

Müller, Matthias

Book

International Accounting Standards: Grundzüge der IAS

edition der Hans-Böckler-Stiftung, No. 86

Provided in Cooperation with:

The Hans Böckler Foundation

Suggested Citation: Müller, Matthias (2003) : International Accounting Standards: Grundzüge der IAS, edition der Hans-Böckler-Stiftung, No. 86, ISBN 3-93514-562-4, Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/116333>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Betriebswirtschaftliche
Handlungshilfen

International Accounting Standards

edition der
Hans **Böckler**
Stiftung 

Fakten für eine faire Arbeitswelt.

Matthias Müller

International **Accounting Standards**

– Grundzüge der IAS –

2. unveränderte Auflage

edition der Hans-Böckler-Stiftung 86

© Copyright 2004 by Hans-Böckler-Stiftung
Hans-Böckler-Straße 39, 40476 Düsseldorf
Buchgestaltung: Horst F. Neumann Kommunikationsdesign, Wuppertal
Produktion: Der Setzkasten GmbH, Düsseldorf
Printed in Germany 2004
ISBN 3-935145-62-4
Bestellnummer: 13086

Alle Rechte vorbehalten, insbesondere die des öffentlichen Vortrages,
der Rundfunksendung, der Fernsehausstrahlung,
der fotomechanischen Wiedergabe, auch einzelner Teile.

GRUNDZÜGE DER IAS

Ein erster Überblick	5
Auswirkungen der Umstellung auf IAS	9
Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände	13
Bilanzierung von Sachanlagen	17
Leasing	21
Vorräte	25
Langfristige Fertigungsaufträge	29
Wertpapiere	33
Rückstellungen	37
Pensionsrückstellungen	39
Segmentbericht	41
Kapitalflussrechnung	45

GLOSSAR

49

DARSTELLUNG UND NORMINHALTE

63

IAS 1: Darstellung des Abschlusses (Presentation of Financial Statements)	65
IAS 2: Vorräte (Inventories)	65
IAS 7: Kapitalflussrechnungen (Cash Flow Statements)	66
IAS 8: Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies)	66
IAS 10: Ereignisse nach dem Bilanzstichtag (Events After the Balance Sheet Date)	66
IAS 11: Fertigungsaufträge (Construction Contracts)	66
IAS 12: Ertragssteuern (Income Taxes)	67
IAS 14: Segmentberichterstattung (Segment Reporting)	67
IAS 15: Informationen über die Auswirkungen von Preisänderungen (Information Reflecting the Effects of Changing Prices)	67
IAS 16: Sachanlagen (Property, Plant and Equipment)	67
IAS 17: Leasingverhältnisse (Leases)	67
IAS 18: Erträge (Revenue)	68

IAS 19: Leistungen an Arbeitnehmer (Employee Benefits)	68
IAS 20: Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)	68
IAS 21: Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)	68
IAS 22: Unternehmenszusammenschlüsse (Business Combinations)	69
IAS 23: Fremdkapitalkosten (Borrowing Costs)	69
IAS 24: Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen (Related Party Disclosures)	69
IAS 26: Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)	69
IAS 27: Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen (Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries)	70
IAS 28: Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen (Accounting for Investments in Associates)	70
IAS 29: Rechnungslegung in Hochinflationenländern (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)	70
IAS 30: Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstituten (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)	71
IAS 31: Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)	71
IAS 32: Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung (Financial Instruments: Presentation and Disclosure)	71
IAS 33: Ergebnis je Aktie (Earnings per Share)	72
IAS 34: Zwischenberichterstattung (Interim Financial Reporting)	72
IAS 35: Einstellung von Bereichen (Discontinuing Operations)	72
IAS 36: Wertminderung von Vermögenswerten (Impairment of Assets)	72
IAS 37: Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)	73
IAS 38: Immaterielle Vermögenswerte (Intangible Assets)	73
IAS 39: Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung (Financial Instruments, Recognition and Measurement)	73
SELBSTDARSTELLUNG DER HANS-BÖCKLER-STIFTUNG	79

Der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften beschäftigt Arbeitnehmervertreter regelmäßig mindestens einmal jährlich. Dass börsennotierte Unternehmen zunehmend dazu übergehen, den Konzernabschluss nach internationalen Grundsätzen der Rechnungslegung vorzulegen, macht die Materie nicht einfacher. Dieses Kapitel soll einen Überblick über die wesentlichen Grundzüge der »International Accounting Standards« geben.

Seit der gesetzlichen Neuregelung des § 292a HGB im Jahre 1998 ist es deutschen Konzernen unter bestimmten Voraussetzungen erlaubt, anstelle eines Konzernabschlusses nach dem deutschen Handelsrecht einen nach internationalen Normen aufzustellen. Mit dem Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz vom 24.02.2000 wurde der Kreis der Unternehmen nochmals erweitert, der diese Vorschrift nutzen kann. Nunmehr gilt diese Regelung für **kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen**, das sind solche, die einen organisierten Markt im Sinne des Wertpapierhandelsgesetzes mit eigenen Wertpapieren oder Wertpapieren eines Tochterunternehmens in Anspruch nehmen.

Die erlaubten und tatsächlich genutzten internationalen Normen sind die vom **International Accounting Standards Committee (IASC)** herausgegebenen **International Accounting Standards (IAS)**; künftig sollen sie **IFRS** heißen, für: **International Financial Reporting Standards**) und die (eigentlich nur nationalen) US-amerikanischen **US-GAAP (Generally Accepted Accounting Principles)**. Da diese Regelwerke den Ruf haben, für die Aktionäre informativer zu sein als die am Gläubigerschutz orientierten deutschen Rechnungslegungsvorschriften, erfreuen sie sich zunehmender Aufmerksamkeit. So ist unter den führenden Unternehmen im deutschen Aktienindex (DAX) keines mehr, das nicht zumindest angekündigt hat, den Konzernabschluss demnächst auf eines der beiden Alternativregelwerke umzustellen.

Der § 292a HGB tritt am 31.12.2004 außer Kraft, aber diese deutsche Ausnahmeregelung wird durch eine **europäische Verordnung** weitergeführt bzw. ersetzt. Diese Verordnung verlangt von allen kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen mit Sitz innerhalb der EU ab 2005 die Aufstellung des konsolidierten Konzernabschlusses nach den IAS. Unternehmen, die lediglich Schuldpapiere an der Börse handeln lassen und solche, die bisher einen US-GAAP-Abschluss erstellen, weil sie aufgrund ihrer Notierung an einer US-Börse von den dortigen Behörden

dazu gezwungen werden, bekommen eine Übergangsfrist bis 2007 eingeräumt. Spätestens dann müssen auch diese Unternehmen ihren Konzernabschluss nach IAS aufstellen. Auch der DGB unterstützt die breite Anwendung von IAS mit dem **Ziel einer weltweiten Harmonisierung der Rechnungslegung.**

Das IAS-Regelwerk besteht aus derzeit 34 gültigen Standards (Stand: August 2002), sieben weitere sind aufgrund von Neureglungen nicht mehr gültig. Anders als die handelsrechtlichen Vorschriften haben die IAS keinen gesetzlichen Charakter. Sie werden vom IASB (International Accounting Standards Board) erlassen, einem privaten, internationalen Zusammenschluss von Berufsverbänden, die mit der Rechnungslegung befasst sind. Der IASB ist Nachfolger des International Accounting Standards Committee (IASC), das 1973 gegründet wurde. Der IASB verfolgt das Ziel, eine weltweite Harmonisierung der Rechnungslegung zu erreichen. In der Consultative Group des IASC war auch der Internationale Bund Freier Gewerkschaften vertreten. Nach der Restrukturierung und Umbenennung des IASC ist diese gewerkschaftliche Vertretungsmöglichkeit entfallen.

Der **Adressatenkreis für Abschlüsse** wird in den IAS relativ weit definiert. Neben derzeitigen und potenziellen Investoren, Kreditgebern und Lieferanten werden ausdrücklich Kunden, Regierungen, die Öffentlichkeit sowie die Arbeitnehmer und ihre Vertretungen erwähnt. Sie alle sollen Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erhalten, die ihnen bei »wirtschaftlichen Entscheidungen nützlich«¹ sind. Demzufolge ist ein **wesentliches Kriterium** bei der Zusammenstellung der Informationen die **Entscheidungsrelevanz.**

Der Jahresabschluss soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln. Obwohl dies der Formulierung im deutschen Handelsrecht entspricht, ist im Ergebnis doch ein Unterschied zu vermerken: Im HGB überwiegt das Vorsichtsprinzip, das heißt, der ausschüttbare Gewinn wird eher geringer ausfallen, während nach IAS eine wahre und faire Darstellung zu erfolgen hat. Daher ist beispielsweise die in handelsrechtlichen Abschlüssen übliche Bildung stiller Reserven durch bewusst niedrigen Ansatz von Vermögenswerten oder der bewusst zu hohe Ansatz von Schulden oder Aufwendungen in IAS-Abschlüssen nicht gestattet. Der Grundsatz der Vorsicht hat sich dem einer periodengerechten Gewinnermittlung unterzuordnen.

Die in deutschen Jahresabschlüssen verbreitete **Bilanzpolitik** soll unter IAS-Bedingungen verhindert werden: »Damit die im Abschluss enthaltenen Informatio-

1 IAS-Rahmenkonzept Rand-Nr. 12.

nen verlässlich sind, müssen sie neutral, also frei von jeglicher verzerrender Beeinflussung sein. Abschlüsse sind nicht neutral, wenn sie durch Auswahl oder Darstellung der Information eine Entscheidung oder Beurteilung beeinflussen, um so ein vorher festgelegtes Resultat oder Ergebnis zu erzielen.«² Inwieweit sich dieser Anspruch tatsächlich verwirklichen lässt, bleibt noch abzuwarten, da eine interessegeleitete Abschlusserstellung bisher völlig üblich war und erste Erfahrungen mit IAS-Abschlüssen zeigen, dass sich die Abschlussersteller noch nicht völlig mit den neuen Grundsätzen identifizieren.

Auch der erhebliche Einfluss steuerlicher Effekte im deutschen Recht soll bei Anwendung der IAS zurückgedrängt werden. Die **steuerrechtlich beeinflusste Bewertung** von Vermögenspositionen ist nach IAS **unzulässig**.

GERINGERE BEWERTUNGSSPIELRÄUME ALS IM HGB

Der oben dargestellten Zielsetzung der IAS-Abschlüsse entspricht der Grundsatz, den wirtschaftlichen Gehalt der zugrunde liegenden Geschäfte höher zu gewichten als die rechtliche Gestalt (»**substance over form**«). So ist ein Verkauf von Vermögenswerten anders zu bewerten, wenn dem Unternehmen nach wie vor ein wirtschaftlicher Nutzen aus den verkauften Werten zufließt, als wenn dies nicht der Fall wäre (z. B. sale and leaseback).

Insgesamt betrachtet sind die IAS-Regeln **detaillierter** und **enger** als das deutsche Handelsrecht. Ansatz- und Bewertungsspielräume sind geringer, steuerrechtlich verursachte Verzerrungen stark eingeschränkt. Die Gewinnermittlung hat realistischer zu erfolgen.

Außerdem gehen die **Offenlegungsregeln** sehr viel weiter als im HGB. Von besonderer Bedeutung sind in diesem Zusammenhang das Erfordernis einer Berichterstattung über einzelne Segmente des Konzerns (z. B. Produktgruppen oder Absatzgebiete) und die Vorlage einer Kapitalflussrechnung, die Einblick in die Ströme der Finanzmittel des Unternehmens ermöglicht.

Damit die ehrgeizigen Vorgaben Realität werden können, ist die Einhaltung der Regeln nicht nur durch die Abschlussprüfung zu gewährleisten, sondern auch durch ein noch einzurichtendes Überwachungsgremium (review panel) abzusichern.

2 IAS-Rahmenkonzept Rand-Nr. 36.

LITERATUR

International Accounting Standards Committee (Hrsg.): International Accounting Standards 2001. Deutsche Fassung. Stuttgart 2001.

Arno Prangenberg: Konzernabschluss International. Grundlagen und Einführung in die Bilanzierung nach HGB, IAS und US-GAAP. Stuttgart 2000.

IASB-Homepage: iasb.org.uk.

AUSWIRKUNGEN DER UMSTELLUNG AUF IAS

Die Regeln für die Aufstellung des Jahresabschlusses nach den International Accounting Standards (IAS) folgen Grundsätzen, die sich zum Teil stark von denen des deutschen Handelsrechts unterscheiden. Daneben existieren aber auch weitere Unterschiede in zahlreichen Regelungsbereichen – und dies nicht nur in Detailfragen. Einige dieser Effekte sollen hier beispielhaft dargestellt und mit Zahlen der Deutschen Lufthansa AG illustriert werden.

Nach den IAS müssen, zusätzlich zu den gewohnten Bestandteilen des Jahresabschlusses, eine **Kapitalflussrechnung** und ein **Segmentbericht** vorgelegt werden. Die Konzernkapitalflussrechnung weist die zahlungswirksamen Vorgänge im Konzern aus und verdeutlicht das Zustandekommen von Zahlungsmittelüberschüssen (Cashflows) in den Bereichen der betrieblichen Tätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit im Konzern (IAS 7). Somit werden die Finanzmittelströme im Konzern auch für Außenstehende transparent.

Große Konzerne sind häufig stark diversifiziert und gleichen unübersichtlichen Konglomeraten. Hier ist eine strukturierte Darstellung einzelner Konzernsegmente hilfreich. Der **Segmentbericht** ist nach Geschäftsfeldern und Regionen aufzustellen (IAS 14). Er enthält zum Beispiel Angaben zu Umsätzen, Ergebnissen, Vermögen, Schulden, Investitionen und Abschreibungen in den jeweiligen Segmenten.

Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Konzerns kann sich nach der Umstellung auf IAS deutlich anders darstellen als zuvor. Verantwortlich dafür sind **zahlreiche Abweichungen in Ansatz- und Bewertungsregeln zwischen IAS und HGB.**

So dürfen im Bereich des HGB selbst erstellte **immaterielle Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens (zum Beispiel Patente, Rechte oder Software) nicht bilanziert werden, während nach IAS eine Aktivierungspflicht besteht, sofern diese Vermögensgegenstände zukünftigen ökonomischen Nutzen erwarten lassen und die Kosten seiner Herstellung zuverlässig bestimmt werden können (IAS 38).

Das **Leasing von Anlagegegenständen** ist heute weit verbreitet. Da es aber im deutschen Handelsrecht keine Vorschriften zur bilanziellen Behandlung geleaster Gegenstände gibt, richtet sich die Bilanzierung nach den »Leasingerlassen« der deutschen Finanzverwaltung. Die Zuordnung der Leasinggüter zum Leasinggeber oder -nehmer erfolgt dabei entsprechend der Gestaltung des Leasingvertrages. Aufgrund steuerlicher Vorteile werden die Verträge so gefasst, dass es nur selten zur Aktivierung des Gegenstandes beim Leasingnehmer kommt. Da nach IAS steuerlich motivierte Gestaltungen keine Rolle spielen dürfen und beim Finanzierungsleasing (vgl. S 21 ff.) nach IAS 17 grundsätzlich nur eine Aktivierung beim Leasingnehmer in Betracht kommt, ist beim Übergang auf IAS-Bilanzierung häufig ein Anwachsen entsprechender Positionen im Anlagevermögen zu beobachten. Im Gegenzug sind die zugehörigen Verbindlichkeiten zu passivieren. Unter anderem aufgrund dieser Regelung wuchs die Position Flugzeuge in der Bilanz der Lufthansa AG durch den Übergang auf IAS für das Jahr 1997 um 1.573 Millionen Mark oder ca. 16 Prozent an.

Ein weiterer bedeutender Unterschied zwischen HGB und IAS betrifft die Behandlung **langfristig angelegter Fertigungsaufträge** zum Beispiel in der Bauwirtschaft oder im Großanlagenbau. Während nach HGB während der Bauzeit nur Aufwendungen anfallen und Erlöse (und damit auch Gewinne) erst nach Fertigstellung realisiert werden, sind nach IAS Teilgewinne zwingend bereits während der Bauphase entsprechend dem Baufortschritt zu ermitteln (Percentage-of-Completion-Methode gemäß IAS 11).

Anders als im HGB, das auch Aufwandsrückstellungen kennt, sind **Rückstellungen** nach IAS nur dann zu bilden, wenn Verpflichtungen gegenüber Dritten bestehen. Nach IAS werden Rückstellungen ebenso wie Verbindlichkeiten als Schulden (Liabilities) gegenüber Dritten betrachtet. **Pensionsrückstellungen** sind verpflichtend nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren zu ermitteln (IAS 19). Dieses unterscheidet sich erheblich vom deutschen steuerlichen Teilwertverfahren. Vergleicht man den Ausweis der Pensionsrückstellungen im HGB-Konzernabschluss der Deutschen Lufthansa AG 1997 mit den nach IAS ermittelten Zahlen, so ergibt sich ein Unterschiedsbetrag von 988 Millionen Mark oder ca. 24 Prozent.

KONZERNJAHRESABSCHLUSS DER DEUTSCHEN LUFTHANSA AG 1998

Das Ausmaß der Umstellung auf IAS illustrieren die Veränderungen im Eigenkapitalausweis der DLH AG.

Angaben in Millionen DM

Eigenkapital nach HGB zum 31.12.1996 (ohne Anteile im Fremdbesitz)	5.339
Konsolidierungskreisänderungen	134
Bewertung at Equity	12
Finanzierungsleasing von Flugzeugen und Gebäuden	- 722
Pensionsrückstellungen	- 1.089
Sonstige Rückstellungen	202
Sonstige Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede	52
Latente Steuern	568
Eigenkapital nach IAS zum 1.1.1997	4.496

**Beispiel Deutsche Lufthansa AG (Konzern):
Veränderung im Eigenkapitalausweis aufgrund der Umstellung auf IAS
(Quelle: Geschäftsbericht Deutsche Lufthansa AG 1998).**

BILANZIERUNG IMMATERIELLER VERMÖGENSGEGENSTÄNDE

Die Regeln für die Aufstellung des Jahresabschlusses nach den International Accounting Standards (IAS) unterscheiden sich teilweise erheblich von denen des deutschen Handelsrechts. Das dritte Kapitel erörtert die Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte.

Erworbene Vermögenswerte (assets) sind nach IAS nur dann zu bilanzieren, wenn ihr Vorhandensein den **Zufluss künftigen Nutzens** erwarten lässt. Für einen Bilanzansatz reicht es nicht aus, wenn sie lediglich die bisherigen handelsrechtlichen Kriterien der selbstständigen Bewertbarkeit und einzelnen Veräußerbarkeit aufweisen.

Die Wahrscheinlichkeit der Gewinnerzielung in der Zukunft spielt daher auch für den Bilanzansatz von immateriellen Vermögenswerten (beispielsweise Markenrechte, Patente oder Software) eine wichtige Rolle. Während nach HGB nur erworbene immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden dürfen, werden nach IAS selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte (intangible assets) **prinzipiell nach den selben Kriterien** bilanziert wie die erworbenen.

Nehmen wir zum **Beispiel** an, ein Unternehmen habe **Markenrechte** im Werte von einer Million Euro erworben, für die Entwicklung eines weiteren Markennamens ein halbe Million Euro aufgewendet, **Software** zu Kosten von zwei Millionen Euro selbst erstellt und patentierte Verfahren entwickelt, wobei Entwicklungskosten für die **Patente** von einer Million Euro angefallen sind. Nehmen wir an, alle diese Vermögensgegenstände seien einzeln bewertbar und veräußerbar. In einer HGB-Bilanz werden dann trotzdem nur die gekauften Markenrechte berücksichtigt, da nach § 248 HGB nur dann ein Aktivposten für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens angesetzt werden darf, wenn dieser entgeltlich erworben wurde. Die Kosten für die Entwicklung der Software und der Patente dürfen hingegen nicht aktiviert werden, sondern sind unmittelbar als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung anzusetzen.

KÜNFTIGER WIRTSCHAFTLICHER NUTZEN IST VORAUSSETZUNG

Nach IAS ist es für die Bildung eines Aktivpostens zunächst erforderlich, dass der Vermögenswert **eindeutig identifizierbar** ist und sein **Wert zuverlässig ermittelt** werden kann. Weitere Voraussetzungen sind: Er steht aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der **Verfügungsmacht** des Unternehmens, und es ist von ihm mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu erwarten, dass dem Unternehmen aus ihm ein **künftiger wirtschaftlicher Nutzen** zufließt.

Umgekehrt heißt das: Ein Vermögenswert ist nach IAS nicht zu aktivieren, wenn es nicht hinreichend wahrscheinlich ist, dass aus ihm in der Zukunft ein wirtschaftlicher Nutzen zu ziehen ist. Gehen wir davon aus, dass im vorliegenden Beispiel die genannten Kriterien erfüllt sind, so vergrößert sich bei einer IAS-Bilanz im Vergleich zur HGB-Bilanz der Posten der immateriellen Vermögenswerte (intangible assets) erheblich.

Nach IAS 38 bestehen lediglich **Einschränkungen für selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten** und ähnliche Posten sowie für einen selbst geschaffenen **Firmen- oder Geschäftswert**. Solche Posten dürfen nicht in Ansatz gebracht werden.

Für unser Beispiel heißt dies, dass unter IAS lediglich der Aufwand für den selbst geschaffenen Markennamen nicht aktiviert, sondern direkt in der Gewinn- und Verlustrechnung zu verbuchen ist. Alle anderen Positionen sind dagegen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Bilanz aufzunehmen. Das heißt: Für diese Assets gibt es eine Aktivierungspflicht!

Forschungs- und Entwicklungskosten dürfen nach HGB keinesfalls aktiviert werden. Nach IAS 38 sind sie dagegen zu unterscheiden: **Forschungskosten** sind periodengerecht als Aufwand zu verbuchen. Ausgangspunkt hierbei ist, dass man noch nicht nachweisen kann, inwiefern ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen erzeugt wird. Sobald dies aber anhand verschiedener Kriterien nachgewiesen werden kann, handelt es sich um **Entwicklungskosten**, die zu einem zu aktivierenden Vermögenswert führen. Daher ist ein Entwicklungsprozess nach IAS häufig in zwei Phasen zu unterteilen: eine **Forschungsphase** und eine **Entwicklungsphase**. Die IAS-Regelung hat eine erhebliche Bedeutung insbesondere (aber nicht nur) in der chemischen und pharmazeutischen Industrie.

Die immateriellen Vermögenswerte sind nach IAS 38 über ihre **bestmöglich geschätzte Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben**. Die Nutzungsdauer wird üblicherweise zwanzig Jahre nicht überschreiten (widerlegbare Vermutung). Eine

unbegrenzte Nutzungsdauer darf dem immateriellen Vermögenswert keinesfalls zugewiesen werden.

Beispiel für immaterielle Vermögenswerte unter HGB und IAS:

	nach HGB	nach IAS
Markenrechte	1,0 Mio.	1,0 Mio.
Patente	0,0 Mio.	1,0 Mio.
Software	0,0 Mio.	2,0 Mio.
Summe	1,0 Mio.	4,0 Mio.

Im Vergleich zur HGB-Bilanz entsteht damit im Beispiel nach IAS eine Differenz von drei Millionen Euro, also ein erheblicher Vermögenszuwachs. Es ergibt sich ein Gewinnzuwachs, weil die Aufwendungen für die Erstellung der immateriellen Vermögenswerte nicht unmittelbar das Ergebnis belasten!

BILANZIERUNG VON SACHANLAGEN

Sachanlagen, also zum Beispiel Grundstücke, Gebäude oder Maschinen, sind nach IAS 16 als Vermögenswert in der Bilanz auszuweisen, sofern ihre **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** verlässlich ermittelt werden können und mit hinreichender Sicherheit zu erwarten ist, dass dem Unternehmen durch sie ein **künftiger Nutzen zufließen** wird.

KEINE WAHLRECHTE: VOLLKOSTENANSATZ IST ZWINGEND

Zu den **Anschaffungskosten** zählen neben dem Kaufpreis eventuelle Einfuhrzölle und Erwerbssteuern, die nicht erstattungsfähig sind, sowie Transportkosten und alle weiteren Kosten, die im direkten Zusammenhang mit der Anschaffung und der betriebsbereiten Herrichtung des Vermögensgegenstands (etwa Montagekosten) stehen. Rabatte und Skonti müssen vom Kaufpreis abgezogen werden.

Die anzusetzenden **Herstellungskosten** umfassen die direkten Kosten (Fertigungslöhne und Materialeinzelkosten) sowie fixe und variable Produktionsgemeinkosten. Nach den IAS ist diese **Vollkostenbetrachtung** zwingend anzuwenden. Im Vergleich zur Bilanzierung nach dem deutschen HGB können große Differenzen entstehen, da die dort möglichen Wahlrechte beim Ansatz der Herstellungskosten unter IAS nicht vorliegen. Ein Unternehmen, das nach HGB bilanziert, kann dagegen wählen: Es kann mindestens die Einzelkosten ansetzen oder aber zusätzlich Gemeinkosten mit berücksichtigen. Der höchste zulässige Wert umfasst die Einzelkosten und sämtliche Gemeinkosten ohne Vertriebsgemeinkosten.

Beispiel:

Nehmen wir an, unser Beispielunternehmen habe Sachanlagen selbst erstellt und dabei Einzelkosten von 1,5 Millionen und Produktionsgemeinkosten von weiteren drei Millionen gehabt. In einer HGB-Bilanz könnte das Unternehmen sowohl 1,5 als auch 4,5 Millionen ansetzen. Das Wahlrecht nach § 255 HGB ermöglicht also eine erhebliche Spanne, in der der Gewinnausweis beeinflusst werden kann. Nach IAS 16 wäre demgegenüber zwingend der Betrag von 4,5 Millionen anzusetzen. Daraus ergibt sich eine Differenz zwischen einem unter HGB-Bedingungen vorsichtig bilanzierenden Unternehmen zur entsprechenden IAS-Bilanz von drei Millionen.

In den dem Erstansatz folgenden Jahren ist die Sachanlage zu ihren **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** abzüglich der kumulierten **Abschreibungen** anzusetzen. Eine unter IAS alternativ zulässige Methode erlaubt allerdings auch den Ansatz eines Neubewertungsbetrages, der dem Zeitwert am Tage der Neubewertung abzüglich der nachträglich angepassten Abschreibungen entspricht. Die **Neubewertung** findet nicht nur für einen einzelnen Gegenstand statt, sondern immer für die gesamte Gruppe der Sachanlagen, zu der der Gegenstand gehört.

PLANMÄSSIGE UND AUSSERPLANMÄSSIGE ABSCHREIBUNGEN

Nach IAS ist keine besondere **Abschreibungsmethode** vorgeschrieben. Die gewählte Methode muss dem erwarteten wirtschaftlichen **Nutzenverlauf** entsprechen. Lediglich bei Änderungen dieses Nutzenverlaufs sind methodische Änderungen zulässig. Die planmäßige Abschreibung erfolgt über die Dauer der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzung der Sachanlage. Die **Nutzungsdauer** ist periodisch zu überprüfen. Werden Abweichungen der aktuellen Erwartungen zur Nutzungsdauer gegenüber früheren Schätzungen festgestellt, sind die Abschreibungsbeträge anzupassen. Die Abschreibungsmethode hat dem Verbrauch des wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch das Unternehmen zu entsprechen. Besonders erwähnt werden in IAS 16.47 die lineare, die degressive und die leistungsabhängige Abschreibungsmethode.

Das Unternehmen hat an jedem Bilanzstichtag einzuschätzen, ob es Anhaltspunkte für eine **Wertminderung** eines Vermögensgegenstands gibt (IAS 38). Liegt ein solcher Anhaltspunkt vor, hat es den erzielbaren Betrag des Vermögenswertes zu schätzen. Wenn der erzielbare Betrag eines Sachanlagegegenstands beispielsweise aufgrund einer Beschädigung unter den Buchwert gesunken ist, wird eine **außerplanmäßige Abschreibung** auf den niedrigeren erzielbaren Betrag vorgenommen. Der entsprechende Wertminderungsaufwand wird als Aufwand in der Gewinn- und Verlust-Rechnung erfasst.

IAS 16.60

Im Abschluss sind unter anderem folgende Angaben für jede Gruppe von Sachanlagen zu machen:

- Bewertungsgrundlagen
- Abschreibungsmethoden
- Nutzungsdauern
- Bruttobuchwerte und kumulierte Abschreibungen
- Überleitung des Buchwertes von Anfang bis Ende der Periode mit Ausweis der Zugänge, Abgänge, Abschreibungen, Wertminderungsaufwendungen, Wertaufholungen u. Ä.

Entfällt zu einem späteren Zeitpunkt die Ursache der außerplanmäßigen Abschreibung, so hat zwingend eine Zuschreibung zum Buchwert bis auf den erzielbaren Betrag (Wertaufholung) zu erfolgen. Generell unzulässig sind unter IAS steuerlich motivierte Abschreibungen.

Das Leasen von Gegenständen des Anlagevermögens hat heutzutage eine erhebliche Bedeutung: Vom Kraftfahrzeug über Maschinen und Fabrikanlagen bis hin zu Gebäuden reicht die Palette von Objekten, die Unternehmen so finanzieren. Die Bilanzierung von Leasinggeschäften nach IAS unterscheidet sich im Ergebnis deutlich von HGB-Bilanzen.

Die Attraktivität des Leasings beruht nicht zuletzt auf der Möglichkeit, *im handelsrechtlichen* Jahresabschluss eine Aktivierung des Vermögenswerts zu vermeiden und die Leasingraten in der Periode direkt als Aufwand zu erfassen. Voraussetzung hierfür ist eine Gestaltung des Leasingvertrags in einer Form, die die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums am Objekt zum Leasinggeber ermöglicht. Handelsrechtliche Vorschriften zum Leasing existieren nicht. Ob das Objekt dem wirtschaftlichen Eigentum des Leasinggebers oder des Leasingnehmers zugerechnet wird, richtet sich nach vier steuerrechtlichen Leasingerlassen der deutschen Finanzbehörden. Üblicherweise werden die Vertragsbedingungen so gefasst, dass eine Bilanzierung beim Leasinggeber stattfindet.

Im Bereich des Konzernabschlusses nach den IAS kommt es häufig zu einer anderen Zuordnung des Leasingobjekts, da hier auf die **tatsächliche Verteilung von Risiken und Chancen** aus den Rechten am Leasinggegenstand geachtet wird. Der vertraglichen Gestalt kommt daher weniger Gewicht zu als dem wirtschaftlichen Gehalt (IAS 17.8) – dies ist eine Folge des allgemeinen Grundsatzes »**substance over form**«.

Nach IAS 17 ist die bilanzielle Behandlung des Leasingobjekts davon abhängig, ob es sich um ein Finanzierungsleasing handelt oder um ein Mietleasing.

FINANZIERUNGSLEASING NACH IAS 17

Handelt es sich um ein Finanzierungsleasing (»**finance lease**«), so hat der **Leasingnehmer** das Leasingverhältnis als Vermögenswert und Schuld in gleicher Höhe in seiner Bilanz anzusetzen und in jeder Berichtsperiode Abschreibungen vorzunehmen. Die Bewertung des Leasingobjekts erfolgt mit dem beizulegenden Zeitwert (»**fair value**«) oder mit dem Barwert der noch zu leistenden Leasingzahlungen, wenn dieser niedriger als der beizulegende Zeitwert ist (IAS 17.12).

Der **Leasinggeber** hat den Vermögenswert aus einem Finanzierungsleasing in seiner Bilanz als Forderung darzustellen. Charakteristisch für ein Finanzierungsleasing ist die Übertragung aller Chancen und Risiken aus dem Eigentum am Objekt auf den Leasingnehmer. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses dem Leasingnehmer das Eigentum am Gegenstand übertragen wird oder wenn die Laufzeit des Leasingverhältnisses den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Objekts umfasst. Auch eine spezielle Beschaffenheit des Leasinggegenstands, so dass er nur vom Leasingnehmer genutzt werden kann, spricht für die Klassifizierung als Finanzierungsleasing. Unter IAS 17.8 und 17.9 sind weitere Beispiele und Anhaltspunkte für Finanzierungsleasing zu finden.

MIETLEASING NACH IAS 17

Beim Mietleasing (**»operate lease«**) ist der Vermögenswert dagegen dem Leasinggeber zuzuordnen. Als Mietleasing gilt das Leasingverhältnis immer dann, wenn kein Finanzierungsleasing festgestellt werden kann. Der **Leasingnehmer** hat beim Mietleasing die **Leasingzahlungen als Aufwand** in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen und ergänzende Angaben zu Summen der künftigen Mietleasingzahlungen zu machen. Außerdem hat er eine Beschreibung der wesentlichen Leasingvereinbarungen (etwa zu Verlängerungs- und Kaufoptionen oder Preisanpassungsklauseln) vorzulegen (IAS 17.27).

»SALE-AND-LEASE-BACK-GESCHÄFTE«

Ein wichtiger Unterschied zwischen HGB und IAS betrifft Sale-and-lease-back-Geschäfte. Darunter versteht man die Veräußerung eines Vermögensgegenstands mit unmittelbarem »Zurückleasen«. Damit lässt sich gebundenes Kapital zurückgewinnen, das dann für Investitionen genutzt werden kann. Im Bereich des deutschen Handelsrechts gelten Buchgewinne aus solchen Geschäften sofort als realisiert. Dies trifft unter IAS nur für Sale-and-lease-back-Geschäfte zu, die zu Mietleasingverhältnissen führen und die eindeutig zum beizulegenden Zeitwert abgewickelt werden. **Beim Finanzierungsleasing** dagegen **darf ein Buchgewinn nicht unmittelbar als Ertrag erfasst** werden (IAS 17.50). Er muss vielmehr abgegrenzt werden (Einstellung in einen Rechnungsabgrenzungsposten), und die erfolgswirksa-

me Vereinnahmung des Ertrags muss über die gesamte Leasingvertragsdauer verteilt werden.

Die **Kriterien der Zuordnung** zum Mietleasing oder zum Finanzierungsleasing werden oft als willkürlich und unbefriedigend empfunden. Daher ist derzeit ein Vorschlag des IAS-Standardsetters International Accounting Standards Board (IASB) in der Diskussion, einen neuen Ansatz der Leasingbilanzierung zu verfolgen. Danach soll künftig die Unterscheidung von Finanzierungsleasing und Mietleasing aufgegeben werden und ein einheitliches Verfahren für alle Leasinggeschäfte gelten.

Die Regeln des deutschen Handelsgesetzbuches (HGB) zur Bewertung des Vorratsvermögens ermöglichen in relativ großem Rahmen das Anlegen stiller Reserven. Ein Vorzug der IAS besteht in der Abschaffung der entsprechenden Wahlrechte bei der Bestimmung von Herstellungskosten: Der Ansatz hat zu Vollkosten zu erfolgen.

Zu den Vorräten zählen sowohl Waren, die zum Weiterverkauf erworben wurden, als auch vom Unternehmen hergestellte Fertigerzeugnisse, unfertige Erzeugnisse sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe. Nach dem HGB sind (wie bei Sachanlagen) lediglich die Einzelkosten verpflichtend in die Herstellungskosten der Vorräte einzubeziehen. Der Ansatz von Gemeinkosten *kann* vorgenommen werden. In der Bilanz nicht angesetzte Kostenbestandteile gehen unmittelbar als Aufwand in die Gewinn- und Verlustrechnung ein und mindern daher den Erfolg in der betrachteten Periode. Damit besteht die Möglichkeit, den Erfolgsausweis in teilweise erheblichem Ausmaß zu beeinflussen.

Abb.: Ansatz von Herstellungskosten nach HGB und IAS im Vergleich

(W = Wahlrecht, P = Pflicht, V = Verbot)

	HGB	IAS
Einzelkosten		
Fertigungsmaterial	P	P
Fertigungslöhne	P	P
Sondereinzelkosten der Fertigung	P	P
Gemeinkosten		
Materialgemeinkosten	W	P
Fertigungsgemeinkosten	W	P
Abschreibungen auf Fertigungsanlagen	W	P
Anteilige Entwicklungs-, Konstruktions- und Versuchskosten	W	P
Sondergemeinkosten der Fertigung	W	P
Fertigungsbezogene Verwaltungskosten	W	P
Allgemeine Verwaltungskosten	W	V
Fremdkapitalzinsen Herstellungsbezogen	W	W
Nicht herstellungsbezogen	V	V
Vertriebskosten	V	V

Wie die Abbildung zeigt, verlangen die IAS demgegenüber **verpflichtend die Berücksichtigung auch der Gemeinkosten**, soweit sie nicht allgemeine Verwaltungskosten oder Vertriebskosten sind. Voraussetzung für den Ansatz von Kosten nach IAS 2.7 ist, dass sie angefallen sind, »um die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen«. Daher besteht beispielsweise ein Ansatzverbot für Fremdkapitalzinsen, soweit sie nicht auf Fremdkapital zu zahlen sind, das direkt der Fertigung der Vorräte zuzurechnen ist. **Fremdkapitalkosten**, die direkt dem Vorratsgegenstand zuzurechnen sind, können nach IAS aktiviert werden, wenn es sich bei dem Gegenstand um ein so genanntes »**Qualifying Asset**« handelt (*alternativ zulässige* Methode). Darum handelt es sich, wenn ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um den Gegenstand in einen verkaufsfähigen Zustand zu versetzen (vgl. das Beispiel).

Beispiel: Qualifying Asset

Zum Konzern gehört eine große Weinkellerei, die neben den klassisch ausgebauten Weiß- und Rotweinen auch einen mittlerweile sehr beliebten Spätburgunder im Barrique-Ausbau anbietet. Das hochklassige Traubenmaterial wird gepresst und auf der Maische vergoren. Anschließend wird der junge Wein für 18 Monate in ein neues Eichenholzfass (Barrique) mit einem Fassungsvermögen von 225 Litern gelegt, damit er reifen kann und Aromen aus dem Holz in den Wein übergehen können. Das Traubenmaterial wurde von örtlichen Winzern angekauft. Für die 24.000 Kilo mussten 72.000 Mark gezahlt werden. Für die 60 Fässer waren 60.000 Mark zu entrichten. Speziell für diese Produktion wurde bei der örtlichen Sparkasse ein Kredit in Höhe von 132.000 Mark zu acht Prozent Zinsen aufgenommen. Die Fremdkapitalkosten von 10.560 Mark pro Jahr können nach IAS 23.11 aktiviert, also dem Bilanzposten Vorräte zugeführt werden.

Bei einigen Vorratsgegenständen ist eine Einzelbewertung nicht möglich oder nicht wirtschaftlich (Schrauben, Treibstoffe, Schmiermittel u.ä.). Bei schwankenden Marktpreisen für diese Vorräte ist es daher von Bedeutung, welche **Verbrauchsfolge** angenommen wird. Während nach dem HGB ein beliebiges Verfahren gewählt werden kann, schreibt IAS 2.21 das **First-in-first-out-Verfahren** (Fifo) oder die **Durchschnittsmethode** vor. *Alternativ zulässig* ist das **Last-in-first-out-Verfahren** (Lifo).

Auch nach den IAS gilt für das Vorratsvermögen das **strenge Niederstwertprinzip**, also die Verpflichtung, bei **Wertminderungen** außerplanmäßige Ab-

schreibungen auf die angesetzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. Solche Abschreibungen sind nach IAS 2.6 dann vorzunehmen, wenn der erwartete Nettoveräußerungswert unter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten fällt (etwa durch Beschädigung, Veralterung oder Rückgang der Verkaufspreise). Fällt der Grund der außerplanmäßigen Abschreibung weg, so ist nach IAS zwingend eine **Wertaufholung** (Zuschreibung) vorzunehmen. Nach dem HGB besteht hier ein faktisches Wertaufholungswahlrecht.

LANGFRISTIGE FERTIGUNGS-AUFTRÄGE

Aufträge, die am Bilanzstichtag noch nicht fertig gestellt sind, tauchen im deutschen Handelsgesetzbuch nur als unfertige Erzeugnisse auf, denen keine Erträge gegenüberstehen. Dagegen kann es nach den International Accounting Standards bereits während der Auftragsabwicklung zu einem Umsatz- und Gewinnausweis kommen.

Insbesondere in der **Bauwirtschaft**, der **Softwareentwicklung** und im **Anlagenbau** gibt es Fertigungsaufträge, die am Bilanzstichtag noch nicht fertig gestellt sind. Bilanziert das Unternehmen nach dem deutschen HGB, so fallen während der Erstellungsphase hohe Aufwendungen an, denen keine Erträge gegenüberstehen. In der Bilanz erscheint der Auftrag unter dem Posten »unfertige Erzeugnisse« zu seinen Herstellungskosten. Daher tritt eine entsprechende Ergebnisminderung in den Geschäftsjahren vor Fertigstellung ein. **Umsätze und Gewinnanteile** werden erst nach **Abschluss des Projekts** ausgewiesen. Die Bilanzierung erfolgt in diesem Fall nach der »**Completed Contract Method**« (**CCM**).

Bei einer Bilanzierung nach IAS findet unter bestimmten Voraussetzungen bereits während der Abwicklung langfristiger Fertigungsaufträge eine prozentuale Umsatz- und Gewinnrealisierung nach dem Grad der Fertigstellung statt. Die »Percentage of Completion Method« (POC) wird anstelle der CCM angewendet, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind (IAS 11.23, bei Festpreisaufträgen):

- der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens aus dem Auftrag ist wahrscheinlich;
- der Gesamterlös kann zuverlässig bestimmt werden;
- die Gesamtkosten lassen sich zuverlässig schätzen;
- die bisher angefallenen Kosten, die weiterhin noch anfallenden Kosten und der Grad der Fertigstellung lassen sich zuverlässig messen.

Da der **Grad der Fertigstellung** den Maßstab für das Ausmaß der Umsatz- und Gewinnrealisierung liefert, kommt ihm eine Schlüsselstellung zu. Er wird entweder ermittelt, indem der bisher erbrachte Zeitaufwand ins Verhältnis zum gesamten kalkulierten Zeitaufwand gesetzt wird, oder indem die bisher entstandenen Kosten ins Verhältnis zu den geplanten Gesamtkosten gesetzt werden (**Cost-to-Cost-Verfahren**). Eine dritte Möglichkeit besteht darin, den Anteil des bisher erstellten Wertes am Gesamtprojekt zu messen. Das dargestellte **Beispiel** einer Langfristfertigung in der Weinkellerei basiert auf dem Cost-to-Cost-Verfahren.

BEISPIEL: PERCENTAGE OF COMPLETION METHODE IN DER WEINKELLEREI

Die zum Konzern gehörende große Weinkellerei bietet fremden Winzern an, den sehr aufwendigen Ausbau ihrer Weine im neuen Eichenholzfass (Barrique) vorzunehmen. Die Winzer liefern ihr hochklassiges Traubenmaterial (Spätburgunder) an und erhalten 18 Monate später den auf Flaschen gezogenen fertigen Wein zurück. Die Kellerei übernimmt das Pressen, die Maischevergärung und die Weiterverarbeitung über die Reifung im Barrique mit einem jeweiligen Fassungsvermögen von 225 Litern bis hin zur Abfüllung. Der gesamte Produktionsprozess bis zur Auslieferung dauert vom Oktober 2000 bis zum Mai 2002.

Pro 0,75-Liter-Flasche wird ein Preis von 3,- Euro vereinbart. Der Auftrag umfasst insgesamt 3 000 Flaschen Rotwein im Barrique-Ausbau, also einen vertraglich vereinbarten Gesamterlös von 9.000,- Euro. Die geplanten Kosten betragen 7.210,- Euro. Damit wird ein Gewinn von 1.790,- Euro erwartet.

Mit dem Cost-to-Cost-Verfahren werden Fertigstellungsgrade von 26 Prozent für 2000, 71 Prozent für 2001 und 100 Prozent im Jahr 2002 ermittelt. Daher werden für 2000 je 26 Prozent des geplanten Ertrags, des geplanten Aufwands und des geplanten Gewinns verbucht. 2001 werden 45 Prozent der entsprechenden Positionen gebucht und 2002 weitere 29 Prozent.

in Euro	2000	2001	2002	
Kosten der laufenden Periode	1.875	3.244	2.091	
Bereits angefallene Kosten (gesamt)	1.875	5.119	7.210	
Geplante Restkosten	5.335	2.091	0	
Grad der Fertigstellung	26 %	71 %	100 %	
Die Gewinn- und Verlustrechnungen werden durch die Anwendung der POC-Methode wie folgt beeinflusst:				
HGB	2000	2001	2002	Gesamt
Umsatz	0	0	9.000	9.000
Bestandsveränderung	1.560	2.700	- 4.260	0
Herstellungskosten	1.560	2.700	1.740	6.000
Sonst. Aufwendungen	315	544	351	1.210
Ergebnis	- 315	- 544	2.649	1.790
IAS	2000	2001	2002	Gesamt
Fertigstellungsgrad	26 %	71 %	100 %	
Umsatz	2.340	4.050	2.610	9.000
Auftragskosten	1.560	2.700	1.740	6.000
Sonst. Aufwendungen	315	544	351	1.210
Ergebnis	465	806	519	1.790

Bei der Analyse eines IAS-Jahresabschlusses sind die Auswirkungen einer Anwendung der POC-Methode zu beachten, da verschiedene Kennzahlen hierdurch verändert werden. So erfolgt die Umsatzrealisierung früher als im HGB-Abschluss, der Auftragsbestand erscheint kleiner, Vorräte werden Forderungen und es werden unrealisierte Gewinne – teilweise in erheblicher Größe – ausgewiesen.

Der Erwerb von Wertpapieren erfolgt meist in der Absicht, sich an anderen Unternehmen zu beteiligen oder eine bestimmte Verzinsung zu erhalten. Ein dritter Zweck kann das Ziel sein, mit diesen Papieren zu handeln und somit einen Kursgewinn zu realisieren. Die Zuordnung der Wertpapiere zu den in Frage kommenden Bilanzpositionen ist von ebenso großer Bedeutung wie die Bewertung der Papiere.

Nach dem HGB werden Wertpapiere dem Anlagevermögen zugerechnet, wenn sie dazu bestimmt sind, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Dies gilt ebenso für Anteile an anderen Unternehmen als auch zum Beispiel für festverzinsliche Wertpapiere wie öffentliche Anleihen oder Pfandbriefe mit längerer Laufzeit. Alle anderen Wertpapiere sind dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Unabhängig von dieser Zuordnung sind Wertpapiere grundsätzlich zu ihren Anschaffungskosten anzusetzen. Allerdings ist bei Wertminderungen unterschiedlich zu verfahren: Bei Wertpapieren des Anlagevermögens sind außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, wenn eine voraussichtlich dauerhafte Wertminderung eintritt. Wertpapiere des Umlaufvermögens unterliegen dagegen dem strengen Niederstwertprinzip. Danach fallen außerplanmäßige Abschreibungen sowohl bei voraussichtlich dauerhafter als auch bei vorübergehender Wertminderung an.

Die Behandlung der Wertpapiere nach den IAS entspricht mit IAS 39 (Finanzinstrumente; Gültigkeit ab 01.01.2001) weitgehend dem Verfahren nach US-GAAP³. Danach werden die Wertpapiere einer der folgenden Kategorien zugeordnet.

HELD-TO-MATURITY

Unter diese Kategorie fallen Wertpapiere wie Anleihen oder Pfandbriefe, die bis zu ihrer **Endfälligkeit** gehalten werden. Da hier ein garantierter Rücknahmepreis vorliegt, macht eine Abwertung bei vorübergehender Wertminderung (beispielsweise Kursrückgang) keinen Sinn. Ist die Wertminderung dagegen dauerhaft, so ist erfolgswirksam auf den erzielbaren Betrag abzuschreiben. Dieser bemisst sich am Barwert der erwarteten künftigen Cashflows (IAS 39.111).

3 US-GAAP= US Generally Accepted Accounting Principles (amerikanische Rechnungslegungsstandards).

HELD-FOR-TRADING

Wertpapiere, die als Handelsgegenstände dienen, also in Kürze verkauft werden, sind der Kategorie Trading und damit dem Umlaufvermögen zuzurechnen. Sie dienen **Spekulationszwecken**, also der Realisierung von Kursgewinnen. Handelspapiere sind grundsätzlich zum **beizulegenden Zeitwert (fair value)** anzusetzen (IAS 39.69). Wertdifferenzen zum Anschaffungspreis sind erfolgswirksam zu behandeln (IAS 39.103).

AVAILABLE-FOR-SALE

Alle Wertpapiere, die nicht den ersten beiden Kategorien zugehörig sind, zählen zu den **veräußerungsfähigen Wertpapieren**. Dies sind zum Beispiel Aktien, die nicht der Spekulation dienen, oder Rentenpapiere, die nicht bis zur Endfälligkeit gehalten werden sollen. Diese Papiere sind immer zu ihrem **Zeitwert** zu bilanzieren. Der Umgang mit den ermittelten Wertdifferenzen erfolgt unterschiedlich: Vorübergehende Wertänderungen und dauerhafte Wertsteigerungen können nach IAS 39.103 erfolgswirksam oder erfolgsneutral behandelt werden (Wahlrecht!). Dauerhafte Wertminderungen sind dagegen immer erfolgswirksam (also gewinnmindernd) zu behandeln.

Kategorie und Art der Bewertung	Vorübergehende Wertminderung oder Wertsteigerung	Dauerhafte Wertminderung oder Wertsteigerung
Held-to-maturity ➔ Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten	Keine Auf- bzw. Abwertung auf einen höheren bzw. niedrigeren Marktpreis	Erfolgswirksame Abwertung auf einen niedrigeren Marktpreis, jedoch keine Aufwertung
Held-for-trading ➔ Bewertung mit dem Zeitwert	Erfolgswirksame Auf- bzw. Abwertung auf einen höheren bzw. niedrigeren Marktpreis	Erfolgswirksame Auf- bzw. Abwertung auf einen höheren bzw. niedrigeren Marktpreis
Available-for-sale ➔ Bewertung mit dem Zeitwert	Wahlrecht zwischen erfolgsneutraler oder erfolgswirksamer Ab- oder Aufwertung	Erfolgswirksame Abwertung auf einen niedrigeren Marktpreis; Wahlrecht zwischen erfolgsneutraler oder erfolgswirksamer Aufwertung

Abb.: Darstellung der Wertpapierkategorien nach IAS (in Anlehnung an Dangel/Hofstetter/Otto: Analyse von Jahresabschlüssen nach US-GAAP und IAS. Stuttgart 2001, Seite 59).

Für den Leser des Jahresabschlusses ist es wichtig, zu beachten, dass **im Bereich des HGB** aufgrund der unzulässigen Aufwertung **stille Reserven** geschaffen werden. **IAS-Bilanzen** sollen dagegen nach dem Prinzip des **true and fair view** ein realistisches Bild bieten. Damit kommt es aber auch zum **Ausweis unrealisierter (Buch-)Gewinne** aus der **Neubewertung** der Wertpapiere. Zu begrüßen ist die unter IAS-Bedingungen (etwa durch detaillierte Angaben im Anhang) deutlich **größere Transparenz** über den Wertpapierbesitz des Unternehmens.

Rückstellungen werden gebildet für Verpflichtungen, über deren Höhe oder Fälligkeit Ungewissheit besteht (IAS 37.10). Nach IAS gelten wesentlich strengere Bedingungen für den Ansatz von Rückstellungen als bei Jahresabschlüssen nach Handelsgesetzbuch (HGB). Für Arbeitnehmer von besonderer Bedeutung sind neben Pensionsrückstellungen die Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen.

Die IAS kennen – anders als das HGB – keine Unterscheidung zwischen ungewissen Verpflichtungen (Rückstellungen) und Schulden. Beide Kategorien sind unter »liabilities« (Verbindlichkeiten, Verpflichtungen) zusammengefasst (IAS Rahmenkonzept 64). Die IAS-Konzeption betrachtet »liabilities« ausschließlich als **gegenwärtige Verpflichtungen** des Unternehmens **gegenüber externen Dritten** aus **Ereignissen der Vergangenheit**.

Aufgrund dieser Abgrenzung kann es – im Gegensatz zum HGB – keine so genannten **Aufwandsrückstellungen** geben, da diese **keine** Verpflichtungen gegen Dritte repräsentieren.

Rückstellungen sind anzusetzen, wenn für das Unternehmen eine **rechtliche** oder **faktische Verpflichtung** existiert, ein »**Abfluss von Ressourcen** mit wirtschaftlichem Nutzen« **wahrscheinlich** ist und eine **zuverlässige Schätzung der Höhe** der Verpflichtung möglich ist (IAS 37.10). Als »wahrscheinlich« gilt der Abfluss, wenn »mehr dafür als dagegen spricht« (IAS 37.23). Die Bewertung einer Rückstellung erfolgt mit dem wahrscheinlichsten Wert, der »bestmöglichen Schätzung« (IAS 37.36), bei der Risiken und Unsicherheiten zu berücksichtigen sind (IAS 37.42). Sofern wesentliche Zinseffekte zu erwarten sind, ist die Rückstellung in Höhe des Barwertes der erwarteten Ausgaben zu bilden (IAS 37.45). Der Satz, mit dem die erwartete Ausgabe abgezinst wird, hat den Zinseffekt und die für die Schuld spezifischen Risiken widerzuspiegeln.

BEI RESTRUKTURIERUNGSRÜCKSTELLUNGEN STRENGER

Für Arbeitnehmer von besonderer Bedeutung sind neben den Pensionsrückstellungen die Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen (z.B. Umorganisationen, Stilllegungen, Verkauf von Geschäftszweigen). Für den Ansatz solcher Rück-

stellungen gelten unter IAS strengere Bedingungen als unter HGB. So muss ein **detaillierter Restrukturierungsplan** aufgestellt worden sein, der Angaben zu **betroffenen Geschäftsbereichen** und **Standorten, Einsatzort, Funktion und ungefähre Anzahl der abzufindenden Arbeitnehmer**, die entstehenden **Ausgaben** und den **Umsetzungszeitpunkt** enthält (IAS 37.72). Außerdem muss »bei den Betroffenen eine gerechtfertigte Erwartung geweckt« worden sein, dass die Maßnahme durchgeführt wird. Die für eine Restrukturierung anzusetzenden Rückstellungen dürfen nur Ausgaben umfassen, die **zwangsweise im Zuge der Restrukturierung entstehen** und nicht mit den laufenden Aktivitäten des Unternehmens im Zusammenhang stehen (IAS 37.80). Aufwendungen für Umschulung, Versetzung weiterbeschäftigter Mitarbeiter, Marketing oder für Investitionen in neue Systeme und Vertriebsnetze dürfen nicht angesetzt werden.

PENSIONS-RÜCKSTELLUNGEN

Hat sich ein Unternehmen gegenüber Arbeitnehmern (auch gegenüber Mitgliedern des Geschäftsführungsorgans) unmittelbar zu Unterstützungsleistungen im Ruhestand verpflichtet, so müssen für die zu erwartenden Zahlungsbelastungen Rückstellungen gebildet werden. Beim Übergang auf die IAS-Bilanzierung kommt es üblicherweise zu Abweichungen gegenüber der HGB-Bilanz, weil die Vorschriften der IAS enger sind und einige »klassische« Verfahrensweisen nicht mehr erlauben bzw. keine Wahlrechte hierfür vorsehen.

Bilanziert das Unternehmen nach HGB, besteht die Passivierungspflicht für alle unmittelbaren Zusagen, die ab dem 01.01.1987 gemacht wurden. Für ältere Zusagen besteht ein Passivierungswahlrecht. Unter anderem diese bilanzpolitische Manövriermasse der Altzusagen entfällt unter IAS, da hier kein entsprechendes Wahlrecht gegeben ist. Im Rahmen des HGB könnte die Bildung von Pensionsrückstellungen zwar grundsätzlich in der gleichen Weise wie nach IAS erfolgen, weil es keine zwingenden Vorschriften im HGB gibt, die den IAS-Regeln entgegenstehen.

Dennoch kommt es aber bei einer Umstellung auf IAS meist zu erheblichen Veränderungen in diesem Bilanzposten. Verantwortlich hierfür sind mit den IAS in Konflikt stehende steuerrechtliche Vorschriften, die üblicherweise die Handelsbilanz prägen. So wirkt sich aus, dass Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Einkommensteuergesetz (EstG) erstmals in dem Geschäftsjahr gebildet werden dürfen, bis zu dessen Mitte der Berechtigte das 28. Lebensjahr vollendet hat. Nach IAS 19 »Leistungen an Arbeitnehmer« ist dagegen **für alle Berechtigten**, gleich welchen Alters und unabhängig vom Datum der Zusage, **eine Rückstellung zu bilden**.

NACH IAS NUR EINE METHODE ZULÄSSIG: ANWARTSCHAFTS-BARWERTVERFAHREN

Einen starken Effekt hat auch der Übergang vom Gleichverteilungsverfahren, das unter HGB meist angewandt wird, auf das nach IAS inzwischen einzig zulässige **Anwartschaftsbarwertverfahren** (Projected Unit Credit Method). Nach dieser Methode errechnet sich die Höhe der Pensionsverpflichtungen aus der zum Bi-

lanzstichtag erdienten Anwartschaft nach einem versicherungsmathematischen Verfahren, wobei u.a. auch erwartete künftige Gehaltssteigerungen zu berücksichtigen sind (Dynamisierung).

Der Betrag ist einer Barwertbetrachtung zu unterwerfen, also abzuzinsen, wobei der **Zinssatz** nicht wie nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) festliegt, sondern sich **mit den Kapitalmarktbedingungen verändert**: Er »ist auf der Grundlage der Renditen zu bestimmen, die am Bilanzstichtag für erstrangige, festverzinsliche Industriefinanzierungen am Markt erzielt werden« (IAS 19.78).

Damit ergeben sich weitere Differenzen zur handelsrechtlichen Bilanz, bei der es üblich ist, den steuerrechtlich vorgeschriebenen festen Abzinsungssatz von sechs Prozent anzusetzen.

EFFEKTE SCHWER EINSCHÄTZBAR

Für den Leser des Jahresabschlusses ergibt sich aus der Vielzahl der zusammenwirkenden Abweichungen beim Wechsel der Bilanzierungsnorm ein in jedem Einzelfall schwer einzuschätzender Effekt. Einerseits kann sich der Rückstellungsbetrag erhöhen, weil mehr Berechtigte berücksichtigt werden müssen als bisher (Altzusagen, über 30-Jährige) und die künftig steigenden Gehälter berücksichtigt werden müssen. Andererseits bewirkt das Anwartschaftsbarwertverfahren gegenüber dem Gleichverteilungsverfahren meist eine geringere Rückstellungshöhe.

Zusätzliche Dynamik bringt der zu jedem Bilanzstichtag neu zu bestimmende kapitalmarktorientierte Zinssatz in die Berechnung: Liegt er unter den sechs Prozent nach EstG, so sind die Rückstellungsbeträge höher, liegt er darüber, fällt die Zuführung zu den Rückstellungen niedriger aus.

Konzerne sind meist auf verschiedenen Geschäftsfeldern und auf mehreren Kontinenten tätig. Damit entsteht eine unerwünschte Intransparenz: So können Misserfolge auf einigen Geschäftsfeldern durch Erfolge auf anderen verdeckt werden, da alles in den großen »Konzernkopf« geworfen wird. Dem Außenstehenden ist es nicht möglich, zu beurteilen, ob das Vermögen in die »richtigen« Geschäftsfelder investiert ist. Um Transparenz auch über komplexe Konzerne herzustellen, verlangt IAS 14 einen detaillierten Segmentbericht. Dieser legt wesentliche Kenngrößen über die Segmente (Geschäftsfelder bzw. Regionen) offen.

Das Handelsgesetzbuch (HGB) verlangt von großen Kapitalgesellschaften bzw. Konzernen lediglich eine Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen und Märkten. Erst seit 1998 besteht für börsennotierte Mutterunternehmen die Pflicht zur Vorlage eines Segmentberichts.

Nach den International Accounting Standards (IAS) bilanzierende Unternehmen, deren **Dividendenpapiere** oder **schuldrechtliche Titel öffentlich gehandelt** werden, haben nach IAS 14 einen detaillierten Segmentbericht vorzulegen. Diese Anforderungen von IAS 14 müssen übrigens auch solche Unternehmen vollständig einhalten, die nach IAS bilanzieren und freiwillig Angaben zu den Segmenten machen wollen (IAS 14.5).

Gemäß IAS 14.26 sind Segmentberichte in zwei »Formaten« vorzulegen: das primäre und das sekundäre Berichtsformat. Für das primäre Format muss umfangreicher berichtet werden als für das sekundäre Format. Ob nun **Geschäftssegmente** oder **geographische Segmente** das primäre Format sind, richtet sich nach dem vorherrschenden Ursprung und der Art der Risiken und Erträge des Unternehmens. Grundlage zur Beurteilung dieser Frage ist die interne Organisations- und Managementstruktur des Unternehmens sowie sein System der internen Finanzberichterstattung (IAS 14.27).

Ein Segment (Geschäftsfeld bzw. Region) muss in das Format aufgenommen werden, wenn seine Verkaufserlöse zehn Prozent oder mehr der gesamten Erlöse aller Segmente ausmachen oder sein Segmentergebnis zehn Prozent des Ergebnisses aller Segmente erreicht oder seine Vermögenswerte zehn Prozent oder mehr der gesamten Vermögenswerte aller Segmente ausmachen (IAS 14.35).

Geschäftsfelder sind nach der Definition in IAS 14.9 unterscheidbare Teilaktivitäten, die ein Produkt, eine Dienstleistung oder eine Gruppe ähnlicher Produkte bzw. Dienstleistungen erstellen und Risiken und Erträgen ausgesetzt sind, die sich von denen anderer Segmente unterscheiden. Folgende Faktoren sind zu berücksichtigen:

- die Art der Produkte und Dienstleistungen;
- die Art der Produktionsprozesse;
- die Art oder Gruppe der Kunden für die Produkte und Dienstleistungen;
- Vertriebsmethoden und -wege;
- falls anwendbar: Art des gewöhnlichen Umfelds, z.B. Banken oder Versicherungen.

Bei der Unterscheidung **geographischer Segmente** kommt es auf das spezifische wirtschaftliche Umfeld an, in dem die Produkte oder Dienstleistungen angeboten werden. Folgende Faktoren werden genannt:

- Gleichartigkeit der wirtschaftlichen und politischen Rahmenbedingungen;
- Beziehungen zwischen Tätigkeiten in unterschiedlichen geographischen Regionen;
- regionale Nähe der Tätigkeiten;
- spezielle regionale Risiken;
- Devisenbestimmungen und Währungskursrisiken.

Die Segmentinformationen müssen in **Übereinstimmung mit den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** des Jahresabschlusses aufgestellt werden. Im primären Berichtsformat sind folgende Angaben für jedes Segment zu machen:

- Segmenterlöse, getrennt nach externen und internen Geschäften;
- Segmentergebnis;
- Segmentvermögen;
- Segmentschulden;
- Investitionen in Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten;
- planmäßige Abschreibungen auf das Segmentvermögen;
- wesentliche nicht zahlungswirksame Aufwendungen.

Weiterhin hat der Segmentbericht des primären Formats eine **Überleitungsrechnung** der einzelnen **Segmentzahlen auf die Konzernzahlen** zu präsentieren. Die Darstellung des sekundären Berichtsformats ist grundsätzlich knapper und hängt davon ab, ob das primäre Format nach Regionen oder Geschäftsfeldern organisiert ist. Eine detaillierte Darstellung der Anforderungen an das sekundäre Format bieten die Paragraphen 14.69 bis 14.72 der IAS.

Ein Beispiel illustriert Schaubild 1: Die Salzgitter AG definiert ihr primäres Berichtsformat nach den Geschäftsfeldern Stahlerzeugung, Stahlhandel, Rohstoffe/Dienstleistungen und industrielle Beteiligungen. Das sekundäre Berichtsformat umfasst die Regionen Deutschland, EU (ohne Deutschland), übriges Europa, Amerika und übrige Regionen. Die Darstellung beruht auf den Daten des Konzernabschlusses der Salzgitter AG für das Geschäftsjahr 1999/2000 und lehnt sich an die Darstellung des Segmentberichts im entsprechenden Geschäftsbericht an.

In der abgebildeten Tabelle auf Seite 44 wird der **Segmentbericht der Salzgitter AG** für 1999/2000 (etwas verkürzt, ohne Vorjahreszahlen und ohne Überleitung auf den Konzernabschluss) dargestellt.

Primäres Berichtsformat (nach Geschäftsbereichen):				
Beispiel: Segmentbericht der Salzgitter AG für das Geschäftsjahr 1999/2000 (verkürzte Darstellung)				
	Stahl- erzeugung	Stahl- handel	Rohstoffe / Dienst- leistungen	Industrielle Beteili- gungen
Umsatzerlöse	1.723.722	1.880.908	518.357	43.296
Umsatz im eigenen Segment		100.404	4.628	
Umsatz mit anderen Segmenten	471.679	7.055	285.818	5.405
Außenumsatz	1.252.043	1.773.449	227.911	37.891
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	56.946	17.532	23.108	- 2.390
Zinsertrag	11.390	4.535	4.051	81
Zinsaufwand	37.037	16.356	8.512	385
Betriebliches Segmentvermögen	1.563.124	535.407	172.837	162.539
Betriebliche Segmentverbindlichkeiten	915.557	477.994	206.726	35.597
Investitionen in Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte	169.179	5.383	23.221	10.538
Abschreibungen auf Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte	150.249	9.417	10.407	3.855
Zahlungsunwirksame Aufwendungen und Erträge	16.846	7.286	15.995	13.890
Mitarbeiter (Jahresdurchschnitt)	7.045	1.774	3.769	593
Sekundäres Berichtsformat (nach Regionen):				
	Deutsch- land	EU (ohne Deutsch- land)	übriges Europa	übrige Regionen
Außenumsatz nach Leistungsempfängern	1.690.110	704.268	170.813	440.175
Außenumsatz nach Sitz der Unternehmen	3.111.367	88.918		
Investitionen in Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte	208.026	275		20
Betriebliches Segmentvermögen	2.358.640	50.747		24.520
Betriebliche Segmentverbindlichkeiten	1.306.401	18.766		18.791
Abschreibungen	173.378	714		17
Mitarbeiter (Jahresdurchschnitt)	13.058	118		5

Aufgrund des Einflusses rein buchtechnischer Vorgänge (Abschreibungen und Rückstellungsbildung) ist die Aussagekraft der Gewinn- und Verlustrechnung hinsichtlich der tatsächlichen Ertrags- und Liquiditätslage des Unternehmens stark eingeschränkt. Die gewünschte Information kann eine Kapitalflussrechnung liefern. Außerdem stellt sie Transparenz über Herkunft und Verwendung der Finanzmittel her.

In der deutschen Rechnungslegung wird für Konzernabschlüsse börsennotierter Mutterunternehmen seit 1998 eine Kapitalflussrechnung gefordert. Nach IAS bilanzierende Unternehmen sind verpflichtet, immer eine Kapitalflussrechnung nach IAS 7 zu erstellen. Ihr Zweck ist es, Informationen über Änderungen im Reinvermögen und der Vermögens- und Finanzstruktur zu liefern. Damit wird es möglich, die Fähigkeit des Unternehmens zu beurteilen, Finanzmittel zu erwirtschaften. »Eine Kapitalflussrechnung gibt darüber Auskunft, welche Finanzmittel dem Unternehmen im Geschäftsjahr zugeflossen sind und welche Finanzmittel das Unternehmen im selben Zeitraum verausgabt hat.«⁴ Sie ist so darzustellen, dass **Zahlungsmittelflüsse** (Cashflows) nach betrieblichen **Tätigkeiten, Investitionstätigkeiten** und **Finanzierungstätigkeiten** gegliedert werden (IAS 7.10).

4 Arno Prangenberg: Konzernabschluss International. Stuttgart 2000, Seite 131.

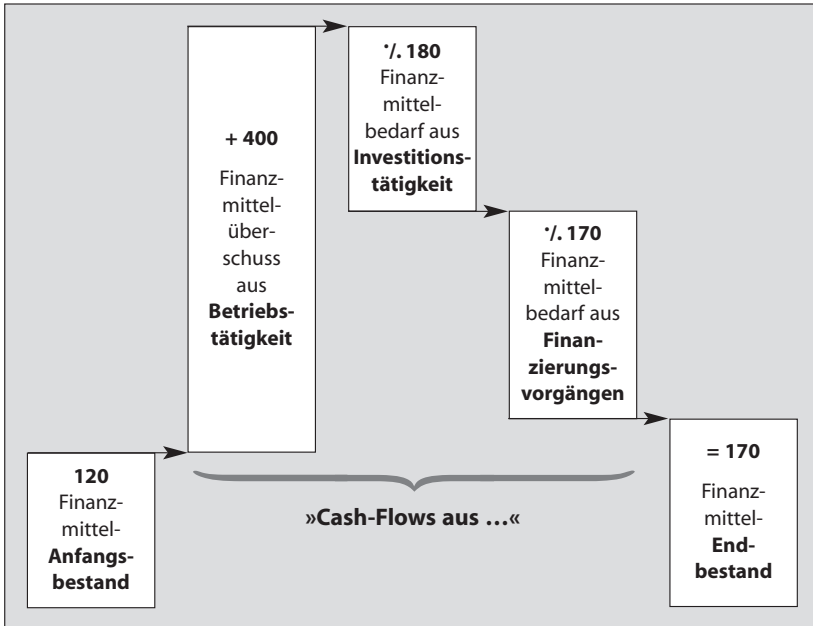


Abb.: Prangenberg, Arno: Konzernabschluss International. Stuttgart 2000, S. 132

Die **Darstellung der Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit** kann in direkter oder indirekter Form erfolgen (IAS 7.18). Die direkte Form weist unmittelbar die Einzahlungen und Auszahlungen in Hauptklassen (z.B. Einzahlungen von Kunden, Auszahlungen an Lieferanten und Arbeitnehmer) aus. Das Saldo von Ein- und Auszahlungen ergibt den Zahlungsmittelüberschuss.

Die **indirekte Form** setzt dagegen am Jahresüberschuss an und korrigiert diesen um nicht zahlungswirksame Geschäftsvorfälle (z.B. Abschreibungen und Rückstellungen) sowie um Posten, die dem Investitions- und Finanzierungsbereich zuzuordnen sind. Da die direkte Darstellung eine bessere Informationsbasis liefert, sollte sie vorgezogen werden (IAS 7.19).

Cashflows aus **Investitionstätigkeit** (IAS 7.16) umfassen Vorgänge wie den Erwerb eines Tochterunternehmens, Investitionen in Sachanlagen, Erlöse aus dem Verkauf von Sachanlagen oder erhaltene Zinsen bzw. Dividenden.

Cashflows aus **Finanzierungstätigkeit** (IAS 7.17) fallen beispielsweise an für Einzahlungen aus der Ausgabe von Kapitalanteilen, Dividendenzahlungen, Kreditaufnahmen und Kredittilgungen.

Dem Adressaten des Jahresabschlusses wird es durch dieses Rechenwerk ermöglicht, sich ein Urteil über die **Quellen der Zahlungsmittelüberschüsse** aus betrieblicher Tätigkeit zu bilden und Informationen über die **Wirkungen von Investitionen** bzw. **Desinvestitionen** und **Finanzierungen** zu gewinnen. Die zu Beginn vorgenommene Bereinigung der Darstellung um nicht zahlungswirksame Vorgänge ermöglicht zudem eine bessere Transparenz der Finanzkraft.

Das **Beispiel** der Kapitalflussrechnung der seit dem Geschäftsjahr 1999/2000 nach IAS Rechnung legenden Salzgitter AG zeigt die Darstellung der betrieblichen Cashflows («aus laufender Geschäftstätigkeit») nach der indirekten Methode. Wichtig ist der Vergleich mit den Vorjahreszahlen, um sich beispielsweise ein Urteil über verändertes Investitions- und Finanzierungsverhalten des Unternehmens bilden zu können.

Beispiel: Kapitalflussrechnung der Salzgitter AG im Geschäftsbericht 2000 (Indirekte Darstellung der betrieblichen Cashflows, Werte in T€; Quelle: Geschäftsbericht 2000 der Salzgitter AG).

	1999/2000	1998/1999
Konzernjahresüberschuss	68.997	13.307
Abschreibungen (+)/Zuschreibungen (-) auf Gegenstände des Anlagevermögens	174.013	166.486
Sonstige nicht zahlungswirksame Aufwendungen (+)/Erträge (-)	56.942	94.936
Zinsaufwendungen	49.473	43.986
Gewinn(-)/Verlust(+) aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens	2.512	3.911
Zunahme (-)/Abnahme (+) der Vorräte	- 54.097	45.636
Zunahme (-)/Abnahme (+) der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind	- 90.462	9.431
Zunahme (+)/Abnahme (-) der Rückstellungen	- 98.820	- 160.887
Zunahme (+)/Abnahme (-) der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind	5.228	- 100.331
Mittelzufluss aus laufender Geschäftstätigkeit	113.786	116.475
Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Anlagevermögens	6.211	1.999
Auszahlungen für Investitionen in das Sach- und immaterielle Anlagevermögen	- 208.877	- 149.370
Einzahlungen aus Abgängen des Finanzanlagevermögens	9.366	1.208
Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen	- 40.368	- 6.863
Mittelabfluss aus der Investitionstätigkeit	- 233.668	- 153.026
Auszahlungen für Rückkäufe eigener Aktien	- 36.121	- 105
Dividendenzahlungen	- 22.738	42.750
Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von Krediten	169.459	20.480
Rückzahlungen von Anleihen und Tilgungen von Krediten	- 7.770	- 1.095
Zinsauszahlungen	- 11.406	- 5.615
Mittelzufluss aus der Finanzierung	91.424	- 29.085
Finanzmittelbestand am Anfang der Periode	50.767	116.403
Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelbestandes	- 28.458	- 65.636
Finanzmittelbestand am Ende der Periode	22.309	50.767

International **Accounting Standards**

– Glossar –

Das Glossar dient zum einen der direkten Übersetzung eines englischen Fachbegriffes aus dem Bereich der IAS in den entsprechenden deutschen Begriff. Zum anderen werden kurze Erläuterungen zu speziellen Begriffen und Sachverhalten aus der Welt der IAS-Bilanzierung angeboten. Soweit sinnvoll, werden außerdem den deutschen Fachbegriffen die jeweiligen englischen Übersetzungen zur Seite gestellt.

Die Verweise beziehen sich auf die bisher publizierten IAS 1 bis 41 mit den jeweiligen Paragraphen (z.B. IAS 36.6) bzw. auf das Rahmenkonzept (Framework) der IAS, zitiert als »F« (z.B. F.100).

Abschreibung (Depreciation)	<i>Verfahren zur Verteilung eines Vermögenswertes über seine geschätzte Nutzungsdauer. (IAS 16.5; IAS 36.6).</i>
<i>Accumulated profits (losses)</i>	Angesammelte Ergebnisse (Gewinnvortrag bzw. Verlustvortrag).
Administrative expenses	Verwaltungsaufwendungen.
<i>Altersversorgungspläne (Retirement benefit plans)</i>	IAS 26 (Altersversorgungspläne) regelt die Bilanzierung von Pensionskassen und ähnlichen Einrichtungen. Die Bestimmung von ➤ Pensionsrückstellungen richtet sich nach den Vorschriften in IAS 19.
Anwartschaftsbarwertverfahren (<i>Accrued benefit method pro-rated on service bzw. Projected Unit Credit Method</i>)	Unter IAS allein zulässiges Verfahren zur Berechnung der ➤ Pensionsrückstellungen. Weicht erheblich vom unter dem HGB üblichen Anwartschaftsdeckungsverfahren ab. Während bei letzterem die jährlichen Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen gleichbleibende Höhe haben, sind sie beim Anwartschaftsbarwertverfahren zu Beginn der Dienstzeit niedrig und nehmen im Laufe der Dienstzeit zu. Ein zusätzlicher Effekt auf die Bestimmung der Rückstellungen besteht in der Berücksichtigung von Trendannahmen über die künftige Gehaltsentwicklung und die Orientierung des Abzinsungsfaktors am Kapitalmarktzinssatz (vgl. IAS 19.64 ff.).
Asset	➤ Vermögenswert.
Available for sale securities	Veräußerungsfähige Wertpapiere. Kategorie von Wertpapieren, die das Unternehmen besitzt. Hierunter werden alle Wertpapiere erfasst, die nicht ➤ trading securities oder ➤ held to maturity securities sind. Veräußerungsfähige Wertpapiere werden immer zum aktuellen Marktwert bilanziert. Nach IAS 39 gibt es ein Wahlrecht für die Behandlung unrealisierter Gewinne oder Verluste aus der Neubewertung.

Badwill (<i>Negative goodwill</i>)	Von einem Badwill, bzw. einem negativen Unterschiedsbetrag spricht man, wenn bei einem Unternehmenskauf der Kaufpreis für das Unternehmen geringer ist als sein Buchwert (<i>»lucky buy«</i>). Im gegensätzlichen Fall liegt ein ➔ Goodwill vor. Badwill wird auch als negativer Firmen- oder Geschäftswert bezeichnet. Unter IAS wird der <i>Badwill</i> in zwei Teile gespalten: Der Teil, der sich auf erwartete Verluste in der Zukunft bezieht, ist zu dem Zeitpunkt als Ertrag zu buchen, zu dem die künftigen Verluste anfallen (IAS 22.61). Der Teil, der sich nicht auf künftige Verluste bezieht, ist sofort als Ertrag zu buchen bzw. über die gewichtete, durchschnittliche Nutzungsdauer des jeweiligen Vermögenswertes zu erfassen (IAS 22.62).
Bargain Purchase Test	Test im Rahmen der Prüfung, ob bei einem Leasingverhältnis ein operate lease oder ein finance lease vorliegt. Dabei geht es um die Frage, ob dem Leasingnehmer eine günstige Kaufoption eingeräumt wurde (wenn ja, dann liegt <i>finance lease</i> vor; vgl. IAS 17.8).
Barwert (<i>Present value</i>)	Der Barwert ist der Betrag, der den aktuellen Wert einer zukünftigen Zahlung repräsentiert. Er wird ermittelt, indem der Betrag der künftigen Zahlung abgezinst wird. Sowohl Vermögenswerte als auch Schulden sind in der Bilanz mit dem Barwert der künftigen Nettomittelzu- bzw. -abflüsse anzusetzen (vgl. F.100).
Borrowing costs	➔ Fremdkapitalkosten (IAS 23).
Buchwert	Der Buchwert ist der Betrag, mit dem ein Vermögenswert in der Bilanz nach Abzug der kumulierten ➔ Abschreibungen und Wertminderungen angesetzt wird (vgl. IAS 16.6 und IAS 36.5).
Business combinations	Unternehmenszusammenschlüsse (IAS 22).
Cash and cash equivalents	Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente.
Cashflow	Zuflüsse und Abflüsse von Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalenten (IAS 7.6).
Cash flow statement	➔ Kapitalflussrechnung (IAS 7)
Changes in inventories of finished goods and work in progress	Veränderung des Bestands an Fertigerzeugnissen und unfertigen Erzeugnissen.
Completed contract method	Methode zur Bilanzierung langfristiger Fertigungsaufträge. Übliches Verfahren in HGB-konformen Jahresabschlüssen. Abweichung nach HGB nur zulässig, wenn Projektdauer mindestens 24 Monate beträgt, abrechnungsfähige Teilleistungen vorliegen und gewinnbringende Abwicklung als sicher gilt. Die Anwendung der <i>Completed contract method</i> ist nach IAS unzulässig, vielmehr ist die ➔ Percentage of completion method heranzuziehen (vgl. IAS 11.22).

Construction contracts	Fertigungsaufträge (IAS 11).
Cost of sales	Umsatzkosten.
<i>Cost to cost-Verfahren</i>	Verfahren zur Ermittlung des Fertigstellungsgrads bei langfristigen Fertigungsaufträgen im Rahmen der ➤ Percentage of completion method. Dabei wird das Verhältnis der bereits angefallenen Auftragskosten zu den geschätzten gesamten Auftragskosten ermittelt (vgl. IAS 11.30).
Current liabilities	Kurzfristige ➤ Schulden.
Current portion of interest-bearing borrowings	Kurzfristiger Teil der verzinslichen Darlehen.
Deferred tax	➤ Latente Steuern.
Depreciation	➤ Abschreibungen.
<i>Depreciation and amortization expense</i>	Aufwand für planmäßige Abschreibungen.
Derivate	Derivate sind von einem anderen Vermögenswert abgeleitete Finanzinstrumente (z.B. Forwards, Futures, Optionen, Swaps). Ihr Wert hängt vom Wert des zugrundeliegenden Vermögenswerts ab. Derivate tragen Finanzrisiken in sich und erzeugen Rechte und Pflichten bei den Vertragspartnern, ohne dass die zugrunde liegenden originären Vermögenswerte übertragen werden. (vgl. IAS 32.10)
Diluted earnings per share	Verwässertes ➤ Ergebnis pro Aktie.
Disclosure	Offenlegung.
Diskontierung	Abzinsung künftiger Zahlungsbeträge, um ihren gegenwärtigen Wert zu ermitteln. ➤ Barwert.
<i>Distribution costs</i>	Vertriebskosten.
<i>Earnings before interests and Taxes (EBIT)</i>	Nicht normierte Kennzahl aus der Unternehmenspraxis, die einen Vergleich der betrieblichen Leistungsfähigkeit mit anderen Unternehmen ermöglichen soll. EBIT ist das Betriebsergebnis vor Zinsen und Steuern (aber nach Abschreibungen, die diese Kennzahl erheblich beeinflussen können!). Vgl. auch EBITDA.
<i>Earnings before interests, taxes, depreciation and amortization (EBITDA)</i>	Nicht normierte Kennzahl aus der Unternehmenspraxis, die einen Vergleich der betrieblichen Leistungsfähigkeit mit anderen Unternehmen ermöglichen soll. EBITDA ist das Betriebsergebnis vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen und Amortisation. Vgl. auch EBIT. Wichtige Kennzahl zur Beurteilung des operativen Erfolgs. Anders als beim EBIT liegt hier kein Einfluss von Abschreibungen vor!
<i>Earnings per share (EPS)</i>	➤ Ergebnis je Aktie.

EBIT	➔ Earnings before interests and Taxes.
EBITDA	➔ Earnings before interests, taxes, depreciation and amortization.
Economic Life Test	Test im Rahmen der Prüfung, ob bei einem Leasingverhältnis ein <i>operate lease</i> oder ein <i>finance lease</i> vorliegt. Dabei geht es um die Frage, ob die Vertragslaufzeit den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer beträgt (wenn ja, dann liegt <i>finance lease</i> vor; vgl. IAS 17.8).
Efforts expended method	Verfahren zur Ermittlung des Fertigstellungsgrads bei langfristigen Fertigungsaufträgen im Rahmen der ➔ Percentage of completion method. Dabei wird das Verhältnis der bereits angefallenen Fertigungsstunden zu den für den Auftrag insgesamt kalkulierten Fertigungsstunden ermittelt (vgl. IAS 11.30).
Eigenkapitalveränderungsnachweis	Nach IAS hat ein Unternehmen als gesonderten Bestandteil des Abschlusses eine Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals vorzulegen. Die Aufstellung hat das Periodenergebnis, jeden Eigenkapitalposten und die Summe der Eigenkapitalposten sowie die Gesamtauswirkungen der Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden darzustellen (IAS 1.86).
Employee benefits	Leistungen für Arbeitnehmer. Die Bilanzierung kurzfristig und langfristig fälliger Leistungen für Arbeitnehmer regelt IAS 19. Von besonderer Bedeutung sind die Regeln für Ansatz und Bemessung der ➔ Pensionsrückstellungen.
Equity-Methode	Verfahren zur Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures. Bei der Equity-Methode werden die Anteile zunächst mit den Anschaffungskosten gebucht und nachfolgend entsprechend dem Anteil des Gesellschafters am sich ändernden Reinvermögen des Beteiligungsunternehmens berichtet (IAS 28.3 und IAS 31.2).
Ergebnis je Aktie (<i>Earnings per share</i>)	Unternehmen, deren Aktien öffentlich gehandelt werden, müssen ihr Ergebnis je Aktie nach IAS 33 angeben. Dabei ist auch der Verwässerungseffekt durch potentielle Stammaktien (z.B. aufgrund ausgegebener Aktienoptionen) darzustellen (<i>diluted earnings per share</i>).
Erwerbsmethode (<i>purchase method</i>)	Verfahren im Rahmen der Kapitalkonsolidierung, bei dem die identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens und ein etwaiger ➔ Goodwill oder ➔ Badwill zum Erwerbszeitpunkt ermittelt und in der Bilanz angesetzt werden (IAS 22.17 ff.).
Extraordinary items	Außerordentliche Posten.
Fair Value	Bewertung von Vermögensgegenständen nach dem beizulegenden Zeitwert.

Fertigungsaufträge (<i>Construction contracts</i>)	➔ Langfristfertigung.
Finance cost	Finanzierungskosten.
Finance lease	➔ Finanzierungsleasing.
Financial instruments	➔ Finanzinstrumente.
Finanzierungsleasing (<i>Finance lease</i>)	➔ Leasingverhältnis, bei dem im Wesentlichen unabhängig vom rechtlichen Eigentum alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen – und damit das wirtschaftliche Eigentum – eines Vermögenswertes auf den Leasingnehmer übertragen werden (vgl. IAS 17.3). Dies wird mit Hilfe verschiedener Tests festgestellt: ➔ Bargain Purchase Test, ➔ Economic Life Test, ➔ Recovery of Investment Test, ➔ Transfer of Ownership Test.
Finanzinstrumente (<i>Financial instruments</i>)	Finanzinstrumente sind Verträge, die gleichzeitig bei dem einen Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und bei dem anderen zu einer finanziellen Schuld oder einem Eigenkapitalinstrument führen. Dies können auch Warentermingeschäfte oder ➔ Derivate sein. Angaben und Darstellung zu Finanzinstrumenten regelt IAS 32, Ansatz und Bewertung IAS 39.
Fremdkapalkosten (<i>Borrowing costs</i>)	Fremdkapalkosten werden nach IAS 23 unmittelbar als Aufwand erfasst (Benchmark-Methode). Sie können aber auch aktiviert werden, wenn sie für die Herstellung eines ➔ qualifying assets anfallen (alternativ zulässige Methode, vgl. IAS 23.11).
Geschäfts- oder Firmenwert (<i>Goodwill</i>)	In aller Regel übersteigt der Kaufpreis (Marktwert) den Buchwert, wenn ein Unternehmen den Besitzer wechselt. Ein Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill) bezeichnet die positive Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem Buchwert eines Unternehmens. Der Goodwill ist zu aktivieren und planmäßig abzuschreiben. Im gegensätzlichen Fall (negativer Unterschiedsbetrag) liegt ein ➔ Badwill vor.
Goodwill	➔ Geschäfts- oder Firmenwert.
Gross profit	Bruttogewinn.
Held to maturity securities	Schuldapapiere, die bis zur Endfälligkeit gehalten werden. Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten. Vorübergehende Wertminderungen werden nicht erfasst, voraussichtlich dauerhafte Wertminderungen führen zu einer außerplanmäßigen Abschreibung auf den Zeitwert (vgl. IAS 39).

Herstellungskosten	Die Herstellungskosten sind nach IAS vollkostenorientiert zu kalkulieren. Das heißt, neben den Einzelkosten sind auch Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten und die Abschreibungen auf das Anlagevermögen zu berücksichtigen. Für allgemeine Verwaltungskosten besteht ein Ansatzverbot. Fremdkapitalzinsen dürfen bei ➤ qualifying assets angesetzt werden.
IAS	<i>International Accounting Standards</i> , sollen künftig IFRS (<i>International Financial Reporting Standards</i>) heißen.
IASB	International Accounting Standards Board.
IASC	International Accounting Standards Committee.
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i> . Bezeichnung der nach der Umstrukturierung des IASC im Jahr 2001 künftig neu zu erarbeitenden Standards. Die bisherigen IAS bleiben weiterhin gültig.
<i>Immaterielle Vermögenswerte (Intangible assets)</i>	Immaterielle Vermögenswerte wie z.B. Patente, Markenrechte, Lizenzen oder Software (IAS 38).
<i>Immobilienanlagen (Investment property)</i>	Ansatz, Bewertung und Offenlegung von Immobilienanlagen richtet sich nach IAS 40.
Impairment of assets	➤ Wertminderung von Vermögenswerten.
Income from associates	Erträge aus assoziierten Unternehmen.
Income taxes	Ertragsteuern (IAS 12).
Income tax expense	Ertragsteueraufwand.
Intangible Assets	➤ Immaterielle Vermögenswerte.
Interessenzusammenführung (<i>Pooling of interests</i>)	Interessenzusammenführungsmethode: Verfahren der Kapitalkonsolidierung im Fall einer Fusion unter Gleichen. Aktiva und Passiva werden ohne Aufdeckung stiller Reserven in die Konzernbilanz übernommen. Es entsteht kein ➤ Goodwill. (vgl. IAS 22.77 ff.)
Interest bearing borrowings	Verzinsliche Darlehen.
Inventories	Vorräte (IAS 2).
Investments in associates	Anteile an assoziierten Unternehmen.
Investment property	➤ Immobilienanlagen.
Kapitalflussrechnung (<i>Cash flow statement</i>)	Die Kapitalflussrechnung liefert Informationen, mit denen es möglich wird, die Ströme der Finanzmittel zu analysieren und sich ein Bild über die Veränderungen im Reinvermögen des Unternehmens und seine Vermögens- und Finanzstruktur zu machen. IAS 7 verlangt eine Kapitalflussrechnung von allen Unternehmen, die nach IAS bilanzieren.

Issued capital	Gezeichnetes Kapital.
Kapitalkonsolidierung	Verfahren der Zusammenfassung des Kapitals von Mutter- und Tochterunternehmen bei der Erstellung des Konzernabschlusses (IAS 27). Die Kapitalkonsolidierung wird nach der ➤ Erwerbsmethode (➤ Purchase method) vorgenommen. In bestimmten Fällen erfolgt die Kapitalkonsolidierung als ➤ Interessenzusammenführung (<i>Pooling of interests</i>).
Konsolidierungskreis	Umfang der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen. Nach IAS 27.11 sind grundsätzlich alle in- und ausländischen Tochtergesellschaften zu konsolidieren. Auszuschließen sind Tochterunternehmen, die lediglich zum Zwecke der Wiederveräußerung gehalten werden oder solche, die unter erheblichen und langfristigen Beschränkungen tätig sind, die ihre Fähigkeit zum Finanzmitteltransfer zum Mutterunternehmen wesentlich beeinträchtigen (vgl. IAS 27.13).
Langfristige Fertigungsaufträge	Langfristige Fertigungsaufträge sind nach IAS 11 für Zwecke der Bilanzierung nach dem Grad der Fertigstellung abzurechnen (➤ Percentage of completion method). Damit werden bereits in der Phase der Erstellung des Fertigungsauftrags Erträge und Gewinne verbucht. Der Grad der Fertigstellung wird z.B. nach der <i>cost to cost method</i> oder der <i>Efforts expended method</i> ermittelt.
Latente Steuern (<i>Deferred Taxes</i>)	Latente Steuern entstehen, wenn der aktuell in der steuerlichen Gewinnermittlung berechnete Steueraufwand von dem in der Handelsbilanz ausgewiesenen Steueraufwand abweicht (➤ Temporary difference). Ursache dafür kann z.B. in der unterschiedlichen Höhe von Abschreibungen und / oder Rückstellungsbildung liegen, da die steuerrechtlichen Vorschriften von denen zur Erstellung der Handelsbilanz abweichen können. Latente Steuern können aus Steueransprüchen (aktivische latente Steuern) oder aus Steuerschulden (passivische latente Steuern) resultieren (vgl. IAS 12.5).
Leasingverhältnis (<i>Leases</i>)	Nach IAS ist zu unterscheiden, ob ➤ Finanzierungsleasing oder ➤ Mietleasing vorliegt. Finanzierungsleasing führt zur Aktivierung des Leasinggegenstands beim Leasingnehmer (vgl. IAS 17.12), Mietleasing zur Aktivierung beim Leasinggeber.
Liabilities	<i>Liabilities</i> sind nach IAS Verpflichtungen, die das Unternehmen gegenüber Dritten hat. Hierunter fallen sowohl die klassischen ➤ Schulden bzw. Verbindlichkeiten, als auch ➤ Rückstellungen. Beide Kategorien (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) werden nach IAS unter <i>Liabilities</i> zusammengefasst.
Materiality	➤ Wesentlichkeit.

Mietleasing (<i>Operate lease</i>)	Mietleasing ist ein ➤ Leasingverhältnis, das nicht als ➤ Finanzierungsleasing identifiziert wird (vgl. IAS 17.3).
Minority interest	Minderheitsanteile.
Negativer Unterschiedsbetrag (<i>Negative goodwill</i>)	➤ Badwill.
Net profit for the period	Periodengewinn.
Net profit or loss from ordinary activities	Netto-Ergebnis aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit.
Non-current liabilities	Langfristige ➤ Schulden.
Operate lease	➤ Mietleasing.
Other operating expenses	Sonstige betriebliche Aufwendungen.
Other operating income	Sonstige betriebliche Erträge.
Pensionsrückstellungen (<i>Retirement benefit obligation</i>)	IAS 19 unterscheidet zwischen beitrags- und leistungsorientierten »Plänen«. Nur für leistungsorientierte Pläne sind ➤ Rückstellungen vorzunehmen. Die Rückstellungen sind nach dem ➤ Anwartschaftsbarwertverfahren zu bestimmen. Bei diesem Verfahren geht man davon aus, dass in jedem Dienstjahr ein zusätzlicher Teil des letztendlichen Leistungsanspruchs erdient wird. Die konkret erdiente Anwartschaft wird zum ➤ Barwert bilanziert. Der zur ➤ Diskontierung heranzuziehende Abzinsungsfaktor errechnet sich nach den aktuellen Renditen erstrangiger, festverzinslicher Industriebankdarlehen. Weiterhin sind folgende versicherungsmathematischen Annahmen zugrunde zu legen: demographische Trends (vgl. IAS 19.73), erwartete künftige Gehaltssteigerungen, zugesagte Leistungen und die geschätzte Entwicklung staatlicher Leistungen, sofern sie sich auf die zu zahlenden Leistungen auswirken (vgl. IAS 19.83).
<i>Percentage of completion method</i>	➤ Langfristige Fertigungsaufträge werden gemäß IAS 11.25 nach dem Leistungsfortschritt bilanziert. Damit werden Gewinne nach dem Grad der Fertigstellung realisiert.
Pooling of interests	➤ Interessenzusammenführung.
Prepayments	Vorauszahlungen.
Profit after tax	Gewinn nach Steuern.
Profit before tax	Gewinn vor Steuern.
Profit from operations	Gewinn aus betrieblicher Tätigkeit.
Property, plant and equipment	➤ Sachanlagen.

Purchase method	Erwerbsmethode: Verfahren der ➤ Kapitalkonsolidierung im Fall einer Mutter-Tochter-Beziehung zwischen den zu konsolidierenden Unternehmen. Alle Aktiva und Passiva werden einzeln mit dem Zeitwert zum Zeitpunkt der Erstkonsolidierung bewertet. Stille Reserven werden (in Abhängigkeit weiterer Methodenwahl) gehoben.
Provisions	➤ Rückstellungen (IAS 37).
Qualifying asset	Vermögensgegenstand, der erst nach Ablauf eines längeren Zeitraums in den nutzbaren Zustand versetzt werden kann (IAS 23.4). Sofern Finanzierungskosten durch Herstellung eines Qualifying Assets anfallen und direkt zurechenbar sind, können sie in die Herstellungskosten einbezogen werden (IAS 23.10 ff.).
<i>Qualitative Anforderungen an den Abschluss (Qualitative characteristics of financial statements)</i>	Folgende Anforderungen werden in IAS 1 genannt: Verständlichkeit (<i>Understandability</i>), Relevanz (<i>Relevance</i>), ➤ Wesentlichkeit (<i>Materiality</i>), Verlässlichkeit (<i>Reliability</i>), glaubwürdige Darstellung (<i>Faithful representation</i>), ➤ wirtschaftliche Betrachtungsweise (<i>Substance over form</i>), Neutralität (<i>Neutrality</i>), Vorsicht (<i>Prudence</i>), Vollständigkeit (<i>Completeness</i>) und Vergleichbarkeit (<i>Comparability</i>), wobei Verständlichkeit, Relevanz, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit Oberkategorien sind (vgl. IAS 1.24 ff.).
Raw material and consumables used	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.
Recovery of Investment Test	Test im Rahmen der Prüfung, ob bei einem Leasingverhältnis ein <i>operate lease</i> oder ein <i>finance lease</i> vorliegt. Dabei geht es um die Frage, ob der Barwert der Mindestleasingzahlungen im Wesentlichen mindestens dem beizulegenden Zeitwert des Leasinggegenstandes entspricht (wenn ja, dann liegt <i>finance lease</i> vor; vgl. IAS 17.8).
Related Parties	Nahe stehende Unternehmen und Personen. Nach IAS 24 sind detaillierte Angaben zu Beziehungen mit <i>related parties</i> zu machen. Dabei handelt es sich um Personen oder Unternehmen, die über die Möglichkeit verfügen, das Unternehmen zu beherrschen oder einen maßgeblichen Einfluss auf die Finanz- oder Geschäftspolitik auszuüben (IAS 24.5)
Reserves	Rücklagen.
Restrukturierung (<i>Restructuring</i>)	Eine Restrukturierungsmaßnahme ist ein Programm des Managements, das von ihm geplant und kontrolliert wird und wesentliche Veränderungen in einem Geschäftsfeld oder in der Art, in der das Geschäft durchgeführt wird, mit sich bringt (vgl. IAS 37.13).
Retirement benefit plans	➤ Altersversorgungspläne.

Restrukturierungs-rückstellungen	Der Ansatz von Rückstellungen für ➤ Restrukturierungen wird nach IAS restriktiv gehandhabt. Es muss ein formeller Restrukturierungsplan (mit Angaben zu betroffenen Geschäftsbereichen, Standorten, Funktion und Anzahl betroffener Arbeitnehmer, entstehenden Ausgaben und Umsetzungszeitpunkt) vorliegen und bei den Betroffenen muss eine gerechtfertigte Erwartung zur Durchführung des Plans geweckt sein (vgl. IAS 37.72).
Revenue	➤ Umsatzerlöse.
Rückstellungen (Provisions)	Rückstellungen werden nach IAS gebildet, wenn Verpflichtungen gegen Dritte existieren, deren Höhe oder zeitlicher Eintritt (Fälligkeit) ungewiss ist (IAS 37.10). Nach IAS gilt ein Passivierungsverbot für Aufwandsrückstellungen! ➤ Pensionsrückstellungen ➤ Restrukturierungsrückstellungen.
Sachanlagen (Property, plant and equipment)	Die Bilanzierung von Sachanlagen regelt IAS 16.
Sale and lease back	Eine Sale-and-lease-back-Transaktion soll zu einer verbesserten Liquidität führen. Hierfür werden Vermögensgegenstände verkauft und anschließend zurückgeleast, da man sie ja weiter nutzen möchte. Der Verkaufspreis fließt an das Unternehmen und die künftigen Leasingraten belasten das Unternehmen in der jeweiligen Periode, in der der Leasinggegenstand genutzt wird. Bilanziell wirkt sich dies unter IAS so aber nur dann aus, wenn ein Mietleasing vorliegt. Bei Finanzierungsleasing dagegen ist der Verkaufsertrag abzugrenzen und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfolgswirksam zu verteilen (vgl. IAS 17. 50).
Schuld (Liability)	Gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens gegen einen Dritten, bei deren Erfüllung aus dem Unternehmen wirtschaftlicher Nutzen abfließen wird (vgl. F. 49). Die Schulden werden unter IAS in langfristige Schulden (<i>Non-current liabilities</i>) und kurzfristige Schulden (<i>Current liabilities</i>) eingeteilt.
Segmentbericht- erstattung (Segment reporting)	Der Segmentbericht soll Transparenz über komplexe Unternehmens- bzw. Konzernstrukturen schaffen, indem Detailinformationen über die Geschäftsbereiche und über geographische Tätigkeitsgebiete des Unternehmens bzw. Konzerns gegeben werden. IAS 14 verlangt Segmentberichte von allen kapitalmarktorientierten Unternehmen.
Segment reporting	➤ Segmentberichterstattung (IAS 14).
Short term borrowings	Kurzfristige Darlehen.
SIC	Das <i>Standing Interpretations Committee</i> entwickelt Interpretationen zur Anwendung der IAS.

Staff costs	Personalaufwand.
Steuern, latente (<i>Deferred Taxes</i>)	➔ Latente Steuern.
Substance over form	➔ Wirtschaftliche Betrachtungsweise.
Tangible Assets	Materielle Vermögenswerte.
Temporary difference	Unterschied zwischen Buchwert eines Vermögensgegenstands oder einer Schuld und dem steuerlichen Wertansatz, der in der Zukunft zu Erhöhungen oder Abzügen beim zu versteuernden Gewinn führt. ➔ Latente Steuern.
Trade and other payables	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten.
Trade and other receivables	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen.
Trading securities bzw. Financial asset or liability held for trading	Zu Handelszwecken gehaltene Wertpapiere (Vermögenswert oder Schuld). Dabei handelt es sich um Wertpapiere, die erworben wurden, um einen Gewinn aus kurzfristigen Schwankungen zu erzielen (vgl. IAS 39.10).
Transfer of Ownership Test	Test im Rahmen der Prüfung, ob bei einem Leasingverhältnis ein <i>operate lease</i> oder ein <i>finance lease</i> vorliegt. Dabei geht es um die Frage, ob am Ende der Vertragslaufzeit das rechtliche Eigentum am Leasingobjekt auf den Leasingnehmer übertragen wird (wenn ja, dann liegt <i>finance lease</i> vor; vgl. IAS 17.8).
True and fair view	Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes (vgl. IAS 1.10 ff.).
Umsatzerlöse (<i>Revenue</i>)	Kriterien für die Erfassung und Bemessung von Erträgen liefert IAS 18.
Unternehmenszusammenschlüsse (<i>Business combinations</i>)	IAS 22 normiert die Bilanzierung von Unternehmenserwerben und Fusionen unter Gleichen (➔ Pooling of interests). Geregelt wird die Kapitalkonsolidierung und die Behandlung des ➔ Goodwill bzw. des ➔ Badwill. (Vgl. auch IAS 27).
Verbindlichkeiten	➔ Schuld.
Vermögenswert (<i>Asset</i>)	Als Vermögenswert gilt unter IAS nur ein in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehendes Nutzenpotential. Das heißt, es wird von ihm ein künftiger Nutzen in Form eines Zuflusses von Zahlungsmitteln erwartet (F.53). In der Bilanz anzusetzen ist der Vermögenswert, wenn es wahrscheinlich ist, dass der künftige wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufließen wird und wenn seine Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder ein anderer Wert verlässlich ermittelt werden können (F.89).

Wertminderung von Vermögenswerten (<i>Impairment of assets</i>)	Überschreitet der Buchwert eines Vermögenswertes den erzielbaren Betrag, so gilt er als wertgemindert (IAS 36.7). Ein Unternehmen hat an jedem Bilanzstichtag einzuschätzen, ob ein Anhaltspunkt dafür vorliegt, ob ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte und in der Folge den erzielbaren Betrag zu schätzen (IAS 36.8 f.).
Warranty provisions	Garantie- bzw. Gewährleistungsverpflichtungen.
Wesentlichkeit (<i>Materiality</i>)	Wesentlichkeit ist ein zentrales Kriterium für Ansatz und Darstellung einer Information im Rahmen des IAS-Abschlusses. Wesentlich ist eine Information, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten des Abschlusses beeinflussen könnten (F.30).
Wirtschaftliche Betrachtungsweise (<i>Substance over form</i>)	Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse sind nicht nach ihrer rechtlichen Gestaltung zu beurteilen, sondern nach ihrem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt. Dieser Grundsatz wirkt sich z.B. bei Leasingverhältnissen aus, die unter IAS häufig anders behandelt werden, als im Abschluss nach deutschem Recht, da hier die rechtliche Form Gewicht hat und unter IAS nicht (IAS 1.20).
Work performed by the enterprise and capitalised	Andere aktivierte Eigenleistungen.

International **Accounting Standards**

– Darstellung der Norminhalte –

KURZÜBERBLICK ZU DEN INHALTEN VON IAS 1 BIS IAS 39

Die folgende kurze Darstellung der einzelnen IAS-Normen soll eine leichtere Orientierung all derer ermöglichen, die im Rahmen ihrer Tätigkeit auf die Nennung einzelner IAS stoßen oder sich einen schnellen Überblick verschaffen wollen. Die erläuternden Texte haben nicht den Anspruch, die komplexen Regeln auch nur annähernd vollständig zu beschreiben. Es geht vielmehr um eine einführende Darstellung der Inhalte, um ein erstes Verständnis zu erzeugen. Es werden die derzeit bereits bzw. noch gültigen Normen IAS 1 bis IAS 39 behandelt. Nicht aufgeführte IAS sind bereits überholt.

Die gültigen IAS sind in folgender Veröffentlichung zu finden: International Accounting Standards Committee (Hrsg.): International Accounting Standards 2001 (Deutsche Ausgabe) Stuttgart 2001.

IAS 1: Darstellung des Abschlusses

(Presentation of Financial Statements)

Dieser Standard formuliert Anforderungen für die Aufstellung und Darstellung von Jahresabschlüssen. Er definiert die Bedingungen, die ein Abschluss einhalten muss, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln. Nach IAS 1 hat ein vollständiger Jahresabschluss die Bestandteile Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Eigenkapitalveränderungsnachweis, Kapitalflussrechnung und erläuternde Anhangangaben zu enthalten. Im Anhang zu IAS 1 wird beispielhaft eine Abschlussstruktur dargestellt, die aber – im Gegensatz zu den HGB-Strukturvorschriften – keinen verpflichtenden Charakter hat.

IAS 2: Vorräte (Inventories)

Die Bilanzierung von Vorräten erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. IAS 2 definiert die anzusetzenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) und gibt an, wie die Vorräte zu bewerten sind (niedrigerer Wert aus AHK und Nettoveräußerungswert). Außerdem werden zulässige Verbrauchsfolgeverfahren beschrieben.

IAS 7: Kapitalflussrechnungen (Cash Flow Statements)

Die Kapitalflussrechnung ist erforderlicher Bestandteil eines IAS-Abschlusses. IAS 7 begründet dies mit dem Nutzen der Informationen über Zahlungsmittelflüsse. Er definiert Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente und schreibt den groben Aufbau der Kapitalflussrechnung vor. Die Cashflows sind demzufolge nach betrieblichen Tätigkeiten, Investitionstätigkeiten und Finanzierungstätigkeiten zu unterscheiden.

IAS 8: Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies)

Dieser Standard soll eine einheitliche Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung aller Unternehmen sicherstellen. Er definiert gewöhnliche Geschäftstätigkeiten und schreibt vor, außerordentliche Posten gesondert auszuweisen. Die Angabe einzelner Aufwands- und Ertragsposten wird von der Relevanz der Information für die Erklärung der Ertragskraft abhängig gemacht. Außerdem wird geregelt, wie mit grundlegenden Bilanzierungsfehlern aus früheren Perioden umzugehen ist und unter welchen Umständen Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zulässig sind.

IAS 10: Ereignisse nach dem Bilanzstichtag (Events After the Balance Sheet Date)

Wenn das Unternehmen nach dem Bilanzstichtag Informationen erhält, die zu einer Anpassung der im Abschluss erfassten Beträge führen, hat es diese Norm zu berücksichtigen. Dies kann z.B. die Insolvenz eines Kunden kurz nach dem Bilanzstichtag sein, der zu einer rückwirkenden Anpassung der entsprechenden Forderungen an diesen Kunden führt oder auch die Entdeckung eines Fehlers oder eines Betruges. IAS 10 gibt Auskunft über die zu berücksichtigenden Ereignisse und über solche, die nicht zu berücksichtigen sind.

IAS 11: Fertigungsaufträge (Construction Contracts)

Fertigungsaufträge verteilen sich oft auf mehrere Berichtsperioden. IAS 11 legt fest, wie Erlöse und Kosten für einen Auftrag zu erfassen sind und wie das Ergebnis eines Fertigungsauftrages den Perioden zugeordnet werden muss.

IAS 12: Ertragssteuern (Income Taxes)

In diesem Standard wird festgelegt, wie tatsächliche Ertragssteuern der Periode und latente Steuern anzusetzen sind. Latente Steuern entstehen aufgrund einer temporären Differenz zwischen dem Buchwert eines Vermögensgegenstandes und seinem Steuerwert.

IAS 14: Segmentberichterstattung (Segment Reporting)

Um die Transparenz der Ertragslage und der Risiken einzelner Geschäftsbereiche besser beurteilen zu können, ist ein Segmentbericht hilfreich. IAS 14 definiert Geschäftssegmente und geographische Segmente, für die ein abgegrenzter Bericht zu geben ist. Außerdem werden die einzelnen anzugebenden Posten für das primäre und das sekundäre Berichtsformat festgelegt.

IAS 15: Informationen über die Auswirkungen von Preisänderungen (Information Reflecting the Effects of Changing Prices)

Da über die Anwendung dieser Norm keine Übereinkunft erzielt werden konnte, ist sie nicht verbindlich. Zweck des IAS 15 ist es, die Wirkungen der Inflation auf die Bewertung von Bilanzpositionen transparent zu machen. Daher werden entsprechende Zusatzangaben wie z.B. Betrag der Anpassung von Abschreibungen oder von Umsatzkosten gefordert.

IAS 16: Sachanlagen (Property, Plant and Equipment)

Dieser Standard legt fest, welche Vermögenswerte als Sachanlagen zu bilanzieren sind, unter welchen Bedingungen ihr Ansatz erfolgt, wie sie zu bewerten sind und welche Abschreibungsmethode zu wählen ist. Außerdem wird dargestellt, welche Angaben im Anhang oder im Anlagenspiegel zu machen sind.

IAS 17: Leasingverhältnisse (Leases)

IAS 17 unterscheidet Finanzierungsleasing und Mietleasing. Die jeweilige Zuordnung hat erhebliche Konsequenzen für die bilanzielle Behandlung des Leasinggegenstandes. Außerdem wird festgelegt, wie mit Überschüssen aus Sale-and-lease-back-Transaktionen zu verfahren ist.

IAS 18: Erträge (Revenue)

Für die korrekte Bestimmung des Erfolgs eines Unternehmens ist der Zeitpunkt der Ertragserfassung wichtig. Nach IAS 18 ist er zu erfassen, »wenn hinreichend wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen erwächst und dieser verlässlich ermittelt werden kann«. Es gibt Bestimmungen zur Bemessung der Erträge, zur Abgrenzung der Geschäftsvorfälle und zur Erfassung von Erlösen verschiedenen Geschäftsaktivitäten.

IAS 19: Leistungen an Arbeitnehmer (Employee Benefits)

Arbeitnehmer erhalten vielfältige Leistungen: Löhne und Gehälter, Zusatzzahlungen, Betriebsrenten, Sonderurlaube, Abfindungen oder Kapitalbeteiligungsleistungen. IAS 19 normiert die Erfassung und Bewertung aller kurz- und langfristigen Leistungen an die Arbeitnehmer. Von zunehmender Bedeutung sind die Verfahrensweisen zu Verpflichtungen aus der betrieblichen Altersversorgung.

IAS 20: Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)

Erhält ein Unternehmen direkte Zuwendungen der öffentlichen Hand, so sind sie nach dieser Norm als Ertrag zu erfassen und den Perioden zuzuordnen, in denen sie entsprechende Aufwendungen des Unternehmens kompensieren sollen.

IAS 21: Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)

Geschäfte in Fremdwährungen tragen mögliche Risiken aus Wechselkursschwankungen in sich. IAS 21 regelt den erstmaligen Ansatz eines Geschäftsvorfalles und die Folgebewertung, insbesondere die Bestimmung des korrekten Umrechnungskurses zu späteren Bilanzstichtagen. Weiterhin wird bestimmt, wie mit Umrechnungsdifferenzen zu verfahren ist.

IAS 22: Unternehmenszusammenschlüsse (Business Combinations)

Ein Zusammenschluss von Unternehmen kann entweder in der Form des Unternehmenserwerbs oder als Interessenzusammenführung erfolgen. IAS 22 legt das Vorgehen bei der Bilanzierung differenziert nach den beiden genannten Formen fest. So wird z.B. bestimmt, dass der Unternehmenserwerb zu den Anschaffungskosten zu bilanzieren ist und ein eventueller Geschäfts- oder Firmenwert (Überschuss der Anschaffungskosten über den Zeitwert der erworbenen Vermögensgegenstände) planmäßig abzuschreiben ist.

IAS 23: Fremdkapitalkosten (Borrowing Costs)

Zinsen und andere Kosten, die im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital entstehen, werden nach IAS 23 als Aufwand erfasst. Alternativ zulässig ist die Aktivierung von Fremdkapitalkosten als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sogenannter qualifizierter Vermögenswerte. Dies sind Vermögenswerte, bei denen ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um sie in den gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand zu versetzen.

IAS 24: Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen (Related Party Disclosures)

Andere Unternehmen oder Personen, die über einen maßgeblichen Einfluss auf das bilanzierende Unternehmen verfügen oder es sogar beherrschen, können zu einer veränderten Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beitragen. So könnten sie Geschäfte mit dem Unternehmen tätigen, die ein Dritter nicht vornähme. IAS 24 verlangt detaillierte Angaben zu Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen, sofern ein Beherrschungsverhältnis vorliegt. Falls Geschäfte zwischen diesen Parteien getätigt wurden, sind die Art der Geschäfte und weitere Bestandteile offen zu legen.

IAS 26: Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)

Sichert der Arbeitgeber eine Altersversorgung zu, so hängt nach IAS 26 die Bilanzierung der Zusagen davon ab, ob es sich um beitragsorientierte (üblicher-

weise Pensionsfonds) oder leistungsorientierte Zusagen handelt. Letztere werden über Fonds oder Pensionsrückstellungen abgewickelt. In dieser Norm werden Bilanzierung und Offenlegungspflichten der »Altersversorgungspläne« vorgeschrieben.

IAS 27: Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen (Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries)

Nach IAS 27 sind in einen Konzernabschluss neben der Konzernmutter grundsätzlich alle in- und ausländischen Tochtergesellschaften einzuschließen, sofern die Tochter nicht nur zum Zweck der Weiterveräußerung gehalten wird oder es durch erhebliche und langfristige Beschränkungen in seiner Fähigkeit zum Finanzmitteltransfer an die Konzernmutter wesentlich beeinträchtigt ist. IAS 27 legt auch die Regeln der Konsolidierung fest.

IAS 28: Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen (Accounting for Investments in Associates)

Hat das bilanzierende Unternehmen maßgeblichen, nicht aber beherrschenden Einfluss auf ein anderes Unternehmen, so handelt es sich um ein assoziiertes Unternehmen. IAS 28 verlangt, solche Unternehmen nach der Equity-Methode zu erfassen. Die Anteile an diesen Unternehmen sind zu den Anschaffungskosten zu buchen und anschließend um den Anteil am sich periodisch verändernden Reinvermögen zu korrigieren.

IAS 29: Rechnungslegung in Hochinflationländern (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)

Die Berichterstattung in Hochinflationländern kann aufgrund des starken Kaufkraftverlusts ohne entsprechende Korrekturen irreführend sein. IAS 29 umschreibt den Begriff Hochinflationland und legt fest, dass die Wertansätze das Preisniveau bzw. die Kaufkraft am Bilanzstichtag widerzugeben haben. Die historischen Werte sind also auf das Niveau am Bilanzstichtag umzubewerten.

IAS 30: Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstituten (Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions)

Aufgrund ihrer wirtschaftlichen Bedeutung und des besonderen Charakters ihrer Geschäftstätigkeit existieren spezielle Vorschriften für die Rechnungslegung der Banken. So wird in diesem Standard u.a. eine Aufschlüsselung der Gewinn- und Verlustrechnung hinsichtlich der Zinsen, Dividendenerträge, Provisionserträge und -aufwendungen, der Ergebnisbeiträge aus Wertpapiergeschäften, Kreditgeschäften und dem Devisenhandel verlangt. Charakteristisch für die Bankbilanz ist die Anordnung der Vermögensgegenstände nach abnehmender Liquidität. Von besonderer Bedeutung sind auch die Vorschriften zur Angabe von Erfolgsunsicherheiten und Risiken des Bankgeschäfts.

IAS 31: Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)

Joint Ventures sind gemeinschaftlich geführte Projekte oder Unternehmen bzw. die gemeinschaftliche Verfügung über Vermögenswerte. IAS 31 bestimmt, gemeinschaftlich geführte Einheiten quotaal zu konsolidieren (alternativ ist aber auch die Equity-Methode zulässig).

IAS 32: Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung (Financial Instruments: Presentation and Disclosure)

Unter Finanzinstrumenten versteht IAS 32 einen Vertrag, der gleichzeitig bei dem einen Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und beim anderen zu einer finanziellen Schuld oder einem Eigenkapitalinstrument führt. Dies können sowohl traditionelle Instrumente wie Schuldverschreibungen sein als auch neuere, »derivative« Instrumente wie Zinsswaps oder Währungsswaps. Solche derivativen Instrumente werden häufig zur Absicherung der Geschäftstätigkeit gegen Währungs- oder Zinsrisiken vorgenommen, können aber auch der Spekulation dienen. IAS 32 normiert die bilanzielle Behandlung und die Offenlegung der Finanzinstrumente. Ausserdem werden konkrete Angaben zu Zins- und Ausfallrisiken sowie zur Risikopolitik des Unternehmens verlangt.

IAS 33: Ergebnis je Aktie (Earnings per Share)

Bei Gesellschaften, deren Aktien öffentlich gehandelt werden, ist die Kennzahl EPS (Earnings per Share) eine wichtige Größe, mit der die Ertragskraft des Unternehmens mit der anderer Unternehmen verglichen werden kann. Es wird ein unverwässertes (den Stammaktionären zustehendes Ergebnis nach Abzug von Vorzugsdividenden) und ein verwässertes Ergebnis (berichtigt um Auswirkungen von Options- und Wandlungsrechten, die potentiell zu Stammaktien führen) unterschieden.

IAS 34: Zwischenberichterstattung (Interim Financial Reporting)

Die Zwischenberichterstattung dient der zeitnahen Information insbesondere der Kapitalmärkte innerhalb des Geschäftsjahres. IAS 34 verlangt keine Zwischenberichte, sondern stellt lediglich Anforderungen an vom Unternehmen vorgelegte IAS-konforme Berichte auf. Ein Zwischenbericht hat demzufolge jeweils eine verkürzte Bilanz, GuV, Eigenkapitalveränderungsrechnung, Kapitalflussrechnung und ausgewählte Anhangangaben zu enthalten. Weiterhin ist festgelegt, dass im Zwischenbericht die gleichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden wie im Jahresabschluss anzuwenden sind.

IAS 35: Einstellung von Bereichen (Discontinuing Operations)

Diese Norm stellt dar, wie Geschäftsbereiche bilanziell zu behandeln sind, deren Aktivitäten eingestellt werden sollen oder die verkauft werden sollen.

IAS 36: Wertminderung von Vermögenswerten (Impairment of Assets)

Ein Vermögensgegenstand gilt als wertgemindert, wenn sein Buchwert den Betrag übersteigt, der durch Nutzung oder Verkauf des Vermögensgegenstands erzielt werden könnte. IAS 36 schreibt vor, wie Wertminderung identifiziert wird und wie der Wertminderungsaufwand erfasst und bewertet wird. Bei Wegfall der Wertminderung ist eine Wertaufholung zwingend vorzunehmen.

IAS 37: Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)

Rückstellungen sind nach IAS 37 Schulden, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss sind. Es wird festgelegt, unter welchen Umständen Rückstellungen zu bilden sind und in welcher Höhe sie bilanziert werden. Eventualschulden und Eventualforderungen dürfen nicht angesetzt werden. Allerdings können Angaben hierzu erforderlich sein, sofern die Realisierung von Eventualschulden oder -forderungen wahrscheinlich ist.

IAS 38: Immaterielle Vermögenswerte (Intangible Assets)

Jedes Unternehmen verfügt über immaterielle Vermögenswerte wie Patente, Lizenzen, Software, Urheberrechte, Warenzeichen, Kundenlisten oder Lieferantenbeziehungen. Sofern ein immaterieller Vermögenswert einzeln eindeutig identifizierbar ist und das Unternehmen die Verfügungsmacht darüber hat so ist er nach IAS 38 anzusetzen, wenn es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen künftiger wirtschaftlicher Nutzen aus dem Vermögenswert zufließen wird und seine Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuverlässig bestimmt werden können. Er ist planmäßig über die bestmöglich geschätzte Nutzungsdauer abzuschreiben.

IAS 39: Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung (Financial Instruments, Recognition and Measurement)

IAS 39 ergänzt IAS 32 insbesondere um Vorschriften zu sogenannten derivativen (abgeleiteten) Finanzinstrumenten. Dies sind z.B. Swaps, Optionen, Futures, Forwards oder komplexe, hybride Finanzinstrumente, die häufig der Spekulation dienen. IAS 39 regelt Ansatz und Bewertung dieser Instrumente. Das Besondere am noch relativ neuen IAS 39 ist die Folgebewertung der Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert (Fair Value).

In der edition der Hans-Böckler-Stiftung sind bisher erschienen:

Nr.	Autor/Titel	€	Bestell-Nr.	ISBN-Nr.
30	<i>Werner Maschewsky</i> Psychisch gestört oder arbeitsbedingt krank?	10,23	13030	3-928204-95-5
31	<i>Lothar Kamp</i> Betriebs- und Dienstvereinbarungen Telearbeit	8,18	13031	3-935145-01-2
32	<i>Dorit Sing/Ernst Kistler</i> Neue Chancen für Frauen?	10,23	13032	3-935145-02-0
33	<i>Stefan Eitenmüller/Konrad Eckerle</i> Umfinanzierung der Altersicherung	14,32	13033	3-935145-03-9
34	<i>Reinhard Schüssler/Oliver Lang/Hermann Buslei</i> Wohstandsverteilung in Deutschland 1978 – 1993	16,36	13034	3-935145-04-7
35	<i>Sieglinde Fries/Rudolf Hickel/ Herbert Mai/Ulrich Mückenberger (Hrsg.)</i> Modernisierung des öffentlichen Dienstes – eine Zukunftsbilanz	6,14	13035	3-935145-06-3
36	<i>Christina Klenner (Hrsg.)</i> Arbeitszeitgestaltung und Chancengleichheit für Frauen	8,18	13036	3-935145-07-1
37	<i>Susanne Gesa Müller/Matthias Müller</i> Betriebs- und Dienstvereinbarungen Outsourcing	8,18	13037	3-935145-08-X
38	<i>Petra Wassermann/Andrea Hofmann</i> Vorhandene Kräfte bündeln	12,78	13038	3-935145-09-8
39	<i>Wolfgang Rudolph/Wolfram Wassermann</i> Das Modell »Ansprechpartner«	12,78	13039	3-935145-10-1
40	<i>Winfried Heidemann, Angela Paul-Kohlhoff/Susanne Felger</i> Berufliche Kompetenzen und Qualifikationen Vocational Skills and Qualifications	8,18	13040	3-935145-11-X
41	<i>Hans-Böckler-Stiftung (Hrsg.)</i> Beschäftigung – Arbeitsbedingungen – Unternehmensorganisation	8,18	13041	3-935145-12-8
42	<i>Hans-Böckler-Stiftung (Hrsg.)</i> Employment, working conditions and company organisation	8,18	13042	3-935145-13-6
43	<i>Beate Beermann/Christina Klenner</i> Olympiareife Mannschaften gesucht?	10,23	13043	3-935145-15-2

Nr.	Autor/Titel	€	Bestell-Nr.	ISBN-Nr.
44	<i>Diether Döring/Hermann Henrich</i> Konzeptionelle Überlegungen zu einem Tarifrentenmodell	10,23	13044	3-935145-16-0
45	<i>Winfried Heidemann</i> <i>Unter Mitarbeit von: Lothar Kamp/ Hartmut Klein-Schneider/Siegfried Leittretter/ Mathias Müller/Susanne Gesa Müller</i> Weiterentwicklung von Mitbestimmung im Spiegel betrieblicher Vereinbarungen	8,18	13045	3-935145-17-9
46	<i>Volker Eichener/Sabine Schaaf/ Frank Schulte/Jörg Weingarten</i> Erfolgsfaktoren für Biotechnologie-Regionen	17,90	13046	3-935145-18-7
47	<i>Hartmut Klein-Schneider</i> Betriebs- und Dienstvereinbarungen Personalplanung	8,18	13047	3-935145-19-5
48	<i>Boy Lüthje</i> Arbeitnehmerinteressen in einem transnationalen IT-Unternehmen	10,23	13048	3-935145-120-9
49	<i>Marianne Giesert/Jürgen Tempel</i> Gesunde Unternehmen – arbeitsfähige Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter	10,23	13049	3-935145-21-7
50	<i>Peter Kalkowski/Matthias Helmer/ Otfried Mickler</i> Telekommunikation im Aufbruch	10,23	13050	3-935145-22-5
51	<i>Dunja M. Mohr</i> Lost in Space: Die eigene wissenschaftliche Verortung in und außerhalb von Institutionen	14,32	13051	3-935145-23-3
53	<i>Wolfgang Kohte</i> Störfallrecht und Betriebsverfassung	10,23	13053	3-935145-25-X
54	<i>Manfred Deiß/Eckhard Heidling</i> Interessenvertretung und Expertenwissen	13,29	13054	3-935145-28-4
55	<i>Herbert Bassarak/Uwe Dieter Steppuhn (Hrsg.)</i> Angewandte Forschung und Entwicklung an Fachhochschulen in Bayern	15,00	13055	3-935145-29-2
56	<i>Herbert Bassarak/Uwe Dieter Steppuhn (Hrsg.)</i> Angewandte Forschung und Entwicklung an Fachhochschulen Sozialer Arbeit	23,00	13056	3-935145-30-6
57	<i>Heide Pfarr (Hrsg.)</i> Ein Gesetz zur Gleichstellung der Geschlechter in der Privatwirtschaft	12,00	13057	3-935145-31-4
58	<i>Stefan Eitenmüller</i> Reformoptionen für die gesetzliche Rentenversicherung	15,00	13058	3-935145-32-2

Nr.	Autor/Titel	€	Bestell-Nr.	ISBN-Nr.
59	<i>Bernd Kriegesmann/Marcus Kottmann</i> Neue Wege für Personalanpassungen in der Chemischen Industrie	10,00	13059	3-935145-33-0
60	<i>Hans-Böckler-Stiftung/DGB-Bundesvorstand</i> Welthandelsorganisation und Sozialstandards	7,00	13060	3-935145-34-9
61	<i>Renate Büttner/Johannes Kirsch</i> Bündnisse für Arbeit im Betrieb	11,00	13061	3-935145-35-7
62	<i>Elke Ahlers/Gudrun Trautwein-Kalms</i> Entwicklung von Arbeit und Leistung in IT-Unternehmen	9,00	13062	3-935145-36-5
63	<i>Thomas Fritz/Christoph Scherrer</i> GATS 2000. Arbeitnehmerinteressen und die Liberalisierung des Dienstleistungshandels	12,00	13063	3-935145-37-3
64	<i>Achim Truger/Rudolf Welzmüller</i> Chancen der Währungsunion – koordinierte Politik für Beschäftigung und moderne Infrastruktur	13,00	13064	3-935145-38-1
65	<i>Martin Sacher/Wolfgang Rudolph</i> Innovation und Interessenvertretung in kleinen und mittleren Unternehmen	19,00	13065	3-935145-39-X
66	<i>Volker Meinhardt/Ellen Kirner/ Markus Grabka/Ulrich Lohmann/Erika Schulz</i> Finanzielle Konsequenzen eines universellen Systems der gesetzlichen Alterssicherung	12,00	13066	3-935145-40-3
67	<i>Thomas Ebert</i> Langfrist-Arbeitszeitkonten und Sozialversicherung	12,00	13067	3-935145-41-1
68	<i>Jan Priewe unter Mitarbeit von Christoph Scheuplein und Karsten Schuldt</i> Ostdeutschland 2010 – Perspektiven der Innovationstätigkeit	23,00	13068	3-935145-42-X
69	<i>Sylke Bartmann/Karin Gille/Sebastian Haunss</i> Kollektives Handeln	30,00	13069	3-935145-43-8
70	<i>Bernhard Nagel</i> Mitbestimmung in öffentlichen Unter- nehmen mit privater Rechtsform und Demokratieprinzip	12,00	13070	3-935145-44-6
72	<i>Eva Kocher</i> Gesetzentwurf für eine Verbandsklage im Arbeitsrecht	12,00	13072	3-935145-46-2

Nr.	Autor/Titel	€	Bestell-Nr.	ISBN-Nr.
73	<i>Hans-Böckler-Foundation (ed.)</i> Future Works	10,00	13073	3-935145-47-0
74	<i>Reinhard Schüssler/Claudia Funke</i> Vermögensbildung und Vermögensverteilung	16,00	13074	3-935145-48-9
76	<i>Christine Schön</i> Betriebliche Gleichstellungspolitik	12,00	13076	3-935145-50-0
77	<i>Volker Korthäuer/Marius Tritsch</i> US-Cross-Border-Lease	8,00	13077	3-935145-51-9
78	<i>Jörg Towara</i> Tarifvertragliche Regelungen zur Teilzeitarbeit	8,50	13078	3-935145-52-7
80	<i>Heide Pfarr/Elisabeth Vogelheim</i> Zur Chancengleichheit von Frauen und Männern im Bündnis für Arbeit, Ausbildung und Wettbewerbsfähigkeit	12,00	13080	3-935145-56-X
81	<i>Wilfried Kruse/Daniel Tech/Detlev Ullenbohm</i> Betriebliche Kompetenzentwicklung. 10 Fallstudien zu betrieblichen Vereinbarungen	12,00	13081	3-935145-57-8
82	<i>Stefan Bach/Bernd Bartholmai</i> Perspektiven der Vermögensbesteuerung in Deutschland	12,00	13082	3-935145-58-6
84	<i>Henry Schäfer</i> Sozial-ökologische Ratings am Kapitalmarkt	16,00	13084	3-935145-60-8
85	<i>Maliszewski/Neumann</i> Bündnisse für Arbeit – Best Practice aus Ländern und Regionen	14,00	13085	3-935145-61-1

**Bestellungen
bitte unter
Angabe der
Bestell-Nr. an:**



Kreuzbergstraße 56
40489 Düsseldorf
Telefax: 02 11 / 408 00 90 40
E-Mail: mail@setzkasten.de

Hans-Böckler-Stiftung

Die Hans-Böckler-Stiftung ist das Mitbestimmungs-, Forschungs- und Studienförderungswerk des Deutschen Gewerkschaftsbundes. Gegründet wurde sie 1977 aus der Stiftung Mitbestimmung und der Hans-Böckler-Gesellschaft. Die Stiftung wirbt für Mitbestimmung als Gestaltungsprinzip einer demokratischen Gesellschaft und setzt sich dafür ein, die Möglichkeiten der Mitbestimmung zu erweitern.

Mitbestimmungsförderung und -beratung

Die Stiftung informiert und berät Mitglieder von Betriebs- und Personalräten sowie Vertreterinnen und Vertreter von Beschäftigten in Aufsichtsräten. Diese können sich mit Fragen zu Wirtschaft und Recht, Personal- und Sozialwesen, Aus- und Weiterbildung an die Stiftung wenden. Die Expertinnen und Experten beraten auch, wenn es um neue Techniken oder den betrieblichen Arbeits- und Umweltschutz geht.

Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliches Institut (WSI)

Das Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Institut (WSI) in der Hans-Böckler-Stiftung forscht zu Themen, die für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer von Bedeutung sind. Globalisierung, Beschäftigung und institutioneller Wandel, Arbeit, Verteilung und soziale Sicherung sowie Arbeitsbeziehungen und Tarifpolitik sind die Schwerpunkte. Das WSI-Tarifarchiv bietet umfangreiche Dokumentationen und fundierte Auswertungen zu allen Aspekten der Tarifpolitik.

Forschungsförderung

Die Stiftung vergibt Forschungsaufträge zu Strukturpolitik, Mitbestimmung, Erwerbsarbeit, Kooperativer Staat und Sozialpolitik. Im Mittelpunkt stehen Themen, die für Beschäftigte von Interesse sind.

Studienförderung

Als zweitgrößtes Studienförderungswerk der Bundesrepublik trägt die Stiftung dazu bei, soziale Ungleichheit im Bildungswesen zu überwinden. Sie fördert gewerkschaftlich und gesellschaftspolitisch engagierte Studierende und Promovierende mit Stipendien, Bildungsangeboten und der Vermittlung von Praktika. Insbesondere unterstützt sie Absolventinnen und Absolventen des zweiten Bildungsweges.

Öffentlichkeitsarbeit

Im Magazin »Mitbestimmung« und den »WSI-Mitteilungen« informiert die Stiftung monatlich über Themen aus Arbeitswelt und Wissenschaft. Mit der homepage www.boeckler.de bietet sie einen schnellen Zugang zu ihren Veranstaltungen, Publikationen, Beratungsangeboten und Forschungsergebnissen.

Hans-Böckler-Stiftung
Abteilung Öffentlichkeitsarbeit
Hans-Böckler-Straße 39
40476 Düsseldorf
Telefax: 0211/7778 - 225
www.boeckler.de

**Hans Böckler
Stiftung** 

Fakten für eine faire Arbeitswelt.

