

Vahlens Handbücher

Wolfgang Ballwieser

IFRS-Rechnungslegung

Konzept, Regeln und Wirkungen

Vahlen

2. Auflage

4. Bilanzansatz

4.1 Posten und Gliederung

Die Bilanz nach IFRS kennt nur drei übergeordnete Posten (IAS 1.9):

- (a) Vermögenswerte,
- (b) Schulden und
- (c) Eigenkapital.

Gemäß IAS 1.27 hat ein Unternehmen seinen Abschluss nach dem Konzept der Periodenabgrenzung aufzustellen. Danach „werden Posten als Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital [...] dann erfasst, wenn sie die im Rahmenkonzept für die betreffenden Elemente enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien erfüllen.“ (IAS 1.28; im Original z.T. hervorgehoben)

Ein **Vermögenswert** ist **definiert** als „eine in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehende Ressource, die ein Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit darstellt, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.“ (R.49(a))

Ein **Vermögenswert** ist im Abschluss zu **erfassen**, „wenn

- (a) es wahrscheinlich ist, dass ein mit (ihm, Verf.) verknüpfter künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen [...] wird; und
- (b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Wert [...] verlässlich ermittelt werden können.“ (R.83)

Seine Kennzeichen sind mit anderen Worten:

- Nutzenbündel in der Verfügungsmacht des Unternehmens aufgrund vergangener Ereignisse
- mit erwartetem, d.h. wahrscheinlichem Nutzenzufluss und
- verlässlicher Bewertbarkeit.

Eine **Schuld** ist **definiert** als „eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.“ (R.49(b))

Die **Schuld** ist im Abschluss zu **erfassen**, wenn es wahrscheinlich ist, dass künftiger Nutzen abfließen wird und die Schuld verlässlich bewertet werden kann (R.83).

Eigenkapital ist der **Saldo** aus Vermögenswerten und Schulden (R.49(c)).

Zur **Aufgliederung** der Posten besagt IAS 1.29:

„Ein Unternehmen hat jede wesentliche Gruppe gleichartiger Posten gesondert darzustellen. Posten einer nicht ähnlichen Art oder Funktion werden gesondert dargestellt, sofern sie nicht unwesentlich sind.“ (Im Original hervorgehoben)

Wesentlich wird folgendermaßen definiert:

„Auslassungen oder fehlerhafte Darstellungen eines Postens sind wesentlich, wenn sie einzeln oder insgesamt die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. Wesentlichkeit hängt vom Umfang und von der Art der Auslassung oder fehlerhaften Darstellung ab, wobei diese unter den gegebenen Begleitumständen beurteilt werden.“ (IAS 1.7; im Original hervorgehoben) Diese Regelung entspricht R.30.

Vermögenswerte und Schulden dürfen nur miteinander saldiert werden, wenn einzelne IFRS das fordern oder erlauben (IAS 1.32).

Danach gelten die **gesonderte Darstellung jeder wesentlichen Postengruppe** und ein generelles **Saldierungsverbot**. Darüber hinaus gilt das grundsätzliche Gebot der **Darstellungstetigkeit** (IAS 1.27).

IAS 1.60 verlangt:

„Ein Unternehmen hat [...] kurzfristige und langfristige Vermögenswerte sowie kurzfristige und langfristige Schulden als getrennte Gliederungsgruppen in der Bilanz darzustellen, sofern nicht eine Darstellung nach der Liquidität zuverlässig und relevanter ist. Trifft diese Ausnahme zu, sind alle Vermögenswerte und Schulden nach ihrer Liquidität darzustellen.“ (Im Original hervorgehoben)

Die **Darstellung** in der Bilanz hat also **nach Fristigkeit oder Liquidität** zu erfolgen. Liquidität bleibt in IAS 1 undefiniert, meint aber die Nähe zum Geld oder zur Geldwerdung. Mit Fristigkeit wird die Haltedauer der Posten verbunden.

Die Darstellung nach Liquidität kann insbesondere für Banken geeigneter sein (IAS 1.63). Mischungen der beiden Kriterien sind erlaubt, „wenn hierdurch zuverlässige und relevantere Informationen zu erzielen sind.“ (IAS 1.64)

„Ein Unternehmen hat einen **Vermögenswert** in folgenden Fällen als **kurzfristig** einzustufen:

- (a) die Realisierung des Vermögenswerts wird innerhalb des normalen Geschäftszyklus erwartet, oder der Vermögenswert wird zum Verkauf oder Verbrauch innerhalb dieses Zeitraums gehalten;
- (b) der Vermögenswert wird primär für Handelszwecke gehalten;

- (c) die Realisierung des Vermögenswerts wird innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet; oder
- (d) es handelt sich um Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente (gemäß der Definition in IAS 7), es sei denn, der Tausch oder die Nutzung des Vermögenswerts zur Erfüllung einer Verpflichtung sind für einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag eingeschränkt.

Alle anderen Vermögenswerte sind als langfristig einzustufen.“ (IAS 1.66; im Original hervorgehoben.)

„Ein Unternehmen hat eine **Schuld** in folgenden Fällen als **kurzfristig** einzustufen:

- (a) die Erfüllung der Schuld wird innerhalb des normalen Geschäftszyklus erwartet;
- (b) die Schuld wird primär für Handelszwecke gehalten;
- (c) die Erfüllung der Schuld wird innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet; oder
- (d) das Unternehmen hat kein uneingeschränktes Recht, die Erfüllung der Verpflichtung um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben.

Alle anderen Schulden sind als langfristig einzustufen.“ (IAS 1.69; im Original hervorgehoben)

Die **Mindestgliederung der Bilanz** umfasst (IAS 1.54)

als Aktiva:

- Sachanlagen,
- als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien,
- immaterielle Vermögenswerte,
- finanzielle Vermögenswerte (außer nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen, Forderungen sowie Zahlungsmittel),
- nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen,
- biologische Vermögenswerte,
- Vorräte,
- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen,
- Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente,
- Steuererstattungsansprüche gemäß IAS 12,
- latente Steueransprüche gemäß IAS 12,
- die Summe der Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung klassifiziert werden, und der Vermögenswerte, die zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören,

als Passiva:

- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten,
- Rückstellungen,
- finanzielle Schulden,
- Steuerschulden gemäß IAS 12,
- latente Steuerschulden gemäß IAS 12,
- Minderheitsanteile am Eigenkapital,
- gezeichnetes Kapital und Rücklagen, die den Anteilseignern der Muttergesellschaft zuzuordnen sind,
- die Schulden, die den Veräußerungsgruppen zugeordnet sind, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden.

Erkennbar eröffnen diese Anforderungen Freiräume. Darüber hinaus ist bei deutschen Unternehmen festzustellen, dass trotz dieser Anforderungen oftmals weitgehend am HGB-Gliederungsschema festgehalten wird¹²⁹.

Latente Steuerposten sind bei einer Gliederung nach der Fristigkeit **immer langfristige Posten** (IAS 1.56).

Aus den oben geschilderten Mindestanforderungen resultiert die in Abbildung 1 auf der folgenden Seite wiedergegebene grundsätzliche Bilanzgliederung nach Fristigkeit und unter Außerachtlassung biologischer Vermögenswerte¹³⁰.

„Ein Unternehmen hat in der Bilanz zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen darzustellen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens relevant ist.“ (IAS 1.55; im Original hervorgehoben)

Bezeichnungsänderungen sind möglich; die obige Aufzählung ist keine zwingende Reihenfolge (IAS 1.57).

„Ein Unternehmen hat weitere Unterposten entweder in der Bilanz oder in den Anhangangaben in einer für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens geeigneten Weise anzugeben.“ (IAS 1.77; im Original hervorgehoben) Hierbei besteht nicht nur ein Freiheitsgrad der rechnungslegenden Unternehmen, sondern es sind auch die durch weitere IFRS vorgegebenen Angabepflichten zu berücksichtigen (IAS 1.78).

¹²⁹ Vgl. von Keitz (2005), S. 27–32.

¹³⁰ Vgl. auch (den deutschen) RIC 1 Bilanzgliederung nach Fristigkeit gemäß IAS 1 Darstellung des Abschlusses vom 19. Juli 2005. Dort sind die Reihenfolge und die Zusammenfassung von Posten leicht verändert. Vgl. ferner Haufe IFRS-Kommentar/Lüdenbach/Hoffmann (2009), § 2 Rz. 39.

Für alle Posten sind grundsätzlich „Vergleichsinformationen hinsichtlich der vorangegangenen Periode anzugeben.“ (IAS 1.38; im Original hervorgehoben).

Bilanz	
<p>AKTIVA</p> <p>A. Langfristige Vermögenswerte</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Sachanlagen 2. Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien 3. At equity bilanzierte Finanzanlagen 4. Weitere Finanzanlagen (ohne 2. und 3.) 5. Immaterielle Vermögenswerte 6. Latente Steueransprüche <p>Summe langfristiger Vermögenswerte</p> <p>B. Kurzfristige Vermögenswerte</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Vorräte 2. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen 3. Weitere kurzfristige finanzielle Vermögenswerte 4. Steuererstattungsansprüche 5. Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente <p>Zwischensumme kurzfristiger Vermögenswerte</p> <ol style="list-style-type: none"> 6. Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und Veräußerungsgruppen <p>Summe kurzfristiger Vermögenswerte</p> <p>Bilanzsumme</p>	<p>PASSIVA</p> <p>A. Eigenkapital</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Gezeichnetes Kapital 2. Rücklagen 3. Direkt im Eigenkapital erfaßte Erträge oder Aufwendungen im Zusammenhang mit Veräußerungswerten <p>Eigene Anteile Minderheitsanteile Summe Eigenkapital</p> <p>B. Langfristige Schulden</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Langfristige finanzielle Schulden 2. Langfristige Rückstellungen 3. Latente Steuerschulden <p>Summe langfristiger Schulden</p> <p>C. Kurzfristige Schulden</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten 2. Weitere kurzfristige Finanzinstrumente 3. Steuerschulden 4. Kurzfristige Rückstellungen <p>Zwischensumme kurzfristiger Schulden</p> <ol style="list-style-type: none"> 5. Schulden, die Veräußerungswerten zugeordnet sind <p>Summe kurzfristiger Schulden Summe Schulden</p> <p>Bilanzsumme</p>

Abb. 1: Bilanzmindestgliederung

Die Abbildungen 2 und 3 fassen die wesentlichen Regelungen zusammen.

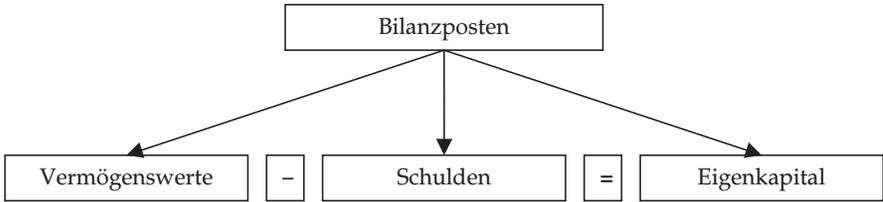


Abb. 2: Bilanzposten

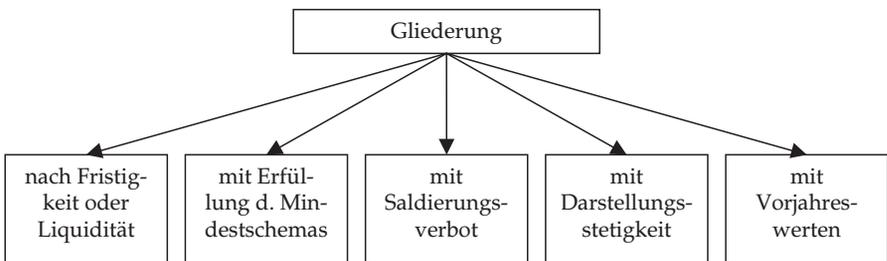


Abb. 3: Gliederungskriterien

4.2 Aktiva

4.2.1 Eigenschaft

Anzusetzende Aktiva sind – wie in Abschnitt 4.1 erwähnt – Nutzenbündel

- (a) in der Verfügungsmacht des Unternehmens aufgrund vergangener Ereignisse
- (b) mit erwartetem, d.h. wahrscheinlichem Nutzenzufluss und
- (c) verlässlicher Bewertbarkeit.

In der **Verfügungsmacht des Unternehmens** zu stehen bedeutet nicht zwingend, Eigentum an den Vermögenswerten zu haben. „Bei der Bestimmung, ob ein Vermögenswert vorliegt, ist das Eigentumsrecht nicht entscheidend.“ (R.57) Der wirtschaftliche Gehalt kann die rechtliche Gestaltung zurückdrängen (R.51); der Besitzer eines Gegenstands kann diesen bilanzieren müssen, ohne Eigentümer zu sein. Das ist beispielsweise bei bestimmten Leasinggütern, bei sicherungsübereigneten oder unter Eigentumsvorbehalt gelieferten Gütern der Fall. Es gilt eine **wirtschaftli-**

che Betrachtungsweise (R.35)¹³¹, wonach es auf faktische Gegebenheiten statt auf das Rechtskleid ankommt.

Wann Verfügungsmacht vorliegt, ist weniger bei Sachen (Leasing ausgenommen) und Rechten als bei immateriellen Posten ein Problem. Einschlägig ist insbesondere IAS 38.69, wonach keine Aktivierungsmöglichkeit besteht bei Ausgaben für

- Forschung, außer wenn sie Teil der Kosten eines Unternehmenszusammenschlusses sind,
- die Gründung und den Anlauf des Geschäftsbetriebs,
- Aus- und Weiterbildungsaktivitäten,
- Werbekampagnen und Maßnahmen der Verkaufsförderung,
- die Verlegung oder Umorganisation von Unternehmensteilen oder des gesamten Unternehmens.

Die fehlende Verfügungsmacht für ein Nutzenbündel könnte wie der unerwartete (unwahrscheinliche) Nutzenzufluss oder die verlässliche Bewertbarkeit hierfür der Grund sein.

Wann ein **wahrscheinlicher Nutzenzufluss** vorliegt, wird nicht konkretisiert. Im Zusammenhang mit dem Ansatz von unsicheren Schulden besagt jedoch IAS 37.23:

„Für die Zwecke dieses Standards wird ein Abfluss von Ressourcen oder ein anderes Ereignis als wahrscheinlich angesehen, wenn mehr dafür als dagegen spricht; d.h. die Wahrscheinlichkeit, dass das Ereignis eintritt, ist größer als die Wahrscheinlichkeit, dass es nicht eintritt.“

Wahrscheinlichkeit wird hier als mehr als 50% Eintrittswahrscheinlichkeit verstanden.

Hingegen regelt IAS 37.35 zu Eventualforderungen:

„Wenn ein Zufluss wirtschaftlichen Nutzens so gut wie sicher geworden ist, werden der Vermögenswert und der diesbezügliche Ertrag im Abschluss des Berichtszeitraumes erfasst, in dem die Änderung auftritt.“

Hier wird mehr verlangt als das „Mehr dafür als dagegen-Sprechen“. Insofern wird der unklare Wahrscheinlichkeitsbegriff zu Recht kritisiert¹³².

Auch wenn bereits diese Mehrdeutigkeit unbefriedigend ist, liegt das inhaltliche Problem nicht allein in der eindeutigen Vorgabe, sondern insbe-

¹³¹ Vgl. auch Matena (2004).

¹³² Vgl. z.B. Plock (2004), S. 49; Heidemann (2005), S. 63 f. Vgl. weiterhin zu der Berücksichtigung von Wahrscheinlichkeiten auf der Aktiv- und Passivseite Haufe IFRS-Kommentar/Lüdenbach/Hoffmann (2009), § 1 Rz. 91 und Haufe IFRS-Kommentar/Hoffmann (2009), § 21 Rz. 35–51.