASB-Rahmenkonzepts!
3. Welche Grundlagen der IFRS-Rechnungslegung werden in IAS 1 beschrieben? Sind diese kongruent zu den Angaben im Rahmenkonzept?
4. Erlaubt der Hinweis auf bestimmte Anforderungen im Rahmenkonzept, von Bestimmungen in einem bestimmten IAS oder IFRS abzuweichen? Diskutieren Sie!
5. Benennen Sie die Schritte im IASB *Due Process*!
6. Warum könnten bestimmte Standards des IASB nicht im europäischen „öffentlichen Interesse“ liegen? Diskutieren Sie!
7. Beschreiben Sie die Kernaussagen des IAS 1. Was gehört zu den Pflichtbestandteilen eines Abschlusses, welche Bestandteile werden empfohlen?

Weiterführende Literatur Das Endorsement-Verfahren wird etwa von Schaub, 2005, dargestellt. Zu Komitologie-Verfahren im Allgemeinen kann auf Ballmann, Epstein und O'Halloran, 2002, verwiesen werden. Das Zurückgreifen des Staates auf private Akteure im Bereich der Rechnungslegung wird beispielsweise von Schuppert und Bumke, 2000, Kirchhof, 2000, sowie Budde, 1998, kritisch thematisiert. Ritter (1990) geht auf allgemeine Voraussetzungen kooperativen Staatshandelns ein, wie bei der Beauftragung eines privaten Standardsetters vorliegend. Achleitner (1995) nennt konkrete Anforderungen, die ein privater Standardsetter im Bereich der Rechnungslegung erfüllen muss. Der Due Process des IASB wird in IASB, 2006, detailliert beschrieben.

Auskunft über den Stand der Umsetzung der IFRS, Übernahmeentscheidungen des ARC und weitere Informationen finden sich auf der Website der EU (http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias/index_de.htm).

3.1.2 Regelungen zur Erreichung der Ziele

Basisannahmen

Lernziele

- Durch den Grundsatz der Periodenabgrenzung wird die Bildung schwebender Posten vorgeschrieben, wodurch Erfolgsgrößen im Vergleich zu Zahlungsströmen im Zeitablauf geglättet werden.
- Bei der Rechnungslegung ist von einer Unternehmensfortführung auszugehen, dass also kein unmittelbarer Zwang zur Liquidierung des Vermögens besteht.

Bei der Rechnungslegung nach IFRS sind gemäß Rahmenkonzept (und IAS 1) zunächst zwei Basisannahmen (*underlying assumptions*) zu beachten. Dabei handelt es sich (a) um den Grundsatz der Periodenabgrenzung sowie (b) um die Annahme der Unternehmensfortführung.

Der Grundsatz der Periodenabgrenzung (*accrual accounting*) wird in IAS 1 eingefordert und ist im RK näher beschrieben (siehe ► Exkurs 3.3: „Prinzip der Periodenabgrenzung“). Demnach sind Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse in der Periode zu erfassen, zu der sie wirtschaftlich gehören. Die Erfassung von Geschäftsvorfällen löst sich damit durch Bildung schwebender Posten vom Ein- und Ausgang von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten. Nach dem Konzept der Periodenabgrenzung werden Erträge erfasst, wenn Waren und Dienstleistungen verkauft werden, und zwar auch dann, wenn beim Absatz noch kein Eingang von Zahlungsmitteln erfolgt. Aufwendungen werden in derselben Periode erfasst wie die Erträge, zu denen sie sachlich gehören (*matching principle*). Werden beispielsweise in Periode 1 Fertigerzeugnisse abgesetzt und vereinbart, dass der Kunde diese in Periode 2 bezahlt, so löst bereits der Ausweis von Erträgen in Periode 1 aus, dass die zugehörigen Umsatzkosten als Aufwand erfasst werden. Aufwendungen, die sachlich nicht bestimmten Erträgen zugeordnet werden können, werden der Periode zugerechnet, in der wirtschaftlicher Nutzen aus ihnen gezogen wird.

Folgendes Beispiel kann dies verdeutlichen. Ein Spediteur kaufe zu Beginn der Periode $t = 0$ einen Lkw für € 100.000, den er vier Jahre nutzen kann. Danach wird der Lkw verschrottet. Der Spediteur nutzt den Lkw für Auslieferungsfahrten und erwirtschaftet in Periode $t = 0$ einen Umsatz von € 20.000, in Periode $t = 1$ von € 50.000, in Periode $t = 2$ von € 30.000 und in $t = 3$ von € 40.000.

Exkurs 3.3

Prinzip der Periodenabgrenzung

Ausführungen zum Prinzip der Periodenabgrenzung finden sich im Rahmenkonzept der IFRS. Dort heißt es: „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.“ (RK 22, zitiert im Wortlaut der Veröffentlichung durch die EU-Kommission)

Ohne das Prinzip der Periodenabgrenzung wäre der Erfolg einer jeden Periode definiert als deren jeweiliger Zahlungsmittelüberschuss. Sieht man von sonstigen Geschäftsvorfällen ab, so beliefe er sich in Periode 0 auf ein Defizit von € 80.000 und in den Folgeperioden auf Zahlungsmittelüberschüsse von € 50.000 ($t = 1$), € 30.000 ($t = 2$) und € 40.000 ($t = 3$). Wird nun das Prinzip der Periodenabgrenzung eingeführt, gehen zwar nach wie vor Zahlungsmittel in Periode 0 ab, mit dem Kauf wird aber gleichzeitig ein Vermögenswert gebildet. Der Buchungssatz lautet:

| | | |
|-------------------------|-----------------------|---------|
| 1261 Fuhrpark allgemein | 100.000 | |
| | an 210 Zahlungsmittel | 100.000 |

Der Kauf des Lkws ist erfolgsunwirksam, da es sich um einen Aktivtausch handelt. In Periode 0 werden aber bereits Umsätze von € 20.000 erzielt, die erfolgswirksam erfasst werden. Wird angenommen, dass die Kunden des Spediteurs bar bezahlen, lautet der Buchungssatz:

| | | |
|-----------|---------------------|--------|
| 210 Kasse | 20.000 | |
| | an 710 Umsatzerlöse | 20.000 |

Da der Lkw über vier Jahre genutzt wird, werden seine Anschaffungskosten über die Nutzungszeit „verteilt“. Dieser Vorgang wird als Abschreibung bezeichnet. Im einfachsten Fall erfolgt die Verteilung linear: In jedem Jahr wird dann ein negativer Erfolgsbeitrag von $€ 100.000 \div 4 = € 25.000$ erfasst. Dadurch wird der Vermögenswert (hier: Fuhrpark) über seine Nutzungsdauer im Unternehmen auf seinen Endwert (hier: € 0) vermindert. Gebucht wird in allen Perioden wie folgt:

| | |
|--------------------|--------|
| 821 Abschreibungen | 25.000 |
| an 1261 Fuhrpark | 25.000 |

In ► Tabelle 3.1 wird der Periodenerfolg (bei Grundsatz der Periodenabgrenzung) dem Zahlungsmittelüberschuss der einzelnen Perioden gegenübergestellt. Durch die Periodenabgrenzung wird eine deutliche Glättung der Erfolgsgröße im Zeitablauf erreicht. Diese Glättung folgt der Idee, dass Adressaten des Abschlusses eher daran interessiert sind, durch Beobachtung der Erfolgsgröße auf das langfristig zu erwartende Erfolgspotenzial eines Unternehmens zu schließen. Dies ist kaum möglich, wenn die Erfolgsgröße sehr starken Schwankungen unterworfen ist, wie dies bei einer Zahlungsmittelüberschussrechnung der Fall wäre.

Tabelle 3.1

Vergleich von Zahlungsmittelüberschuss und Periodenerfolg

| | Periode 0 | Periode 1 | Periode 2 | Periode 3 |
|--------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Zahlungsausgang | 100.000 | 0 | 0 | 0 |
| Zahlungseingang | 20.000 | 50.000 | 30.000 | 40.000 |
| Zahlungsmittelüberschuss | - 80.000 | 50.000 | 30.000 | 40.000 |
| Umsatz | 20.000 | 50.000 | 30.000 | 40.000 |
| Abschreibung | 25.000 | 25.000 | 25.000 | 25.000 |
| Erfolg nach Periodenabgrenzung | - 5.000 | 25.000 | 5.000 | 15.000 |

Die zweite Basisannahme, das Prinzip der Unternehmensfortführung (*going concern*), besagt, dass ein Unternehmen seine Tätigkeit auch in Zukunft fortführen wird und weder beabsichtigt noch gezwungen ist, sein Vermögen zu liquidieren oder seine Tätigkeit in wesentlichem Umfang einzuschränken (siehe ► Exkurs 3.4: „Prinzip der Unternehmensfortführung“). Stünde ein Unternehmen unmittelbar vor der Liquidierung, wäre es für die Bilanzadressaten wichtig zu wissen, ob das Vermögen die Schulden bei Verkauf beziehungsweise Begleichung tatsächlich übersteigt. Im Liquidierungsfalle (etwa wegen Konkurses) müssen nämlich unter Umständen die Vermögenswerte rasch und damit möglicherweise unter ihrem üblicherweise erzielbaren Wert verkauft werden, um die Ansprüche der Gläubiger zu befriedigen. Der Ansatz von Vermögenswerten zu (fortgeführten) historischen Kosten könnte dann problematisch sein, da sich der primäre Wissenswunsch auf die aktuellen Einzelveräußerungswerte der Vermögenswerte beziehen wird. Bei Annahme der Unternehmensfortführung wird sich der Wissenswunsch unter der Nebenbedingung der intersubjektiven Nachvollziehbarkeit dagegen auf den Wert beziehen, der für ein Unternehmen mit der fortgesetzten Nutzung der Vermögenswerte verbunden ist, und nicht auf den Betrag, den ein „erstbester“ Käufer für diese zu zahlen bereit wäre.

Exkurs 3.4**Prinzip der Unternehmensfortführung**

Im Rahmenkonzept der IFRS wird auch auf das Prinzip der Unternehmensfortführung eingegangen. Dort heißt es: „Bei der Aufstellung von Abschlüssen wird im Regelfall von der Annahme der Unternehmensfortführung für den absehbaren Zeitraum ausgegangen. Daher wird angenommen, dass das Unternehmen weder die Absicht hat noch gezwungen ist, seine Tätigkeiten einzustellen oder deren Umfang wesentlich einzuschränken. Besteht eine derartige Absicht oder Notwendigkeit, so muss der Abschluss gegebenenfalls auf einer anderen Grundlage erstellt werden, die dann anzugeben ist.“ (RK 23, zitiert im Wortlaut der Veröffentlichung durch die EU-Kommission)

Deswegen ist es in dem vorher aufgeführten Beispiel vertretbar, dass der Lkw zunächst mit € 100.000, dann mit € 75.000, € 50.000 und € 25.000 in der Bilanz ausgewiesen wird, selbst wenn man bei einem Notverkauf weniger (oder auch mehr) als die jeweiligen Buchwerte (fortgeführte historische Kosten) erzielen könnte. Im Vordergrund steht also das langfristige Geschäftsmodell, nicht eine kurzfristige Schuldendeckungsfähigkeit.

Aufgaben

- 1.** Was ist die Alternative zum *accrual accounting*? Nennen Sie Vor- und Nachteile beider Konzepte!
- 2.** Welche Konsequenzen würden sich für die Rechnungslegung ergeben, wenn die Annahme der Unternehmensfortführung nicht (mehr) erfüllt wäre? Diskutieren Sie!
- 3.** Welche Probleme gehen mit der Bildung schwebender Posten einher?

Weiterführende Literatur Zu den Basisannahmen siehe IAS 1 und das Rahmenkonzept, etwa in Federmann (Hrsg.), 2011.

Qualitative Anforderungen (unter Nebenbedingungen)

Lernziele

- Abschlüsse nach IFRS müssen relevant, vergleichbar, verlässlich und verständlich sein.
- Nebenbedingungen bei der Erstellung von Abschlüssen sind Zeitnähe, ein ausgewogenes Kosten-Nutzen-Verhältnis und ein Austarieren der qualitativen Anforderungen.
- Werden alle Standards und Interpretationen, außerdem die qualitativen Anforderungen, berücksichtigt, geht das IASB im Regelfall davon aus, dass ein Abschluss ein tatsächliches Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens vermittelt.

Die beiden Basisannahmen der IFRS-Rechnungslegung (Periodenabgrenzung und Unternehmensfortführung) werden ergänzt durch vier qualitative Anforderungen (*qualitative characteristics*), die in RK 24 konkretisiert werden. Demnach müssen Informationen in Abschlüssen relevant, vergleichbar, verlässlich und verständlich sein. Insbesondere die qualitativen Anforderungen stellen den primären Maßstab dar, nach denen das IASB die IFRS (fort-) entwickelt und im Rahmen der Standardsetzung über die Güte alternativer Rechnungslegungsvarianten befindet.

Informationen gelten dann als relevant, wenn sie geeignet sind, die wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten zu beeinflussen. Es handelt sich hierbei um eine wichtige Anforderung an Informationen im Abschluss. Allerdings ist nur schwer zu entscheiden, ob bestimmte Sachverhalte für die Adressaten relevant sind oder nicht. Zu prüfen ist deshalb zunächst, ob ein Sachverhalt wesentlich ist (*materiality*). Unbedeutende sowie selten auftretende Sachverhalte können daher nach diesem Grundsatz vernachlässigt werden, soweit dadurch die Aussagekraft des Abschlusses nicht beeinträchtigt wird. Wird im Beispiel des Spediteurs aus dem Vorkapitel etwa angenommen, der Lkw werde am Ende der Periode 1 für € 100 mit einem Navigationssystem ausgestattet, so könnten die € 100 dem Lkw als nachträgliche Anschaffungskosten zugeschrieben werden. Der Buchwert würde dann am Ende der Periode statt € 50.000 jetzt € 50.100 betragen, er läge also um 0,2 Prozent höher. Eine solche Aktivierung wäre jedoch mit einem geringen Nutzen für die Adressaten verbunden, sodass sie im Hinblick auf die Wesentlichkeit unterbleiben kann. Würde nämlich aktiviert, müssten gegebenenfalls auch die Abschreibungspläne angepasst werden, was einen hohen Aufwand impliziert. Stattdessen kann das Navigationssystem in der Periode des Kaufs vollständig abgeschrieben werden.

Durch die Forderung nach Vergleichbarkeit (*comparability*) soll eine stetige Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden hergestellt werden. Durch sie werden Informationen über die zugrunde gelegten Methoden und gegebenenfalls über notwendig gewordene Änderungen dieser Methoden sichergestellt. Der Vergleichbarkeit liegt also der (nicht explizit genannte) Grundsatz der Stetigkeit zugrunde. Im Lkw-Beispiel ist etwa das einmal gewählte Abschreibungsverfahren beizubehalten, weil es nicht

sachgerecht und damit willkürlich wäre, das Abschreibungsverfahren zu jedem Bilanzstichtag neu zu bestimmen, denn das Verfahren könnte dann so gewählt werden, dass die jeweils gewünschte Erfolgswirkung eintritt.

Die Verlässlichkeit (*reliability*) zielt auf die Vermittlung von fehlerfreien und unverzerrten Informationen. Dies ist nach RK 31 für Informationen dann der Fall, „wenn sie keine wesentlichen Fehler enthalten und frei von verzerrenden Einflüssen sind und sich die Adressaten darauf verlassen können, dass sie glaubwürdig darstellen, was sie vorgeben darzustellen oder was vernünftigerweise inhaltlich von ihnen erwartet werden kann.“ Dem Spediteur wäre es, um ein extremes Beispiel zu wählen, demnach nicht gestattet, den Lkw zum Zeitpunkt des Kaufs mit € 100.000 zu aktivieren, wenn er zwar dem Verkäufer € 100.000 bezahlt hat und dafür auch eine Rechnung erhält, für den Kaufpreis aber neben dem Lkw auch noch einen Pkw für den Privatgebrauch im Wert von € 20.000 erwirbt. Der wirtschaftliche Wert des Lkws wäre dann, bei einem fairen Geschäft, um € 20.000 zu hoch angegeben, also nicht verlässlich. In RK 33 und 34 wird die glaubwürdige Darstellung präzisiert; RK 35 fordert ergänzend einen Vorrang der wirtschaftlichen gegenüber einer rein rechtlichen Betrachtungsweise (*substance over form*). In RK 36 findet sich der Grundsatz der Willkürfreiheit beziehungsweise Neutralität. Weiterhin werden zur Gewährleistung der Verlässlichkeit Vorsicht⁵ und Vollständigkeit bei der Aufstellung des Abschlusses eingefordert.

Nach dem Grundsatz der Verständlichkeit (*understandability*) sollen Informationen so aufbereitet sein, dass sie von einem fachkundigen Leser nachvollzogen werden können (vergleiche RK 25). Allerdings darf der Grundsatz nicht dazu führen, über schwer verständliche Zusammenhänge nicht zu berichten.

Die Berücksichtigung der vier qualitativen Eigenschaften der Rechnungslegung wird allerdings nicht um jeden Preis verlangt. Im Rahmenkonzept finden sich drei Nebenbedingungen, deren Vorhandensein die Befolgung der qualitativen Anforderungen gerechtfertigt einschränken kann (vergleiche hierzu RK 43 – 45). Es handelt sich hierbei um Zeitnähe bei der Informationsproduktion, ein ausgewogenes Kosten-und-Nutzen-Verhältnis und ein Aустarieren der qualitativen Anforderungen.

Die erste Nebenbedingung (*timeliness*) erfordert eine zeitnahe Erstellung des Abschlusses, auch wenn durch eine längere Bearbeitungsdauer hochwertigere Informationen bereitgestellt werden könnten. Dadurch soll eine Entscheidungsrelevanz der Rechnungslegung gesichert werden; denn mit Abschlüssen ist nur dann ein Informationswert verbunden, wenn sie neuem, dem Markt bislang unbekanntes Informationen enthalten. Nach der zweiten Nebenbedingung soll die Bereitstellung einer Information im Abschluss nicht höhere Kosten verursachen, als mit ihr ein Nutzen für die Bilanzadressaten verbunden ist. Die dritte Nebenbedingung verlangt nach einer angemessenen Ausgewogenheit zwischen den verschiedenen Anforderungen an Abschlüsse.

5 Die Vorsicht ist hier nicht im Sinne eines „Lieber-zu-arm-als-zu-reich-Rechnens“ zu verstehen, sondern zielt lediglich auf „ein gewisses Maß an Sorgfalt bei der Ermessensausübung“ (RK 37).

Werden die grundlegenden qualitativen Anforderungen und die Standards und zugehörigen Interpretationen⁶ eingehalten, führt das nach RK 46 „im Regelfall zu einem Abschluss, der das widerspiegelt, was im Allgemeinen als Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes verstanden wird“. Dies wird auch als *fair presentation* beziehungsweise als Befolgung eines *true and fair view* bezeichnet.

Aufgaben

1. Welchen Stellenwert hat das Vorsichtsprinzip in den IFRS?
2. Warum soll eine Ausgewogenheit zwischen den qualitativen Anforderungen herrschen?
3. Bei welchen Informationen könnte die Erstellung „kostspieliger“ sein als der Nutzen, den die Adressaten aus ihnen ziehen? Nennen Sie Beispiele!
4. Versuchen Sie ein Beispiel zu finden, in dem es einen Unterschied zwischen einer wirtschaftlichen und rein rechtlichen Betrachtungsweise geben könnte.

Weiterführende Literatur Zu den qualitativen Annahmen siehe auch das Rahmenkonzept, abgedruckt etwa in Federmann (Hrsg.), 2011.

Overriding Principle und Normenverweis

Lernziele

- In Ausnahmefällen kann von geltenden Standards abgewichen werden, wenn dies einer zutreffenderen Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage dienlich ist.
- Damit wird die Darstellung einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in den IFRS zum *overriding principle*, dessen Anwendung allerdings auf extrem seltene Fälle beschränkt ist.
- Bei Regelungslücken in den IFRS ist auf Standards mit ähnlichem Rahmenkonzept, in der Praxis insbesondere die US-GAAP, zurückzugreifen.

Werden alle Standards und Interpretationen und darüber hinaus auch die qualitativen Anforderungen an die Rechnungslegung berücksichtigt, geht das IASB nahezu definitorisch davon aus, dass ein Abschluss ein tatsächliches Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens zeichnet. Im Einzelfall mag es nun aber dazu kommen, dass Bilanzersteller zu der Auffassung gelangen, das Befolgen eines Stan-

⁶ Dabei handelt es sich um die Verlautbarungen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), die ebenfalls Bestandteil der IFRS sind.

dards oder einer Interpretation führe nicht zu einer zutreffenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Abschluss. Das Befolgen der Regeln wäre dann nicht im Interesse der Adressaten. In solchen Fällen gestattet IAS 1, von den jeweiligen Regeln abzuweichen, die dazu führen würden, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens unzutreffend dargestellt würde (siehe ► Exkurs 3.5: „Overriding Principle“).

Eine Rechnungslegungsregel, die es gestattet, andere Regeln zu brechen, wird in der Literatur als *overriding principle* bezeichnet. Eine solche Regel birgt eine gewisse Missbrauchsgefahr, denn für die Adressaten ist schwer nachprüfbar, ob die Anwendung der Regeln tatsächlich zu einer verzerrten Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage geführt hätte oder ob die Bilanzierer von den betreffenden Regeln abweichen, weil sie zu einer unvoreilhaftigen Darstellung geführt hätten. Das beschriebene *overriding principle* erhöht damit das Risiko opportunistischen Verhaltens durch die Manager (so auch Alexander und Archer, 2003, S. 14) und stellt ein Einfallstor der Gestaltung von Rechnungslegung nach Wünschen der Bilanzierenden dar. Die Anwendung des Prinzips soll deshalb nicht zum Regelfall werden. Darauf weist auch IAS 1 hin, wenn von „äußerst seltenen Fällen“ gesprochen wird, in denen ein Abweichen von den Regeln erforderlich sein könnte. Festzuhalten bleibt damit, dass das Befolgen der Standards und Interpretationen nur in wenigen Ausnahmefällen einer *fair presentation* nicht dienlich sein könnte. Soweit auf die Ausnahmeregel zurückgegriffen wird und von geltenden Standards und Interpretationen abgewichen wird, müssen weitreichende Angabepflichten berücksichtigt werden (vergleiche hierzu IAS 1.18).

Exkurs 3.5

Overriding Principle

Das IASB macht deutlich, dass ein Befolgen der geltenden Standards und Interpretationen in nahezu allen Fällen zu Abschlüssen führen wird, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens zeichnen (*true and fair view*). Die Spielräume für Bilanzierende, ein Brechen der Standards mit einem *overriding principle* zu rechtfertigen, sind damit sehr klein. Die praktische Bedeutung ist entsprechend als extrem gering einzuschätzen. Tatsächlich lassen sich kaum Anwendungsfälle identifizieren, in denen Unternehmen in ihren Finanzberichten das Nichtbefolgen von Standards mit einem Verweis auf ein *overriding principle* rechtfertigen. Bekannt ist aber das Beispiel der Deutschen Post AG, die 2006 ihre Umtauschanleihe auf Aktien der Postbank AG vorzeitig kündigte. Bei der Umtauschanleihe hatte die Deutsche Post AG als Anleiheschulderin das Recht, die Anleihe jederzeit gegen eine vorbestimmte Anzahl an Postbank-Aktien zu tauschen. Bei der Bewertung des Wandlungsrechts aus der Umtauschanleihe wurde jedoch nicht auf Marktdaten zurückgegriffen; stattdessen erfolgte die Bewertung auf Grundlage der thesaurierten Gewinne der Postbank AG. →

→ Fortsetzung

Als Begründung heißt es im Geschäftsbericht 2006: „Hätte die Deutsche Post AG das Wandlungsrecht gemäß IAS [IFRS] als Fremdkapitalderivat bewertet, wäre im Geschäftsjahr 2005 eine zusätzliche aufwandswirksame Verbindlichkeit in Höhe von 239 Mio. € zu bilden gewesen. Diese hätte im Geschäftsjahr 2006 ertragswirksam aufgelöst werden müssen. Der Veräußerungserfolg wäre damit um 239 Mio. € angestiegen.“ Diese Bilanzierungsfolge hätte nach Ansicht des Unternehmens nicht zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens geführt, weshalb eine andere Darstellungsweise gewählt wurde.

(Quelle: Konzernabschluss 2006 der Deutsche Post AG, S. 111 und S. 114)

Anders gelagert ist das Problem, wenn in den IFRS für ein bestimmtes Bilanzierungsproblem möglicherweise keine explizite Lösung vorgegeben ist. In einem solchen Fall muss zunächst geprüft werden, ob es in den Standards und Interpretationen Lösungsvorschläge für ähnlich gelagerte Fälle gibt. Ist dies nicht der Fall, muss geprüft werden, ob sich aus den Darstellungen im Rahmenkonzept eine Lösung ableiten lässt. Ferner ist möglich, auf Verlautbarungen anderer Standardsetter zurückzugreifen, zumindest dann, wenn die korrespondierenden Standards ein ähnliches Rahmenkonzept wie die IFRS aufweisen. Mit dieser Regelung in IAS 8 (siehe ► Exkurs 3.6: „Verweis auf Normen anderer Standardsetter“) öffnen sich die IFRS einer weiteren Harmonisierung der Rechnungslegung, insbesondere mit den amerikanischen US-GAAP, in denen die Anzahl detaillierter Lösungen für Bilanzierungsprobleme weitaus größer ist als in den IFRS.

Ein Beispiel für Überlegungen, inwieweit Regelungen in den US-GAAP auch für IFRS-Abschlüsse herangezogen werden können, ist die bilanzielle Abbildung von Altersteilzeit-Vereinbarungen. In den IFRS bestehen hier keine einschlägigen Regelungen, wohl aber seit 2005 in den US-GAAP (EITF Issue No. 05-5). Es wurde daher vermutet, dass in der Bilanzierungspraxis die Auffassung entstehen könnte, dass die US-GAAP-Regelungen über die Normenverweisregel in IAS 8.10-8.12 auch für IFRS-Abschlüsse herangezogen werden könnten. Vor diesem Hintergrund hat sich das Rechnungslegungs-Interpretations-Committee (RIC) des DRSC Anfang 2006 in einem Positionspapier mit der Frage beschäftigt, inwieweit ein entsprechender Rückgriff zulässig ist.⁷ Das RIC kommt darin zu dem Ergebnis, dass ein entsprechender Rückgriff nicht möglich ist, weil Unterschiede in den zugrunde liegenden Rechnungslegungs-Standards bestehen. Auch wenn im vorliegenden Fall ein entsprechender Rückgriff zurückgewiesen wird, so deutet das Beispiel doch auf die grundsätzliche Bedeutung von US-GAAP-Regeln bei Fehlen einschlägiger Standards in den IFRS hin.

⁷ RIC-Positionspapier (2006): Die IFRS-Bilanzierung von Aufstockungsbeträgen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen im Lichte von EITF Issue No. 05-5.

Exkurs 3.6**Verweis auf Normen anderer Standardsetter**

Für den Fall, dass die IFRS keine Regelungen für bestimmte Geschäftsvorfälle oder sonstige Ereignisse vorhalten, muss das Management entscheiden, welche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in solchen Fällen anzuwenden sind. IAS 8 enthält dazu einige Leitlinien. Dort heißt es: „Bei seiner Entscheidungsfindung (...) hat das Management (...) zu berücksichtigen: (a) die Anforderungen und Anwendungsleitlinien in Standards und Interpretationen, die ähnliche und verwandte Fragen behandeln; (b) die im Rahmenkonzept enthaltenen Definitionen, Erfassungskriterien und Bewertungskonzepte für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen. Bei seiner Entscheidungsfindung (...) kann das Management außerdem die jüngsten Verlautbarungen anderer Standardsetter, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept zur Entwicklung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einsetzen, sowie sonstige Rechnungslegungs-Verlautbarungen und anerkannte Branchenpraktiken berücksichtigen (...)“ (IAS 8.10-12, zitiert im Wortlaut der Veröffentlichung durch die EU-Kommission)

Aufgaben

- 1.** Wie würden Sie als Abschlussprüfer darauf reagieren, wenn Ihnen ein Klient erklären würde, er weiche aufgrund des *overriding principle* von einem bestimmten Standard ab und bilanzieren nach Maßgabe des Rahmenkonzepts?
- 2.** Welche Bedingungen werden für Normen genannt, auf die nach IAS 8.10 zurückgegriffen werden kann?
- 3.** Versuchen Sie, ein Anwendungsbeispiel für ein *overriding principle* zu finden.

Weiterführende Literatur Der *true and fair view* als *overriding principle* wird etwa von Nobes, 1993, Alexander und Archer, 2003, sowie von Alexander und Jermakowicz, 2006, diskutiert.

3.2 Abschlussbestandteile und ihnen zugehörige Abschlussposten

Lernziele

- Zu den Bestandteilen eines Jahresabschluss nach IFRS gehören Bilanz, Gesamtergebnisrechnung, die Eigenkapitalveränderungsrechnung, die Kapitalflussrechnung sowie ein Anhang.
- Der Anhang ist kein Rechenwerk im eigentlichen Sinne, sondern erläutert die maßgeblichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die bei der Vorbereitung der rechnerischen Teile des Abschlusses Anwendung gefunden haben.

Ein vollständiger Jahresabschluss nach IFRS besteht aus einer Bilanz, einer Gesamtergebnisrechnung, einer Eigenkapitalveränderungsrechnung, einer Kapitalflussrechnung und einem Anhang. Für die Aufstellung der Gesamtergebnisrechnung besteht jedoch ein Wahlrecht. Sie kann in einer einzigen Gesamtergebnisrechnung (*single statement approach*) oder in zwei direkt aufeinander folgenden Rechnungen (*two statement approach*), der Gewinn-und-Verlust-Rechnung und der Überleitungsrechnung zum Gesamtergebnis mit dem Ausweis des sonstigen Ergebnisses, dargestellt werden. Im Folgenden werden Vorfälle als „erfolgswirksam“ bezeichnet, wenn sie die Gewinn-und-Verlust-Rechnung berühren, also das Periodenergebnis beeinflussen. Entsprechend ist von „erfolgsneutralen“ Vorfällen die Rede, wenn diese nicht das Periodenergebnis, sondern nur das sonstige Ergebnis berühren. Einlagen von bzw. Ausschüttungen an Anteilseigner sind ebenfalls erfolgsneutral, da sie das Periodenergebnis nicht tangieren. Sie werden jedoch nicht in der Gesamtergebnisrechnung ausgewiesen, sondern in der Eigenkapitalveränderungsrechnung. Die qualitativen Anforderungen sind grundsätzlich bei der Erstellung aller Abschlussbestandteile zu berücksichtigen. Die Rechenwerke eines Abschlusses sind technisch miteinander verbunden. Werden die Bilanzen aufeinanderfolgender Berichtsperioden verglichen, so erklärt die Gewinn-und-Verlust-Rechnung (als Teil der Gesamtergebnisrechnung) den erfolgswirksamen Teil der Eigenkapitaländerung. Die Kapitalflussrechnung gibt dagegen Auskunft über die Veränderung des bilanziellen Zahlungsmittelbestands in zwei aufeinanderfolgenden Perioden und damit einen Überblick über die Finanzlage bzw. Liquidität eines Unternehmens.

Bilanz sowie Gewinn-und-Verlust-Rechnung (als Teil der Gesamtergebnisrechnung nach *single statement approach* oder als separate Rechnung gemäß *two statement approach*) zeichnen sich jeweils durch die Verwendung originärer Posten aus. Bei der Bilanz handelt es sich hierbei um Vermögenswerte, Schulden und das Eigenkapital (vergleiche hierzu das folgende Kapitel). Erträge, Aufwendungen und das Periodenergebnis sind dagegen die Posten in der Gewinn-und-Verlust-Rechnung. Erträge sind definiert als Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode, der durch Zuflüsse oder Erhöhungen von Vermögenswerten entstehen kann oder auch durch eine Abnahme von Schulden. Erträge führen zu einer Erhöhung des Gewinns, stellen also solche Eigenkapitalmehrungen dar, die nicht auf Einlagen der Anteilseigner zurückzuführen sind. Aufwendungen werden spiegelbildlich als eine Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens in

der Berichtsperiode definiert, wobei es sich um Abflüsse oder Verminderungen von Vermögenswerten beziehungsweise auch Erhöhungen von Schulden handeln kann, die den Gewinn, mithin das Eigenkapital schmälern, dabei aber nicht im Zusammenhang mit Ausschüttungen an die Anteilseigner stehen.

Der Anhang ist kein Rechenwerk im eigentlichen Sinne, sondern dient zum einen der Erläuterung maßgeblicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die bei der Vorbereitung des Abschlusses Anwendung gefunden haben (Erläuterungsfunktion). Zum anderen ergänzt der Anhang die zahlenmäßigen Rechenwerke durch Zusatzinformationen, beispielsweise zu Marktwerten von gehaltenen Finanzinstrumenten oder zu Ausgaben für Leistungen durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (Ergänzungsfunktion). ► Exkurs 3.7 zeigt beispielhaft wichtige Rechenwerke aus dem Jahresabschluss der BMW AG zum 31.12.2006, die hier vereinfacht wiedergegeben werden.

Exkurs 3.7

Konzernabschluss der BMW AG zum 31.12.2009

| Aktiva | (in Mio. €) |
|--|--------------------|
| Immaterielle Vermögenswerte | 5.379 |
| Sachanlagen | 11.385 |
| Vermietete Gegenstände | 17.973 |
| Beteiligungen | 137 |
| Sonstige Finanzanlagen | 232 |
| Langfristige Forderungen | 24.997 |
| Sonstige langfristige Vermögenswerte | 1.906 |
| Summe langfristiger Vermögenswerte | 62.009 |
| Vorräte | 6.555 |
| Forderungen aus Lieferungen und Leistungen | 1.857 |
| Sonstige kurzfristige Forderungen | 20.331 |
| Sonstige kurzfristige Vermögenswerte | 3.434 |
| Flüssige Mittel | 7.767 |
| Kurzfristige Vermögenswerte | 39.944 |
| Bilanzsumme | 101.953 |



→ Fortsetzung

| Passiva | (in Mio. €) |
|--|--------------------|
| Gezeichnetes Kapital | 655 |
| Kapitalrücklage | 1.921 |
| Gewinnrücklage | 20.426 |
| Kumuliertes übriges Eigenkapital | –3.100 |
| Anteile anderer Gesellschafter | 13 |
| Summe Eigenkapital | 19.915 |
| Pensionsrückstellungen | 2.972 |
| Sonstige langfristige Rückstellungen | 5.475 |
| Finanzverbindlichkeiten | 34.391 |
| Sonstige Verbindlichkeiten | 2.281 |
| Langfristige Rückstellungen und Verbindlichkeiten | 45.119 |
| Kurzfristige Rückstellungen | 2.058 |
| Finanzverbindlichkeiten | 26.934 |
| Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen | 3.122 |
| Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten | 4.805 |
| Kurzfristige Rückstellungen und Verbindlichkeiten | 36.919 |
| Bilanzsumme | 101.953 |

Quelle: Geschäftsbericht 2009 der BMW AG. Die Darstellung entspricht nicht dem Original, die Positionen in der Originalbilanz wurden hier aus Vereinfachungsgründen teilweise zusammengefasst, um nur solche Bilanzpositionen zu zeigen, die auch im vorliegenden Buch behandelt werden. Die jeweiligen Teilsummen sowie die Bilanzsumme entsprechen aber den Ausgangsdaten. →

→ Fortsetzung

| Gewinn-und-Verlust-Rechnung | | (in Mio. €) | Berechnung |
|------------------------------------|--|--------------------|-------------------|
| (1) | Umsatzerlöse | 50.681 | |
| (2) | Umsatzkosten | - 45.356 | |
| (3) | Bruttergebnis vom Umsatz | 5.325 | (1)+(2) |
| (4) | Vertriebskosten und allgemeine Verwaltungskosten | - 5.040 | |
| (5) | Sonstige betriebliche Erträge | 808 | |
| (6) | Sonstige betriebliche Aufwendungen | - 804 | |
| (7) | Ergebnis vor Finanzergebnis | 289 | (3)+(4)+(5)+(6) |
| (8) | Finanzergebnis | 124 | |
| (9) | Ergebnis vor Steuern | 413 | (7)+(8) |
| (10) | Ertragsteuern | - 203 | |
| (11) | Jahresüberschuss | 210 | (9)+(10) |

Quelle: Geschäftsbericht 2009 der BMW AG. Aus Vereinfachungsgründen verkürzte Darstellung.

| Gesamtergebnisrechnung des Konzerns | (in Mio. €) |
|---|--------------------|
| Jahresüberschuss | 210 |
| Zur Veräußerung verfügbare Wertpapiere | 4 |
| Zu Sicherungszwecken eingesetzte Finanzinstrumente | 295 |
| Währungsumrechnung ausländischer Tochterunternehmen | 318 |
| Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste aus leistungsorientierten Pensionszusagen und ähnlichen Verpflichtungen | - 1.198 |
| Latente Steuern auf die Bestandteile des sonstigen Ergebnisses | 190 |
| Sonstiges Ergebnis nach Steuern | - 391 |
| Gesamtergebnis | - 181 |
| Gesamtergebnisanteil fremder Gesellschafter | 6 |
| Gesamtergebnisanteil der Aktionäre der BMW AG | - 187 |

Quelle: Geschäftsbericht 2009 der BMW AG.

→

→ Fortsetzung

| Kapitalflussrechnung | | (in Mio. €) | Berechnung |
|----------------------|---|-------------|-----------------|
| (1) | Mittelzufluss aus der betrieblichen Tätigkeit | 10.271 | |
| (2) | Mittelabfluss aus der Investitionstätigkeit | - 11.328 | |
| (3) | Mittelzufluss/-abfluss aus der Finanzierungstätigkeit | 1.352 | |
| (4) | Sonstige Änderungen der flüssigen Mittel | 18 | |
| (5) | Veränderung der Zahlungsmittel und Zahlungsmittel-äquivalente | 313 | (1)+(2)+(3)+(4) |
| (6) | Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente am 1. Januar | 7.454 | |
| (7) | Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente am 31. Dezember | 7.767 | |
| (8) | Differenz (Cashflow) | 313 | (7) – (6) |

Quelle: Geschäftsbericht 2009 der BMW AG. Aus Vereinfachungsgründen verkürzte Darstellung.

Aufgaben

1. Welche Bestandteile gehören zu einem Abschluss nach IFRS?
2. Was ist der Unterschied zwischen der Gewinn-und-Verlust-Rechnung und der Kapitalflussrechnung?
3. Definieren Sie Aufwendungen und Erträge! Nennen Sie jeweils auch Beispiele für diese Abschlussposten der Gewinn-und-Verlust-Rechnung!

Weiterführende Literatur Zu den Abschlussbestandteilen und zur Darstellung des Abschlusses nach IFRS siehe etwa Bischof und Molzahn, 2008, sowie Engelbrechtsmüller und Fuchs, 2009a, 2009b. Eine kritische Übersicht über aktuelle Reformbestrebungen findet sich in Kirsch, 2009.

Copyright

Daten, Texte, Design und Grafiken dieses eBooks, sowie die eventuell angebotenen eBook-Zusatzdaten sind urheberrechtlich geschützt. Dieses eBook stellen wir lediglich als **persönliche Einzelplatz-Lizenz** zur Verfügung!

Jede andere Verwendung dieses eBooks oder zugehöriger Materialien und Informationen, einschließlich

- der Reproduktion,
- der Weitergabe,
- des Weitervertriebs,
- der Platzierung im Internet, in Intranets, in Extranets,
- der Veränderung,
- des Weiterverkaufs und
- der Veröffentlichung

bedarf der **schriftlichen Genehmigung** des Verlags. Insbesondere ist die Entfernung oder Änderung des vom Verlag vergebenen Passwortschutzes ausdrücklich untersagt!

Bei Fragen zu diesem Thema wenden Sie sich bitte an: info@pearson.de

Zusatzdaten

Möglicherweise liegt dem gedruckten Buch eine CD-ROM mit Zusatzdaten bei. Die Zurverfügungstellung dieser Daten auf unseren Websites ist eine freiwillige Leistung des Verlags. **Der Rechtsweg ist ausgeschlossen.**

Hinweis

Dieses und viele weitere eBooks können Sie rund um die Uhr und legal auf unserer Website herunterladen:

<http://ebooks.pearson.de>