

Stefan Müller

Patrick Saile

Internationale Rechnungslegung (IFRS)

Springer Gabler 2018

Print ISBN 978-3-658-17360-9

eBook ISBN 978-3-658-17361-6

Inhaltsverzeichnis

Lösungen Kapitel 1 – Grundsachverhalte	3
Lösungen Kapitel 2 – Bestandteile von IFRS-Abschlüssen	6
Lösungen Kapitel 3 – Bilanzierung primärer Aktiva	8
Lösungen Kapitel 4 – Bilanzierung primärer Passiva	11

Lösung Übungsaufgaben

Die (richtigen) Antworten sind kursiv gedruckt. Hinweis für die vernetzten Aufgaben: Wenn nichts anderes geschrieben, beziehen sich die Lösungshinweise stets auf das bei Redaktionsschluss vorliegende Geschäftsjahr 2016. Die zentralen Aussagen sind jedoch in vielen Fällen auch auf andere Geschäftsjahre übertragbar.

Lösungen Kapitel 1 – Grundsachverhalte

Let's check

1. Stellen die folgenden Beispiele Auszahlungen, Ausgaben, Aufwand, Einzahlungen, Einnahmen oder Ertrag dar? Begründen Sie Ihre Auffassung (► Abschn. 1.1).
 - Barkauf von Waren: *Auszahlung, da liquide Mittel aus der Kasse abfließen gleichzeitig Ausgabe, da die Waren in dieser Periode zugehen und zudem Aufwand, wenn bei Waren bereits beim Einkauf der Verbrauch in das Wareneinkaufskonto (Aufwandskonto) gebucht wird und diese nicht am Bilanzstichtag im Lager liegt.*
 - Maschinenverkauf auf Ziel: *Keine Einzahlung, da Verkauf auf Ziel; Einnahme, da veräußerte Leistung der Periode; Ertrag, nur soweit Verkaufspreis über dem Buchwert liegt.*
 - Verkauf von Erzeugnissen: *Einzahlung, soweit die Erzeugnisse sofort bezahlt werden; Einnahme, da ein geldwerter Vermögenszufluss in der Periode vorliegt; Ertrag, da Leistung in der aktuellen Periode erbracht wurde.*
 - Zieleinkauf von Rohstoffen: *Keine Auszahlung, da Zahlung auf Ziel erst später erfolgt; Ausgabe, da ein geldwerter Vermögensabfluss in der Periode vorliegt; Aufwand erst, wenn die Rohstoffe verbraucht werden (ggf. erst in Folgeperiode).*
 - Lagerentnahme von Rohstoffen: *Keine Auszahlung, da kein Abfluss liquider Mittel; keine Ausgabe, da kein Abgang von Gütern; Aufwand, da ein erfolgswirksamer Güterverzehr vorliegt.*
 - Barausgleich von Lieferantenverbindlichkeiten: *Auszahlung, da liquide Mittel aus der Kasse abfließen; keine Ausgabe und kein Aufwand, da hierdurch kein Zugang und kein Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen vorliegt.*
 - Barverkauf von Waren: *Einzahlung, da liquide Mittel der Kasse zufließen; Einnahme, da ein geldwerter Vermögenszufluss in der Periode vorliegt; Ertrag, da Leistung in der aktuellen Periode erbracht wurde.*
 - Zielkauf von Waren: *Keine Auszahlung, da Zahlung erst später erfolgt; Ausgabe, da die Waren in dieser Periode zugehen; Aufwand, wenn in der Periode weiterverkauft, ansonsten Lagerbestand.*
 - Lagerentnahme von fertigen Erzeugnissen: *Keine Auszahlung, da kein Abfluss von liquiden Mitteln; Ausgabe und Aufwand abhängig von Entnahmestückzahl (z. B. Aussonderung, Selbstnutzung oder Verkauf).*
2. Wie unterscheidet sich der Begriff der Rechnungslegung vom internen und externen Rechnungswesen? Was sind jeweils die Zielsetzungen?

„Das betriebliche Rechnungswesen wird, bezugnehmend auf die primären Adressaten, unterteilt in das externe und interne Rechnungswesen. Während das externe Rechnungswesen die weitgehend gesetzlich fixierten Informationsansprüche der außerhalb des Unternehmens stehenden Interessenten umfasst, wird mit dem internen Rechnungswesen die Erweiterung, Veränderung und Aufbereitung der externen Informationen mit Blick auf die Informationsnotwendigkeiten der Unternehmensführung bezeichnet. Somit ist zu unterscheiden zwischen der externen Rechnungslegung, die insbesondere den offenkundigen Jahresabschluss und den Lagebericht umfasst, und der internen Rechnungslegung, die im Wesentlichen auf der Kosten- und Leistungsrechnung aufbaut und um weitere Abbildungs- und Auswertungsinstrumente zur Generierung von führungsrelevanten Informationen ergänzt wird.“ (► Abschn. 1.1)
3. Wer ist für die Entwicklung der IFRS verantwortlich?

Die IFRS werden von den International Accounting Standards Board (IASB) verfasst. Der Träger ist die IFRS-Foundation. Für Anwender in Deutschland sind jedoch die von der EU übernommenen ggf. angepassten Standards einschlägig. (► Abschn. 1.2)
4. Welche Stellung nimmt das Rahmenkonzept in der IFRS-Rechnungslegung ein?

Es wurde „[...] zur Entwicklung konsistenter Rechnungslegungsstandards primär für den Standardsetzer selber geschaffen. Es dient zudem der Interpretation bereits bestehender Standards sowie als Ausgangsbasis für eine deduktive Ableitung von Bilanzierungsfragen, allerdings nur soweit, wie in den Einzelstandards dieser Sachverhalt nicht geregelt ist. Das Rahmenkonzept gehört nicht zu den Standards, hat gegenüber den Standards eine untergeordnete Bedeutung und somit nicht die verbindliche Wirkung eines Standards [...]“ (► Abschn. 1.2.2)
5. Nach welcher Hierarchie ist bei der Auslegung von Standards vorzugehen?

Die Hierarchie wird in IAS 8 festgelegt. Zur Lösung von Bilanzierungsproblemen sind die Standards und Interpretationen anzuwenden. Wie die Standards sind auch die Interpretationen bindend. Sind IG und BC integraler Bestandteile des Standards, müssen auch diese beachtet werden. Das Rahmenkonzept hat nur eine begrenzte Maßgeblichkeit, sofern in dem Standard auf das Rahmenkonzept verwiesen wurde. (► Abschn. 1.3.1)
6. Was versteht man unter dem Oberbegriff verbundene Unternehmen? Welcher Paragraph ist hierfür einschlägig?

„Handeln rechtlich selbständige Unternehmen aufgrund einer wirtschaftlichen Unselbständigkeit abgestimmt und zielorientiert, liegen verbundene Unternehmen vor. [...] Die wirtschaftliche Unselbständigkeit kann dabei durch Mehrheitsbeteiligung, Abhängigkeit, Konzernzugehörigkeit, wechselseitige Beteiligung, Unternehmensverträge oder Eingliederung entstanden sein.“ (► Abschn. 1.1) *Einschlägig ist § 15 AktG: „Verbundene Unternehmen sind rechtlich selbständige Unternehmen, die im Verhältnis zueinander in Mehrheitsbesitz stehende Unternehmen und mit Mehrheit beteiligte Unternehmen (§ 16), abhängige und herrschende Unternehmen (§ 17), Konzernunternehmen (§ 18), wechselseitig beteiligte Unternehmen (§ 19) oder Vertragsteile eines Unternehmensvertrags (§§ 291, 292) sind.“*

7. Die B-K-Weinhandels-AG mit Sitz in Hamburg ist an der M-H-Weinvertriebs-GmbH zu 75 % beteiligt.
 - Muss die B-K-AG einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht aufstellen?
Die B-K ist Mutterunternehmen der M-H, die unmittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann (sofern die Beteiligung auch 75 % der Stimmrechte vermittelt).¹ Zudem hat die B-K ihren Sitz in Deutschland und firmiert in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft. Entsprechend ist nach § 290 HGB ein Konzernabschluss aufzustellen, sofern keine anderweitige Befreiung vorliegt. Ist die Muttergesellschaft kapitalmarktorientiert i. S. d. § 264d HGB, muss nach § 315e HGB ein Konzernabschluss nach IFRS aufgestellt werden.
 - Ist die B-K-AG prüfungs- und offenlegungspflichtig?
Ja, nach § 316 Abs. 2 HGB und § 325 Abs. 3 HGB.
 - Würde sich daran etwas ändern, wenn die B-K-Weinhandels-AG stattdessen eine KG ist, bei der keine natürliche Person Vollhafter ist?
Nein, nach § 264a HGB ist die KG den Kapitalgesellschaften gleichgestellt, sofern keine natürliche Person Vollhafter ist. (► Abschn. 1.1)
8. Aus welcher Norm ergibt sich die Anwendbarkeit der IFRS in Deutschland?
Nach § 315e Abs. 1 HGB sind kapitalmarktorientierte Unternehmen zur Konzernrechnungslegung nach IFRS verpflichtet. (► Abschn. 1.2.3)
9. Was ist das oberste Prinzip der IFRS-Rechnungslegung?
Das oberste Prinzip ist die fair presentation. Die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, sowie wie die Darstellung der Zahlungsströme muss den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. (► Abschn. 1.3.1)
10. Wie sind Vermögenswerte und Schulden in den IFRS definiert?
Bei Vermögenswerten „(...) handelt es sich um eine in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehenden Ressource, die ein Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit darstellt, aus der ein künftiger wirtschaftlicher Nutzenzufluss zu erwarten ist.“ (► Abschn. 1.4.2) Bei Vermögenswerten liegt eine Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses vor und die Vermögenswerte müssen verlässlich messbar und relevant sein. Schulden sind Verbindlichkeiten, welche aus vergangenen Ereignissen resultieren und das Unternehmen in Zukunft belasten werden. Bei Verbindlichkeiten liegt die Wahrscheinlichkeit des Nutzenabflusses vor und die Verbindlichkeiten müssen bewertbar sein.
11. Wie sind Erträge und Aufwendungen in den IFRS definiert?
„Erträge (income) sind nach RK 4.25(a) Zuwächse an wirtschaftlichen Vorteilen einer Berichtsperiode aufgrund von Zuflüssen oder Wertsteigerungen von Vermögenswerten oder der Abnahme von Verbindlichkeiten, die das Eigenkapital erhöhen. Aufwendungen (expenses) sind als das genaue Gegenteil in RK 4.25(b) definiert, stellen also die Abnahme an wirtschaftlichen Vorteilen dar, die das Eigenkapital verringern.“ (► Abschn. 1.4.3)
12. Was drückt der Barwert inhaltlich aus?
Der Barwert drückt den Wert künftiger Zahlungsströme in der Gegenwart aus. Dadurch kann die Frage beantwortet werden, wie viel Geld heute zur Seite gelegt werden muss, um die Verbindlichkeit in einigen Jahren begleichen zu können. (► Abschn. 1.4.3)
13. Was versteht man unter historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten und unter kumulierten Abschreibungen?
*Historische Anschaffungs- und Herstellungskosten sind die beim Zugang bewerteten Kosten der Anschaffung und/ oder Herstellung eines Vermögenswerts. Werden beispielsweise in mehreren Perioden Sachanlagen beschafft, ergibt die Summe aller Zugänge die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden verringert, wenn Vermögenswerte das Unternehmen verlassen.
Bei den kumulierten Abschreibungen handelt es sich ebenfalls um die Summe der Abschreibungen einer Art von Vermögenswerten über mehrere Perioden. Diese spiegeln daher den Werteverzehr z. B. des Sachanlagevermögens wider. Werden die kumulierten Abschreibungen von den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgezogen, ergibt sich der aktuelle Buchwert. (► Abschn. 1.4.4.1)*
14. Was sind die Pflichtbestandteile von Herstellungskosten?
Materialeinzelkosten, anteilige Materialgemeinkosten, Fertigungseinzelkosten, anteilige Abschreibungen von eingesetzten Anlagevermögen, anteilige Entwicklungs-, Konstruktions-, und Versuchskosten, Sondereinzelkosten der Fertigung, fertigungsbezogene Verwaltungskosten, fertigungsbezogene Sozialaufwendungen, Entsorgungs- und Entfernungskosten, herstellungsbezogene Fremdkapitalkosten (bei qualifying assets). (► Abschn. 1.4.4.2.1)

¹ § 290 HGB.

15. Worin besteht der Unterschied zwischen planmäßigen Abschreibungen und außerplanmäßigen Wertminderungen?
Planmäßige Abschreibungen liegen vor, wenn die Anschaffungs- und Herstellungskosten über den Nutzungszeitraum des Vermögenswerts verteilt werden und somit den erwarteten Werteverzehr in der jeweiligen Periode darstellen. Dies ist der Fall, wenn die Nutzungsdauer verlässlich bestimmt werden kann. Mit den außerplanmäßigen Wertminderungen werden nicht vorhersehbare Wertminderungen erfasst. Durch den Impairment Test werden Wertminderungen festgestellt, sodass nach dessen Anwendung der Buchwert eines Vermögenswerts dessen tatsächlichen Wert nicht übersteigt. (► Abschn. 1.4.4.3.1)
16. Wie ist der erzielbare Betrag im Rahmen eines Werthaltigkeitstests zu bestimmen und wozu dient er?
„Der erzielbare Betrag (recoverable amount) eines Vermögenswerts ist gem. IAS 36.6 als der höhere der beiden Beträge aus Nettoveräußerungswert (fair value less costs to sell) und Nutzungswert (value in use) definiert.“ (► Abschn. 1.4.4.3.2)
Wird der erzielbare Betrag mit dem Buchwert des Vermögenswerts verglichen, können ggf. vorhandene Wertminderungen erfasst werden.
17. Worin unterscheidet sich der Nettoveräußerungswert vom beizulegenden Zeitwert?
Der Nettoveräußerungswert kann auch als beizulegender Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten beschrieben werden, was der direkten Übersetzung aus dem Englischen (fair value less costs to sell) entspricht. Hierdurch wird der Unterschied sprachlich deutlich: Der beizulegende Zeitwert (fair value) ist der Wert eines Vermögenswerts zum jetzigen Zeitpunkt. Etwaige Kosten der Veräußerung wurden noch nicht abgezogen. Daher kann der Nettowert bei einer tatsächlichen Veräußerung geringer ausfallen. Dieser geringere Wert ist der Nettoveräußerungswert.
18. Was sind die Voraussetzungen für die Anwendung des Neubewertungsmodells?
Der beizulegende Zeitwert muss verlässlich bestimmt werden können und die Neubewertung muss in regelmäßigen und kurzen Abständen durchgeführt werden und darf nur für ganze Gruppen von Vermögenswerten erfolgen. Voraussetzung ist ebenfalls, dass die Gruppen gleichzeitig Neubewertet werden können. (► Abschn. 1.4.4.3.4)
19. Wie ist der Fair Value definiert? Wie gestaltet sich die fair value Hierarchie?
„Der beizulegende Zeitwert (fair value) ist für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2014 begonnen haben, der Preis, der in einem geordneten Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bemessungstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld bezahlt werden würde (IFRS 13.9).“ (► Abschn. 1.4.4.3.4)
1. Der Marktpreis an einem aktiven und zugänglichen Markt wird als Fair Value angesetzt.
 2. Ableitung des Fair Values aus zeitnahen Markt- oder Transaktionspreisen vergleichbarer Vermögenswerte.
 3. Ermittlung des Fair Value mit einem Bewertungsverfahren. (► Abschn. 1.4.4.3.4)
20. Was versteht man unter dem Imparitätsprinzip?
„Nach dem Imparitätsprinzip sind mögliche Verluste früher zu erfassen als mögliche Gewinne.“ (► Abschn. 1.4.4)

Vernetzende Aufgaben

1. Schlagen Sie neue Begriffe und Fremdwörter nach.
–
2. Beschaffen Sie sich eine aktuell gültige Ausgabe der IFRS-Texte. Vergleichen Sie den Aufbau von IAS 1, IAS 8, IAS 38 und IAS 36. Was fällt Ihnen auf? Worin unterscheiden sich verschiedene Definitionen des beizulegenden Zeitwerts?
Die grundsätzliche Gliederung der Standards folgt einem vorgegebenen System, wobei Abweichungen in Gliederung, Nummerierung und Aufbau festzustellen sind. Die Standards sind nicht modular aufgebaut. Daher kommt es zu vielen Wiederholungen und teilweise zu uneinheitlichen Definitionen. Dafür können Standards unabhängig voneinander gelesen und verstanden werden.
3. Welches Problem ergibt sich im IFRS-Rechnungslegungssystem durch den Grundsatz der Wesentlichkeit, den das Unternehmen selbst auszulegen und anzuwenden hat?
Der Grundsatz der Wesentlichkeit und der Grundsatz der glaubwürdigen Darstellung widersprechen sich häufig und können konträr sein. Zudem gibt es subjektive Einschätzungsspielräume, die die Abbildung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage verzerren können. Unternehmen können die Begriffe unterschiedlich auslegen. Die Interpretation gestaltet sich besonders schwierig, da Unternehmen hierbei die Perspektive der Adressaten einnehmen sollen, die vielfältige Informationsbedürfnisse haben können, die sich evtl. widersprechen und dem Unternehmen unbekannt sein dürften. Diese Auslegung kann vom Adressaten kaum überprüft werden. Gibt ein Unternehmen eine Information nicht an, da diese als unwesentlich erachtet wird, benötigt der Adressat genau diese Information um feststellen zu können, ob diese für ihn tatsächlich unwesentlich ist. Das Testat des Wirtschaftsprüfers gibt dem Adressaten zudem keine Auskunft darüber, ob eine objektiv richtige Darstellung gewählt wurde. Es wird lediglich bestätigt, dass die Rechnungslegungsstandards richtig angewandt wurden, d. h. der Wirtschaftsprüfer bestätigt im Ergebnis die Auslegung der Wesentlichkeit des Unternehmens.

Lösungen Kapitel 2 – Bestandteile von IFRS-Abschlüssen

Let's check

1. Was ist der Unterschied zwischen dem Geschäfts- bzw. Finanzbericht und dem Konzernabschluss?
„Der Geschäfts- bzw. Finanzbericht ist ein wesentliches Instrument der Unternehmenskommunikation.“ (► Abschn. 2.2) Der Konzernabschluss ist einer der gesetzlich fixierten Bestandteile des Geschäfts- bzw. Finanzberichts. Weitere Bestandteile sind der (Konzern-) Lagebericht, das Testat des Wirtschaftsprüfers und der Bericht des Aufsichtsrats. Der Geschäfts- bzw. Finanzbericht beinhaltet neben dem Konzernabschluss demnach weitere Informationen, welche von dem Konzernabschluss abgegrenzt werden müssen. (► Kap. 2)
2. Aus welchen Teilen besteht ein vollständiger IFRS-Abschluss?
Aus welchen Teilen der IFRS-Abschluss besteht, wird in IAS 1.10 festgehalten. Der vollständige IFRS-Abschluss besteht aus Bilanz, Gesamtergebnisrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung, Kapitalflussrechnung und Anhang. Die Gesamtergebnisrechnung kann ggf. in sonstiges Ergebnis und GuV unterteilt werden. Bei börsennotierten Unternehmen muss der IFRS-Abschluss um eine Segmentberichterstattung ergänzt werden. (► Abschn. 2.1)
23. Was ist der Zweck von Bilanz, GuV, sonstigem Ergebnis, Eigenkapitalveränderungsrechnung, Kapitalflussrechnung und Segmentberichterstattung?
Die Bestandteile des Konzernabschlusses nach IFRS haben den Zweck, Adressaten mit entscheidungsrelevanten Informationen über die Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage zu versorgen und dienen somit der Unternehmenskommunikation. Im Einzelnen wird dies in ► Kap. 2 des Buchs ausführlich beschrieben.
24. Was unterscheidet Bestands- von Erfolgskonten?
„In den Bestandskonten wird der Bestand des Vermögens (Aktiva) und des Kapitals (Passiva) erfasst.“ (► Abschn. 2.2) Die Bestandskonten werden am Ende des Geschäftszyklus in der Bilanz zusammengefasst. Die Bilanz muss immer ausgeglichen sein. Sie enthält Bestandsgrößen, welche sich auf einen konkreten Zeitpunkt beziehen. Erfolgskonten sind Aufwands- und Ertragskonten. In dem Erfolgskontenkreis werden Vorgänge für die Erstellung der GuV bzw. dem OCI erfasst. Im Gegensatz zu den Bestandskonten, enthalten Erfolgskonten keine Bestandsgrößen, sondern zeitraumbezogene Stromgrößen.
25. Buchen sie folgende Geschäftsvorfälle (► Abschn. 2.1):
 - a) Kauf von Rohstoffen in bar (1.000 €)

Rohstoffe	840,34 €	an	Kasse	1.000 €
Vorsteuer	159,66 €			
 - b) Umwandlung einer Verbindlichkeit in eine Darlehensschuld (5.000 €)

Verbindlichkeit	5.000 €	an	Darlehensschuld	5.000 €
-----------------	---------	----	-----------------	---------
 - c) Verkauf einer gebrauchten Maschine in bar (1.500 €)

Kasse	1.500 €	an	Maschinen	1.260,50 €
			Umsatzsteuer	239,50 €
 - d) Tilgung eines Darlehens in bar (2.000 €)

Darlehen	2.000 €	an	Kasse	2.000 €
----------	---------	----	-------	---------
 - e) Banküberweisung eines Kunden (4.000 €)

Bank	4.000 €	an	Forderung aus Lieferung und Leistung	4.000 €
------	---------	----	--------------------------------------	---------
 - f) Einräumen eines Kontokorrentkredits durch die Hausbank (15.000 €)
Keine Buchung. Erst die Inanspruchnahme löst eine Buchung aus!
 - g) Privatentnahme des Geschäftsinhabers in bar (1.000 €)

Privat	1.000 €	an	Kasse	1.000 €
--------	---------	----	-------	---------
 - h) Bareinlage des Inhabers (2.300 €)

Kasse	2.300 €	an	Privat	2.300 €
-------	---------	----	--------	---------
26. Worin unterscheiden sich das Gesamtkosten- und das Umsatzkostenverfahren?
„Bei ersterem werden alle Aufwendungen der Periode nach ihrer Art dargestellt. Letzteres gliedert die Aufwendungen für die ausgewiesenen Umsätze nach ihrer Zugehörigkeit zu den Funktionsbereichen des Unternehmers auf (IAS 1.101-.103).“ (► Abschn. 2.3)
27. Warum ist Liquidität für Unternehmen in wirtschaftlicher und in rechtlicher Hinsicht wichtig?
„Neben der in der Bilanz dargestellten Vermögenslage und der aus der Gesamtergebnisrechnung zu entnehmenden Ertragslage sind Adressaten an Informationen über Liquidität und Solvenz des Unternehmens interessiert. So ist es für die

Abschätzung, ob Dividenden ausgeschüttet und Kredite bedient werden können, von Interesse, ob und inwieweit das Unternehmen in der Lage ist, Zahlungsmittel und -äquivalente zu erwirtschaften und zu beeinflussen, wann diese zufließen. Zudem müssen Überschuldung oder eine drohende Insolvenz frühzeitig erkennen zu können, da es sich hierbei um Insolvenzgründe nach § 17 der Insolvenzordnung (InsO) handelt.“ (► Abschn. 2.5)

28. Grenzen Sie die direkte von der indirekten Methode bei der Darstellung des operativen Cashflows ab.
„Bei der direkten Methode werden die Ein- und Auszahlungen in Hauptklassen (major classes) gruppiert dargestellt. Bei der indirekten Methode wird der Cashflow ausgehend von den Ergebnisgrößen der GuV durch eine Rückrechnung der nicht zahlungswirksamen Aufwendungen und Erträge berechnet. Diese Methode ist weniger informativ, weshalb zahlungswirksame Vorgänge, die in der GuV nicht erfasst sind, sowie Ertragsteuer- und Zinszahlungen getrennt ausgewiesen werden.“ (► Abschn. 2.5)
29. Wonach ist die Kapitalflussrechnung zu gliedern?
In IAS 7 wird im Gegensatz zu anderen Regelungen wie z. B. DRS 2 kein exaktes Gliederungsschema für die Kapitalflussrechnung vorgegeben. In der Praxis wird von einer Mindestgliederung in Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit (operating activities), Cashflow aus Investitionstätigkeit (investing activities) und Cashflow aus Finanzierungstätigkeit (financing activities) ausgegangen. Es wird empfohlen – jedoch nicht verpflichtend vorgeschrieben – den operativen Cashflow nach der direkten Methode darzustellen.
30. Was wird unter dem Management-Approach verstanden?
Bei der Segmentberichtserstattung werden zu den Geschäftssegmenten des Unternehmens zusätzliche Informationen bereitgestellt. Damit die Entscheidungsnützlichkeit dieser Informationen gesteigert und die Belastung des externen Rechnungswesens minimiert werden kann, wird die Segmentberichtserstattung nach dem Management-Approach gestaltet. Die Segmentberichtserstattung stützt sich demnach auf Daten des internen Berichtswesens. „Das heißt, es werden Informationen in das externe Berichtswesen aufgenommen, die zur Unterstützung bei der Entscheidungsfindung des Managements erhoben wurden.“ (► Abschn. 2.7)

Vernetzende Aufgaben

1. Besuchen Sie die Investor Relations Seite des Daimler Konzerns. Wie unterscheidet sich diese von mercedes-benz.de? Auf der Investor Relations Seite (<https://www.daimler.com/investoren/>) sind alle entscheidungsrelevanten Informationen für die Adressaten schnell auffindbar. Hier steht das Unternehmen im Vordergrund. Auf mercedes-benz.de werden überwiegend die Produkte für Kunden vorgestellt.
2. Bestellen Sie sich den Geschäftsbericht eines DAX 30 Konzerns kostenlos auf der IR-Seite.
–
3. Laden Sie sich den Geschäftsbericht und den Jahresabschluss der BASF SE herunter. Vergleichen Sie den Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers im Geschäftsbericht mit dem im Jahresabschluss. Welcher ist für Sie relevant?
In dem Jahresabschluss wurde die Anwendung der Regelungen nach HGB geprüft und im Geschäftsbericht die Anwendung der Regelungen nach IFRS. Da der IFRS-Abschluss relevant ist, kann durch den Blick in den Bestätigungsvermerk einfach herausgefunden werden, dass der Geschäftsbericht den IFRS-Abschluss enthält.
4. Was fällt Ihnen auf, wenn Sie sich die Inhaltsübersicht des Geschäftsberichts der BASF SE ansehen und mit der dieses Kapitels vergleichen?
Alle in dem Kapitel beschriebenen Inhalte sind in der Inhaltsübersicht des Geschäftsberichts zu finden, werden jedoch in einer anderen Reihenfolge aufgeführt. Es finden sich zunächst die Rechenwerke des Abschlusses gefolgt vom Anhang, der Sachverhalte in der Reihenfolge, wie sie in Bilanz und Gesamtergebnisrechnung aufgeführt sind weiter erläutert. Zu Beginn des Anhangs werden grundlegende Fragen beantwortet wie: Um welches Unternehmen handelt es sich? Warum wurde eine IFRS-Abschluss erstellt? Welche Währung wird verwendet? Wann war der Abschlussstichtag? Welcher Rechtstand wurde verwendet? Wurden neue Standards vorzeitig angewandt? Welche Standards wurden erstmals angewandt? Gab es hierdurch Änderungen? Welche Tochterunternehmen wurden in den Konsolidierungskreis mit einbezogen? Wie wurden Fremdwährungen zu welchen Kursen umgerechnet? Welche grundlegenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden wurden angewandt? Hier finden sich z. B. Angaben zu Nutzungsdauern, Bewertungsmethoden usw.
5. Lesen Sie im Anhang des Geschäftsberichts der BMW AG den Teil zu Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen und finden Sie heraus, ob bei der Ermittlung des Nutzungswerts im Rahmen der Anwendung von IAS 36 wie im Beispiel in ► Abschn. 1.4.4.3.2 die DCF-Methode angewendet wurde.
Ja, die DCF-Methode wurde angewendet. BMW beschreibt wie bei Anhaltspunkten auf eine Wertminderung von immateriellen Vermögenswerten vorgegangen wird. Hierbei wird erläutert, dass die BMW Group „[...] den Nutzungswert mithilfe eines Kapitalwertkalküls [...]“² ermittelt. Es wird auf eine Detailplanungsphase von sechs Jahren abgestellt, die dem Produktlebenszyklus entspricht. Eine Wachstumsphase wird nicht verwendet. Weiter wird erläutert, dass mit einem risikoangepassten Kapitalkostensatz (WACC) vor Steuern diskontiert wird. Die verwendeten Diskontierungssätze zwischen 12,0 % und 13,4 % werden in einer Tabelle dargestellt.

2 Geschäftsbericht der BMW Group 2016, S. 123.

6. Wie stellt sich die Verknüpfung aus Anhang und Bilanz im Konzernabschluss der Daimler AG dar?
Die Konzernbilanz der Daimler AG findet sich im Geschäftsbericht 2016 auf S. 220. Die Bilanz wird in Staffelform auf einer einzelnen Seite dargestellt. Für fast alle Bilanzpositionen ist in der Spalte „Anmerkung“ eine Zahl angegeben. Diese bezieht sich auf die jeweilige Anhangnummer. Der Konzernanhang beginnt auf S. 224. Die Nummern „4. Umsatzerlöse“ bis „9. Ertragsteuern“ beziehen sich im Wesentlichen auf die Gesamtergebnisrechnung. Unter der Nummer „10. Immaterielle Vermögenswerte“, werden die Informationen angegeben, die Daimler für wesentlich hält um die erste Bilanzposition „Immaterielle Vermögenswerte“ i. H. v. 12.098 Mio € nachvollziehen zu können. Grundsätzliche Informationen wie die Nutzungsdauern verschiedener Gruppen immaterieller Vermögenswerte finden sich unter der Nummer „1. Wesentliche Rechnungslegungsgrundsätze“ ab S. 224. Dieses Beispiel zeigt die Verzahnung von Hauptrechenwerk und Anhang, die daher parallel zu betrachten sind.
7. In der Eigenkapitalveränderungsrechnung der Bayer AG sank die Neubewertungsrücklage im Geschäftsjahr 2016 um 4 Mio. €. Wodurch wurde dies ausgelöst? Wo finden sich diese in anderen Rechenwerken wieder?
Dies wurde durch eine Umbuchung in die Gewinnrücklage ausgelöst. Die 4 Mio. € sind der Teil, der bei der planmäßigen Abschreibung ergebniswirksam berücksichtigt wurde. Dies ist der Tabelle auf S. 206 des Geschäftsberichts zu entnehmen. Hier wird die Eigenkapitalveränderungsrechnung in zwei Tabellen dargestellt. Inhaltlich ist die untere Tabelle eine horizontale Fortsetzung der Oberen. In der Spalte Neubewertungsrücklage ist ersichtlich, dass diese zum 31.12.2015 – also zu Beginn des Geschäftsjahres 2016 21 Mio. € betrug. Nach „sonstigen Veränderungen“ i. H. v. -4 Mio. € ist der Stand zum Abschlussstichtag am 31.12.2016 bei 17 Mio. €. Die Erläuterung, wodurch diese Änderung verursacht wurde findet sich im Anhang unter der Nummer „24. Eigenkapital“ auf S. 262. Da es sich hier um eine Umbuchung aus der Neubewertungsrücklage (Eigenkapital) in die Gewinnrücklage (ebenfalls Eigenkapital) handelt, sind GuV und OCI sowie die weiteren Rechenwerke hiervon nicht betroffen bzw. die Änderung ist hieraus nicht ersichtlich.
8. Was fällt beim Vergleich des Konzernergebnisses in der GuV mit dem Gesamtergebnis der BASF SE in den Jahren 2015 und 2016 auf?
Die Konzernergebnisse der GuV haben sich nur gering verändert, während das Gesamtergebnis von 6.396 Mio. € in 2015 auf 3.773 Mio. € gesunken ist. Dies liegt im Wesentlichen daran, dass im Geschäftsjahr 2016 erhebliche Verluste bei der Neubewertung leistungsorientierter Versorgungspläne und der Absicherung zukünftiger Zahlungsströme in das OCI gebucht wurden. Hier wird klar welche Bedeutung eine strikte Einhaltung des Imparitätsprinzips gegenüber der Darstellung nicht realisierter Verluste hat.

Lösungen Kapitel 3 – Bilanzierung primärer Aktiva

Let's Check

1. Wie sind immaterielle Vermögenswerte definiert?
„Ein immaterieller Vermögenswert ist nach IAS 38.8 „ein identifizierbarer, nicht-monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz“. Diese allgemeine Definition wird in IAS 38.10 weiter konkretisiert, sodass ein immaterieller Vermögenswert nach diesem Standard vorliegt, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind: Identifizierbarkeit (IAS 38.8), Verfügungsgewalt des Unternehmens (IAS 38.13–16), künftiger wirtschaftlicher Nutzen (IAS 38.17).“ (► Abschn. 3.1.1.1)
2. Was ist ein Geschäfts- oder Firmenwert?
Der „[...] Mehrwert, der sich aus der Annahme künftiger Erträge ableitet, wird als Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill) bezeichnet. Hierbei handelt es sich um die Differenz, die der Käufer dem gekauften Unternehmen als Ganzes gegenüber dem Wert der einzelnen erworbenen Vermögenswerte und Schulden zuschreibt.“ (► Abschn. 3.1.1.1)
3. Worin unterscheidet sich ein derivativer von einem originären Goodwill bezüglich seiner Definition und Ansetzbarkeit?
Ein originärer Goodwill wird von dem Unternehmen selber erstellt, etwa durch den Aufbau von Markenwerten oder Kundenlisten. Der derivative Goodwill entsteht beim Erwerb von Unternehmen. Für einen originären Goodwill besteht ein Ansatzverbot. (► Abschn. 3.1.1.1)
4. Wie unterscheiden sich Forschungs- von Entwicklungskosten? Warum ist diese Unterscheidung wichtig?
„In der Forschungsphase werden nach IAS 38.6 eigenständig und planvoll neue wissenschaftliche oder technische Erkenntnisse gewonnen. Unter Entwicklung wird hingegen das Anwenden dieser Erkenntnisse oder anderen Wissens zum Schaffen oder beträchtlichen Verbessern von Produkten, Verfahren, Dienstleistungen, o. Ä. verstanden.“ (► Abschn. 3.1.2) Die Unterscheidung von Forschungs- und Entwicklungskosten ist wichtig, da Forschungskosten Aufwand sind und nicht aktiviert werden dürfen. Kann nicht zwischen den Kosten unterschieden werden, sind alle Kosten der Forschungsphase zuzuordnen.
5. Wie sind Sachanlagen definiert?
„Sachanlagen sind nach IAS 16.6 alle Vermögenswerte, die materiell sind, erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden und zu einem der folgenden Zwecke gehalten werden:
 - Herstellung oder Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen,
 - Verwaltungszwecke oder
 - Vermietung an Dritte.“ (► Abschn. 3.2.1.1)

6. Was unterscheidet Investment Properties von Immobilien, die Sachanlagen sind?
Immobilien sind Grundstücke, Gebäude, Teile von Gebäuden oder Grundstücke mit Gebäuden oder Teilen von Gebäuden, welche von dem Eigentümer selbst genutzt werden. Investment Properties sind ebenfalls Immobilien, werden aber nur zur Erzielung von Mieteinnahmen und/ oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten. Investment Properties sind keine Sachanlagen oder Vorräte (► Abschn. 3.2.1.1)
7. Wonach kann eine gemischt genutzte Immobilie aufgeteilt werden?
Gemischt genutzte Immobilien werden nach ihren Nutzungsanteilen getrennt. Können die Immobilienteile nicht nach ihrem Nutzungsanteil getrennt werden und ist der eigengenutzte Anteil wesentlich, können die Immobilien nicht als Investment Properties bilanziert werden. Nach dem Standardsetter können Immobilienteile voneinander getrennt werden, wenn sie sich einzeln veräußern lassen. (► Abschn. 3.2.1.1)
8. Nennen Sie drei Beispiele für Nebenleistungen bei einer vermieteten Immobilie. Wann sind diese als unwesentlich einzustufen?
Beispiele für Nebenleistungen bei einer vermieteten Immobilie sind der Werkschutz, Hausmeistertätigkeiten und Reinigungstätigkeiten. Die Wesentlichkeitsschwelle liegt zwischen 5 % und 10 %. (► Abschn. 3.2.1.1)
9. Was ist der Komponentenansatz? Ist die Anwendung freiwillig?
Weist ein Vermögenswert unterschiedliche wirtschaftliche und technische Nutzungsdauern auf, ist es möglich, den Vermögenswert in seine Komponenten aufzuteilen. Die Wirtschaftlichkeit stellt dabei die Grenze für die Zerlegung dar. Gleiche Komponenten können zusammengefasst werden und die verbleibenden unwesentlichen Komponenten können in einem Sammelposten abgeschrieben werden. Der Komponentenansatz muss angewendet werden, da er den Werteverzehr sachgerechter darstellt. (► Abschn. 3.2.3.1)
10. Wann ist der Komponentenansatz bei Investment Properties ausgeschlossen?
Werden Investment Properties mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet, ist die Anwendung des Komponentenansatzes ausgeschlossen, da bei der Bewertung nach dem beizulegenden Zeitwert auf die Veräußerbarkeit des gesamten Vermögenswerts abgestellt wird. (► Abschn. 3.2.3.2.3)
11. Welche Sachanlagen haben eine unendliche Nutzungsdauer?
Vermögenswerte wie Grund und Boden haben i. d. R. eine unendliche Nutzungsdauer. (► Abschn. 3.2.3.2.2)
12. Was sind die zentralen Unterschiede zwischen dem Neubewertungsmodell und der Bewertung von Investment Properties zum beizulegenden Zeitwert?
Im Gegensatz zu dem Neubewertungsmodell werden Investment Properties jeweils zum Abschlussstichtag mit den verfügbaren Marktpreisen bewertet. Planmäßige Abschreibungen und Wertminderungen sind daher nicht notwendig. Gewinne und Verluste aus der Änderung des beizulegenden Zeitwerts wird erfolgswirksam in der GuV erfasst. (► Abschn. 3.2.3.2.3)
13. Welche Konsequenz ergibt sich aus der Anwendung von IFRS 5?
„Die Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten hat Auswirkungen auf den Ausweis in der Bilanz, der Gesamtergebnisrechnung und dem Anhang.“ (► Abschn. 3.2.2.3) Wird der Vermögenswert als zur Veräußerung gehalten klassifiziert, ist der Vermögenswert in einem Sonderposten in der Bilanz auszuweisen und nicht mehr planmäßig abzuschreiben. Zudem ist der Vermögenswert mit dem niedrigeren Betrag aus Buchwert und beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Wertminderungen werden weiterhin erfasst. Fallen Vermögenswerte aus Veräußerungsgruppen nicht originär in den Anwendungsbereich von IFRS 5, so werden diese zunächst nach den einschlägigen Regelungen bewertet und danach für die ganze Gruppe der beizulegende Zeitwert ermittelt.
14. Welche Methoden zur Vereinfachung der Vorratsbewertung sind gemäß IAS 2 gestattet?
Es sind verschiedene Bewertungsvereinfachungsmethoden zulässig, solange sie den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nahekommen. Explizit zulässig ist die Durchschnittsmethode, die FiFo-Methode, die Bewertung zu einem Festwert und die Bewertung zu Verkaufspreisen.
15. Wie setzen sich die Anschaffungskosten nach IFRS zusammen?
Anschaffungskosten setzen sich aus Erwerbspreisen, nicht erstattungsfähigen Einfuhrzöllen und Abgaben, Abwicklungs- und Transportkosten, sonstigen, dem Erwerb unmittelbar zurechenbaren Kosten und Anschaffungspreisminderungen zusammen. (► Abschn. 3.3.3.1)
16. Wie sind Finanzinstrumente (i. S. d. IAS 32) definiert?
„Ein Finanzinstrument ist ein Vertrag, der gleichzeitig bei dem einen Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und bei dem anderen Unternehmen zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führt. (IAS 32.11)“ (► Abschn. 3.2.2)
17. Was ist Hedge Accounting?
In dem Hedge Accounting werden ein Grundgeschäft und ein Sicherungsgeschäft zu einer Sicherungsbeziehung zusammengefasst. Durch Sicherungsbeziehungen können zum Beispiel Risiken von Kursverlusten vermieden werden. Dafür werden Derivate mit einem gegenläufigen Effekt eingesetzt, welche den möglichen Kursverlust des Grundgeschäfts mit einem Gewinn ausgleichen. Beim Hedge Accounting wird in die Bilanzierung des Sicherungsgeschäfts oder des Grundgeschäfts eingegriffen. „Gesichert werden können Vermögenswerte und Schulden, aber auch schwebende Geschäfte, Transaktionen, die sehr wahrscheinlich sind, jedoch noch nicht zu einer Verpflichtung führen und Fremdwährungsinstrumente ausländischer Geschäftsbetriebe (IAS 39.78). Voraussetzung ist eine zuverlässige Messbarkeit des Grundgeschäfts.“ (► Abschn. 3.4.5)

18. Unter welchen Voraussetzungen kann eine Sicherungsbeziehung bilanziert werden?

Es muss eine Sicherungsbeziehung vorliegen. Diese muss effektiv sein.

Vernetzende Aufgaben

1. Recherchieren, vergleichen und interpretieren Sie in den Geschäftsberichten der BASF SE und der SAP SE & Co. KG:

a) Den Wert der immateriellen Vermögenswerte.

BASF: 15.162 Mio. €, SAP: 27.097 Mio. € (inkl. Geschäfts- oder Firmenwert) SAP verfügt absolut über 44,0 % mehr immaterielle Vermögenswerte als BASF. Der Anteil des Goodwills an den immateriellen Vermögenswerten beträgt bei BASF 66,4 % bei SAP 86,4 %. BASF hat als Chemiekonzern mehr Vertriebsrechte und Patente auf Produktionstechnologien während SAP als Softwareunternehmen zum einen über deutlich mehr immaterielles Vermögen verfügt und zum anderen mehr Firmenwerte aus Zukäufen bilanziert.

b) Das Verhältnis aus Geschäfts- oder Firmenwerten und der Bilanzsumme.

BASF 13,9 %, SAP 52,64,0 %. Im Gegensatz zu BASF ist SAP weniger sachenlagenintensiv, wodurch der Goodwill-Anteil an der Bilanzsumme deutlich höher ist. Die hohe Goodwill-Quote lässt auf teure Zukäufe in den letzten Jahren schließen. Gleichzeitig kommt dem Impairment-Test eine bedeutendere Rolle zu, da 52,9 % der Bilanzsumme nicht planmäßig abgeschrieben wird.

c) Das Verhältnis zwischen Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten.

Während BASF über mehr Sachanlagen als immaterielle Vermögenswerte verfügt, verfügt SAP über mehr immaterielle Vermögenswerte als Sachanlagen. Dies ist auf die jeweilige Branche der Unternehmen zurückzuführen.

d) Die Abschreibungsmethoden von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten.

BASF: Planmäßige lineare Abschreibung über die Nutzungsdauer. SAP: Planmäßige lineare Abschreibung über die Nutzungsdauer. Dies ist bei Sachanlagen bei den meisten Unternehmen gängige Praxis und der Natur der meisten Sachanlagen geschuldet. Bei SAP werden alle immateriellen Vermögenswerte außer Goodwills planmäßig abgeschrieben. Im Verhältnis zur Bilanzsumme ist dies jedoch ein sehr geringer Teil (siehe oben).

e) Ob Investment Properties vorliegen.

BASF: Sind vorhanden, aber unwesentlich SAP: nicht vorhanden. Da beide Unternehmen nicht im Immobiliengewerbe tätig sind und momentan keine externen Faktoren wie Krisen zu Überkapazitäten an Immobilien führen, überrascht es nicht, dass der wesentliche Immobilienbestand selbst genutzt wird.

2. Suchen Sie im Abschluss eines beliebigen DAX, MDAX oder SDAX Unternehmens im Anhang nach dem Anlagepiegel.

a) Wie wird von den dort angegebenen historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten zum Buchwert übergeleitet?

Die meisten Unternehmen leiten die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten und die kumulierten Abschreibungen (vgl. Aufgabe 13 zu ► Kap. 1) in zweit getrennten Tabellen untereinander her und errechnen hieraus den Buchwert.

So z. B. Zalando im Geschäftsbericht 2016 auf S. 168. Es wird in vier Spalten nach den Arten von Sachanlagen wie Technische Anlagen, BGA, etc. differenziert. Ausgehend von allen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die in den bisherigen Jahren für Maschinen angefallen sind, die sich noch im Unternehmen befinden (100,5 Mio. €) werden Zugänge neuer Maschinen (26,8 Mio. €) usw. addiert bzw. subtrahiert. Es ergibt sich der Stand zum Abschlussstichtag. Im Anschluss werden Abschreibungen aufgegliedert. Hier differenziert Zalando leider begrifflich nicht nach planmäßigen Abschreibungen und außerplanmäßigen Wertminderungen. So werden 8,8 Mio. € Zugängen angegeben. Diese stellen daher die Abschreibungen und Wertminderungen und Zuschreibungen der laufenden Periode dar. Bei Abgängen handelt es sich nicht zwangsläufig um Zuschreibungen, weil beim Verkauf einer Maschine ebenfalls Abgänge vorliegen. Die Differenz aus historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und kumulierten Abschreibungen ergibt schließlich den Buchwert. Auf der Folgeseite findet sich die entsprechende Tabelle für das Vorjahr.

Das Unternehmen Henkel geht ähnlich vor, liefert jedoch viel detailliertere Angaben, da auf S. 135 im Geschäftsbericht 2016 nicht nur sprachlich zwischen Abschreibungen und Wertminderungen differenziert wird sondern für beides und für Zuschreibungen separate Zeilen mit Werten angegeben werden, was viele Methoden der Abschlussanalyse ermöglicht.

Bei BMW findet sich auf den S. 140 und 141 ein Anlagespiegel, der das gesamte Anlagevermögen umfasst und in einer Übersicht darstellt. Die Darstellung folgt hier demselben System, wurde jedoch transponiert dargestellt.

b) Suchen Sie in der Tabelle mit den kumulierten Abschreibungen bei den immateriellen Vermögenswerten nach der Zeile mit den Zugängen bzw. Abschreibungen. Warum kann es sich bei dem hier angegebenen Wert beim Geschäfts- oder Firmenwert nur um Wertminderungen der Periode handeln?

Zalando gibt auf S. 165 an, dass die kumulierten Abschreibungen in der Periode bei aktivierten Entwicklungskosten um 21,1 Mio. € gestiegen sind. Es ist nicht klar, ob es sich hierbei ausschließlich um planmäßige Abschreibungen, Zuschreibungen oder außerplanmäßige Wertminderungen handelt. In derselben Zeile ist abzulesen, dass der Geschäfts- oder Firmenwert offenbar nicht abgeschrieben wurde. Wäre hier eine Abschreibung angegeben, kann es sich nicht um eine planmäßige Abschreibung handeln, da Goodwills nicht planmäßig abgeschrieben werden dürfen. Unter der Tabelle

werden die Annahmen des Impairment-Tests aufgeführt und erläutert, dass keine Wertminderungen beim Goodwill vorliegen, was diese Beobachtung bestätigt.

Bei Henkel oder z. B. auch Bayer ist die angestellte Überlegung wegen der guten Darstellung nicht nötig.

3. Beschaffen Sie sich den Geschäftsbericht der Metro Group.
 - a) Lesen Sie die Angaben zu den Vorräten im Anhang. Wie verteilen sich die Vorräte auf die einzelnen Geschäftsreiche?
Vorräte insgesamt in 2016: 5.456 Mio. €. Diese verteilen sich auf die Segmente: METRO Cash & Carry (2.262 Mio. €), Media-Saturn (2.393 Mio. €), Real (789 Mio. €) und Sonstige (12 Mio. €)
 - b) Vergleichen Sie den Wert der Vorräte mit einem MDAX-Unternehmen aus einer anderen Branche (z. B. mit der LEG Immobilien AG). Was fällt Ihnen auf?
Die LEG Immobilien AG hat kaum Vorräte (0,046 % der Bilanzsumme), da dies in dieser Branche nicht üblich ist. Daher werden zu den Vorräten keine Anhanginformationen veröffentlicht.
4. Die derzeitigen Regelungen des IAS 39 zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten werden in naher Zukunft durch den neuen Standard IFRS 9 ersetzt.
 - a) Suchen Sie im Geschäftsbericht der Metro Group nach den „Erläuterungen zu Grundlagen und Methoden des Konzernabschlusses“.
–
 - b) Lesen Sie die Darstellungen der Metro Group zu den Änderungen der Bilanzierung von Finanzinstrumenten, die durch den neuen IFRS 9 Standard resultieren. Ist bereits abzusehen, welche Auswirkungen sich hierbei auf den Geschäftsbericht der Metro Group ergeben?
Die Auswirkungen des neuen Standards werden erst im Rahmen eines bereits eingeführten Projekts im Laufe des Geschäftsjahres 2016/2017 analysiert.
 - c) Recherchieren Sie, ab wann IFRS 9 erstmalig angewendet werden muss. Ab wann erfolgt die Anwendung bei der Metro Group?
IFRS 9 muss für Geschäftsjahre, die am oder nach den 01.01.2018 beginnen, angewendet werden. Bei der Metro Group wird IFRS 9 ab dem 01.10.2018 erstmalig angewendet.

Lösungen Kapitel 4 – Bilanzierung primärer Passiva

Let's Check!

1. Wie sind Pensionsrückstellungen nach IAS 19 zu bewerten?
Zunächst wird die leistungsorientierte Verpflichtung durch das Ansammlungsverfahren versicherungsmathematisch bestimmt. Dieser Betrag wird abgezinst, um den Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung am Stichtag zu bestimmen. Anschließend wird das am Stichtag zum beizulegenden Zeitwert bewertete Planvermögen abgezogen. (► Abschn. 4.1.3.1.1)
2. Erläutern Sie den Unterschied zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten.
„Grundsätzlich haben Rückstellungen die Funktion, eine zutreffende zeitliche Erfassung von Aufwendungen und Erträgen nach ihrer wirtschaftlichen Zuordnung sicherzustellen. Somit können Rückstellungen als Abgrenzungsposten verstanden werden, die sämtliche Aufwendungen erfassen, die wirtschaftlich der abgelaufenen Periode sowie der Vorperioden zuzurechnen sind, aber erst in der Zukunft zu Auszahlungen führen werden.“ (► Abschn. 4.1.1) Verbindlichkeiten sind abgegrenzte Schulden. Im Gegensatz zu den Rückstellungen ist die Unsicherheit der Höhe und der Fälligkeit viel geringer.
3. Was sind Eventualverbindlichkeiten?
„Eventualverbindlichkeiten sind nach IAS 37.10 mögliche, aber noch nicht gegenwärtige Verpflichtungen, sowie Rückstellungen, deren Abfluss von Ressourcen nicht wahrscheinlich ist oder in denen die Höhe nicht verlässlich geschätzt werden kann.“ (► Abschn. 4.1.1)
4. Wann werden Drohverlustrückstellungen angesetzt?
Für den Ansatz von Drohverlustrückstellung müssen verschiedene Kriterien erfüllt sein. Zunächst gelten die allgemeinen Kriterien für den Ansatz von Rückstellungen. Eine Drohverlustrückstellung kann erst gebildet werden, wenn die zukünftige Belastung nicht durch eine Wertminderung erfasst wird. Auslöser für Drohverlustrückstellungen sind schwebende Verträge, bei denen die Aufwendungen die zukünftigen Erträge übersteigen und sich das Unternehmen diesen Aufwendungen nicht entziehen kann. Voraussetzung hierfür ist die Bewertbarkeit. Die Aufwendungen und Erträge müssen zudem zugeordnet werden können. (► Abschn. 4.1.3.2.3)
5. Welches Problem tritt auf, wenn keine latente Steuerabgrenzung vorgenommen wird?
Wird keine latente Steuerabgrenzung vorgenommen, kommt es zu einer Verzerrung der dargestellten Vermögens- und Ertragslage. Die Vernachlässigung der Steuerabgrenzung würde gegen den Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung und die tatsächengetreue Darstellung verstoßen.
6. Erläutern Sie den Unterschied zwischen temporären und permanenten Differenzen anhand von Beispielen.
Temporäre Differenzen entstehen z. B. durch eine unterschiedliche Nutzungsdauer und somit eine unterschiedliche Abschreibungsdauer von Vermögenswerten. Am Ende der längeren Nutzungsdauer lösen sich die temporären Differenzen auf.

Permanente Differenzen gleichen sich hingegen nicht aus. Permanente Differenzen entstehen durch Abweichungen in der Gewinnermittlung zwischen IFRS und Steuerrecht. Ein Beispiel hierfür ist das Gehalt des Aufsichtsrats, welches nach IFRS komplett und im Steuerrecht nur zur Hälfte Aufwand ist. (► Abschn. 4.2.2)

7. Was sind aktive bzw. passive latente Steuern?

Latente Steuern entstehen durch die Abweichung der IFRS-Bilanz von der Steuerbilanz. Durch das Maßgeblichkeitsprinzip basiert die Steuerbilanz auf der Handelsbilanz. Wird nach den Regelungen der IFRS bilanziert kann es zu temporären oder permanenten Differenzen kommen. Nur temporäre und quasi-permanente Differenzen führen zum Ansatz von latenten Steuern. Aktive latente Steuern haben den Charakter von Steuerforderungen des Unternehmens und passive latente Steuern haben den Charakter von Steuerverbindlichkeiten des Unternehmens. (► Abschn. 4.2.2)

8. Mit welchem Steuersatz werden latente Steuern bewertet?

„Die Bewertung der latenten Steueransprüche bzw. latenten Steuerverpflichtungen erfolgt anhand der Steuersätze, die zum Zeitpunkt der Auflösung der temporären Differenz Gültigkeit haben, sofern diese hinreichend bekannt sind (IAS 12.47). Zukünftige Steuersätze sind insbesondere dann anzuwenden, wenn eine Steuersatzänderung durch den Gesetzgeber bereits verabschiedet wurde (IAS 12.48).“ (► Abschn. 4.2.3)

9. Was sind Rechnungsabgrenzungsposten

„Die Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten ist immer dann erforderlich, wenn sich zwischen den zu leistenden bzw. erhaltenden Zahlungen und den tatsächlichen Aufwendungen bzw. Erträgen zeitlichen Abweichungen ergeben.“ (► Abschn. 4.3) Die Rechnungsabgrenzungsposten werden in den IFRS nicht definiert. Angesetzt werden sie, wenn die Eigenschaften eines Vermögenswerts oder einer Schuld vorliegen.

Vernetzende Aufgaben

1. Suchen Sie im Anhang der Metro Group Informationen zu Pensionsrückstellungen.

a) Lesen Sie sich die Angaben zu den Altersvorsorgeplänen der verschiedenen Länder durch.

–

b) Welche Auswirkungen ergeben sich hieraus auf die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen?

In den Niederlanden werden die Verpflichtungen über Pensionsfonds finanziert, welcher als beitragsorientierter Plan bilanziert wird. Für die Verpflichtungen der anderen Länder wurden Rückstellungen in Höhe von 73 Mio. € gebildet.

2. Recherchieren Sie im Geschäftsbericht der Metro Group die Höhe der zu bildenden Rückstellungen. Wie setzen sich die sonstigen Rückstellungen zusammen und für welche Verpflichtungen wurden Rückstellungen gebildet?

Rückstellungen für Pensionen 1.414 Mio. €, sonstige langfristige Rückstellungen 383 Mio. €, kurzfristige Rückstellungen 705 Mio. €. Die sonstigen Rückstellungen setzen sich aus Verpflichtungen aus dem Immobilienbereich, Verpflichtungen aus dem Warengeschäft, Restrukturierung, Steuern und Übrige zusammen. Es wurden für Verpflichtungen aus dem Immobilienbereich und dem Warengeschäft Rückstellungen gebildet.

3. Suchen Sie im Anhang der Metro Group die Angaben zu Steuern von Einkommen und Ertrag.

a) Wie hoch sind die tatsächlichen Steuerzahlungen? 449 Mio. €.

b) In welchem Umfang wurden latente Steuern abgrenzt? 110 Mio. €.

c) Mit welchem Ertragssteuersatz werden die Steueraufwendungen bewertet? 30,53 %

d) Bei welchen Bilanzposten haben sich temporäre Differenzen, die den Ansatz von aktiven bzw. passiven latenten Steuern notwendig machten?

Die latenten Steuern betreffen die Bilanzposten Geschäfts- oder Firmenwerte, Sonstige immaterielle Vermögenswerte, Sachanlagen und als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, Finanzanlagen, Vorräte, Sonstige finanzielle und andere Vermögenswerte, Zur Veräußerung vorgesehene Vermögenswerte, Rückstellungen für Pensionen und ähnlichen Verpflichtungen, Sonstige Rückstellungen, Finanzschulden, Sonstige finanzielle und andere Verbindlichkeiten, Schulden und Outside Basis Differences.



<http://www.springer.com/978-3-658-17360-9>

Internationale Rechnungslegung (IFRS)

Müller, S.; Saile, P.

2018, XI, 207 S. 26 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-17360-9