

Wintersemester 2007/2008
Prof. Dr. Klaus Ruhnke

Grundlagen der nationalen und internationalen Unternehmenspublizität (Diplom) Unternehmensrechnung I (Bachelor)

Teil II – Ergänzung zu den folgenden Abschlussposten

- Latente Steuern
- Sachanlagevermögen
- Vorräte
- Immaterielle Posten
- Eigenkapital
- Rückstellungen

Steuerabgrenzung (I)

- Abzubildender Sachverhalt
 - Idee
 - Steueraufwand soll in einer erklärbaren Beziehung zum Jahresergebnis stehen!
 - einführendes Beispiel [*Folie*]
- Ansatzkonzepte
 - **Timing-Konzept** (§ 274 HGB)
 - GuV-orientiert
 - Arten von Ergebnisdifferenzen
 - zeitlich begrenzte Differenzen
 - permanente Differenzen
 - quasi-permanente Differenzen

Bildung und Auflösung aktiver latenter Steuern

	IFRS-GuV t ₁	Steuer-GuV t ₁	IFRS-GuV t ₂	Steuer-GuV t ₂
vorläufiges Ergebnis	300 T€	300 T€	200 T€	200 T€
Wertminderung t ₁ ; asset-Verkauf t ₂	- 30 T€		+ 30 T€	
Ergebnis vor Steuern	270 T€	300 T€	230 T€	200 T€
effektive Steuern (a)	- 120 T€		- 80 T€	
[fiktive Steuern (b)]	[- 108 T€]		[- 92 T€]	
aktive latente Steuern: (b) - (a) (Bildung in t ₁ ; Auflösung in t ₂)	+ 12 T€		- 12 T€	
Ergebnis nach Steuern	162 T€	180 T€	138 T€	120 T€

Quelle: *Ruhnke* (2005), S. 397.

Annahmen: Veränderungen im Wertansatz in der IFRS-Bilanz führen zu Ergebnisdifferenzen.
Der relevante Steuersatz beträgt 40 %.

Steuerabgrenzung (II)

– **Timing-Konzept** [... Fortsetzung]

- aktive latente Steuern
 - Ansatzwahlrecht als Bilanzierungshilfe (§ 274 Abs. 2 Satz 1 HGB)
 - Ausschüttungssperre (§ 274 Abs. 2 Satz 3 HGB)
- passive latente Steuern
 - Ansatzpflicht (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB)
- Saldierungsgebot
 - Wortlauf des § 274 HGB
 - Vorgehensweise i.S. einer hohen Aussagefähigkeit
- Bildung und Auflösung ergebniswirksam
- Behandlung steuerlicher Verlustvorträge

Diskussionsfrage III.2.D1

DRS 10.11 führt zur Behandlung steuerlicher Verlustvorträge Folgendes aus: "Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge sind anzusetzen, wenn der Steuervorteil aus dem Verlustvortrag mit hinreichender Wahrscheinlichkeit realisiert werden kann."

Welche Konsequenzen ergeben sich hieraus für den handelsrechtlichen Einzel- und Konzernabschluss?

Steuerabgrenzung (III)

– **Temporary-Konzept (IAS 12)**

- bilanzorientiert
- zeitlich begrenzte und quasi-permanente Differenzen
- aktive latente Steuern
 - Ansatzpflicht (IAS 12.24)
 - wahrscheinliche künftige steuerpflichtige Gewinne (IAS 12.27 ff.)
 - Beispiele (IAS 12.26)
- passive latente Steuern
 - Ansatzpflicht (IAS 12.15)
 - Beispiele (IAS 12.17 f.)
- Saldierung grds. unzulässig
 - (IAS 12.74 ff. mit Ausnahmeregelung)
- Bildung und Auflösung grds. ergebniswirksam
 - (IAS 12.58 ff.; zu Ausnahmen vgl. IAS 12.61 ff.)
- Behandlung von Verlustvorträgen (IAS 12.34)

Steuerabgrenzung (IV)

• **Ausweis**

– **deutsche GoB**

- gesondert in der Bilanz
 - § 274 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 HGB
- in der GuV unter der Position „Steuern vom Einkommen und Ertrag“
 - § 275 Abs. 2 Nr. 18, Abs. 3 Nr. 17 HGB

– **IFRS**

- grds. gesondert in Bilanz und GuV (IAS 12.69, .77)

Steuerabgrenzung (V)

• Bewertung

- Einzeldifferenzen- oder Gesamtdifferenzenbetrachtung?
- **Steuersatz**
 - erwartete Steuersätze (IAS 12.47f.; § 274 HGB)
 - aus Objektivierungsgründen auch aktuelle Steuersätze zulässig
 - Beispiel AG
 - Ertragsteuersatz nach dem UnternehmenssteuerreformG (ab 2008)
 - Ertragssteuersatz (ohne Solidaritätszuschlag, Hebesatz der Gemeinde 400 %) =
Gewerbesteuersatz + Körperschaftssteuersatz =
 $(0,035 * 4) + 0,15 = 0,29$
 - Verbot der Abzinsung (IAS 12.53, § 274 HGB)

Steuerabgrenzung (VI)

- **Angabepflichten**

- **deutsche GoB**

- für passive latente Steuern gem. § 274 Abs. 2 Satz 2 HGB

- **IFRS**

- umfangreiche Angabepflichten gem. IAS 12.79 ff.

- **Wesentliche Unterschiede**

- **deutsche GoB / IFRS** [*Folie*]

- **Anmerkungen zu den US-GAAP** (SFAS 109)

Latente Steuern – wesentliche Unterschiede zwischen den deutschen GoB und den IFRS

Sachverhalt	Deutsche Normen	internationale Normen
Abzugrenzende Differenzen	zeitliche Ergebnisdifferenzen (ohne quasi-permanente und permanente Differenzen)	temporäre Bilanzdifferenzen (ohne permanente Differenzen)
Sachliche Abgrenzung	GuV-orientiert	Bilanzorientiert
aktivische latente Steuern	Ansatzwahlrecht	Ansatzpflicht
Verlustvorträge	Ansatzverbot	Ansatzpflicht bei Erfüllen bestimmter Voraussetzungen
Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern	grundsätzlich Saldierungsgebot	sehr eingeschränkte Saldierungsmöglichkeiten
Bildung und Auflösung	ergebniswirksam	Grds. ergebniswirksam; ergebnisneutral, wenn der zugrunde liegende Vorgang ergebnisneutral ist

Quelle: *Ruhnke* (2005), S. 405 mit einigen Modifikationen und Änderungen.

Sachanlagen (I)

- **Ökonomische Realität und Definitionen**
 - IAS 16.6; § 247 Abs. 2 HGB
- **Ansatz und Ausweis**
 - Ansatzkriterien gem. IAS 16.7 ff.
 - abstrakte Aktivierungsfähigkeit
 - Ausbuchungserfordernis
 - derecognition gem. IAS 16.67
 - deutsche GoB
 - Ausweis
 - langfristiger Vermögenswert (IAS 1.51 f. bzw. IAS 1.60f. rev. 2007)
 - Gruppen von Sachanlagen (IAS 16.37)
 - § 266 Abs. 2 A. II. HGB

Sachanlagen (II)

• Erstbewertung

- Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Ausnahme: zum Verkauf bestimmte langfristige Vermögenswerte (IFRS 5.15)
- sachanlagespezifische Besonderheiten
 - Behandlung von Rekultivierungs- oder Beseitigungsverpflichtungen
 - IAS 16.16c u. .18
 - deutsche GoB
 - Beispiele [*Folien*]
 - Erhaltungsaufwand / Herstellungsaufwand
 - Komponentenansatz [*Beispiel*]
 - Festbewertung
 - §§ 240 Abs. 3; 256 Satz 2 HGB
 - IFRS?

Diskussionsfrage III.3.D1

Diskutieren Sie anhand der nachstehend genannten Rückstellungen, ob diese ratierlich oder sofort vollumfänglich gebildet werden sollten:

- a) Rückstellungen aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung zur Wiederauffüllung und Rekultivierung von im Tagebau ausgebeuteten Flächen,
- b) Rückstellungen für die Entsorgung eines Kernkraftwerkes nach Außerbetriebnahme sowie
- c) Rückstellungen für die Demontage einer Bohrinne zur Ölförderung.

Diskussionsfrage III.3.D2

Arbeiten Sie im Hinblick auf die beiden vorherigen Beispiele ggf. bestehende Unterschiede zwischen der Vorgehensweise nach deutschen und internationalen Normen heraus. Welche Vorgehensweise ist nach ihrer Ansicht vorzuziehen?

Diskussionsfrage III.3.D3

Gehen Sie vergleichend auf die Behandlung von Großinspektionen im Rahmen des Komponentenansatzes einerseits und die Bildung von Aufwandsrückstellungen für Großinspektionen gem. § 249 Abs. 2 HGB andererseits ein. Welche Vorgehensweise ist vorzuziehen?

Sachanlagen (III)

- Folgebewertung (*drei mögliche Modelle!*)
 - Cost-Modell
 - planmäßige Abschreibungen
 - AHK abzüglich kumulierte planmäßige Abschreibungen (IAS 16.30; deutsche GoB)
 - Restwertberücksichtigung (IAS 16.53; deutsche GoB)
 - 2 Entscheidungen
 - » Schätzung der Nutzungsdauer (IAS 16.56; deutsche GoB)
 - » Festlegung der Abschreibungsmethode (IAS 16.60; deutsche GoB)
 - Änderungen des Abschreibungsplans [*Folie*]
 - außerplanmäßige Wertminderungen
 - IAS 16.63: Durchführung eines Wertminderungstestes gem. IAS 36
 - Wertaufholungen

Änderung des Abschreibungsplans

Die erwartete wirtschaftliche Nutzungsdauer einer in t₁ angeschafften Maschine beträgt 10 Jahre; bereits in t₁ wird der volle Jahresbetrag abgeschrieben. Die Anschaffungskosten betragen 110 T€; der Restwert 10 T€. Da von einer konstanten Nutzenabgabe ausgegangen wird, ist linear abzuschreiben.

Im Januar des Jahres t₄ wird bekannt, dass aufgrund von Verfahrensinnovationen von einer **Verkürzung der Nutzungsdauer** auszugehen ist. Die Maschine ist nunmehr bis zum 31.12.t₅ in voller Höhe abzuschreiben. Aus IAS 16.51 folgt, dass die Abschreibungsbeträge für die laufende Periode (t₄) und für t₅ anzupassen sind; wie die Anpassung vorzunehmen ist, geht aus IAS 16 nicht hervor. Es handelt sich hier zweifelsfrei um eine Schätzänderung gem. IAS 8.32 ff.; allerdings sind auch aus IAS 8 keine Einzelheiten zur Durchführung der Schätzänderung zu entnehmen.

	t ₁	t ₂	t ₃	t ₄	t ₅	t ₆	t ₇	t _{8-t₁₀}
ursprünglicher Abschreibungsplan	10	10	10	10	10	10	10	10
planmäßige Abschreibungen	10	10	10					
Anpassungsvariante 1 planmäßige Abschreibungen				35	35			
Anpassungsvariante 2 Wertminderungsverlust planmäßige Abschreibungen				30 20	20			

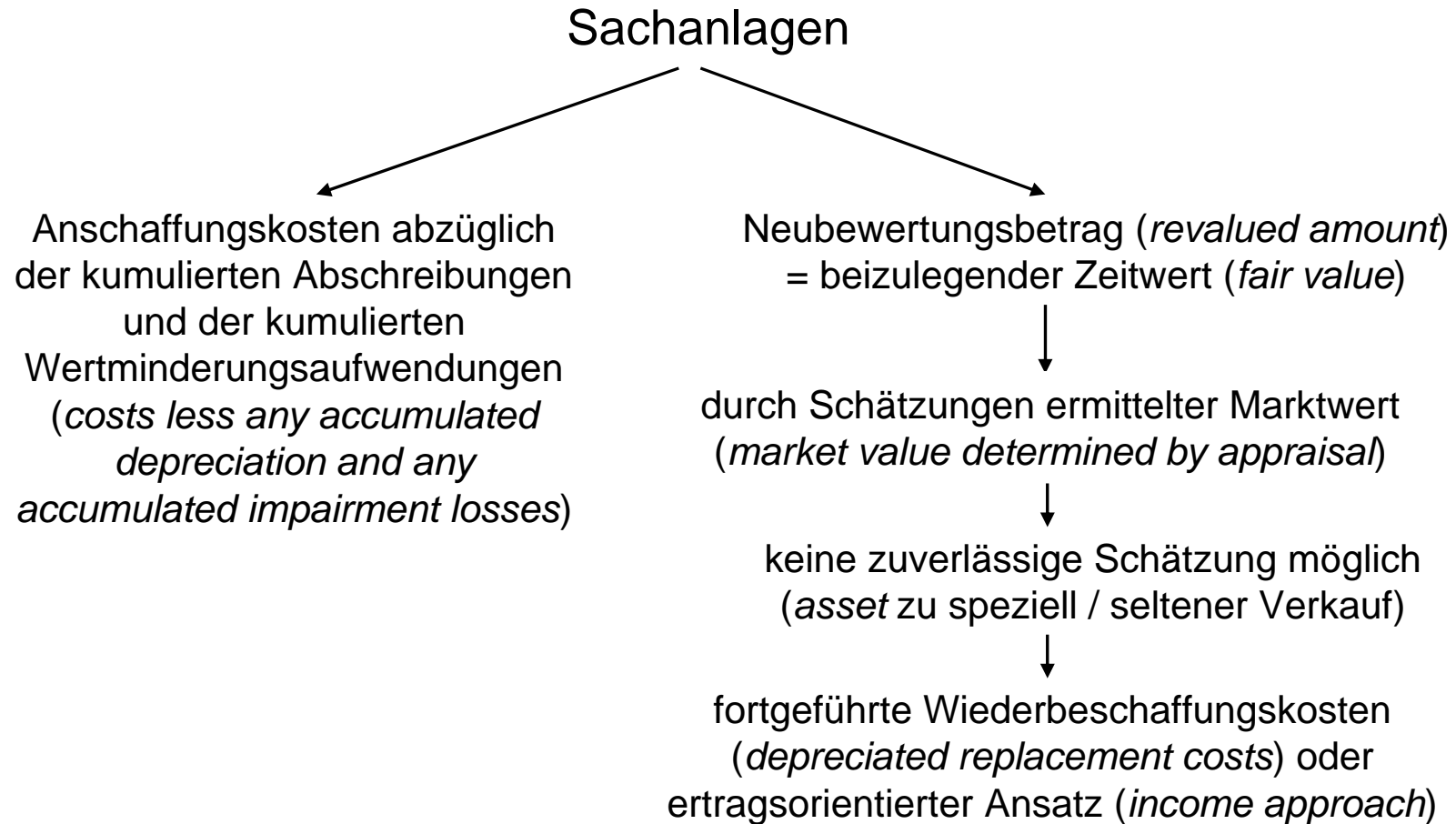
Alle Angaben in T€

Sachanlagen (IV)

– Revaluation-Modell

- beizulegender Zeitwert im Zeitpunkt der Neubewertung (IAS 16.31)
 - sachanlagespezifische Ausprägungsformen des beizulegenden Zeitwertes (fair value) (IAS 16.32-35) [*Folie*]
- Durchführung von Neubewertungen
 - in regelmäßigen Abständen (IAS 16.31)
 - für die gesamte Gruppe von Sachanlagen (IAS 16.36 f.)
 - Verhältnis Neubewertung und Wertminderungstest (IAS 36.5)
- Behandlung von Neubewertungsdifferenzen (IAS 16.39 f.)
 - ohne latente Steuern [*Folie*]
 - mit latenten Steuern [*Folie*]

Ausprägungsformen des beizulegenden Zeitwertes - dargestellt am Beispiel der Sachanlagen (IAS 16.32-35)



Quelle: Ruhnke (2005), S. 284.

Behandlung von Neubewertungsdifferenzen (ohne latente Steuern) (Beispiel)

Die GIA AG kauft eine Maschine. Die Anschaffungskosten betragen 445 T€. Die Maschine soll linear über die wirtschaftliche Nutzungsdauer von fünf Jahren abgeschrieben werden; der Restwert beträgt 0 €. Demnach sind 89 T€ pro Jahr abzuschreiben.

Die Maschine ist nach der Neubewertungsmethode gem. IAS 16.31 zu bewerten. Der Neubewertungsbetrag wird zu jedem Abschlussstichtag ermittelt. Latente Steuern bleiben ohne Berücksichtigung. Die folgende Tabelle zeigt die Entwicklung der fortgeführten Anschaffungskosten und der beizulegenden Zeitwerte über die Perioden t_0 bis t_5 . Alle Zahlenangaben erfolgen in €.

31.12.	t_0	t_1	t_2	t_3	t_4	t_5
(fortgeführte) Anschaffungskosten	445.000	356.000	267.000	178.000	89.000	0
beizulegender Zeitwert	445.000	370.000	250.000	160.000	95.000	0
planmäßige Abschreibung	0	89.000	92.500	83.333	80.000	95.000
Neubewertungsrücklage	0	14.000	0	0	6.000	0
Umbuchung in die Gewinnrücklagen	0	0	3.500	0	0	6.000
Wertminderungsaufwand	0	0	17.000	6.667	0	0
Wertminderungsertrag	0	0	0	0	9.000	0

Quelle: *Ruhnke* (2005), S. 447 f. m.w.N.

Diskussionsfrage III.3.D7

In dem vorherigen Beispiel ist die Maschine in t4 zu 95 T€ in der Bilanz anzusetzen. Nach Buchung der außerplanmäßigen Wertminderung ist eine Werterhöhung (15 T€) zu buchen. Dabei wurden annahmegemäß 9 T€ ergebniserhöhend und 6 T€ ergebnisneutral gebucht. Sie sind in der Reporting-Abteilung des betreffenden Unternehmens tätig.

Ihr Kollege Christoph weist darauf hin, dass aus IAS 16.39 nicht hervorgeht, dass ein Teil der zu buchenden Werterhöhung ergebnisneutral zu buchen ist. Vielmehr vertritt Christoph unter Hinweis auf den genannten Paragraphen die Auffassung, die Werterhöhung sei vollumfänglich ergebniserhöhend zu buchen, da der in den vorherigen Perioden gebuchte Wertminderungsaufwand (23.667 €) die Werterhöhung (15 T€) übersteigt: "However, the increase shall be recognised in profit or loss to the extent that it reverses a revaluation decrease of the same asset previously recognised in profit or loss" (IAS 16.39 Satz 2). Prüfen Sie auch, ob und inwieweit IAS 36 zur Anwendung gelangt.

Wie ist am 31.12.t4 vorzugehen?

Behandlung von Neubewertungsdifferenzen mit latenten Steuern (Beispiel)

Das vorherige Beispiel wird nun unter Berücksichtigung latenter Steuern dargestellt. Die Darstellungen beschränken sich auf die nunmehr veränderten Buchungen, welche in Zusammenhang mit den latenten Steuern stehen. Unterstellt wird, dass die fortgeführten Anschaffungskosten in der Steuerbilanz anzusetzen sind. Der gegenwärtige und der künftige Ertragsteuersatz der GIA AG beträgt 40 %. Alle Zahlenangaben erfolgen in €.

31.12.	t ₀	t ₁	t ₂	t ₃	t ₄	t ₅
Ansatz in der Steuerbilanz	445.000	356.000	267.000	178.000	89.000	0
(fortgeführte) Anschaffungskosten	445.000	356.000	267.000	178.000	89.000	0
beizulegender Zeitwert	445.000	370.000	250.000	160.000	95.000	0
planmäßige Abschreibung	0	89.000	92.500	83.333	80.000	95.000
Neubewertungsrücklage	0	8.400	0	0	3.600	0
Umbuchung in die Gewinnrücklagen	0	0	2.100	0	0	3.600
Wertminderungsaufwand	0	0	17.000	6.667	0	0
Wertminderungsertrag	0	0	0	0	9.000	0
passive latente Steuern	0	5.600	0	0	2.400	0
aktive latente Steuern	0	0	6.800	7.200	0	0
Steueraufwand	0	0	0	0	7.200	0
Steuerertrag	0	0	8.200	400	0	2.400

Sachanlagen (V)

– Fair value-Modell

- Für zum Verkauf bestimmte langfristige Vermögenswerte
- Wenige sachanlagespezifische Besonderheiten (z.B. IFRS 5.IG1a, 5IG3a)

– Angabepflichten

- IAS 16.73 ff.; IAS 36.113 ff.; IAS 12.79 ff.
- deutsche GoB
- Anlagespiegel (§ 268 Abs. 2 HGB; IAS 16.73)
 - Beispiel [*Folie*]

Aufbau eines Anlagespiegels

Bilanz- posten	Histori- sche AHK	Zu- gänge	Ab- gänge	Umbu- chungen	Zuschrei- bungen des Geschäfts- jahres	Abschrei- bungen (kumuliert)	Rest- buchwert (31.12. Geschäfts- jahr)	Rest- buchwert (31.12. Vorjahr)	Abschrei- bungen des Geschäfts- jahres
	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.

Quelle: *Ruhnke* (2005), S. 452.

Diskussionsfrage III.3.D8

Erstellen Sie den Anlagespiegel gem. § 268 Abs. 2 HGB unter Berücksichtigung der nachstehenden Angaben. Es ist jeweils eine gesonderte Zeile zu a) und b) zu ergänzen. Zu erstellen ist der Anlagespiegel zum 31.12.t5.

- a) Am 1.1.t4 wurden zwei Maschinen zu Anschaffungskosten in Höhe von jeweils 200 T€ angeschafft. Die Maschinen werden linear über 10 Jahre abgeschrieben. Eine weitere Maschine wurde am 1.10.t5 angeschafft; die Anschaffungskosten betragen 200 T€. Es ist monatsgenau abzuschreiben.
- b) Vier Maschinen wurden am 1.1.t2 angeschafft; die Anschaffungskosten betragen jeweils 200 T€. Die Maschinen werden linear über 10 Jahre abgeschrieben. Eine Maschine wird am Ende der Periode t5 verschrottet.

Sachanlagen in den notes der technotrans AG - Geschäftsbericht

IAS 16.73a: Sachanlagen werden mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich planmäßiger und außerplanmäßiger Abschreibung bilanziert. Nachträgliche Anschaffungskosten werden aktiviert. Bei selbst erstellten Sachanlagen werden die Herstellungskosten anhand der Einzelkosten sowie der systematisch zurechenbaren fixen und variablen Produktionsgemeinkosten ermittelt. Im Geschäftsjahr 2003 wurden selbst erstellte Sachanlagen in Höhe von 12 T€ (Vorjahr: 21 T€) aktiviert. Finanzierungskosten werden nicht angesetzt.

IAS 16.73b, 16.73c: Die Gegenstände des Sachanlagevermögens werden entsprechend dem Nutzungsverlauf linear abgeschrieben. Dabei werden folgende Abschreibungsdauern zugrunde gelegt: Gebäude: 25-50 Jahre, Büromöbel: 10-15 Jahre, Werkzeuge und Betriebsausstattung: 3-10 Jahre, Hardware: 3-5 Jahre, PKW: 3-5 Jahre. Instandhaltungskosten werden direkt als Aufwand erfasst. Soweit notwendig, werden Sachanlagen auf den "erzielbaren Betrag" wertberichtigt. Bei späterem Wegfall der Gründe werden diese Wertberichtigungen in höchstens dem Umfang rückgängig gemacht, als dass der Netto-buchwert nicht überschritten wird, der sich ergeben hätte, wenn keine solche Wertberichtigungen vorgenommen worden wären.

IAS 16.74a: Zur Besicherung von langfristigen Darlehen sind Grundschulden in Höhe von 10.750 T€ (Vorjahr: 10.750 T€) eingetragen.

Vorräte (I)

- **Ökonomische Realität und Definitionen**
 - Definition IAS 2.6 entspricht grundsätzlich den deutschen GoB
- **Ansatz und Ausweis**
 - Ansatzgrundsätze des IASB Frameworks
 - Aktivierungsgrundsätze der deutschen GoB
 - Ausweis
 - gesonderter Ausweis (IAS 1.68g bzw. IAS 1.54g rev. 2007)
 - Hinweise für eine Untergliederung in IAS 2.8 u. 37
 - Beispiel technotrans AG
 - § 266 Abs. 2 B. I. HGB
 - Ausweis erhaltener und geleisteter Anzahlungen auf Vorräte
 - erhaltene Anzahlungen (§§ 268 Abs. 5 Satz 2; 266 Abs. 3 C. 3. HGB)
 - geleistete Anzahlungen (§ 266 Abs. 2 B. I. 4. HGB)

Ausweis der Anzahlungen innerhalb der Vorräte
- Darstellungen in den notes der MAN AG -

	31.12.2003	31.12.2002
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	513	594
Unfertige und fertige Erzeugnisse	2 049	2 490
Waren	405	423
Geleistete Anzahlungen	140	266
Vorräte	3 107	3 773
Erhaltene Anzahlungen	- 1 200	- 1 679
Vorräte, netto	1 907	2 094

Alle Angaben in Mio. €; entnommen aus *Ruhnke* (2005), S. 485 m.w.N.

Vorräte (II)

- **Erstbewertung**

- Anschaffungs- oder Herstellungskosten (IAS 2.10; § 255 HGB)
 - vorratsspezifische Besonderheiten zu den AHK gem. IAS 2.11-.20
- Kostenermittlung
 - grundsätzlich tatsächlich angefallene Kosten (Ist-Kosten)
 - Vereinfachungsverfahren
 - Standardkostenmethode und retrograde Methode (IAS 2.21 f.)*[Folie]*
- Bewertungsvereinfachung
 - GS der Einzelbewertung (IAS 2.23; § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)
 - Abweichen vom GS der Einzelbewertung (IAS 2.24; z.B. § 256 HGB)

Diskussionsfrage III.3.D12

Das Kaufhaus des Ostens (KaDeO) hat für die Warengruppe A zum 1.1.t1 einen Anfangsbestand in Höhe von 60 T€ bei einem Verkaufspreis von 110 T€ festgestellt. Im laufenden Geschäftsjahr wurden Waren der Warengruppe A zu Anschaffungskosten in Höhe von 340 T€ angeschafft; der Verkaufspreis beträgt 605 T€. Die planmäßig erzielten Umsatzerlöse in Bezug auf das Geschäftsjahr betragen 540 T€. Zu welchem Betrag sind die Vorräte in der IFRS-Bilanz zum 31.12.t1 des KaDeO anzusetzen?

Vorräte (III)

– Bewertungsvereinfachung [Fortsetzung]

- ausgewählte Bewertungsvereinfachungsverfahren (cost formulas)
[Folie]

- FiFo-Methode

- » IAS 2.25; § 256 Satz 1 HGB; SR ./.

- LiFo-Methode

- » IFRS ./.; § 256 Satz 1 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG

- gewogene Durchschnittsmethode

- » IAS 2.25; § 256 Satz 2 HGB; R 6.8 Abs. 4 EStR

- HiFo-Methode

- » IFRS ./., deutsche GoB (nach den Änderungen durch das BilMoG nicht mehr zulässig!); SR ./.

- Festbewertung

- » IFRS grds. ./., §§ 256 Satz 2, 240 Abs. 3 HGB; R 5.4 Abs. 4 EStR

- Beurteilung aus abschlusspolitischer Sicht

- sachliche Stetigkeit (IAS 2.25; nicht kodifizierter deutscher GoB)

Bewertungsvereinfachungsverfahren, Beispiele (I)

Fifo-Methode (Perioden-Fifo)

Anfangsbestand	100 Stk. à 10 €	1.000 €
Zugänge	150 Stk. à 12 €	+ 1.800 €
Abgänge (130 Stk.)		
Endbestand		

Quelle: *Ruhnke* (2005), S. 488 f.

Lifo-Methode (Perioden-Lifo)

Anfangsbestand	100 Stk. à 10 €	1.000 €
Zugänge	150 Stk. à 12 €	+ 1.800 €
Abgänge (130 Stk.)		
Endbestand		

Quelle: *Ruhnke* (2005), S. 488 f.

gewogene Durchschnittsmethode

Anfangsbestand	100 Stk. à 10 €	1.000 €
Zugänge	150 Stk. à 12 €	+ 1.800 €
Summe	250 Stk.	2.800 €
Durchschnittswert		
Abgänge	150 Stk.	
Endbestand		

Quelle: *Ruhnke* (2005), S. 488 f.

Vorräte (IV)

- **Folgebewertung**

- niedrigerer Wert: AHK oder Nettoveräußerungswert (IAS 2.9)
- Definition Nettoveräußerungswert (IAS 2.6)
- Gültigkeit des AHK-Prinzips
- strenges Niederstwertprinzip gem. § 253 Abs. 3 HGB
- positionsbezogene Betrachtungsweise nach deutschen GoB
 - Orientierung am Beschaffungs- und/oder Absatzmarkt in Abhängigkeit von der Nähe des Postens zum jeweiligen Markt
 - fertige und unfertige Erzeugnisse (kein Fremdbezug möglich)
 - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (keine Überbestände)
 - Waren- und Überbestände an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
 - Beispiel [*Folie*]

Folgebewertung von Rohstoffen und Fertigerzeugnissen

Die Produktions AG weist in der Bilanz Rohstoffe zu originären Anschaffungskosten (30 T€) aus. Die Rohstoffe gehen in Fertigerzeugnisse ein. Am Abschlussstichtag sind 15 Fertigerzeugnisse auf Lager, für die jeweils 50 T€ Herstellungskosten angefallen sind. Gleichfalls ist zum Abschlussstichtag ein Rückgang der Rohstoffpreise feststellbar. Der feststellbare Preis für die Rohstoffe am Beschaffungsmarkt beträgt 25 T€.

Abschlussposten	Orientierung der Folgebewertung / Anmerkungen	Bilanzansatz
Annahme 1: erzielbarer Preis der Fertigerzeugnisse am Absatzmarkt: 70 T€/ Stück		
Rohstoffe	verlustfreie Veräußerung ist möglich (IAS 2.32)	30 T€
	beizulegender Wert am Beschaffungsmarkt (deutsche GoB)	25 T€
Fertigerzeugnisse	Orientierung am Absatzmarkt (IAS 2.6)	750 T€
	beizulegender Wert am Absatzmarkt (deutsche GoB)	750 T€
Annahme 2: erzielbarer Preis der Fertigerzeugnisse am Absatzmarkt: 45 T€/ Stück		
Rohstoffe	keine verlustfreie Veräußerung (IAS 2.32)	25 T€
	beizulegender Wert am Beschaffungsmarkt (deutsche GoB)	25 T€
Fertigerzeugnisse	Orientierung am Absatzmarkt (IAS 2.6)	675 T€
	beizulegender Wert am Absatzmarkt (deutsche GoB)	675 T€

Diskussionsfrage III.3.D13

Wie beurteilen Sie die Ergebnisse, die sich bei doppelter Maßgeblichkeit in Bezug auf Waren ergeben, aus dem Blickwinkel der Informationsfunktion?

Diskussionsfrage III.3.D14

Legen Sie die Unterschiede bei der Erst- und Folgebewertung der Vorräte nach deutschen und internationalen Normen detailliert dar.

Wie beurteilen Sie die Vorziehenswürdigkeit der angesprochenen Normensysteme vor dem Hintergrund der herausgearbeiteten Unterschiede?

Vorräte (V)

- **Folgebewertung** [... Fortsetzung]
 - **steuerrechtliche Regelung**
 - Abschreibungswahlrecht auf einen niedrigeren steuerrechtlichen Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG)
 - dauerhafte Wertminderung
 - bei retrograder Wertermittlung vom Absatzmarkt auch Berücksichtigung eines Rohgewinnzuschlags
 - Voraussetzung für den Wertansatz in der Steuerbilanz ist der Ansatz in der Handelsbilanz (§§ 254, 279 Abs. 2 HGB)
 - **Wertaufholungspflicht** (IAS 2.33; § 280 Abs. 2 HGB)
 - **berücksichtigungspflichtige Ereignisse / Wertaufhellung** (IAS 2.30; § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)

Vorräte (VI)

- **Folgebewertung** [... Fortsetzung]
 - Vergleich mit den **US-GAAP** (ARB 32, chapter 4.16)
 - bei hoher Marktgängigkeit und spezifischem Marktpreis ist ein über die AHK gehender Wertansatz möglich!
 - In ähnlicher Weise gibt z.B. IAS 41.12 eine Erst- und Folgebewertung von biologischen Vermögenswerten zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*) vor.
- **Angabepflichten**
 - IAS 2.36-39
 - u.a. § 284 Abs. 2 Nr. 1,3, 4 HGB

Immaterielle Vermögensposten (I)

- Abzubildender Sachverhalt
 - Einführung
 - Problem der Objektivierbarkeit
 - Entscheidungsrelevanz?
 - Definition (IAS 38.8)
 - besonders bedeutsame Normen
 - IAS 36, 38; SIC 32
 - § 248 Abs. 2 HGB, DRS 4, 12
 - Anwendungsbereich (IAS 38.2-7)

Immaterielle Vermögensposten (II)

- Ansatz und Ausweis

- Relevante Kriterien

- definitorische Voraussetzungen gem. IAS 38.8-17
 - Ansatzkriterien gem. IAS 38.21-23
 - besonders bedeutsame Kriterien
 - Identifizierbarkeit
 - Kontrolle
 - Künftiger Nutzenzufluss
 - Wahrscheinlichkeit des zukünftigen Nutzenzuflusses
 - Zuverlässige Ermittelbarkeit der Kosten

- Anwendung der Kriterien auf bestimmte Arten immaterieller Vermögenswerte

- Beispiele

- Einzel erworbene (IAS 38.25 ff.)
 - Selbst erstellte (IAS 38.51 ff.)

Immaterielle Vermögensposten (III)

- Unterscheidung bei selbst erstellten immateriellen Posten in eine Forschungs- und Entwicklungsphase
 - Forschung (IAS 38.8, 38.54-56)
 - Entwicklung (IAS 38.8, 38.57-64)
 - Erhebliche Ermessensspielräume bei der Abgrenzung (bedeutsames abschlusspolitisches Gestaltungsparameter)
 - Beispiele für Gestaltungsmöglichkeiten
 - faktisches Ansatzwahlrecht
 - gewisse Einengung der abschlusspolitischen Gestaltungsmöglichkeiten durch IAS 38.63 u. .69
 - das Beispiel VW [*Folie*]
 - Konsequenzen für die Abschlussanalyse?
- Besonderer Ausweis (IAS 1.68c bzw. IAS 1.54c rev. 2007)
- Vergleich mit den US-GAAP
 - Vielzahl von Spezialregelungen

Entwicklungskosten und abschlusspolitische Versuchungen (Beispiel)

"Entwicklungskosten fast vollständig zu aktivieren und damit das aktuelle Ergebnis zu schönen, ist verlockend. Nach heftiger Kritik aus den Finanzmärkten hat VW dieser Versuchung zuletzt widerstanden. ... Kosten als Vermögen zu verbuchen klingt abenteuerlich. Aber genau das machen Unternehmen, wenn sie einen Teil ihrer Forschungs- und Entwicklungskosten aktivieren. In Erwartung eines späteren Gewinns aus diesen Investitionen wird aus den Kosten dann so genanntes immaterielles Vermögen. Das ausgewiesene Ergebnis wird entlastet.

Geschieht dies jedes Jahr in ähnlicher Größenordnung, bilden dagegen stehende Abschreibungen zum Teil einen Ausgleich. Wird diese "Aktivierungsquote" aber deutlich angehoben, wird das Ergebnisbild kurzfristig verfälscht. Der Vergleich mit früheren Perioden wird schwerer. Das verärgerte manchen Investor, wie der Wolfsburger Volkswagenkonzern bei der Präsentation der Bilanz des Jahres 2001 und nach dem ersten Quartal 2002 erfahren musste.

VW hatte die Aktivierungsquote in den ersten drei Monaten 2002 auf über 70 % hochgeschraubt, nachdem diese im Jahr 2000 noch bei unter 40 % und im Jahresschnitt 2001 bei 56 % gelegen hatte. Hätte der Konzern die hohe Quote des ersten Quartals über das Jahr beibehalten, hätte VW-Vorstandschef Bernd Pischetsrieder der Hauptversammlung am Donnerstag ein optisch deutlich besseres Ergebnis präsentieren können. Das war von Analysten teils heftig kritisiert worden. VW hatte sich daraufhin entschlossen, die Quote wieder zu senken, um erneute Kritik zu vermeiden. Am Jahresende 2002 lag sie bei 56,3 % und damit fast auf Vorjahresniveau.,,

Quelle: o.V. (2003i), S. 14; zitiert in *Ruhnke* (2005), S. 462.

Diskussionsfrage III.3.D9

Warum weichen die internationalen und die handelsrechtlichen Normen zum Ansatz immaterieller Vermögensposten voneinander ab?

Immaterielle Vermögensposten (IV)

- Vergleich mit den handelsrechtlichen Regelungen
 - Ansatzpflicht für entgeltlich erworbene Gegenstände (§ 246 Abs. 1 HGB)
 - Aktivierungsverbot für selbst erstellte Gegenstände des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB)
 - Ansatzpflicht für selbst erstellte Gegenstände des Umlaufvermögens (§ 246 Abs. 1 HGB)
 - allgemeine Gliederungsvorschriften des § 266 Abs. 2 HGB
- Erstbewertung
 - einzeln erworbene Posten zu Anschaffungskosten (IAS 38.24, 38.25 ff.)
 - selbst erstellte Posten zu Herstellungskosten (IAS 38.24, 38.65 ff)
 - Nachaktivierungsverbot (IAS 38.65, 38.71)
 - Vergleich mit den handelsrechtlichen Regelungen
 - grundsätzlich analog

Immaterielle Vermögensposten (V)

- **Folgebewertung**

- Wahl zwischen zwei Modellen (IAS 38.72) [*Folie*]
 - Cost-Modell (IAS 38.74)
 - Revaluation-Modell (IAS 38.75 ff.)
- keine planmäßige Abschreibung bei Posten mit unbestimmter Nutzungsdauer (IAS 38.107 f.)
- Stilllegung und Abgänge (IAS 38.112 ff.)
- Vergleich mit den handelsrechtlichen Regelungen

- **Angabepflichten**

- insbesondere IAS 38.118 ff.

- **Zusammenfassendes Beispiel** [siehe *Ruhnke* (2005), S. 468 ff.]

Folgebewertung immaterieller Vermögenswerte

Folgebewertung immaterieller Vermögenswerte

Cost-Modell

historische Anschaffungs-
/Herstellungskosten abzüglich
planmäßiger Abschreibungen und
Wertminderungen bzw. zuzüglich
Wertaufholungen unter Berücksichtigung der folgenden Erfordernisse

- planmäßige Abschreibungen nur bei bestimmter Nutzungsdauer
- bei unbestimmter Nutzungsdauer jährliche Überprüfung der Klassifizierung
- bei unbestimmten Nutzungsdauer jährlicher Wertminderungstest gem. IAS 36

Revaluation-Modell

Neubewertungsbetrag abzüglich
planmäßiger Abschreibungen und
Wertminderungen; ggf. zuzüglich
Wertaufholungen unter Berücksichtigung
der folgenden Erfordernisse

- regelmäßige Durchführung von Neubewertungen und Erfassung von Wertänderungen
- planmäßige Abschreibungen nur bei bestimmter Nutzungsdauer
- bei unbestimmter Nutzungsdauer jährliche Überprüfung der Klassifizierung
- bei unbestimmten Nutzungsdauer jährlicher Wertminderungstest gem. IAS 36

Quelle: In Anlehnung an *Ruhnke* (2005), S. 465.

Diskussionsfrage III.3.D10

Berechnen Sie die Eigenkapitalquote und die Eigenkapitalrentabilität unter der Annahme, es seien latente Steuern zu bilden. Der Steuersatz beträgt 40 %. Gelangen Sie zu einer abweichenden Einschätzung als in dem Fall, in dem keine latenten Steuern zu bilden sind?

Wann führt eine wertansatzerhöhende Neubewertung zu einer reduzierten Eigenkapitalquote?

Immaterielle Vermögensposten (VI)

- **Sonderprobleme**

- Geschäfts- oder Firmenwert (GoF) auf Einzelabschlusssebene

- Behandlung nach Handelsrecht

- Erwerbener GoF

- » Ansatzwahlrecht gem. § 255 Abs. 4 HGB

- » Es wird auf einen asset-deal abgestellt.

- » Beispiel [*Folie*]

- Selbst geschaffener GoF

- » Aktivierungsverbot gem. § 248 Abs. 2 HGB

- Folgebewertung erworbener (derivativer) GoF

- » pauschale Abschreibung gem. § 255 Abs. 4 Satz 2 HGB

- » planmäßige Abschreibung gem. § 255 Abs. 4 Satz 3 HGB

- » außerplanmäßige Abschreibung gem. § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB

- » Wertaufholung?

Berechnung des Geschäfts- oder Firmenwertes bei einem *asset deal*

Die A-AG kauft alle einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden der B-GmbH und gliedert diese in ihr Unternehmen ein (*asset deal*). Eingehende Untersuchungen der nachstehend dargestellten Bilanz haben ergeben, dass in den Grundstücken (Buchwert 100 T€) stille Reserven in Höhe von 50 T€ enthalten sind. Die Schulden sind mit dem Zeitwert passiviert. Der Kaufpreis beträgt 800 T€.

Aktiva	B-GmbH	Passiva	
Grundstücke	100 T€	Eigenkapital	500 T€
Vorräte	1.200 T€	Rückstellungen	500 T€
<u>Flüssige Mittel</u>	<u>100 T€</u>	<u>Verbindlichkeiten</u>	<u>400 T€</u>
Summe	1.400 T€	Summe	1.400 T€

Der Geschäfts- oder Firmenwert berechnet sich wie folgt:

	Kaufpreis	800 T€
-	Zeitwert der Aktiva	1.450 T€
+	Zeitwert der Schulden	900 T€
=	<u>Geschäfts- oder Firmenwert</u>	<u>250 T€</u>

Immaterielle Vermögensposten (VII)

- Geschäfts- oder Firmenwert auf Einzelabschlussebene
 - Behandlung nach Handelsrecht [... Fortsetzung]
 - Sonderfall: erworbener negativer GoF
 - » nicht gesetzlich geregelt
 - » Vorgehensweise bei Vorliegen einer konkreten negativen Ergebniserwartung
 - Auflösung wenn die negative Ergebniserwartung eintritt (Rückstellungscharakter!)
 - » Vorgehensweise, sofern eine konkrete negative Ergebniserwartung nicht vorliegt bzw. sofern der passive Unterschiedsbetrag die negative Ergebniserwartung übersteigt
 - (proportionale) Abstockung der Zeitwerte der übernommenen Vermögensposten (außer liquide Mittel)

Immaterielle Vermögensposten (VIII)

- Geschäfts- oder Firmenwert auf Einzelabschlussebene
 - Behandlung nach IFRS [... Fortsetzung]
 - originärer Goodwill
 - » Aktivierungsverbot (IAS 38.48)
 - derivativer Goodwill
 - » Aktivierungspflicht (IFRS 3.51)
 - Folgebewertung derivativer Goodwill
 - » keine planmäßige Abschreibung
 - » nur außerplanmäßige Wertminderungen; sog. impairment only-Ansatz (IFRS 3.54 f.)
 - Zuordnung zu CGU!
 - » keine Wertaufholungen (IAS 36.124)
 - Die US-GAAP Regelung SFAS 142 ist ähnlich ausgestaltet.
 - Beurteilung des impairment only-Ansatzes

Immaterielle Vermögensposten (IX)

- Geschäfts- oder Firmenwert auf Einzelabschlussebene
 - Behandlung nach IFRS [... Fortsetzung]
 - Sonderfall: negativer Goodwill (Badwill)
 - » Passivierung von Eventualschulden (contingent liabilities) (IFRS 3.36 ff.), sofern sich der beizulegende Zeitwert zuverlässig bestimmen lässt
 - » Kritisches Hinterfragen eines (verbleibenden) Badwills
 - » sofortige ergebniswirksame Vereinnahmung eines (verbleibenden) Badwills (IFRS 3.56; 3.IN16), d.h. keine (zwangsweise) Abstockung wie nach deutschen GoB!
 - » US-GAAP Regelung weist eher Ähnlichkeiten zur Vorgehensweise nach deutschen GoB auf

Eigenkapital (I)

- Abzubildender Sachverhalt und Definitionen
 - allgemeine Definition
 - Mittel, die von den rechtlichen Eigentümern eines Unternehmens zur Verfügung gestellt werden
 - Eigen- und Fremdfinanzierung
 - Funktionen des Eigenkapitals
 - Abgrenzung finanzielle Schuld und Eigenkapitalinstrument
 - IAS 32.11 u. 15 ff.
 - Zentrales Abgrenzungskriterium (IAS 32.17)
 - Hat der Kapitalgeber die Möglichkeit, den überlassenen Kapitalbetrag auf vertraglicher Basis vom Emittenten zurückzufordern?

Eigenkapital (II)

- Ausweis
 - § 266 Abs. 3 A., 268 Abs. 1 u. 3, 270 HGB
 - IAS 1.54q, 1.54r, 1.78e (rev. 2007)
- Komponenten des Eigenkapitals
 - gezeichnetes Kapital
 - feste Eigenkapitalgröße
 - Haftungsbeschränkung (§ 272 Abs. 1 Satz 1 HGB)
 - Bewertung zum Nennbetrag (§ 283 HGB)

Eigenkapital (III)

– gezeichnetes Kapital [... Fortsetzung]

- Unterscheidungsmöglichkeiten von Aktien
 - nach der Art des verbrieften Anteils am Grundkapital: Nennbetrags- und Stückaktien (§ 8 AktG)
 - nach den Rechten der Aktieninhaber: Stamm- und Vorzugsaktien (12 AktG)
 - nach dem Grad der Übertragbarkeit des Eigentums: Namens- und Inhaberaktien
- Behandlung ausstehender Einlagen
- Kapitalerhöhung und -herabsetzung
 - Kapitalerhöhung gegen Einlagen (§§ 182-191 AktG)
 - Bedingte Kapitalerhöhung (§§ 192-201 AktG)
 - Genehmigtes Kapital (§§ 202-206 AktG)
 - Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§§ 207-220 AktG)
 - Kapitalherabsetzung (§§ 222-239 AktG)

Behandlung ausstehender Einlagen gem. § 272 Abs. 1 Satz 2 u. 3 HGB (I)

Das gezeichnete Kapital der Delta AG beträgt 900 T€, davon wurden 500 T€ eingezahlt. Von den nicht eingezahlten 400 T€ sind 300 T€ eingefordert. Bei Anwendung der Bruttomethode bzw. der Nettomethode stellt sich die Bilanz wie folgt dar.

Bilanz (Bruttomethode gem. § 272 Abs. 1 Satz 2 HGB)		31.12.t ₁
Aktiva		T€
...		
Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital		400
davon eingefordert	300	
...		
Passiva		
...		
Eigenkapital		
Gezeichnetes Kapital		900
...		

Behandlung ausstehender Einlagen gem. § 272 Abs. 1 Satz 2 u. 3 HGB (II)

Bilanz (Nettomethode gem. § 272 Abs. 1 Satz 3 HGB)		31.12.t ₁
Aktiva		T€
Kurzfristige Vermögenswerte		
Forderungen		
Eingefordertes, noch nicht eingezahltes Kapital		300
...		
<hr/>		
Passiva		
...		
Eigenkapital		
Gezeichnetes Kapital	900	
- Nicht eingeforderte ausstehende Einlagen	- 100	
= Eingefordertes Kapital		800
...		

Diskussionsfrage (III.3.D18)

Die Plambeck Neue Energien AG hat im Oktober 2004 eine Kapitalerhöhung gegen Einlagen durchgeführt. Unter Ausschluss des Bezugsrechts wurde das gezeichnete Kapital zu pari (1 €) um 2 Mio. € auf 28,67 Mio. € erhöht. Es bestand eine Ermächtigung zur Ausgabe von Aktien unter Ausschluss des Bezugsrechts. Die Aktie wird zum Zeitpunkt der Durchführung der Kapitalerhöhung zu 0,76 € gehandelt.

Wie ist zu buchen? Was fällt Ihnen an dem skizzierten Vorgang auf?

Eigenkapital (IV)

– Rücklagen

- variabler Eigenkapitalbestandteil
- Rücklagenarten im Überblick [*Folie*]
- Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 HGB)
 - Rücklagenarten
 - » Agio bei der Ausgabe von Anteilen (Nr. 1)
 - » Agio bei der Ausgabe von Schuldverschreibungen (Nr. 2)
 - » Zuzahlungen gegen Gewährung eines Vorzugs (Nr. 3)
 - » Andere Zuzahlungen (Nr. 4)
 - Detailbetrachtung: Agio bei der Ausgabe von Wandelschuldverschreibungen (Teilaspekt von Nr. 2)
 - » Wandelschuldverschreibung mit offenem Aufgeld [*Folie*]
 - » Wandelschuldverschreibung mit niedrigerer als marktüblicher Verzinsung
 - Behandlung von Einstellungen in und Entnahmen aus der Kapitalrücklage

Rücklagenarten im Überblick

Rücklagen								
Offene Rücklagen						Stille Rücklagen		
Kapital- rücklage	Gewinnrücklagen				Neube- wertungs- rücklage	Sonder- posten mit Rücklage- anteil	Unter- bewer- tung Aktiva	Über- bewer- tung Passiva
	gesetz- liche	eigene Anteile	satzungs- mäßige	andere				
HGB	HGB	HGB	HGB	HGB	-	HGB	HGB	HGB
IFRS	IFRS	-	IFRS	IFRS	IFRS	-	IFRS	IFRS

Quelle: *Ruhnke* (2005), S. 524.

Wandelschuldverschreibung mit offenem Aufgeld

Die Delta AG kann bei Herausgabe einer Schuldverschreibung eine normale Verzinsung von 8 % realisieren. Der vorläufige Nominalbetrag der Schuldverschreibung beträgt 100 T€.

Für das Recht, die Schuldverschreibung nach Ablauf der Sperrfrist gegen Aktien (zu einem bestimmten Kurs) tauschen zu können, sind die Gläubiger bereit, ein offenes Aufgeld von 10 T€ zu entrichten; der Rückzahlungsbetrag der Schuldverschreibung beträgt unverändert 100 T€. Der Mehrbetrag ist als Kapitalrücklage auszuweisen.

*Bank 110 T€ an Verbindlichkeiten 100 T€
Kapitalrücklage 10 T€*

a) Von dem Recht zur Wandlung wird nicht Gebrauch gemacht.

b) Von dem Recht zur Wandlung wird Gebrauch gemacht. Im Gegenzug sind Aktien zu einem Nennwert von 50 T€ herauszugeben.

Quelle: *Ruhnke* (2005), S. 526.

Eigenkapital (V)

- Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 u. 4 HGB)
 - Überblick
 - Gesetzliche Rücklagen
 - » Bildung (§ 150 Abs. 1 u. 2 AktG)
 - » Auflösung (§ 150 Abs. 3 u. 4 AktG)
 - Rücklage für eigene Anteile
 - » Motivation
 - » Unterscheidung (§ 71 AktG; 272 HGB)
 - Nicht zur Einziehung erworbene Aktien (§ 71 Abs. 1 Nr. 1-5 u. 7 AktG)
 - Wiederveräußerung ergebniswirksam
 - Zur Einziehung oder aufgrund einer Ermächtigung erworbene Aktien (§ 71 Abs. 1 Nr. 6 u. 8 AktG)
 - Wiederveräußerung ergebnisneutral
 - » Behandlung nach IAS 32.33 f.
 - direkte Absetzung vom Eigenkapital (IAS 32.33)
 - Ausweis des Abzugs vom Eigenkapital nicht geregelt
 - Wiederveräußerung ergebnisneutral (IAS 32.33)

Diskussionsfrage (III.3.D20)

Aufgrund einer Ermächtigung gem. § 71 Abs. 1 Nr. 8 AktG erworbene eigene Anteile werden in einer späteren Periode mit Gewinn bzw. mit Verlust wieder veräußert.

Wie ist dieser Vorgang bilanziell zu behandeln?

Zeigen Sie mögliche Behandlungsweisen auf und diskutieren Sie deren Vorziehungswürdigkeit.

Eigenkapital (VI)

- Gewinnrücklagen [... Fortsetzung]
 - Satzungsmäßige Rücklagen (§ 58 Abs. 4 AktG)
 - » Bildung und Auflösung
 - Andere Gewinnrücklagen (§ 58 Abs. 1 u. 2 AktG)
 - » Sammelposten
 - » Beschränkung in der Bildung (Aktionärsschutz)
 - » Einstellung des Eigenkapitalanteils von Wertaufholungen (§ 58 Abs. 2a AktG)
- Neubewertungsrücklage
 - Bildung nur nach IFRS
 - z.B. IAS 16.39; IAS 38.85; IAS 39.55b sowie Beträge aus der Umrechnung nicht-monetärer Fremdwährungsposten in die inländische Währung
 - Beträge sind aus der Bilanz und der Eigenkapitalveränderungsrechnung (IAS 1.106d rev. 2007) ersichtlich
- Sonderposten mit Rücklageanteil

Rückstellungen (I)

- **Ökonomische Realität und Definitionen**
 - Periodisierungserfordernis
 - deutsche GoB
 - Begriffsabgrenzung
 - Abgrenzung zu den Verbindlichkeiten
 - Abgrenzung zu den Rücklagen
 - IFRS
 - Begriffsabgrenzung (IAS 37.10)
 - Bildung und Auflösung von Rückstellungen
 - Bildung: § 249 HGB (außer Abs. 3 Satz 2)
 - Auflösung: § 249 Abs. 3 Satz 2 HGB
 - IAS 37.59-61

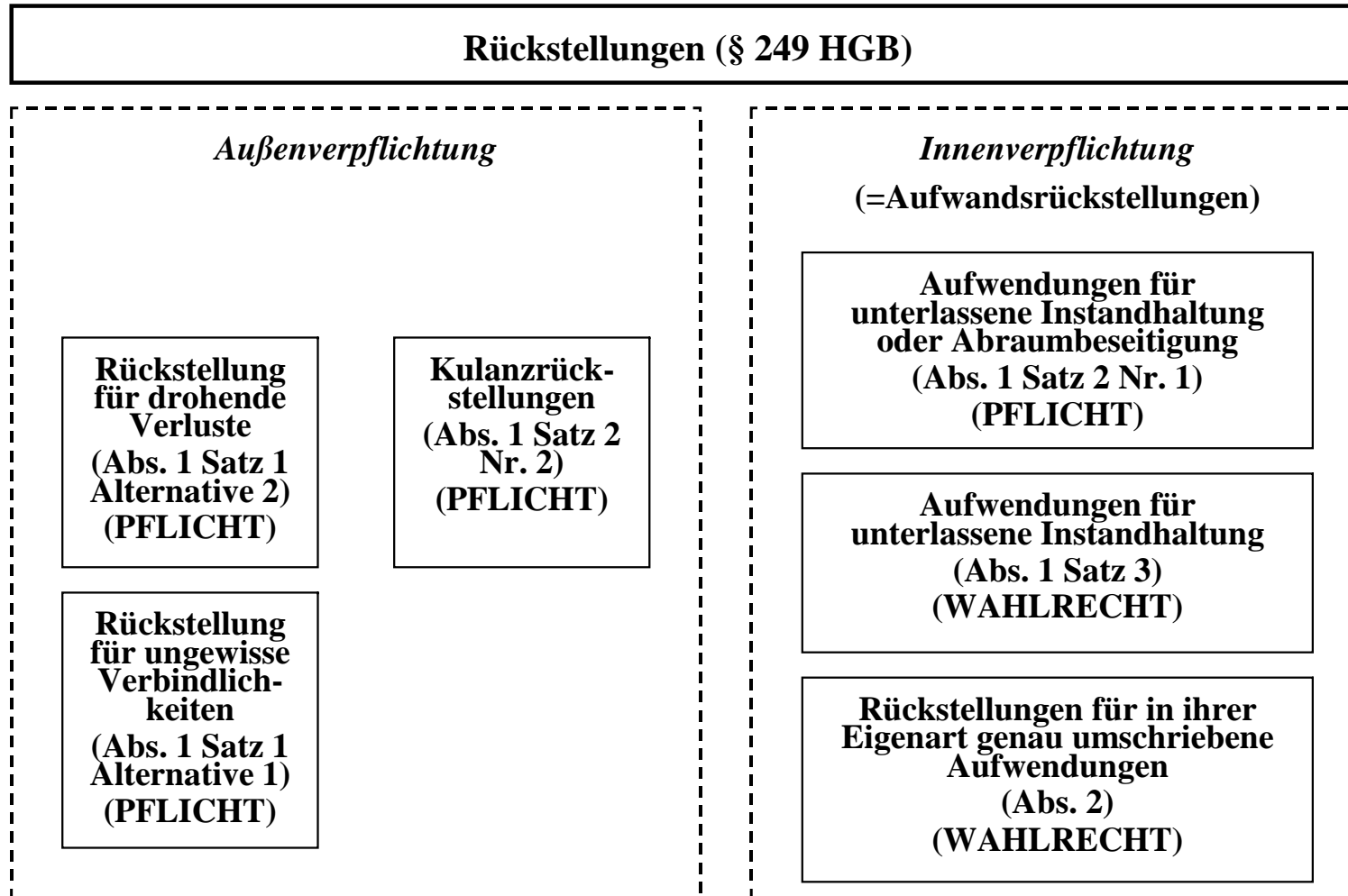
Rückstellungen (II)

- Ansatz und Ausweis

- deutsche GoB

- Passivierungsgrundsatz
 - Rückstellungsarten gem. § 249 HGB im Überblick [*Folie*]
 - Rückstellungsarten im Einzelnen
 - Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
 - » Überprüfung der abstrakten Passivierungsfähigkeit und Beispiele
 - Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
 - » Überprüfung der abstrakten Passivierungsfähigkeit
 - » schwebendes Geschäft (IDW RS HFA 4.14)
 - Es muss ernsthaft mit einem Verpflichtungsüberschuss zu rechnen sein.
 - » schwebende Absatz- und Beschaffungsgeschäfte [*Folien*]

Systematisierung der Rückstellungen gem. § 249 HGB



Quelle: *Ruhnke* (2005), S. 550.

Schwebendes Beschaffungsgeschäft (Beispiel)

Die Industrie AG kauft am 20.11.t₁ eine Maschine zu Anschaffungskosten von 900 T€ zuzüglich 19 % USt. Lieferung und Kaufpreiszahlung sollen vereinbarungsgemäß im Januar t₂ erfolgen. Der Wert der Maschine sinkt am 31.12.t₁ (Bilanzstichtag) auf 700 T€.

Am Bilanzstichtag ist eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 HGB zu bilden. Ein schwebendes Geschäft liegt vor, da noch keiner der beiden Vertragsparteien seiner Pflicht nachgekommen ist. Zu buchen ist wie folgt:

sonstiger betrieblicher Aufwand	200 T€	an	Drohverlustrückstellung	200 T€
---------------------------------	--------	----	-------------------------	--------

Bei Lieferung und zeitgleicher Zahlung per Banküberweisung am 16.1.t₂ ist wie folgt zu buchen:

Drohverlustrückstellung	200 T€			
Maschine	700 T€			
Vorsteuer	171 T€	an	Bank	1.071 T€

Berechnung des drohenden Verlustes aus einem schwebenden Absatzgeschäft

$$\begin{aligned} & \text{Wert der vereinbarten Gegenleistung (zumeist in Geld)} \\ - & \text{ bereits aktivierte Anschaffungs- oder Herstellungskosten} \\ - & \text{ voraussichtlich noch anfallende Aufwendungen} \\ \hline = & \text{ zu antizipierender drohender Verlust (falls negativ)} \end{aligned}$$

Quelle: *Ruhnke* 2005, S. 554.

Rückstellungen (III)

– Rückstellungsarten im Einzelnen [...Fortsetzung]

– Kulanzrückstellungen

» Überprüfung der abstrakten Passivierungsfähigkeit und Beispiele

– Aufwandsrückstellungen

» einführendes Beispiel [*Folie*]

» Arten von Aufwandsrückstellungen

» Überprüfung der abstrakten Passivierungsfähigkeit

- zentraler Problemkreis: Überprüfung, ob eine Verpflichtung vorliegt
- Existenz einer Innenverpflichtung ausreichend
- Beurteilung der hinreichenden Konkretisierung der Verpflichtung
 - Objektivierungserfordernisse lt. Gesetzestext

» Passivierungswahlrecht trotz abstrakter Passivierungsfähigkeit

• Ausweis

– § 266 Abs. 3 B. HGB; § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB

• Behandlungsweise in der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 EStG)

– allgemeine Regeln und Ausnahmen (§ 5 Abs. 4a EStG)

Diskussionsfrage (III.3.D22)

Wie beurteilen Sie die Notwendigkeit, den Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 in den § 249 HGB aufzunehmen?

Aufwandsrückstellung (Beispiel)

Die Produktions AG muss im Dezember t_1 eine dringend notwendige Instandhaltung an einer Maschine durchführen. Am 13.12. t_1 geht ein Auftrag ein, der bis zum 30.12. t_1 ausgeführt werden muss. Für die Auftragsabwicklung wird die zuvor genannte Maschine eingesetzt. Aus diesem Grunde werden die Instandhaltungsmaßnahmen, welche die Stilllegung der Maschine für eine Woche erfordern, erst im Januar t_2 durchgeführt. Die Instandhaltung erfolgt durch eigenes Personal; die entsprechenden Aufwendungen werden auf 29 T€ geschätzt.

In diesem Fall ergäbe sich in Bezug auf t_1 eine unzutreffende Periodisierung. Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens stünden den Umsatzerlösen für t_1 zu niedrige umsatzbezogene Herstellungskosten gegenüber. Hier erfordert es der Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach, den nachzuholenden Instandhaltungsaufwand der Periode t_1 zuzurechnen.

sonstiger betrieblicher Aufwand	29 T€	an	Aufwandsrückstellung	29 T€
---------------------------------	-------	----	----------------------	-------

Rückstellung (IV)

– IFRS

- passivierungspflichtige und angabepflichtige Schulden
 - Rückstellungen (provisions)
 - » standardspezifische Ansatzkriterien (IAS 37.14 ff.)
 - gegenwärtige Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis
 - wahrscheinlicher Ressourcenabfluss
 - Bestehen einer Verpflichtung > 0,5 und
 - Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme > 0,5
 - » - zuverlässige Schätzung
 - sonstige Schulden (other liabilities) (IAS 37.11a)
 - » abgegrenzte Schulden (accruals) (IAS 37.11b)
 - » Verbindlichkeiten, die dem Grunde und ihrer Höhe nach feststehen (IAS 37.11a)
 - angabepflichtige Schulden (contingent liabilities) (IAS 37.27 ff.)
 - » nicht bilanzansatzfähig
 - » Eventualschulden [*Folie*]
 - Voraussetzungen (IAS 37.10, Fall a) und b); .29)
 - » Eventualforderungen [*Folie*]

Rückstellung (V)

- angabepflichtige Schulden [...Fortsetzung]
 - » Vergleich mit den deutschen GoB
 - Haftungsverhältnisse gem. § 251 Satz 1 HGB
 - Unterschied zu den Rückstellungen
 - Angabe des vollen Haftungsbetrags (§ 268 Abs. 7 HGB)
 - Beispiele
 - Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln
 - Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- oder Scheckbürgschaften
 - Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen (z.B. Patronatserklärung)
 - Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten
 - Angabe der sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr. 3 HGB)
 - Abgrenzung zu den Haftungsverhältnissen

Diskussionsfrage (III.3.D23)

Diskutieren Sie, ob in den folgenden Fällen eine Rückstellung nach IAS 37 zu bilden ist:

- a) Ein Unternehmen erhält eine behördliche Auflage, bei einer bestimmten Produktionsanlage Rauchfilter zu installieren.
- b) Eine Reederei ist gesetzlich verpflichtet, bei ihren Schiffen regelmäßig umfangreiche Wartungsarbeiten durchzuführen, um die sog. Seetauglichkeitsbescheinigung zu erhalten (sog. Trockendockkosten).
- c) Eine Fluggesellschaft betreibt ein Flugzeug. Die Gesellschaft ist gesetzlich verpflichtet, das Flugzeug alle drei Jahre überholen zu lassen.
- d) Ein Unternehmen ist verpflichtet, eine bereits montierte Ölplattform zu demontieren.

Angaben zu den Eventualschulden (Beispiel)

„Die Biotest AG hat im Geschäftsjahr 2006 einen Billigkeitsantrag auf den Erlass der Branntweinsteuer auf den in der Plasmafraktionierung eingesetzten vergällten Alkohol gestellt; über diesen haben die zuständigen Zollbehörden noch nicht entschieden. Die Befreiung war beim Übergang auf die Pharmaproduktion von der Biotest Pharma GmbH auf die Biotest AG versehentlich nicht neu beantragt worden. Aufgrund der zweckgerechten Verwendung des Alkohols geht die Biotest AG nach wie vor davon aus, dass dem Antrag stattgegeben wird und es zu keiner Ergebnisbelastung kommt.“^[1] Der Umfang der Eventualschuld ist beachtlich und beträgt 12,6 Mio. € (bei einem Jahresergebnis in Höhe von 17,3 Mio. €).^[2] Hier handelt es sich um eine mögliche Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis (Verwendung von Branntwein und der daran anknüpfende Steuerbescheid zur Entrichtung von Branntweinsteuer) unter dem Vorbehalt des Eintretens eines künftigen Ereignisses (Entscheid über den Antrag zur Befreiung von der Branntweinsteuer).

^[1] *Biotest AG*, Geschäftsbericht 2006, S. 117.

^[2] Vgl. ebd., S. 72, 116.

Wahrscheinlichkeitsbegriff und Bilanzansatz- sowie Angabepflichten

Bestehen einer Verpflichtung	Abfluss von Ressourcen			
	so gut wie sicher (<i>virtually certain</i>) $\approx \geq 0,95$	wahrscheinlich (<i>probable</i>) $\approx > 0,5 \wedge < 0,95$	möglich (<i>possible</i>) $\approx \geq 0,1 \wedge \leq 0,5$	so gut wie ausgeschlossen (<i>remote</i>) $\approx < 0,1$
so gut wie sicher	sonstige Schulden (<i>other liabilities</i>)	Rückstellung (<i>provision</i>)	Eventualschuld (<i>contingent liability</i>)	-
wahrscheinlich	Rückstellung (<i>provision</i>)	Rückstellung (<i>provision</i>)	Eventualschuld (<i>contingent liability</i>)	-
möglich	Eventualschuld (<i>contingent liability</i>)	Eventualschuld (<i>contingent liability</i>)	Eventualschuld (<i>contingent liability</i>)	-
so gut wie ausgeschlossen	-	-	-	-

Quelle: Ruhnke 2005, S. 565.

Rückstellungen (VI)

- Ergänzende Detailbetrachtungen
 - Drohverlustrückstellungen (IAS 37.66-69)
 - » belastender Vertrag (onerous contract) (IAS 37.66)
 - Restrukturierungsrückstellungen
 - » Definition (IAS 37.10)
 - » Beispiele (IAS 37.70)
 - » analoge Anwendung der Ansatzkriterien für Rückstellungen (IAS 37.71 mit Verweis auf .14)
 - » zusätzliche Ansatzkriterien (IAS 37.72)
 - detaillierter Rückstellungsplan,
 - welcher bei den Betroffenen eine starke Erwartungshaltung weckt, dass die Restrukturierung auch tatsächlich durchgeführt wird (Objektivierung der Unentziehbarkeit gem. IAS 37.17)
 - » Bewertung (IAS 37.80 ff.)

Rückstellung (VII)

- Restrukturierungsrückstellungen [...Fortsetzung]
 - » Beispiel [*Folie*]
 - » Vergleich mit den deutschen GoB
 - für jede einzelne Maßnahme ist die Notwendigkeit zur Bildung einer Rückstellung gem. § 249 HGB zu prüfen
- Steuerrückstellungen
 - » bis zur Steuerfestsetzung nach deutschen GoB gesondert zu zeigen (§ 266 Abs. 3 B.2. HGB)
 - » Passivierung als tax liability

Diskussionsfrage (III.3.D26)

"Eine Einzelhandelskette hat beschlossen, innerhalb des folgenden Geschäftsjahres bis zu 25 % der Filialgeschäfte zu schließen und die Mitarbeiter abzufinden, da diese Geschäfte nach bisherigen Erkenntnissen unrentabel arbeiten. Dieser Plan wurde kurz vor dem Abschlussstichtag über eine Pressemitteilung veröffentlicht und zusätzlich den Mitarbeitern der Kette über ein Rundschreiben bekannt gegeben. Eine erst nach dem Abschlussstichtag kurzfristig durchzuführende genauere Analyse soll klären, welche Filialen im Einzelnen geschlossen werden sollen; die Filialen weisen erhebliche Unterschiede hinsichtlich ihrer Größe, Mitarbeiterzahl etc. auf."

Diskutieren Sie, ob eine Restrukturierungsrückstellung gem. IFRS zu bilden ist.

Restrukturierungsrückstellungen (Beispiele)

Restrukturierungsrückstellungen fanden sich in 26 von 100 untersuchten nach IFRS erstellten deutschen Konzernabschlüssen.

Beispielsweise tätigt die Bayer AG hierzu auszugsweise die folgenden Angaben:

"Aufwendungen für Restrukturierung

Im Zusammenhang mit der Stilllegung von Standorten bzw. der Verlegung von Geschäftsaktivitäten wurden im Jahr 2003 für Restrukturierungsmaßnahmen 408 Mio. € aufgewendet. Hiervon entfielen 189 Mio. € auf Rückstellungen, die mit Abschluss der in den Restrukturierungsplänen jeweils vorgesehenen Maßnahmen in Anspruch genommen werden. Die Gesamtaufwendungen beinhalten Entlassungsentschädigungen in Höhe von 182 Mio. €, beschleunigte und außerplanmäßige Abschreibungen des Sachanlagevermögens und immaterieller Wirtschaftsgüter von 145 Mio. € und sonstige Aufwendungen in Höhe von 81 Mio. €. Der Großteil der Entlassungsentschädigungen und der sonstigen Aufwendungen des Jahres 2003 wird im Jahr 2004 zu Auszahlungen führen."

Quelle: *Bayer AG* (2004), S.59.

Rückstellungen (VIII)

- Bewertung

- deutsche GoB

- Rückstellungen sind „nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist“ (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB).
 - Teil- oder Vollkostenansatz?
 - Abzinsung?
 - Grundsätzlich gilt ein Abzinsungsverbot (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB)
 - Ausnahmeregelung (§ 253 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB)
 - IDW RS HFA 4.41 ff. fordert eine Abzinsung von Drohverlustrückstellungen
 - » Beurteilung?
 - Steuerrechtlich Abzinsungspflicht (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG)
 - Einzel- oder Sammelrückstellungen?
 - Behandlung von Rückgriffsansprüchen?

Rückstellung (IX)

- deutsche GoB [...Fortsetzung]
 - Ansammlung von Rückstellungen
 - Bewertung von Rückstellungen, für die ein Wahlrecht besteht
- IFRS (IAS 37.36 ff.)
 - Konzept der bestmöglichen Schätzung (best estimate)
 - Konkretisierung dieses Konzeptes bei einer größeren Anzahl von Posten
 - Bandbreite gleichwahrscheinlicher Werte
 - arithmetisches Mittel der Bandbreite (IAS 37.39)
 - Bandbreite nicht gleichwahrscheinlicher Werte
 - statistischer Erwartungswert (IAS 37.39) [*Folie*]
 - Konkretisierung dieses Konzeptes bei der Beurteilung einer einzelnen Verpflichtung (IAS 37.40)
 - wahrscheinlichstes Ergebnis (individual most likely outcome)
 - ggf. Modifikationserfordernis [*Folie*]

Bewertung von Rückstellungen (Beispiel 1)

Ein Unternehmen verkauft Güter mit einer Gewährleistung, nach der Kunden eine Erstattung der Reparaturkosten für Produktionsfehler erhalten, die innerhalb der ersten sechs Monate nach Kauf entdeckt werden. Bei kleineren Fehlern an allen verkauften Produkten würden Reparaturkosten in Höhe von 1 Mio. € entstehen. Bei größeren Fehlern an allen verkauften Produkten würden Reparaturkosten in Höhe von 4 Mio. € entstehen. Erfahrungswerte und künftige Erwartungen des Unternehmens deuten darauf hin, dass 75 % der verkauften Güter keine Fehler haben werden, 20 % kleinere Fehler und 5 % größere Fehler aufweisen dürften.

Bewertung von Rückstellungen (Beispiel 2)

Ein Unternehmen muss einen schwerwiegenden Fehler in einer großen, für einen Kunden gebauten Maschine beseitigen. Dabei existieren drei typische Fehlerquellen, deren Existenz mehr oder weniger wahrscheinlich ist. Im Folgenden gibt p die Wahrscheinlichkeit an, die den jeweiligen Reparaturkosten zuzuordnen ist.

Verpflichtung	100 T€	150 T€	200 T€
p	0,4	0,3	0,3

Rückstellungen (X)

- IFRS [...Fortsetzung]
 - Vollkostenansatz
 - Berücksichtigung künftiger Ereignisse (IAS 37.48 ff.)
 - Abzinsungserfordernis, sofern der Effekt der Abzinsung wesentlich ist (IAS 37.45 ff.)
 - Behandlung von Rückgriffsansprüchen (reimbursements) (IAS 37.53 ff.)
 - Ansammlungsrückstellungen?
- Angabepflichten
 - IFRS
 - IAS 37.84 ff.
 - Darstellung der Entwicklung der Rückstellungsgruppen (IAS 37.84)
 - Tätigkeit der Angaben zumeist in Form eines Rückstellungsspiegels [*Folie*]
 - Schutzklausel (IAS 37.92) [*Folie*]

Rückstellungsspiegel (Beispiel)

	Rückstellungsgruppen						
	Personal kosten	Meilen- bonus- programm	Gewähr- leistungen	Drohver- lustrück- stellungen	Umwelt- lasten- sanierung	laufende Prozesse	Restruktu- rierung
Stand 1.1.2003							
Verbrauch							
Zuführung/ Neubildung							
Aufzinsung							
Auflösung							
Umgliederungen							
Stand 31.12.2003							

Quelle: *Lufthansa AG* (2004), S. 155.

Diskussionsfrage (III.3.D28)

Der Delta AG liegen im Hinblick auf die Rückstellungsbildung zum 31.12.t1 die folgenden Informationen vor:

- Aus dem Vorjahr existiert eine Rückstellung für Schadensersatzzahlungen aus zwei Rechtsstreitigkeiten (Verfahren 1 und 2). Der Buchwert beträgt 95 T€.
- Am Anfang des Geschäftsjahres t1 wurden die Kläger in Verfahren 1 mit 50 T€ außergerichtlich abgefunden. Mit weiteren Belastungen aus diesem Verfahren, das mit 70 T€ im aktuellen Rückstellungsbuchwert berücksichtigt ist, wird nicht gerechnet.
- In Verfahren 2, mit dessen Ausgang Ende t3 gerechnet wird, haben sich keine neuen Informationen ergeben.
- Aus einem Verfahren 3, das in t1 erstmals anhängig geworden ist, erwartet die Delta AG künftige Belastungen von 45 T€, die voraussichtlich Ende t5 fällig werden.

Der relevante Diskontierungszinssatz beträgt 5 %.

Erstellen Sie den Rückstellungsspiegel für die Rückstellungsgruppe "Drohverlust-rückstellung" zum 31.12.t1.

Schutzklausel gem. IAS 37.92 (Beispiel)

"Im Jahr 2000 hat ein Wettbewerber eine Patentrechtsklage eingereicht, die mit erstinstanzlichem Urteil im März 2001 abgewiesen wurde. Am 10. Oktober 2002 fand vor dem Oberlandesgericht Düsseldorf die mündliche Verhandlung des Berufungsverfahrens statt. In diesem hat das Gericht zugunsten der Klägerin entschieden. Das Urteil vom 14. November 2002 begründet Anspruch auf Schadensersatz, dessen Höhe gegebenenfalls in einem weiteren Prozess festzusetzen ist. Für den möglichen Schadensersatzanspruch wurde der Streitwert in Höhe von 2,5 Millionen € zurückgestellt. Prozeßkosten sind mit 803 T€ angesetzt worden. Auf die Angaben nach IAS 37.85 wird in Übereinstimmung mit IAS 37.92 verzichtet, um die Lage des Unternehmens im anhängigen Rechtsstreit nicht ernsthaft zu beeinträchtigen."

Quelle: *technotrans AG* (2003a), S. 78 f.

Rückstellungen (XI)

- Angabepflichten [Fortsetzung]
 - deutsche GoB
 - § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB
 - § 285 Nr. 12 HGB
 - keine Schutzklausel
 - Darstellung der Haftungsverhältnisse und der sonstigen finanziellen Verpflichtungen
 - Haftungsverhältnisse: §§ 251 Satz 1 u. 268 Abs. 7 HGB; IFRS 37.86
 - Sonst. finanzielle Verpflichtungen: § 285 Nr. 3 HGB; IAS 1.114di (rev. 2007)
 - Beispiel [*Folie*]

Haftungsverhältnisse und sonstige finanzielle Verpflichtungen (I)

Grundlage	31.12.2003			31.12.200	31.12.200
	< 1 Jahr	1-5 Jah- re	Summe	2	1
	T€	T€	T€	Summe T€	Summe T€
Kaufpreisvereinbarung technotrans america west, inc.	0	4.758	4.758	5.727	6.803
Sonstige Kaufverpflichtungen	0	0	0	259	444
Miet- und operative Leasingverträge	362	332	694	52	453
Wartungsverträge	253	0	253	409	42
Sonstiges	0	0	0	0	45
	615	5.090	5.705	6.447	7.787

"Die sonstigen finanziellen Verpflichtungen sind zum Nominalwert bewertet; Fremdwährungsbeträge wurden zum Stichtagskurs bewertet.

Die im Rahmen des Erwerbs der technotrans america west, inc. getroffene Kaufpreisvereinbarung sieht vor, dass sich der endgültige Kaufpreis in Abhängigkeit von der Ertragskraft des Unternehmens in den Jahren 2001 bis 2004 bestimmt, jedoch 10.000 TUSD nicht übersteigt. Nach Abzug des bereits geleisteten Kaufpreises von 4.000 TUSD ergibt sich für die technotrans AG zum 31.12.2003 eine maximale finanzielle Verpflichtung von 6.000 TUSD (4.758 T€). Eine nachträgliche Erstattung der bereits geleisteten Beträge ist nicht vereinbart; dies stellt folglich die Preisuntergrenze dar.

Die Wartungsverträge betreffen im Wesentlichen das ERP-System und das Dokumentenmanagementsystem. Die künftigen Verpflichtungen für Miet- und Leasingverträge entfallen hauptsächlich auf Mietverpflichtungen für die Geschäftsräume der Tochtergesellschaft. Die geleisteten Zahlungen aus Miet- und Leasingverhältnissen betragen 800 T€ (Vorjahr: 674 T€)."

Quelle: *technotrans AG* (2004), S. 85 f.

Rückstellungen (XII)

- Zentrale Unterschiede zwischen den IFRS und den deutschen GoB
 - abweichende Systematisierung
 - Rückstellungen sind nach deutschen GoB eher anzusetzen [*Beispiel*]
 - nach IFRS Abzinsungserfordernis, sofern wesentlicher Zinsanteil
 - Unterschiede bei der Rekultivierungs- und Beseitungsverpflichtungen
 - Grundsätzlich keine Passivierung von Aufwandsrückstellungen nach IFRS
 - Umfangreichere Angabepflichten nach IFRS

Rückstellungen nach deutschen GoB und IAS 37 (Beispiel)

"Patentstreit Baldwin,

Seit mehreren Jahren ist ein Patentstreit mit der Firma Baldwin anhängig. Im Jahr 2000 hatte Baldwin eine Patentrechtsklage eingereicht. Der Vorstand hält die Klage in vollem Umfang für unbegründet und ist in dieser Beurteilung von Fachanwälten bestätigt worden. Nach Abschluss des Geschäftsjahres fand eine erste gerichtliche Verhandlung vor dem Landgericht Düsseldorf statt. Ihr Ablauf lässt offen, welche Entscheidung das Gericht in dem auf den 06.03.2001 angesetzten Verkündungstermin bekannt geben wird, ob insbesondere zunächst eine Beweisaufnahme durch einen Sachverständigen über die angebliche Verletzung erfolgt. Der Vorstand und die anwaltlichen Berater fühlen sich jedoch durch den Ablauf dieser Verhandlung in ihrer bisherigen Beurteilung bestätigt, selbst wenn das Landgericht als erste Instanz der Klage stattgeben sollte.

Höchst vorsorglich wurde handelsbilanziell aufgrund des Vorsichtsprinzips ein Betrag von 0,95 Millionen € zurückgestellt. Im Übrigen hat technotrans vorsorglich ein Ersatzgerät entwickelt, das den Bedarf aller Kunden ohne jede Verletzungsgefahr decken kann.

Der Vorstand ist überzeugt, dass das Verfahren zu Gunsten des Unternehmens abgeschlossen wird und keine Zahlung erfolgen wird. Aus diesem Grunde wurde im Konzernabschluss nach IAS keine Rückstellung gebildet."

Quelle: *technotrans AG* (2001), S. 92.