
Crashkurs: Internationale Rechnungslegung

Eva Heinz-Zentgraf



Auswirkungen von Rechnungslegungsvorschriften im Rahmen von Geschäftsbeziehungen in globalisierten Märkten

Der Begriff „globalisierte Märkte“ meint die Globalisierung der Güter- und Kapitalmärkte, die deutsche Unternehmen zwingen Geschäftspartner und Investitionsmöglichkeiten weltweit suchen.

Unternehmen wie zum Beispiel global agierende Aktiengesellschaften brauchen Kapital für ihre wirtschaftliche Tätigkeit. Ein sinnvolles Finanzierungsmittel ist die Eigenfinanzierung, da Aktien eine unbefristete Laufzeit haben und Verzinsungen an Börsen gehandelt werden können.



Anwendung der internationalen Rechnungslegungsvorschriften

Gründe für internationale Rechnungslegungsvorschriften: 3 x V-Merkregel!

V - ergleichbarkeit

V - erlässlichkeit

V - erständigkeit





Crashkurs: Internationale Rechnungslegung

Für die Geschäftsjahre ab 2005 sind die Internationalen Financial Reporting Standards (IFRS) für Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen in Europa ansässiger Unternehmen anzuwenden.

Damit sind die IFRS für in der Bundesrepublik Deutschland ansässige kapitalmarktorientierte Unternehmen derzeit das relevante internationale Rechnungslegungssystem.

Der Begriff des kapitalmarktorientierten Unternehmens wird durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BILMOG), das am 29.05.2009 in Kraft getreten ist, erstmals im deutschen Handelsgesetzbuch definiert.



Crashkurs: Internationale Rechnungslegung

Aufgrund der EU Verordnung vom 19.07.2002 haben (Pflicht) alle deutschen kapitalmarktorientierten (= börsennotierten) Unternehmen ihren Konzernabschluss nach den IFRS aufzustellen.

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz wurde das HGB in Deutschland an die IFRS zwar angenähert, aber alle nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen haben nach § 315e Abs. 3 HGB ein Wahlrecht zwischen HGB- und den IFRS-Vorschriften.



Crashkurs: Internationale Rechnungslegung

Die Öffnungsklausel nach § 315e HGB:

Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards

§ 315e Abs. 1 HGB	MUSS	Wertpapierhandel
§ 315e Abs. 2 HGB	MUSS	Wertpapierhandel beantragt
§ 315e Abs. 3 HGB	WAHLRECHT	Freiwillige Anwendung



Ausgewählte Unterschiede zwischen HGB und IAS / IFRS



Ausgewählte klausurrelevante Bereiche aus der IFRS Rechnungslegung

Anschaffungskosten Cost of purchase	Herstellungskosten Costs of conversion	Entwicklungskosten Development costs	Vorräte inventories	Leasing leases	Rückstellungen Non financial liabilities
IAS 2.10 ff / IAS 16.16 ff / IAS 38.27 ff	IAS 2	IAS 16 in Verbindung mit IAS 38.51 ff	IAS 2	IFRS 16	IAS 37



Anschaffungskosten – costs of purchase

Nachfolgend die Übersicht der Behandlung der Anschaffungskosten in der Handelsbilanz nach den Rechnungslegungssystemen HGB, EStG und IAS / IFRS.

	HGB	EStG	IAS / IFRS
Anschaffungskosten (costs of purchase)	Anschaffungskostenprinzip § 253 Abs. 1 HGB & § 255 HGB	Maßgeblichkeitsprinzip § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG	Finanzierungskosten (borrowing costs) sind gemäß IAS 23.08 dem Grunde nach (Ansatzgebot) Bestandteil der Anschaffungs- und Herstellungskosten



Anschaffungskosten – costs of purchase

Anschaffungskosten = costs of purchase		
	Anschaffungspreis	Purchase Price
+	Nebenkosten	Incidental charges
./.	Anschaffungspreisminderungen	Reduction
=	Anschaffungskosten	Costs of purchase



Herstellungskosten – costs of conversion

Nachfolgend die Übersicht der Behandlung der Herstellungskosten in der Handelsbilanz nach den Rechnungslegungssystemen HGB, EStG und IAS / IFRS.

Unter- und Obergrenze der Herstellungskosten in der Handels-, Steuerbilanz und IFRS-Bilanz				
	Bestandteile der Herstellungskosten	HGB	EStG	IAS / IFRS
	Materialeinzelkosten	Gebot	Gebot	Gebot
+	Fertigungseinzelkosten			
+	Sondereinzelkosten der Fertigung			
+	Materialgemeinkosten			
+	Fertigungsgemeinkosten			
+	Werteverzehr des Anlagevermögens			
Untergrenze der Herstellungskosten				



Herstellungskosten – costs of conversion

+	allgemeine Verwaltungs-(gemein)kosten	Wahlrecht	Verbot	
+	Aufwendungen für soziale Einrichtungen		Wahlrecht	
+	Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen			
+	Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung			
+	Fremdkapitalzinsen (bedingtes Wahlrecht)		Pflicht	
Obergrenze der Herstellungskosten				
	Sondereinzelkosten des Vertriebs	Verbot	Verbot	Verbot
	Vertriebsgemeinkosten			
	Forschungskosten			



Herstellungskosten – costs of conversion

Frage: Dürfen oder müssen Fremdkapitalkosten bei den Herstellungskosten (costs of conversion) nach IFRS und HGB einbezogen werden oder nicht? Begründen Sie!



Herstellungskosten – costs of conversion

Antwort: Fremdkapitalkosten müssen (Gebot!) gemäß IAS 23.08 und 23.11 einbezogen werden. Gemäß § 255 Abs. 3 HGB gehören Zinsen für Fremdkapital grundsätzlich nicht zu den Herstellungskosten. Ausnahmsweise dürfen sie nur einbezogen werden, soweit sie zur Herstellungsfinanzierung notwendig sind und auf den Herstellungszeitraum entfallen.



Immaterielle Vermögensgegenstände – intangible assets IAS 38

Nachfolgende Übersicht der Behandlung der immateriellen Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz nach den Rechnungslegungssystemen HGB, EStG und IAS / IFRS.

	HGB	EStG	IAS / IFRS
Immaterielle VGG = intangible assets	Umfang: § 266 Abs. 2 A I	Umfang: R 5.5 Abs. 1 Satz 1 EStR	Definition: IAS 38.8 – 38.17 & IAS 38.21 – 38.23 Ausweis: IAS 1.54 c.)
Entwicklungskosten	Aktivierungswahlrecht § 248 Abs. 2 HGB	Aktivierungsverbot § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG § 5 Abs. 2 EStG	Aktivierungspflicht IAS 38.51 ff
Forschungskosten	Aktivierungsverbot § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB		Aktivierungsverbot IAS 38.54



Immaterielle Vermögensgegenstände – intangible assets IAS 38

	HGB	EStG	IAS / IFRS
Originäre (selbsterstellter) Firmenwert (internally generated goodwill)	Aktivierungsverbot, weil kein VGG nach § 248 Abs. 2 HGB	Aktivierungsverbot § 5 Abs. 2 EStG	Aktivierungsverbot IAS 38.48
Derivativer (entgeltlicher erworbener) Firmenwert (acquired goodwill)	Aktivierungspflicht § 246 Abs. 1 Satz 1 und Satz 4 HGB	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht



Forschung und Entwicklung – research and development costs

Beispiel: Die Betriebswirt AG (börsennotiert) beschäftigt sich vorrangig mit der Entwicklung eines Steuervereinfachungstools. Das Tool dient dem eigenen Unternehmen. Im Jahr 01 fallen Forschungskosten für das Projekt in Höhe von 200.000,00 Euro an. Nach abgeschlossener Testphase fallen ab dem 01.01.02 Entwicklungsaufwendungen von 100.000,00 Euro an. Die voraussichtliche Nutzungsdauer des Tools beläuft sich auf fünf Jahre. Der wirtschaftliche Nutzen ist gegeben!

Frage: Wie ist handelsrechtlich und nach internationaler Rechnungslegung die Bilanzierung des immateriellen Vermögensgegenstände (VGG) / Wirtschaftsgutes zu beurteilen?



Forschung und Entwicklung – research and development costs

Antwort:

Ansatz: Aktivierungswahlrecht § 248 Abs. 2 HGB

Ausweis Handelsbilanz: § 266 Abs. 2 unter Anlagevermögen / Immaterielle VGG

Bewertung: Herstellungskosten abzüglich Abschreibung
gemäß § 255 Abs. 2 und 2a in Verbindung mit § 253 Abs. 3 HGB.





Forschung und Entwicklung – research and development costs

Antwort:

Ansatz: F 49 in Verbindung mit F 89 insbesondere IAS 38.18 und IAS 38.21

Ausweis: IAS 1.54 c.) in Verbindung mit IAS 1.60 und 1.66

Bewertung: IAS 38.54 ff.





Forschung und Entwicklung – research and development costs

Antwort:

In der Handelsbilanz besteht ein Aktivierungswahlrecht für Entwicklungskosten gemäß § 248 Abs. 2 HGB. In der IFRS-Bilanz sind die Entwicklungskosten (development costs) gemäß IAS 38.52 beziehungsweise IAS 38.57 aktivierungspflichtig und planmäßig mit 100.000,00 Euro / 5 Jahre = 20.000,00 Euro im Jahr 02 abzuschreiben.

Der Wert am 31.12.02 beträgt in der Bilanz demnach 80.000,00 Euro. Forschungskosten unterliegen - wie auch in der Handelsbilanz nach HGB – dem Aktivierungsverbot IAS 38.52 beziehungsweise IAS 38.54.





Sachanlagen – property, plant and equipment IAS 16.58

Nachfolgend die Übersicht der Behandlung der Sachanlagen in der Handelsbilanz nach den Rechnungslegungssysteme HGB, EStG und IAS / IFRS.

	HGB	EStG	IAS / IFRS
Sachanlagen (property, plant and equipment ; investment property)	Definition: dauernd dem Betrieb dienend und materieller Vermögensgegenstand § 266 Abs. 2 A II; § 246; § 247 HGB	§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG R 6.1 Abs. 1 EStR	Definition: Nutzung > 1 Periode, materieller VGG etc. gemäß IAS 16.6 und 16.7



Der Komponentenansatz nach IAS 16

Bei einer Rechnungslegung nach IFRS sind nach dem Komponentenansatz die einzelnen Vermögenswerte des Sachanlagevermögens in ihre wesentlichen Bestandteile aufzuteilen und jeder einzelne Bestandteil gesondert zu bilanzieren und abzuschreiben.

Der Komponentenansatz (component approach) fordert, dass alle Komponenten einer Sachanlage, die einen wesentlichen Bestandteil eines Vermögenswertes ausmachen, bei unterschiedlichen Nutzungsdauern gesondert zu bilanzieren und abzuschreiben sind (International Accounting Standard 16 - IAS 16).



Der Komponentenansatz nach IAS 16

Jeder einzelne Bestandteil ist nach dem Komponentenansatz dann gesondert zu bilanzieren, wenn die Nutzungsdauern der einzelnen Bestandteile unterschiedlich sind und dies wesentliche Auswirkungen auf die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage hat.

Als Beispiel nennt IAS 16 ein Flugzeug mit seinen Sitzen, Bordküchen und Triebwerken, die über die Lebensdauer des Flugzeuges mehrfach ausgetauscht werden. In diesem Fall sind die Sitze, Bordküchen und Triebwerke jeweils separat und anders abzuschreiben als der Rest des Flugzeuges.



Der Komponentenansatz nach IAS 16

Beispiele für verschiedene Komponenten nach dem Komponentenansatz:

Flugzeug	Gebäude	LKW
<ul style="list-style-type: none">○ Sitze und Bordküchen○ Triebwerke	<ul style="list-style-type: none">○ Mauerwerk○ Dach○ Innenausbau○ Fenster○ Heizung○ Fahrstuhl	<ul style="list-style-type: none">○ Karosserie○ Motor



Der Komponentenansatz nach IAS 16

Im Vergleich zum Handelsrecht wird durch den Komponentenansatz deutlich, dass bei einer Rechnungslegung nach International Financial Reporting Standards (IFRS) der Einzelbewertungsgrundsatz keine zentrale Bedeutung erlangt.

Im Handelsrecht ist eine solche Aufteilung eines Vermögensgegenstandes wie im Beispiel des Flugzeuges nicht möglich.



Der Komponentenansatz nach IAS 16

Begriff der Wesentlichkeit beim Komponentenansatz:

Wie auch öfters in anderen Standards lässt auch hier das International Accounting Standard Board (IASB) den Bilanzierenden mit einer Konkretisierung des Begriffs „wesentlich“ alleine. Dieser muss daher selbst unter Würdigung sämtlicher Umstände eine Einschätzung im konkreten Fall vornehmen.

Hinweis:

In der Literatur hat sich ein Wesentlichkeitskriterium von >10% bezogen auf die Gesamtanschaffungskosten herausgebildet.



Der Komponentenansatz nach IAS 16

Generalüberholungen und Großinspektionen beim Komponentenansatz:

Der Komponentenansatz ist nicht nur beim erstmaligen Ansatz des Vermögenswertes zur differenzierten Betrachtung und Abschreibung, sondern auch bei nachträglich auftretenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Großinspektionen, Generalüberholungen, Durchführungen von Großreparaturen oder beim Austausch von Komponenten anzuwenden.

Hierbei wird der Wert, der auf die Generalüberholung, Großinspektion usw. entfällt, von den Anschaffungskosten separiert und getrennt als eigenständiger Bestandteil des Vermögenswertes bilanziert und über das jeweilige Zeitintervall (z. B. der Generalüberholung) abgeschrieben.



Der Komponentenansatz nach IAS 16

Beispiel:

Ein Gebäude wurde für 500.000,00 Euro gekauft und besteht aus
20 % Dach (Nutzungsdauer 20 Jahre),
20 % Fenster (Nutzungsdauer 10 Jahre) und
60 % (Nutzungsdauer 30 Jahre) Mauerwerk.

Frage: Wie werden die Sachanlagen (property, plant and equipment) gemäß IFRS abgeschrieben?



Der Komponentenansatz nach IAS 16



Lösung:

		Sachanlage I	Sachanlage II	Sachanlage III
		(Dach)	(Fenster)	(Mauerwerk)
100 %		20 %	20 %	60 %
500.000,00 €		100.000,00 €	100.000,00 €	300.000,00 €
Abschreibung	./.	5.000,00 €	10.000,00 €	10.000,00 €
Nutzungsdauer		20 Jahre	10 Jahre	30 Jahre
Aktivierung		95.000,00 €	90.000,00 €	290.000,00 €



Anschaffungskosten- und Neubewertungsmodell

Beispiel: Die Betriebswirt AG kauft ein Grundstück zum Wert von 500.000,00 Euro. Am Bilanzstichtag ist der Wert auf 700.000,00 Euro angestiegen.

Frage: Wie kann das Grundstück laut IFRS bilanziert werden?



Anschaffungskosten- und Neubewertungsmodell

Antwort: Sachanlagen sind gemäß IAS 1.54 auszuweisen und bei der Erstbewertung mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten gemäß IAS 16.15 anzusetzen.





Anschaffungskosten- und Neubewertungsmodell

Im vorherigen Beispiel ist die Zugangsbewertung 500.000,00 Euro. Bei der Folgebewertung besteht ein Bewertungswahlrecht gemäß IAS 16.29 zwischen dem Anschaffungskosten- und dem Neubewertungsmodell. Bei der Wahl des Anschaffungskostenmodells sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten um planmäßige Abschreibung zu mindern.

Bei der Wahl des Neubewertungsmodells sind in regelmäßigen Abständen Neubewertungen vorzunehmen. Das Grundstück ist nicht abnutzbar und kann daher auch nicht abgeschrieben werden. Mithin ist der Bilanzansatz (Folgebewertung) mit 700.000,00 Euro anzusetzen. Die Differenz ist gemäß IAS 16.39 in einer Neubewertungsrücklage zu erfassen.



Vorräte – inventories u. a. IAS 2

Nachfolgend die Übersicht der Behandlung der Vorräte in der Handelsbilanz nach den Rechnungslegungssysteme HGB, EStG und IAS / IFRS.

Bewertungsvereinfachungsverfahren nach HGB, EStG und IAS / IFRS			
	Handelsbilanz	Steuerbilanz	IAS / IFRS
Festwertbewertung / Gruppenbewertung Sachanlagen, Rohstoffe, Hilfsstoffe, Betriebsstoffe	§ 256 HGB; § 240 Abs. 3 HGB	§ 5 Abs. 1 EStG R 5.4 EStR H 6.8 (Festwert) EStH	Nicht zulässig
Durchschnittsbewertung	Gewogener Durchschnitt (permanente – gleitende – periodische Durchschnittsbewertung) § 240 Abs. 4 HGB / R 6.8 Abs. 4 EStR / IAS 2.25		
Verbrauchsfolgeverfahren (Annähernd) Gleichartige VGG des Vorratsvermögens (Verbrauchsfiktion)	§ 256 HGB Wert des Verbrauchsfolgeverfahrens: LIFO & FIFO	§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG; LIFO	IAS 2.25 FIFO



Vorräte – inventories u. a. IAS 2

Beispiel: Die Betriebswirt AG stellt Rohstoffe her.

Nennen Sie Ansatz, Ausweis und Bewertung.



Vorräte – inventories u. a. IAS 2

Lösung:

Ansatz:

Dem Grunde nach besteht Ansatzpflicht gemäß Framework 49 und 89 sowie IAS 2.



Ausweis:

Der Ausweis der Vorräte erfolgt gemäß IAS 1.54 g.) in Verbindung mit IAS 1.60 sowie 1.66 kurzfristig Vermögenswert.

Bewertung:

Der Höhe nach ist der Wert primär nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß IAS 2.10 zu ermitteln.



Crashkurs: Internationale Rechnungslegung



Vorräte – inventories u. a. IAS 2

Lösung:

Wahlrechte:

Abweichend vom Grundsatz der Einzelbewertung IAS 2.23 ist auch das Verbrauchsfolgeverfahren FIFO wie auch die Durchschnittsbewertung möglich gemäß IAS 2.25.

Die Bestandsveränderungen sind – wie im HGB § 275 auch – nach Umsatzkosten oder Gesamtkostenverfahren erlaubt (IAS 1.99 und IAS 1.102 ff.).



Leasing in HGB; EStG und IFRS

	HGB	EStG	IAS / IFRS
Leasing (lease)	Zurechnung nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit § 39 AO. Ansatzverbot bei Operatingleasing beim Leasingnehmer gemäß BMF Schreiben vom 19.04.1971		Unterscheidung nach IFRS 16 Leasingnehmer - erfasst einen „Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht“ (right-of-use asset) sowie eine Leasingverbindlichkeit im Zeitpunkt des Beginns des Leasingverhältnisses - Bewertung des right-of-use-asset erfolgt zu Anschaffungskosten abzüglich akkumulierter Abschreibungen und akkumulierter Wertminderungen Leasinggeber - unterscheidet jedes Leasingverhältnis in Finanzierungs- oder Mietleasingvereinbarung - erfasst Erträge aus Mietleasingverhältnissen grundsätzlich linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses



Leasing

Der Standard IFRS 16 ist detailliert und praxisorientiert, allerdings deutlich weniger prinzipiengeleitet und ein Ergebnis politischer Kompromisse.

Die ursprüngliche Idee, Leasing als fremdfinanzierten Kauf darzustellen und die formalrechtlich getriebene Differenzierung zur Miete abzuschaffen, wurde dennoch weitgehend umgesetzt.

Leasing im Sinne des IFRS 16 betrifft **nicht** nur die gängigen „Leasingprodukte“, sondern auch die langfristige Miete von Immobilien.



Leasing

IFRS 16 gilt für alle Leasing- und Untermietverhältnisse, mit Ausnahme von Leasing zur Suche nicht-erneuerbarer Bodenschätze, biologischer Vermögenswerte nach IAS 41, Dienstleistungskonzessionen und Lizenzen auf geistiges Eigentum (z. B. Filme, Patente und dergleichen).

Es gibt zwei unterschiedliche Bilanzierungskonzepte für den Leasinggeber und den Leasingnehmer.



Leasing

Der **Leasinggeber** differenziert zwischen einem reinen Mietleasingverhältnis und einem Finanzierungsleasing.

Der **Leasingnehmer** braucht **nicht** mehr zwischen *operating lease* und Finanzierungsleasing zu unterscheiden. Im Regelfall **aktiviert er ein Nutzungsrecht**, auch dann, wenn aus Sicht des Leasinggebers ein *reines Mietleasingverhältnis* vorliegt.



Leasing

Erstmaliger Ansatz nach IFRS 16	
Anschaffungskosten – Nutzungsrecht	Barwert – Leasingverbindlichkeit
Betrag der Erstbewertung der Verbindlichkeit	Feste bzw. de-facto feste Leasingzahlungen
Vor oder am Beginn des Leasingverhältnisses geleistete Leasingzahlungen	variable von einem Index oder Zinssatz abhängige Leasingzahlungen
Anfängliche direkte Kosten	Erwartete Zahlungen aus Restwertgarantien
Aus einer Verpflichtung erwartete Rekultivierungs- oder Wiederherstellungskosten	Preis einer günstigen Kaufoption
Abzüglich bereits erhaltene Leasinganreize	Erwartete Strafzahlungen aus der hinreichend sicheren Ausübung einer Kündigungsoption
	Abzüglich künftig zu erhaltene Leasinganreize



Leasing

Das bedeutet das mitunter der Leasinggegenstand sowohl beim Leasinggeber (als Sachanlage oder Forderung) als auch beim Leasingnehmer (als Nutzungsrecht) aktiviert wird.

Dies ist nicht weiter bedenklich, denn Fremdfinanzierung mündet regelmäßig in eine Bilanzverlängerung beim Kapitalnehmer, während der Kapitalgeber seine Investition als Sachanlage oder als Forderung darstellen kann.



Leasing

Die Aktivierung eines Nutzungsrechts beim Leasingnehmer anstatt einer bloßen Miete im Aufwand verändert seine Bilanzkennzahlen.

So **verbessert** sich einerseits das **EBIT**, weil nicht die gesamte Miete, sondern nur die Abschreibungen in die Kennzahl eingehen. Die Anlagenintensität und die Anlageninvestitionen (CAPEX) **steigen**.

Die Kapitalkosten können umfassender ermittelt werden, weil auch die Finanzierungskosten des Leasings als Zinsaufwand aufscheinen.



Leasing

Dementsprechend sinkt das Finanzergebnis zugunsten des Betriebsergebnisses.

Da anstatt der Leasingraten die planmäßige Abschreibung und die Zinsen im Aufwand gezeigt werden, steigen die Aufwendungen zu Beginn des Leasings (höhere Zinsen aufgrund der höheren ausstehenden Schulden).

Dieser Effekt kehrt sich gegen Ende des Leasings um; über die Lebenszeit ist der Aufwand wieder gleich.



Leasing



Bilanzposten	Effekt	Auswirkung
Gesamtvermögen	Erhöhung um Ansatz von Nutzungsrecht und aktiver latenter Steuer	↑
Verbindlichkeiten	Erhöhung um den Barwert der Mindestleasingzahlung	↑
Eigenkapital	Sinkt um die Differenz von Verbindlichkeit und Vermögenswert, korrigiert um den Steuereffekt aufgrund aktiver temporärer Unterschiede	↓



Leasing



Gesamtergebnis	Effekt	Auswirkung
EBIT	Erhöhung um die Differenz aus höheren Leasingaufwendungen und geringeren Abschreibungen	↑
EBITDA	Erhöhung um die Korrektur der gesamten Leasingaufwendungen	↑
Gewinn nach Steuern	Abhängig von Leasingportfolio und Steuersatz	↓ ↑



Leasing



Kapitalflussrechnung	Effekt	Auswirkung
Cashflow aus der betrieblichen Tätigkeit	Erhöhung um Tilgungsanteil (eventuell Zinsanteil)	↑
Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit	Sinkt um Tilgungsanteil (eventuell Zinsanteil)	↓
Free-Cashflow	Erhöhung analog zum operativen Cashflow	↑



Vereinfachungen in der Leasingbewertung

Ein Leasingnehmer darf **kurzfristige Leasingverhältnisse** oder **geringwertige Leasingverhältnisse** im Aufwand darstellen.

Ein **kurzfristiger Leasingvertrag** hat, gerechnet ab der Bereitstellung des Leasinggegenstandes durch den Leasinggeber, eine Dauer von **höchstens zwölf Monaten**.

Mit einer Kaufoption ist der Leasingvertrag aber niemals kurzfristig (dies gilt auch für einen automatischen Eigentumsübergang).



Vereinfachungen in der Leasingbewertung

Das Wahlrecht für **geringwertige Leasinggegenstände** bezieht sich auf den Wert des einzelnen Leasinggegenstandes, nicht auf das Volumen des Vertrags.

Die Miete von 1.000 Mobiltelefonen fällt damit unter die Ausnahme, weil jedes Mobiltelefon für sich genommen geringwertig ist. Weitere Beispiele sind Tablets, PCs, Schreibtische, Rollcontainer, Stühle oder Bohrmaschinen. Meist werden sie von Händlern als Verkaufsanreiz verleast.

Bei der Beurteilung der Geringwertigkeit ist stets auf den Neupreis abzustellen. Die Grenze ist absolut und liegt in der Größenordnung von **maximal 5.000 €**.



Rückstellungen – non financial liabilities IAS 37

Frage: Definieren und beschreiben Sie die Bedeutung der Rückstellung in der Bilanz!

Antwort: Aus Gründen der periodengerechten Erfolgsermittlung sind zum Bilanzstichtag auch solche Aufwendungen zu erfassen, deren Höhe und Fälligkeit noch nicht bekannt sind, die jedoch wirtschaftlich in das Abschlussjahr gehören (Siehe unter IAS 37.10).

Für diese Art von Aufwendungen sind dann die Beträge zu schätzen und als Verbindlichkeiten in Form von Rückstellungen auf der Passivseite auszuweisen.



Crashkurs: Internationale Rechnungslegung

Rückstellungen in HGB, EStG und IAS / IFRS

	HGB	EStG	IAS / IFRS
Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (provisions)	Passivierungspflicht § 249 Abs. 1 HGB Bewertung: Erfüllungsbetrag	Passivierungspflicht § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG	Passivierungspflicht IAS 37.14 Bewertung: IAS 37.36
Rückstellungen für bestimmten Aufwand	Passivierungsverbot	Passivierungsverbot	Passivierungsverbot IAS 37.14
Rückstellung für unterlassene Instandhaltung und Abraumbeseitigung	Passivierungspflicht bei Nachholung der Instandhaltung zwischen dem 1. und 3. Monat im folgenden Geschäftsjahr oder innerhalb von einem Jahr für Abraumbeseitigung (Abriss).	Passivierungspflicht § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG	Passivierungspflicht IAS 37.14
Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (onerous contracts)	Passivierungspflicht § 249 Abs. 1 HGB Bewertung: Erfüllungsbetrag	Passivierungsverbot § 5 Abs. 4a EStG	Passivierungspflicht IAS 37.66 – 37.69 Bewertung: IAS 37.36 ff.



Rückstellungen

in HGB, EStG und IAS / IFRS

Standard	Die wichtigsten Merkmale
IAS 37.11	Es besteht am Bilanzstichtag eine Unsicherheit hinsichtlich Fälligkeit und Höhe einer Schuld.
IAS 37.15	Es besteht am Bilanzstichtag eine sehr wahrscheinliche gegenwärtige Verpflichtung.
IAS 37.10	Es besteht am Bilanzstichtag eine rechtliche Verpflichtung (Außenverpflichtung).
IAS 37.17	Der Rückstellung liegt ein Ereignis in der Vergangenheit zu Grunde.
IAS 37.23	Im Zusammenhang mit der Erfüllung der Verpflichtung muss ein wahrscheinlicher Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen vorliegen.
IAS 37.25	Die Rückstellung muss verlässlich geschätzt werden können.



4 Fälle zu Rückstellungen gemäß IAS 37

Aufgabe: Prüfen Sie bitte, ob gemäß IAS 37 Rückstellungen zu bilden sind!

1. Für einen gemieteten LKW besteht nach dem Mietvertrag eine Verpflichtung zur Instandhaltung. In 01 hat der LKW einen Achschaden.
2. Wie unter 1. – aber es handelt sich um einen eigenen LKW.
3. Die Betriebswirt AG baut im Jahr 01 Eisenerz ab, wobei ein Teil der Erdoberfläche (Abraum) zu entfernen ist. Die Baugenehmigung wurde von der Behörde unter der Auflage erteilt, dass der Abraum regelmäßig beseitigt werden muss.
4. Wie 3. – aber die Beseitigung des Abraums erfolgt aus betrieblichen Gründen.



4 Fälle zu Rückstellungen gemäß IAS 37

Lösung:

Für die Passivierung von Rückstellungen nach IAS 37 muss eine Verbindlichkeit (liability) vorliegen, deren Höhe verlässlich bestimmt werden kann. Diese setzt eine gegenwärtige Verpflichtung (aus rechtlichen oder faktischen Gründen) voraus, die in der Vergangenheit verursacht wurde. Die Wahrscheinlichkeit der Belastung ist beim Ansatz ohne Bedeutung.





4 Fälle zu Rückstellungen gemäß IAS 37

Lösung zu Fall 1:



Verbindlichkeit: Der Schaden ist durch die Nutzung des LKWs in 01 entstanden. Es liegt eine vertragliche Verpflichtung gegenüber dem Vermieter vor, da im Mietvertrag die Instandhaltung gefordert wird.

Das Kriterium ist erfüllt. Höhe / Schätzbarkeit: Durch eine Werkstattauskunft könnte der Instandhaltungsbedarf verlässlich geschätzt werden. Das Kriterium ist erfüllt.

Ergebnis / Ansatz: Rückstellungspflicht.



Crashkurs: Internationale Rechnungslegung

4 Fälle zu Rückstellungen gemäß IAS 37

Lösung zu Fall 2:



Verbindlichkeit: Die Verpflichtung beruht nicht auf rechtlichen oder faktischen Gründen. Es handelt sich um eine Innenverpflichtung, so dass keine Verbindlichkeitsrückstellung, sondern eine Aufwandsrückstellung vorliegt.

Ergebnis / kein Ansatz: Rückstellungsverbot.



4 Fälle zu Rückstellungen gemäß IAS 37

Lösung zu Fall 3:



Verbindlichkeit: Der Abraum entsteht durch den Abbau eines Eisenerzes in 01. Es besteht eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung gegenüber der Behörde, da die Abraumbeseitigung ein Bestandteil der Abbaugenehmigung ist. Das Kriterium ist erfüllt.

Höhe / Schätzbarkeit: Die Höhe der Belastung ist schätzbar, da die Menge des Abraums und die Transportkosten ermittelt werden können.

Ergebnis / Ansatz: Rückstellungspflicht.



4 Fälle zu Rückstellungen gemäß IAS 37

- Lösung zu Fall 4:

- Verbindlichkeit: Der Abraum entsteht durch den Abbau des Eisenerzes in 01. Es besteht keine Außen-, sondern eine Innenverpflichtung. Das ist aus betrieblichen Gründen notwendig. Es handelt sich um eine Aufwandsrückstellung.

- Ergebnis / kein Ansatz: Rückstellungsverbot.

