

Bilanzen nach IAS

Ein Überblick

Dipl.-Kfm Jochen Treuz
7. Januar 2004

Dipl.-Kfm. Jochen Treuz

- ✚ Trainer seit 1997
 - BWL für Nicht-Kaufleute
 - Controlling
 - Bilanzen nach HGB und IAS
 - Excel für Controller
- Info@treuz.de



Ursachen zur Entwicklung der IAS

- ✚ Wachsende Nachfrage nach transparenten und vergleichbaren Jahresabschlüssen
 - ✚ Globaler Standardsetter, der unabhängig und kompetent Regeln aufstellt
 - ✚ Konvergenz nationaler Rechnungslegungssysteme
- ➔ IASC: International Accounting Standards Committee

Entwicklung

- ✚ Ab 1970 IAS mit sehr vielen Wahlrechten
- ✚ Ab 1989 Entwicklung von IAS, die sich stark an den US-GAAP orientieren
- ✚ 1993 wurden die bis dahin vorhandenen IAS für eine Börsenzulassung akzeptiert
- ✚ 1998 wurden insgesamt 39 IAS akzeptiert
- ✚ Seit Mai 2000 vollständige Anerkennung der IAS

Umsetzung der IAS

- # EU-Kommission empfiehlt Umsetzung der IAS bei allen börsennotierten Unternehmen bis 2005 bei konsolidierten Abschlüssen
- # Nicht börsennotierten Unternehmen sollen Abschlüsse nach IAS vorgeschrieben oder erlaubt werden
- # Seit 2001 liegt ein entsprechender Entwurf beim Justizministerium vor

Grundlagen

- # Framework: Generalllinie für die IAS
- # Ziel: true and fair view zur Information der Anleger
 - Entscheidungsrelevante Informationen (Relevance)
 - Zuverlässige (objektivierte) Informationen (Reliability)
- # IAS-Regeln gelten für Einzel- und Konzernabschlüsse

Gliederungsvorschriften

- ✚ Keine festen Gliederungsvorschriften, aber zumindest darzustellende items:
 - Sachanlagen, immaterielle Vermögensgegenstände, Finanzanlagen, Vorräte, Forderungen aus LuL und sonstige Forderungen
 - Verbindlichkeiten aus LuL und sonstige Verbindlichkeiten, Steuerschulden und Steuererstattungsansprüche, Rückstellungen, langfristig verzinsliche Schulden, Minderheitenanteile, Grundkapital und Rücklagen

Gliederungsvorschriften

- # Zusätzliche Posten, Zwischensummen und Überschriften können notwendig sein, um eine fair presentation zu erreichen
- # Anordnung soll der Liquidität folgen
- # Zusätzlich gibt es notes (Anhang zur Information eines Investors)

Anlagevermögen (long-term-assets)

✚ Current-assets

- Realisierung innerhalb von 12 Monaten, sonst langfristig (F49a)

✚ Vermögenswert

- Ergebnis von Ereignissen in der Vergangenheit
- Unternehmen fließt zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen zu (F53)
- ➔ keine Einzelveräußerbarkeit wie bei HGB!

Immaterielle Vermögensgegenstände (intangible assets / IAS38)

- ✚ Identifizierbarer, nicht monetärer und nicht körperlicher Vermögenswert
 - Werbekampagnen, Schaffung von Markenzeichen
 - Gilt nicht für Leasing, Geschäfts- oder Firmenwert, Know How der Mitarbeiter
- ✚ **Bewertung:** HK auf Vollkostenbasis
- ✚ **Abschreibung:** expected useful life, meist max. 20 Jahre

FuE-Aufwendungen / IAS38

- # Trennung in Forschung (research) und Entwicklung (development)
- # **Forschung**: planmäßige Suche nach neuen Erkenntnissen → Aufwand
- # **Entwicklung**: Anwendung von Forschungsergebnissen vor der Aufnahme der Produktion oder Nutzung → Aktivierung

Derivativer Firmenwert (goodwill / IAS22)

- → Wenn das Entgelt die Summe der fair values der Vermögenswerte und Schuldenposten übersteigt
- **Keine planmäßige Abschreibung**
- außerplanmäßige Abschreibung, wenn bei impairment test (jährlicher Werthaltigkeitstest) der Firmenwert geringer ausfällt

Sachanlagevermögen (property, plant & equipment/IAS16)

- # Grundstücke, Gebäude, techn. Anlagen, BGA
- # Andere Gruppen mit sachgerechter Bezeichnung
- # ➔ materielle Vermögenswerte, die ein Unternehmen zur Leistungserstellung besitzt, und länger als ein Geschäftsjahr genutzt werden
- # **Bewertung:** AHK
- # **Abschreibung** oder **Neubewertung** zum fair value

Neubewertung

- # Gesamte Gruppe (class)
- # Grundstücke u. Gebäude
 - zum Marktwert
- # Technische Anlagen
 - Marktwert oder fortgeführte Wiederbeschaffungskosten
- # im Regelfall alle 3 bis 5 Jahre durchzuführen

Abschreibung

✚ Abschreibungsfähiger Betrag

=AHK – Resterlös

- Benchmark-Method:
 - ▶ einmalige Feststellung des Resterlöses
- Allowed Alternative:
 - ▶ Resterlös wird bei jeder Neubewertung neu geschätzt

✚ Abschreibungsverfahren

- Linear (straight-line-method)
- Degressiv (diminishing-balance-method)
- Nach Leistung (sum-of-the-units-method)

➔ erwartete wirtschaftliche Nutzung, kein Wahlrecht

Abschreibung

- # Keine Halbjahresabschreibung
- # Erwartete Nutzungsdauer ist regelmäßig zu überprüfen und anzupassen
- # Aufwertungsbeträge aus Neubewertungen sind Teil der planmäßigen Abschreibung

Außerplanmäßige Abschreibung (impairment test / IAS36)

- # Nur für Sachanlagen und teilweise für immaterielle Vermögenswerte
- # Wenn interne oder externe Informationsquellen auf eine Wertminderung hinweisen
- # Recoverable amount, höherer dieser Werte:
 - Value in use (Nutzungswert):
 - ▶ Barwert der zukünftigen Einzahlungsüberschüsse
 - Net selling price (Nettoverkaufswert):
 - ▶ Betrag, den das Unternehmen von einem informierten Partner erhalten würde

Wertaufholung (reversal of an impairment loss)

- # Zum Bilanzstichtag ist zu prüfen, ob vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung noch begründet ist
- # Bei wesentlicher Veränderung des recoverable amount ist eine Wertaufholung zwingend
- # Der Abschreibungsplan ist entsprechend zu korrigieren

Sachgesamtheiten (cash generating units)

✚ Grundsätzlich gilt für IAS die Einzelbewertung

- Filialen einer LEH sind eigene CGUs
- Einproduktunternehmen hat zwei Teilbetriebe, die Komponenten fertigen.

Wenn für die einzelnen Komponenten kein Markt besteht, liegt eine einzige CGU vor

Angaben (notes)

- ✚ Angaben für jede Gruppe von Sachanlagen
 - Bewertungsgrundlage
 - Abschreibungsmethode
 - Wertaufholungen
 - Grundlage von Neubewertungen
 - Angabe der Methode

Leasing (accounting for leases / IAS17)

✚ Finanzierungsleasing

- Risks and chances, die sonst mit dem Eigentum verbunden sind, werden auf den Leasing-Nehmer übertragen
- Ob das rechtliche Eigentum übergeht, spielt keine Rolle
- Aktivierung beim Leasing-Nehmer

✚ Mietleasing

- Leasing, das nicht als Finanzierungsleasing zu betrachten ist

➔ Wirtschaftlicher Inhalt der Transaktion, nicht die Vertragsgestaltung zählt (substance over form)

Finanzierungsleasing

- ✚ Bilanzierung beim Leasing-Nehmer, wenn gilt:
 - Eigentum wird am Ende der Leasingzeit auf Leasingnehmer übertragen
 - LN erhält Option, den VG zu einem niedrigen Preis zu erwerben, so dass Ausübung der Option zu erwarten ist
 - Wesentlicher Teil der Nutzungsdauer ist durch Leasingvertrag umfaßt
 - Barwert der Mindestzahlungen übertrifft den fair value des Leasinggegenstandes
 - Leasinggegenstand hat spezielle Beschaffenheit

Finanzierungsleasing

✚ Bewertung

- Fair value des Leasingobjektes, abzüglich dem LN zustehenden Subventionen oder Steuergutschriften

oder

- Barwert der Mindestleasingzahlungen

Finanzierungsleasing

- ✚ Bilanzierung beim Leasing-Geber
 - Forderung in Höhe des Barwerts der ihm voraussichtlich zufließenden Zahlungen (z.B. Zahlungen des LN + garantierter Restwert)
 - ➔ Nettoinvestitionswert (net investment in the lease / IAS17)

Operate Leasing

- ✚ Leasing-Nehmer
 - Leasingzahlungen als Aufwand
- ✚ Leasing-Geber
 - Leasingzahlungen als Erträge im Periodenergebnis über die Laufzeit

Sale and lease back

✚ Finanzierungsleasing

- Entstehender Ertrag muß über den Leasingzeitraum verteilt werden

✚ Mietleasing

- Verkaufspreis unter fair value
 - ➔ Verlust muß sofort erfolgswirksam berücksichtigt werden
- Verkaufspreis über fair value
 - ➔ Entstehender Ertrag muß über den Leasingzeitraum verteilt werden

Wertpapiere (financial instruments/IAS32 u. 39)

- ✚ Held for trading
 - Wertpapier wird für Handelszwecke gehalten, es wird auf kurzfristige Veränderung von Marktdaten spekuliert
 - ➔ Kategorie held for trading wird beim Erwerb festgelegt und kann später nicht geändert werden – fair value
- ✚ Available for sale
 - Wertpapiere, die auf Dauer gehalten werden, aber keine Beteiligungen sind – fair value
- ✚ Held to maturity
 - Wertpapiere, die bis zur Fälligkeit gehalten werden
 - Anleihen, Schuldverschreibungen – amortised cost (fortgeschriebene AK)

Finanzanlagen in Immobilien (investment property /IAS40)

- ✚ Immobilien, die nicht als betriebsnotwendiges Anlagevermögen sondern als Renditeobjekte gehalten werden
 - fair value model : Bewertung zu Tageswerten
 - Cost model : Bewertung zu fortgeführten AHK
 - ▶ Festgelegte Methode gilt für gesamte class
 - Übergang von fair value zu cost model ist nicht zulässig

Umlaufvermögen (current assets)

- ✚ Vorräte (inventories /IAS2)
 - Zum Verkauf im Rahmen der normalen Geschäftstätigkeit bestimmt
 - In der Herstellung befindlich und für späteren Verkauf bestimmt
 - RHB-Stoffe
- ✚ Bewertung: HK (cost of conversion),
 - alle Kosten, um Vorräte an ihren derzeitigen Ort und ihren derzeitigen Zustand zu bringen

Gruppen- und Sammelbewertung

- ✚ Empfohlene Methode
 - Fifo oder gewogene Durchschnittsmethode
- ✚ Alternative Methode
 - Lifo, soll aber abgeschafft werden

Langfristige Auftragsfertigung (construction contracts / IAS11)

- ✚ Auftrag, setzt voraus:
 - Kundenspezifische Fertigung
 - Getrennte Angebote
 - Kosten und Erlöse können für jeden Auftrag einzeln erfasst werden
 - Folgeauftrag ist ein gesonderte Auftrag, wenn er sich wesentlich (Technologie, Funktion, Preis) vom ursprünglichen Vertrag unterscheidet

Auftragserlöse und Auftragskosten

✚ Matching concept

- Gewinne müssen nach dem jeweiligen Fertigungsgrad ermittelt werden (stage-of-completion-method)
 - ▶ Anteil nach percentage-of completion method
- HGB: completed-contract-method, also nach Fertigstellung und Übergabe

Kurzfristige Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

- ✚ Es gibt keine speziellen IAS dafür
- ✚ Ausweis erfolgt nur nach fair presentation
- ✚ Kurzfristige Forderungen werden nicht abgezinst

Flüssige Mittel (cash and cash equivalents)

- ✚ Ausweis nach fair presentation

Eigenkapital (equity /IAS32)

- ✚ Notwendige Gliederung ergibt sich aus decision usefulness
 - Issued capital (share capital)
 - Rücklagen (reserves)
- ✚ Es gibt keinen Sonderposten mit Rücklagenanteil, da kein Zusammenhang mit Steuerbilanz

Verbindlichkeiten (financial instruments / IAS32 u. 39)

- ✚ Gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus vergangenen Ereignissen erwachsen ist und deren Begleichung zu einem Werteabfluss aus dem Unternehmen führen wird (liability).
- ✚ Mindestpositionen
 - Verbindlichkeiten aus LuL
 - Steuerschulden
 - Rückstellungen
 - Langfristige verzinsliche Schulden

Verbindlichkeiten - Bewertung

- ✚ Grundsätzlich: fortgeführte AHK
 - **Verbindlichkeiten aus LUL** werden nicht abgezinst, Erfüllungsbetrag (settlement value)
 - **Pensionsrückstellungen** und **Steuerrückstellungen** werden abgezinst (nicht passive latente Steuern)
 - **Verbindlichkeiten aus finance leases** werden mit dem Barwert künftiger Leasingzahlungen oder dem niedrigeren fair value des Leasingobjektes angesetzt

Rückstellungen (provisions / IAS37)

- ✚ Passivierungspflichtig, wenn
 - **Gegenwärtige Verpflichtung** (present obligation) als Folge eines früheren Ereignisses (obligating past event)
 - **Vermögensabfluss wahrscheinlich** (probable outflow), Eintritt größer 50%
 - **Verlässliche Schätzung** (reliable estimate) der Höhe, Bandbreite reicht aus
- ➔ es müssen alle Bedingungen kumulativ zutreffen

Rückstellungen für Verluste aus schwebenden Geschäften

- # Höhe: Unterschiedsbetrag zwischen den unvermeidbaren Kosten zur Vertragserfüllung und der niedrigeren Gegenleistung
- # Oder (falls niedriger) die mögliche Vertragsstrafe für Nichterfüllung

Restrukturierungsrückstellungen

- ✚ Für vom Management geplante oder gesteuerte Veränderungen
 - Im Geschäftsfeld des Unternehmens
 - In der Art der Durchführung der Geschäftsaktivitäten
- ✚ Faktische Verpflichtung
 - Umsetzung bereits begonnen
 - Details bereits veröffentlicht

Rückstellungen für Altlasten

- ✚ Schadstoffbelastete Vermögensgegenstände
 - Privatrechtliche Verträge
 - Öffentlich-rechtliche Vorschriften
 - Selbstverpflichtung
 - ✚ Passivierungspflichtig, wenn
 - **Gegenwärtige Verpflichtung** (present obligation) als Folge eines früheren Ereignisses (obligating past event)
 - **Vermögensabfluss wahrscheinlich** (probable outflow), Eintritt größer 50%
 - **Verlässliche Schätzung** (reliable estimate) der Höhe, Bandbreite reicht aus
- es müssen alle Bedingungen kumulativ zutreffen

Instandhaltungsrückstellungen

- ✚ Instandhaltungen sind zukünftige Ereignisse, daher kann keine Rückstellung gebildet werden
 - Unternehmenspolitik kann sich ändern, betroffene VGs können veräußert werden
 - Berücksichtigung durch planmäßige Abschreibungen

Eventualverbindlichkeiten (contingent liabilities / IAS37)

- ✚ Wenn die Wahrscheinlichkeit
 - ob überhaupt eine Verpflichtung besteht und
 - ein Mittelabfluss stattfindet
- < 50% beträgt, erfolgt keine Bildung einer Rückstellung
- Eine Angabe in den notes ist zu machen

Pensionsrückstellungen (retirement benefit costs/ IAS19 u.26)

- # In IAS19 gibt es keine Wahlrechte
 - **Funded plan:** Beiträge fließen an externen Fonds
 - **Unfunded plan:** es werden Rückstellungen gebildet
 - **Defined contribution plans:** beitragsorientierte Versorgungszusagen, Leistungen ergeben sich aus den Beiträgen bzw. den damit möglichen Erträgen
 - **Defined benefit plans:** leistungsorientierte Zusagen, Dienstjahre und Höhe der Bezüge werden berücksichtigt, (ähnlich HGB)

Passive latente Steuern (deferred tax liability /IAS12)

- # Differenz zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Gewinn in einem Jahr und deren Auflösung in Folgeperioden
- # Es handelt sich um zu versteuernde temporäre Unterschiede, die sich in Zukunft wieder ausgleichen
- # Es sind die zum Zahlungszeitpunkt voraussichtlichen Steuersätze anzusetzen