

obigen Punkt (b)<sup>237</sup>. Weitere Beispiele ergeben sich aus der Fremdwährungsumrechnung, die erst in Kapitel 9.9 im Zusammenhang mit dem Konzernabschluss behandelt wird, und der hier unbehandelt bleibenden Berücksichtigung von Fehlern gemäß IAS 8.

Ein **Beispiel für einen temporären Verstoß** ist die erfolgsneutrale Erfassung von Auf- und Abwertungen aufgrund von Änderungen des beizulegenden Zeitwertes bei der Neubewertung von Sachanlagen (vgl. Kapitel 5.3.1) und bestimmten Finanzinstrumenten (vgl. Kapitel 5.3.2). Weitere Beispiele ergeben sich bei der erfolgsneutralen Erfassung des effektiven Teils von bestimmten Sicherungsgeschäften (IAS 39.86, .95(a) und .97-100). Auf diese bin ich nicht eingegangen<sup>238</sup>.

Die Liste der Verstöße ist nicht vollständig<sup>239</sup>. Wie sehr die Verstöße die Verwendung von IFRS-Zahlen im Wertsteigerungsmanagement stören, wird hier nicht weiter behandelt.

## 5.6 Zusammenfassung in Thesen

- (1) Für die Bilanz werden im Rahmenkonzept und in den IFRS sechzehn Wertkategorien für die Zugangs- oder Folgebewertung von Vermögenswerten oder Schulden genannt, die aber teilweise deckungsgleich sind (unternehmensspezifischer Wert und Nutzungswert), nicht mit dem genannten Ausdruck verwendet werden (Tageswert) oder einen Oberbegriffe für mehrere Werte darstellen (Barwert und erzielbarer Betrag).
- (2) Die Zugangsbewertung von Vermögenswerten erfolgt grundsätzlich erfolgsneutral, d. h. ohne Gewinnwirkung. Einige Schulden werden hingegen erfolgswirksam, andere erfolgsneutral beim Zugang erfasst.
- (3) Von besonderer Bedeutung ist der beizulegende Zeitwert, der sowohl für die Zugangsbewertung (IAS 41.12) als auch für die Folgebewertung verwendet wird. Er ist definitionsgemäß und damit im Idealfall ein bei Veräußerung eines Vermögenswerts erzielbarer oder bei Ablösung einer Schuld zu zahlender Marktpreis. Tatsächlich muss er in praxi überwiegend modellhaft mithilfe eines Barwertkalküls konstruiert werden, was die Relevanz und die glaubwürdige

---

<sup>237</sup> Vgl. auch Schildbach (2003b), S. 897: „Die Buchung erschließt damit neue Welten der Rechnungslegung. Ohne per Saldo das Eigenkapital zu verändern, eröffnet sie die Möglichkeit, den Aufwand zu erhöhen.“

<sup>238</sup> Vgl. hierzu insb. Kuhn/Scharpf (2006); Brötzmann (2004).

<sup>239</sup> Zu weiteren Beispielen vgl. Dobler (2008a), S. 264.

Darstellung als qualitative Eigenschaften der Rechnungslegung zu beschädigen droht.

- (4) Für die Folgebewertung besteht bei Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten ein Bewertungswahlrecht zwischen fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Neubewertung auf Basis des beizulegenden Zeitwerts. Für immaterielle Werte wird die Nutzung des Wahlrechts an meist nicht erfüllte Bedingungen geknüpft; beim Sachanlagevermögen ist dies anders. In Deutschland spielt die Neubewertung in praxi bisher keine Rolle.
- (5) Die Folgebewertung zum beizulegenden Zeitwert führt bei bestimmten Finanzinstrumenten und bei Nutzung des Neubewertungswahlrechts für Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte vor ihrer endgültigen Ausbuchung zu erfolgsneutralen Vorgängen, d. h. zu Wertänderungen, die an der GuV vorbei direkt im Eigenkapital erfasst werden. Sie gehen zugleich in das sonstige Ergebnis der Gesamtergebnisrechnung ein (vgl. das folgende Kapitel 6).
- (6) Rückstellungen sind zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen und anzupassen, damit sie die bestmögliche Schätzung des Erfüllungsbetrags widerspiegeln.
- (7) Die Verwendung des beizulegenden Zeitwerts als (fiktiver) Marktpreis bei Veräußerung eines Vermögenswerts oder Ablösung einer Schuld wird unter dem Gesichtspunkt der Entscheidungsnützlichkeit der Rechnungslegung fragwürdig, wenn der Markt gar nicht aufgesucht werden soll. Das ist bei der Masse der Vermögenswerte und Schulden, die langfristiger unternehmensinterner Nutzung dienen, der Fall.
- (8) Die vielfach nötige Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts mithilfe von Barwertkalkülen schafft dem Management Gestaltungsmöglichkeiten, die für bilanzpolitische Maßnahmen genutzt werden können.
- (9) Allgemein wird bei der Gewinnermittlung die Einhaltung des Kongruenzprinzips, wonach die Summe der Periodengewinne dem Totalgewinn entspricht, als sinnvoll erachtet. Etliche IFRS sorgen jedoch für Verstöße gegen dieses Prinzip.

## 6. Gesamtergebnisrechnung

### 6.1 Struktur

IAS 1.10 verlangt eine Gesamtergebnisrechnung, die auf zwei Arten dargestellt werden kann:

„Ein Unternehmen kann eine integrierte Gesamtergebnisrechnung vorlegen, wobei der Gewinn oder Verlust und das sonstige Ergebnis in zwei Teilen ausgewiesen werden. Die Teile sind zusammen darzustellen, wobei der Teil ‚Gewinn oder Verlust‘ zuerst und unmittelbar anschließend der Teil ‚sonstiges Ergebnis‘ dargestellt wird. Ein Unternehmen kann den Teil ‚Gewinn oder Verlust‘ in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung darstellen. In diesem Fall [zweiteilige Gesamtergebnisrechnung] muss die gesonderte Gewinn und Verlustrechnung unmittelbar vor dem Teil ‚sonstiges Ergebnis‘, der mit dem Gewinn oder Verlust beginnt, dargestellt werden.“ (IAS 1.10A)

Nach IAS 1.99 und .105 soll das Management eines Unternehmens diejenige Struktur einer Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) wählen, die verlässliche und relevantere Informationen liefert<sup>240</sup>. Zur Wahl stehen das Umsatz- und das Gesamtkostenverfahren (IAS 1.105).

Als Beispiel für eine Gliederung bei der Anwendung des **Gesamtkostenverfahrens** ist angegeben:

Umsatzerlöse		X
Sonstige Erträge		X
Veränderung des Bestands an Fertigerzeugnissen und unfertigen Erzeugnissen	X	
Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	X	
Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer	X	
Aufwand für planmäßige Abschreibungen	X	
Andere Aufwendungen	X	
Gesamtaufwand		(X)
Gewinn vor Steuern		<u>X</u>

Abb. 9: GuV nach Gesamtkostenverfahren gemäß IAS 1.102

<sup>240</sup> IAS 1.99 und .105 steigern beide den Ausdruck relevant, was dubios erscheint.

Das **Umsatzkostenverfahren** wird beispielhaft dargestellt mit:

Umsatzerlöse	X
Umsatzkosten	<u>(X)</u>
Bruttogewinn	X
Sonstige Erträge	X
Vertriebskosten	(X)
Verwaltungsaufwendungen	(X)
Andere Aufwendungen	<u>(X)</u>
Gewinn vor Steuern	<u>X</u>

*Abb. 10: GuV nach Umsatzkostenverfahren gemäß IAS 1.92*

Bei Verwendung des Umsatzkostenverfahrens sind zusätzliche Informationen über die Art der Aufwendungen, einschließlich des Aufwands für planmäßige Abschreibungen sowie Leistungen an Arbeitnehmer, anzugeben (IAS 1.104).

Zusätzlich zu den Posten, die andere IFRS vorschreiben, sind gemäß IAS 1.82 anzugeben:

- (a) Umsatzerlöse,
- (b) Gewinne und Verluste aus der Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden,
- (c) Finanzierungsaufwendungen,
- (d) Gewinn- und Verlustanteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden,
- (e) wenn ein finanzieller Vermögenswert in die Kategorie „zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ reklassifiziert wird, Gewinne oder Verluste, die sich aus einer Differenz zwischen dem früheren Buchwert und seinem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der Reklassifizierung (wie in IFRS 9 definiert) ergeben,
- (f) Steueraufwendungen,
- (g) ein gesonderter Betrag für die Summe aufgegebenen Geschäftsbereiche (siehe IFRS 5).

Zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen sind geboten, wenn sie für das Verständnis der Erfolgslage des Unternehmens relevant sind (IAS 1.85).

Außerordentliche Posten dürfen nicht ausgewiesen werden (IAS 1.87); wesentliche Ertrags- oder Aufwandsposten sind nach Art und Betrag gesondert in der Gesamtergebnisrechnung oder im Anhang anzugeben (IAS 1.97).

Es gelten grundsätzlich das Saldierungsverbot (IAS 1.32) und das Stetigkeitsgebot (IAS 1.45).

Nicht alle Aufwendungen und Erträge einer Periode gehen hingegen über die GuV desselben Jahres. Einige Posten werden in einer späteren GuV – gegebenenfalls in veränderter Höhe – erfasst, andere gehen immer an der GuV vorbei.

Nicht in die GuV gehen beispielsweise (IAS 1.89):

- (a) die Berichtigung von Fehlern gemäß IAS 8,
- (b) die Auswirkungen von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden gemäß IAS 8,
- (c) Zuführungen zur Neubewertungsrücklage gemäß IAS 16,
- (d) besondere Gewinne und Verluste aus der Umrechnung von Ab schlüssen gemäß IAS 21,
- (e) Gewinne und Verluste aus der Neubewertung von zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten gemäß IAS 39.

Die letztgenannte Position führt aber zu einer Wirkung in der GuV, wenn die finanziellen Vermögenswerte veräußert werden.

Zu den hiermit verbundenen Verstößen gegen das Kongruenzprinzip vgl. Kapitel 5.5.

## 6.2 Posten

Abgesehen von Salden sind die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung Erträge und Aufwendungen. Sie sind zu erfassen, wenn es bei einem Ertrag (Aufwand) wahrscheinlich ist, dass ein Nutzen zufließen (abfließen) wird, und der Posten zuverlässig bewertbar ist (Rahmenkonzept Abs. 4.38).

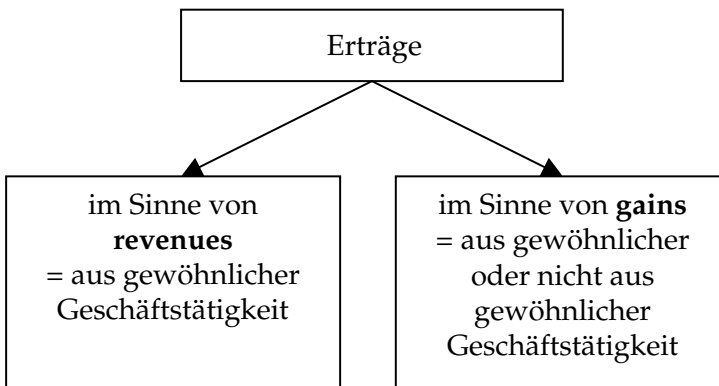


Abb. 11: Ertragsbegriffe in den englischen IFRS

Für den deutschen Begriff Ertrag verwenden die englischsprachigen IFRS zwei verschiedene Begriffe: revenues und gains. Während die erstgenannten aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens resultieren (Rahmenkonzept Abs.4.29), können die zweitgenannten aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stammen, ohne es zu müssen (Rahmenkonzept Abs.4.30). Das macht die inhaltliche Unterscheidung schwierig<sup>241</sup>. Wenn ich mich im Folgenden auf IAS 18 Umsatzerlöse stütze, erfasst dieser laut Überschrift nur revenues; für gains sind weitere Regelungen zu beachten. Als Beispiele für gains werden Erträge aus der Veräußerung von langfristigen Vermögenswerten und aus der Neubewertung von Vermögenswerten genannt (Rahmenkonzept Abs.4.31).

Nach IAS 18.7 ist **Umsatzerlös** „der aus der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens resultierende Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens während einer Berichtsperiode, der zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt, soweit er nicht aus Einlagen der Eigentümer stammt.“

„Umsatzerlöse sind zum beizulegenden Zeitwert des erhaltenen oder zu beanspruchenden Entgelts zu bemessen.“ (IAS 18.9) Realisation im Sinne von Lieferung oder sonstiger Leistung ist nicht immer eine notwendige Voraussetzung (man denke an die sogleich zu behandelnden Dienstleistungsgeschäfte und die in Kapitel 5.2.4 erwähnten Fertigungsaufträge)<sup>242</sup>.

Die Erfassung von Umsatzerlösen wird im Hinblick auf drei verschiedene Geschäfte in IAS 18 geregelt (s. Abb. 12).

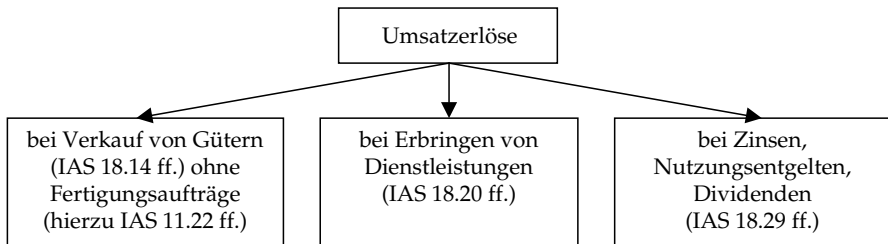


Abb. 12: Geschäftstypen zur Ertragserzielung gemäß IAS 18

Bei dem **Verkauf von Gütern** verlangt IAS 18.14 die kumulative Erfüllung der folgenden Kriterien:

- (a) Übertragung der maßgeblichen Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum der verkauften Güter verbunden sind, auf den Käufer,
- (b) kein weiterbestehendes Verfügungsrecht oder keine wirksame Verfügungsmacht über die verkauften Güter,

<sup>241</sup> Vgl. auch Plock (2004), S. 4, Fn. 16: „kein eindeutiges Abgrenzungskriterium“.

<sup>242</sup> Vgl. zu diesem Themenkomplex auch insb. Bender (2005); Grau (2002); Pilhofer (2002).

- (c) verlässliche Bestimmbarkeit der Höhe der Umsatzerlöse,
- (d) Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses aus dem Geschäft zum verkaufenden Unternehmen,
- (e) verlässliche Bestimmbarkeit der Verkaufskosten.

Die Literatur kritisiert zu Recht, dass – von einigen Beispielen in IAS 18 abgesehen – nicht deutlich wird, wann die maßgeblichen Risiken und Chancen auf den Käufer gemäß dem ersten Teilkriterium übergehen, und dass das zweite Teilkriterium im ersten enthalten sein müsste<sup>243</sup>.

Die Beispiele in IAS 18 machen deutlich, dass geschäftsübliche Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen des Verkäufers oder Lieferung unter Eigentumsvorbehalt die Ertragserfassung nicht verhindern (IAS 18.16(a) und IAS 18.17). Sie lassen jedoch offen, ob beispielsweise der Preisgefahrenübergang relevant wird. Besondere Erläuterungen werden aber z. B. zu Kommissionsgeschäften, Rückkaufsvereinbarungen, Rückgaberechten und Rücktrittsrechten des Käufers gegeben (IAS 18.IE1-9).

Für **Dienstleistungsgeschäfte** gilt:

„Wenn das Ergebnis eines Dienstleistungsgeschäfts verlässlich geschätzt werden kann, sind Umsatzerlöse aus Dienstleistungsgeschäften nach Maßgabe des Fertigstellungsgrads des Geschäfts am Abschlusstichtag zu erfassen. Das Ergebnis derartiger Geschäfte kann dann verlässlich geschätzt werden, wenn die folgenden Bedingungen insgesamt erfüllt sind:

- (a) die Höhe der Umsatzerlöse kann verlässlich bestimmt werden;
- (b) es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft dem Unternehmen zufließt;
- (c) der Fertigstellungsgrad des Geschäftes am Abschlusstichtag kann verlässlich bestimmt werden; und
- (d) die für das Geschäft angefallenen Kosten und die bis zu seiner vollständigen Abwicklung zu erwartenden Kosten können verlässlich bestimmt werden.“ (IAS 18.20)

Hier ist gegenüber dem Verkauf von Gütern das Kriterium (c) neu hinzugekommen, die Kriterien (a) und (b) beim Verkauf von Gütern sind entfallen.

Bei **Zinsen, Nutzungsentgelten und Dividenden** finden sich neben der Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses und der verlässlichen Bestimmbarkeit der Höhe der Erträge die Anforderungen, wonach

- (a) Zinsen unter Anwendung der Effektivzinsmethode gemäß IAS 39.9 und .A5–A8,

---

<sup>243</sup> Vgl. Plock (2004), S.78–83; Bender (2005), S.58.

- (b) Nutzungsentgelte periodengerecht in Übereinstimmung mit dem zugrundeliegenden Vertrag<sup>244</sup> und
- (c) Dividenden mit Entstehung des Rechtsanspruchs auf Zahlung zu erfassen sind (IAS 18.30).

Die im zweiten Kriterium enthaltene Periodengerechtigkeit stellt eine Leerformel dar. Aus Praktikabilitätsgründen ist eine lineare Ertrags Erfassung über die gesamte Laufzeit der Vereinbarung zulässig (IAS 18.IE20). „Umsatzerlös und Aufwand aus demselben Geschäftsvorfall oder Ereignis werden zum selben Zeitpunkt erfasst; dieser Vorgang wird allgemein als Zuordnung von Aufwendungen zu Umsatzerlösen bezeichnet.“ (IAS 18.19) Mit dem letzten Halbsatz wird das **matching principle** angesprochen.

**Die noch geltende Regelung wird seit 2002**, im Rahmen des Konvergenzprojekts zusammen mit dem FASB, **zu ändern gesucht**. Hintergrund dafür war die Absicht, die in IAS 11 Fertigungsaufträge und IAS 18 Umsatzerlöse enthaltenen Kriterien zu vereinheitlichen und die beiden Regelungen in einem Standard zusammenzuführen. Während bei Fertigungsaufträgen die Umsatzrealisierung unter bestimmten Bedingungen nach Fertigungsfortschritt erfolgt, wird beim Verkauf von Gütern auf die Übertragung der maßgeblichen Risiken und Chancen abgestellt, was eine Umsatzrealisierung vor Lieferung ausschließt. Zugleich sollten Regelungslücken oder Regelungsunsicherheiten beseitigt werden, wie sie insbesondere bei Mehrkomponentenverträgen zu beobachten waren. Solche Verträge sind z. B. für Software- und Telekommunikationsunternehmen oder Buchverlage typisch. Heutiges Resultat der Bemühungen ist ein geänderter Standardentwurf vom November 2011 (ED/2011/6) nach einem Vorgänger vom Juni 2010 (ED/2010/6). Mit Datum vom 28. November 2012 wurde allerdings ein Staff Paper vorgestellt, das wiederum Änderungen zu ED/2011/6 enthält<sup>245</sup>.

**ED/2011/6** stellt auf die Umsatzrealisierung aus Kundenverträgen in Form einer Nettobetrachtung der vertraglichen Ansprüche und Leistungsverpflichtungen des bilanzierenden Unternehmens ab. „Mit Erfüllung einer abgrenzbaren Leistungsverpflichtung baut der Bilanzierende einen Teil seiner vertraglichen Verpflichtungen ab. In der Nettobetrachtung übersteigt damit der Anspruch auf Gegenleistungserhalt die eigene Leistungspflicht, sodass es zum Ansatz eines vertraglichen Vermö-

<sup>244</sup> Erträge aus Vermietung und Verpachtung werden in IAS 18 nicht explizit genannt. Sie fallen aber nach Rahmenkonzept Abs. 4.29 unter revenues. Sie werden zu den Nutzungsentgelten im obigen Sinne gezählt. Vgl. Plock (2004), S. 75.

<sup>245</sup> Vgl. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/2012-Redeliberations-Summary.pdf> (Stand: 19. Dezember 2012).