



IFRS-Lexikon

von
Dr. Gerald Preißler
und
Dr. German Figlin

Oldenbourg Verlag München

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über [<http://dnb.d-nb.de>](http://dnb.d-nb.de) abrufbar.

© 2009 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München
Telefon: (089) 45051-0
oldenbourg.de

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Lektorat: Lektorat: Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, wiso@oldenbourg.de
Herstellung: Anna Grosser
Coverentwurf: Kochan & Partner, München
Cover-Illustration: Hyde & Hyde, München
Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier
Gesamtherstellung: Druckhaus „Thomas Müntzer“ GmbH, Bad Langensalza

ISBN 978-3-486-58610-7

Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis.....	VII
Lexikon.....	1
Literaturverzeichnis	159

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz	GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
Abschn.	Abschnitt(e)	GE	Geldeinheiten
AfA	Abschreibung für Abnutzung	gem.	gemäß
AK/HK	Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	ggf.	gegebenenfalls
Anm.	Anmerkung	GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
Art.	Artikel	GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
Aufl.	Auflage	h.M.	herrschende Meinung
bearb.	bearbeitet	HGB	Handelsgesetzbuch
BfC(s)	Basis for Conclusion(s)	Hrsg.	Herausgeber
bspw.	beispielsweise	i. d. R.	in der Regel
bzgl.	bezüglich	i. S. d.	im Sinne des/der
bzw.	beziehungsweise	i. V. m.	in Verbindung mit
CGU	Cash Generating Unit	IAS	International Accounting Standards
d. h.	das heisst	IASB	International Accounting Standards Board
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung	IASC	International Accounting Standards Committee
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee	IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
ED	Exposure Draft	ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
etc.	et cetera	IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
EU	Europäische Union	IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee
EuGH	Europäischer Gerichtshof	insb.	insbesondere
EVA	Economic Value Added	i. R. d.	im Rahmen des/der
evtl.	eventuell	LIFO	Last-in-First-out
f.	folgende	Mio.	Millionen
F.	IASB Framework (Randnummer)		
FASB	Financial Accounting Standards Board		
ff.	fort folgende		
IFRS	Financial Reporting Standards		

Abkürzungsverzeichnis

Nr.	Nummer	u. a.	unter anderem
PPA	Purchase Price Allocation	u. U.	unter Umständen
Rdnr.	Randnummer	US/U.S.	United States
rev.	revised	USA	United States of America
S.	Seite/Satz	US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
SEC	Securities and Exchange Commission	usw.	und so weiter
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards	v.	vom/von
SIC	Standing Interpretation Committee	v. a.	vor allem
sog.	so genannte(r)(n)	vgl.	vergleiche
SPE	Special Purpose Entity	vs.	versus
Tz.	Textziffer	z. B.	zum Beispiel
u.	und	z. T.	zum Teil
		zzt.	zurzeit

Abbruchkosten

⇒ Rückbauverpflichtungen

Abgegrenzte Schulden

⇒ Accruals

Abgeld

⇒ Damnum

Abgrenzung Erhaltens- und Herstellungsaufwand

Die Voraussetzungen der Aktivierung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten sollen sich aus den allgemeinen Ansatzgrundsätzen für ⇒ Vermögenswerte ergeben, d. h.:

- Die zu aktivierenden Aufwendungen müssen wahrscheinlich einen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen bringen
- und verlässlich ermittelbar sein (IAS 16.7).

Eine nähere Definition für die Unterscheidung zwischen Erhaltens- und Herstellungsaufwand sucht man im IFRS Regelwerk vergeblich. Die Abgrenzung zwischen als Sofortaufwand zu erfassenden Erhaltungsaufwand und zu aktivierenden Herstellungsaufwand muss damit einzelfallbezogen nach ⇒ fachlichem Ermessen und nach der ⇒ Wesentlichkeit geklärt werden.

Für einige Sachverhalte werden dennoch präzisierende Vorschriften angeführt:

- Regelmäßige Erhaltungsaufwendungen dürfen nicht aktiviert werden. Dazu gehören auch Personal- und Materialaufwendungen sowie kleinere Ersatzteile (IAS 16.12).
- Regelmäßig vorzunehmende ⇒ Ersatzinvestitionen für wesentliche Vermögenswertkomponenten (z. B. regelmäßiger Austausch von Filteranlagen) sowie die Kosten für ⇒ Großinspektionen/Großreparaturen sind einzeln zu aktivieren und gesondert abzuschreiben (⇒ Komponentenansatz).

Abschluss, Begriff

Ein Abschluss stellt eine Zusammenfassung folgender Rechenwerke dar und

kann monatlich, quartalsweise, halbjährlich oder jährlich erstellt werden:

- Bilanz
- Gewinn- und Verlustrechnung
- Veränderungen des Eigenkapitals
- Kapitalflussrechnung
- Anhang (IAS 1.8; F. 7).

Siehe auch ⇒ Abschlussbestandteile und wesentliche Pflichtangaben.

Abschlussadressaten

IFRS Abschlüsse sollen einem möglichst großen Kreis von Abschlusslesern (Abschlussadressaten) entscheidungsrelevante und verlässliche Informationen über die ⇒ Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens vermitteln (F. 12). Der Kreis der Abschlussadressaten wird weit gefasst: Er beinhaltet neben aktuellen und potentiellen Investoren auch Arbeitnehmer, Kreditgeber, Lieferanten, Kunden, Behörden sowie die allgemein interessierte Öffentlichkeit (F. 9). Die Hauptadressaten der IFRS Berichterstattung sind aber aktuelle oder potentielle Investoren (F. 10).

Abschlussbestandteile und wesentliche Pflichtangaben

Die Übersicht auf der folgenden Seite oben zeigt, welche Abschlussbestandteile und wesentliche Pflichtangaben der Anhang eines IFRS-konformen Abschlusses (financial statements) mindestens enthalten muss (Stand 2008).

Ab 2009 muss zwingend eine ⇒ Gesamteinkommensrechnung erstellt werden, in der die ⇒ Gewinn- und Verlustrechnung wahlweise integriert werden kann.

Abschlussfunktionen, IFRS vs. HGB

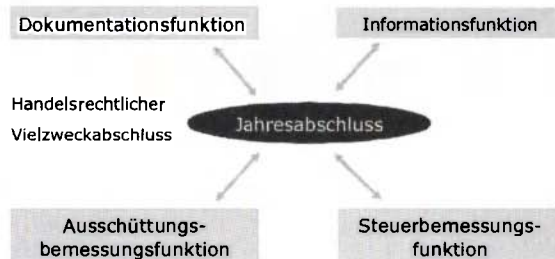
Der deutsche handelsrechtliche Jahresabschluss hat im Wesentlichen vier – teilweise divergierende – Aufgaben zu erfüllen:

- **Dokumentationsfunktion:** Dies ergibt sich aus der gesetzlichen Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 ff. HGB).
- **Ausschüttungsbemessungsfunktion:** Ermittlung des Bilanzgewinns, der an die Eigner – unter besonderer Beach-

Abschlussfunktionen, IFRS vs. HGB

Abschlussbestandteile und wesentliche Pflichtangaben	HGB			IFRS	
	Einzel- abschluss	Kapitalgesell- schaften	Konzern- abschluss	Alle Unterneh- men	Kapitamarcto- rientierte Unternehmen
Bilanz	X	X	X	X	X
Gewinn-und Verlustrechnung	X	X	X	X	X
Eigenkapitalspiegel			X	X	X
Anlagenspiegel		X	X	X	X
Kapitalflussrechnung			X	X	X
Anhang (Notes)		X	X	X	X
Lagebericht		X	X	Freiwillig	Freiwillig
Ergebnis je Aktie					X
Segmentberichterstattung			Freiwillig		X
Goodwill-				X	X
Veränderungsrechnung					
Rückstellungsspiegel				X	X
Bericht über nahe stehende Parteien				X	X
Allgemein	Differenzierung nach Größe, Rechtsform, Branchen			Derzeit noch keine Differenzierung nach Größen / Rechtsformen, jedoch branchenspezifische Regelungen für Versicherungsunterneh- men, Banken, landwirtschaftliche Unternehmen, Pensionskassen.	

- tung des Gläubigerschutzes – ausgeschüttet werden kann.
- **Steuerbemessungsfunktion:** Handelsbilanz und Steuerbilanz sind über die ⇒ Maßgeblichkeit (§ 5 Abs.1 EStG) verknüpft; steuerliche Konsequenzen werden daher häufig auch bei der Aufstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt.
 - **Informationsfunktion:** Der Jahresabschluss soll aktuellen oder potentiellen Investoren Einblick in die effektive ⇒ Vermögens-, Finanz- und Ertragslage geben. Aufgrund der Ausschüttungs- und Steuerbemessungsfunktion hat diese Funktion eher untergeordnete Bedeutung.



Im Gegensatz dazu hat ein IFRS-Abschluss ausschließlich die Dokumentations- und Informationsfunktion (⇒ IFRS, Zielsetzung und Funktionen) zu erfüllen.

Abschreibung, Begriff

Im Rahmen der Rechnungslegung nach IFRS werden folgende Abschreibungsbegriffe unterschieden:

- Amortization: ⇒ Planmäßige Abschreibung von ⇒ immateriellen Anlagevermögen.
- Depreciation: ⇒ Planmäßige Abschreibung von ⇒ Sachanlagen und ⇒ Renditeigenschaften.
- Impairments: ⇒ Außerplanmäßige Abschreibungen von immateriellen Vermögenswerten, Sachanlagen, Renditeigenschaften und ⇒ Finanzinstrumenten.
- Write-offs: ⇒ Einzelwertberichtigungen von ⇒ Vorräten und ⇒ Forderungen.
- Allowances: Bildung von ⇒ pauschalisierten Wertberichtigungen auf Vorräte und Forderungen.

Abschreibungsmethode, arithmetisch-degressiv

⇒ Abschreibungsmethoden

Abschreibungsmethode, geometrisch-degressiv

⇒ Abschreibungsmethoden

Abschreibungsmethode, linear

⇒ Abschreibungsmethoden

Abschreibungsmethode, progressiv

⇒ Abschreibungsmethoden

Abschreibungsmethoden

Um den ⇒ abzuschreibenden Betrag auf die Abschreibungsdauer zu verteilen, sind nach IAS 16.62 bzw. IAS 38.98 verschiedene Verfahren zulässig, von denen die wichtigsten im folgenden kurz dargestellt werden:

Lineare Abschreibungsmethode

Die lineare Abschreibung ist die einfachste und auch in der Praxis am häufigsten anzutreffende Form der Abschreibung. Für jede Einheit der Nutzungsdauer (zum Beispiel Jahre) beziehungsweise für jedes Leistungspotential (zum Beispiel Stück, km) wird ein gleicher Betrag verrechnet. Damit erge-

ben sich die Abschreibungsbeträge im Jahr entweder als fester Betrag (bei der Zeitabschreibung) oder als beschäftigungsabhängige Größe (bei Abschreibung über Leistungsgrößen).

Der jährliche Abschreibungsbetrag kann sich auch bei linearer Abschreibung ändern, nämlich entweder, wenn die Nutzungsintensität variiert, oder wenn Bemessungsgrundlage beziehungsweise Abschreibungsdauer sich verändern.

Arithmetisch-degressive (digitale)

Abschreibungsmethode

Die arithmetisch-degressive Methode setzt Abschreibungsquoten an, die sich in jeder Periode um den gleichen Betrag reduzieren. Ein Beispiel soll dies verdeutlichen:

Bemessungsgrundlage € 100.000; Nutzungsdauer 10 Jahre. Addiert man die Nutzungsjahre wie folgt auf: $1+2+3+4+5+6+7+8+9+10=55$ und dividiert den abzuschreibenden Betrag durch diese Summe, so erhält man $100.000:55=1.818$. Diese Größe wird nun auf die einzelnen Abschreibungsperioden verteilt, indem mit der jeweiligen Laufzahl (Restjahre) multipliziert wird, also im ersten Jahr mit der höchsten Laufzahl, und jedes Jahr dann mit der reduzierten Laufzahl:

AfA im 1. Jahr $1.818 \times 10 = 18.180$

AfA im 2. Jahr $1.818 \times 9 = 16.362$

AfA im 3. Jahr $1.818 \times 8 = 14.544$

AfA im 4. Jahr $1.818 \times 7 = 12.726$ usw.

Geometrisch-degressive Methode

Diese Methode arbeitet mit einem festen Prozentsatz vom jeweiligen Restbuchwert. Bemessungsgrundlage sind € 100.000 für einen ⇒ Vermögenswert und Nutzungsdauer 10 Jahre (d.h. 10% jährliche Abschreibung vom jeweiligen Restbuchwert), die Abschreibung entwickelt sich in den einzelnen Jahren wie folgt:

- AfA im ersten Jahr € 10.000,

Restwert € 90.000

- AfA im zweiten Jahr € 9.000,

Restwert € 81.000

- AfA im dritten Jahr € 8.100,

Restwert € 72.900 usw.

Dieses Verfahren würde, mathematisch bedingt, nie den Nullpunkt erreichen, das heißt es bliebe stets ein Restwert. Dieser wird in der letzten Abschreibungsperiode

Abwägungsgrundsätze

zusätzlich zum planmäßigen Betrag abgeschrieben.

Als Argument für die degressive Methode wird angeführt, dass die Reparaturkosten im Zeitablauf ohnehin ansteigen würden. Wenn man nun in dieser Methode immer weniger abschreibt, so würde der Gesamtbetrag Abschreibung plus Reparatursumme in etwa konstant bleiben.

Hinweis: Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde in Deutschland die Möglichkeit der degressiven AfA für ab dem 01.01.2008 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz abgeschafft. Im Rahmen des HGB-Einzelabschlusses wird diese Methode daher kaum noch angewendet. (Seit dem 01.01.2009 ist die degressive Abschreibung steuerlich wieder möglich.)

Progressive Abschreibungsmethode

Die progressive Abschreibung (Abschreibung mit steigenden Quoten), bei deren Anwendung von Periode zu Periode steigende Abschreibungsquoten angesetzt werden, hat nur theoretische Bedeutung für jene Unternehmen, die in der Gründungsphase sind und bei denen eine Abnutzung vielleicht erst in späteren Jahren tatsächlich eintritt.

Siehe auch $\Rightarrow$ Abschreibungsbegriffe.

Abwägungsgrundsätze

Die Grundsätze der $\Rightarrow$ Entscheidungsrelevanz und der $\Rightarrow$ Verlässlichkeit unterliegen bestimmten einschränkenden Abwägungsgrundsätzen, die der Bilanzierende im Rahmen der Abschlusserstellung beachten muss. Dazu zählen der Grundsatz der $\Rightarrow$ Zeitnähe sowie der $\Rightarrow$ Wirtschaftlichkeit.

Zu beachten ist, dass zwischen den $\Rightarrow$ qualitativen Prinzipien teilweise unüberbrückbare Konflikte bestehen können, u. a.:

a) Entscheidungsrelevanz vs. Verlässlichkeit

Im IASB Framework wird auf mögliche Konflikte zwischen dem Grundsatz der $\Rightarrow$ Entscheidungsrelevanz und dem Grundsatz der Verlässlichkeit hingewiesen. So können in einigen Fällen entscheidungsrelevante Informationen von ihrer Art oder Darstellung so wenig verlässlich sein, dass deren bilanzielle Abbildung potentiell irreführend ist (F. 32).

Ein Beispiel sind Zeitwerte von Vermögenswerten, für die keine verlässliche Bewertungsverfahren existieren.

b) Entscheidungsrelevanz vs.

Vergleichbarkeit

Es können Konflikte zwischen den Grundsätzen der $\Rightarrow$ Entscheidungsrelevanz und der $\Rightarrow$ Vergleichbarkeit bestehen, da bei strenger Umsetzung des Grundsatzes der Vergleichbarkeit ungleiche Sachverhalte gleich abgebildet würden.

c) Neutralität vs. Vorsicht

Es besteht ein Widerspruch zwischen dem Grundsatz der $\Rightarrow$ Neutralität und dem Grundsatz der $\Rightarrow$ Vorsicht, weil ein zu verwirklichender Risikoausgleich dazu führt, dass vorsichtig geschätzte Bilanzwerte nach oben (Passivpositionen) bzw. nach unten (Aktivpositionen) vom arithmetischen Mittel abweichen.

d) Vorsicht vs. Verlässlichkeit

Der Grundsatz der Vertrauenswürdigkeit wird verletzt, wenn der Grundsatz der $\Rightarrow$ Vorsicht als bilanzpolitisches Instrument zur Bildung von stillen Reserven missbraucht wird. Allerdings sind nach F. 37 bzw. IAS 37.43 vorsichtsbedingte Willkürrücklagen prinzipiell unzulässig.

Der Bilanzierende soll Konflikte zwischen den qualitativen Prinzipien sachgerecht mit $\Rightarrow$ fachlichem Ermessen lösen (F. 45).

Abzinsung

Zinsrechnungsverfahren, durch das der heutige Zeitwert (= Barwert/Anfangswert) (K_0) eines gegebenen späteren Endbetrags (K_n) bei einer gegebenen Laufzeit (n), Verzinsung (i) über den $\Rightarrow$ Abzinsungsfaktor $(i+1)^{-n}$ errechnet wird.

IFRS Vorschriften zielen tendenziell auf eine möglichst zeitnahe Bewertung ab. Aus diesem Grund sollen bei folgenden wesentlichen Positionen über eine Abzinsung zum Bilanzstichtag die Veränderungen des Zeitwerts des Geldes im Zeitablauf abgebildet werden:

- $\Rightarrow$ Rückstellungen, soweit der Abzinsungseffekt wesentlich ist (insbesondere bei langfristigen Rückstellungen) (IAS 37.45). Nach IAS 37.60 i. V. m. IFRIC 1, Rdnr. 9 ist der Aufzinsungs-

aufwand der Rückstellung im Zinsergebnis auszuweisen.

- ⇒Forderungen/Ausleihungen und ⇒Verbindlichkeiten sind zum ⇒fair value in der Bilanz anzusetzen (IAS 39.43). Bei unverzinslichen bzw. unterverzinslichen Forderungen/Verbindlichkeiten können die Nominalwerte vom fair value abweichen, so dass eine Abzinsung erforderlich ist. Bei kurzfristigen Forderungen/Verbindlichkeiten kann auf eine Abzinsung aus Wesentlichkeitsgründen verzichtet werden (IAS 39.AG79).
- Leistungsorientierte ⇒Pensionen und ähnliche Verpflichtungen werden abgezinst.
- ⇒Sachanlagen und ⇒Vorräte, die mit einem unüblich langen (finanzierungsähnlichem) Zahlungsziel erworben werden, sollen zum Barwert aktiviert werden (IAS 16.23 und IAS 2.18)
- Bei der Bestimmung des ⇒Nutzungswert (value in use) im Rahmen des ⇒Niederstwerttest für Anlagevermögen (IAS 36.30 ff.).

Abzinsungsfaktor (Discount Rate)

Finanzmathematischer Faktor i , der einen nach n Jahren fälligen Geldbetrag K_n unter Einbeziehung von Zins und Zinseszinsen auf einen jetzt fälligen Geldbetrag K_0 abzinst.

$$K_0 = K_n \cdot (1+i)^{-n}$$

Folgende Vorschriften zur Ermittlung des Abzinsungsfaktors enthalten IFRS:

- ⇒Rückstellungen: Vorsteuerzinssatz, der die Markterwartungen und die spezifischen Risiken des Unternehmens widerspiegelt (IAS 37.47)
- ⇒Forderungen/Ausleihungen und ⇒Verbindlichkeiten: Zinssatz für vergleichbare ⇒Finanzinstrumente mit ähnlicher Risiko, Zahlungs- und Fälligkeitsstruktur (IAS 39.AG79)
- Leistungsorientierte ⇒Pensionen und ähnliche Verpflichtungen: Marktverzinsung erstrangiger, festverzinslicher Industrieanleihen, wobei die Laufzeiten/Fälligkeitsstruktur und Währung jenen der Versorgungsverpflichtung entsprechen soll (IAS 19.78).
- ⇒Sachanlagen und ⇒Vorräte mit einem unüblich langen Zahlungsziel:

Abzinsungsfaktor soll die versteckte Finanzierungskomponente widerspiegeln (IAS 16.18; IAS 2.18).

- Herleitung des ⇒Nutzungswert (value in use): Vorsteuerzinssatz, der einem langfristigen Marktzinssatz von Investitionen mit ähnlicher Laufzeit, Fälligkeit und Risiko entsprechen soll (IAS 36.55 f.). Sofern die Barwertmethode angewendet wird, soll Inflation, Marktliquidität und Risikoprämien im Zins berücksichtigt werden. Bei Anwendung des Erwartungswertverfahrens sollen diese Faktoren bei der Berechnung der zukünftigen Zahlungsströme berücksichtigt werden. Sofern entsprechende Marktzinssätze nicht ermittelbar sind, soll ein Zinssatz mit Hilfe des ⇒WACC-Verfahrens abgeleitet werden (IAS 36.56 und IAS 36, Appendix A).

Abzuschreibender Betrag

⇒Planmäßige Abschreibung

Accounting Error

⇒Bilanzierungsfehler

Accounting Policies

⇒Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Auswahl

Accrual Basis

⇒Grundsatz der Periodenabgrenzung

Accruals

Abgegrenzte Schulden (Accruals) zählen als Unterkategorie zu den sonstigen ⇒nicht-finanziellen Verbindlichkeiten. Nach IAS 37.11 sind Accruals nahezu sichere Leistungsverpflichtungen. Im Gegensatz zu ⇒Rückstellungen sind Accruals nur mit wenig Unsicherheit behaftet. Zu den Accruals zählen bspw. Schulden für Urlaubsrückstände, Steuerrückstellungen, passive Abgrenzungen für ausstehende Rechnungen, passivierte Jahresabschluss- und Prüfungskosten, abgegrenzter Zinsaufwand etc. Da diese Sachverhalte nach HGB häufig unter den sonstigen Rückstellungen ausgewiesen werden und der Bilanzausweis von Accruals unter IFRS nicht geregelt wird, können Accruals sowohl unter den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten (other current liabilities) als auch unter den sonstigen kurzfris-

Agio

tigen Rückstellungen (other current provisions) ausgewiesen werden. Der Ausweis unter den sonstigen kurzfristigen Verbindlichkeiten hat den Vorteil, dass dann für diese Positionen kein $\Rightarrow$ Rückstellungsspiegel erstellt werden muss.

Agio

Agio wird auch als Aufgeld bezeichnet und stellt die Differenz zwischen Ausgabe- und Nennwert eines Wertpapiers dar. Nach IAS 39.9 wird ein Agio mit Hilfe der $\Rightarrow$ Effektivzinsmethode über die Laufzeit des Wertpapiers ergebniswirksam verteilt.

Agricultural Produce

$\Rightarrow$ Landwirtschaftliches Erzeugnis

Aktioptionen (stock options)

Aktioptionen werden nach IFRS 2 als Vertrag definiert, der den Inhaber berechtigt, aber nicht verpflichtet, Aktien des Unternehmens während eines bestimmten Zeitraums zu einem festen oder bestimmbaren Preis zu kaufen.

Bei einer Vergütung mit realen Aktioptionen erhält der Berechtigte Aktioptionen von der ausgebenden Aktiengesellschaft. Diese berechtigen ihn, nach Ablauf einer bestimmten Sperrfrist, Unternehmensaktien zu einem vereinbarten Preis zu erwerben.

Maßstab für die Bewertung von emittierten Aktioptionen stellt grundsätzlich der Zeitwert der erhaltenen Leistungen dar, sofern eine verlässliche Zeitwertermittlung möglich ist. Die Gewährung von Aktioptionen erfolgt unter bestimmten Bedingungen (vesting conditions), die in die Optionsbewertung eingehen. Dabei unterscheidet man zwischen marktorientierten Bedingungen (market conditions) wie z. B. eine festgelegte Kurssteigerung der Unternehmensaktien und leistungsorientierten Bedingungen (performance conditions) wie Festlegung von Umsatzzielen.

Im Rahmen der Folgebewertung wird der Gesamtwert von ausgegebenen Aktioptionen pro rata temporis über den festgelegten Leistungszeitraum (service period) als Aufwand mit entsprechender Gegenbuchung im Eigenkapital erfasst.

Bei einer Vergütung mit virtuellen Aktioptionen erhält der Berechtigte virtuelle Optionen auf Unternehmensaktien von der ausgebenden Aktiengesellschaft und damit das Recht, innerhalb eines festgelegten Zeitraums zu einem definierten Zeitpunkt, sich vom Unternehmen die Differenz auszahlen zu lassen, die sich aus dem aktuellen Unternehmensaktienkurs und dem festgelegten Bezugsaktienkurs ergibt.

Die bilanzielle Erfassung der hingegebenen Leistung erfolgt durch Buchung einer Verbindlichkeit. Die Bewertung der Verbindlichkeit erfolgt zum Zeitwert; analog zu realen Aktioptionen werden bei der Ermittlung des Zeitwerts ebenfalls die Ausübungsbedingungen berücksichtigt.

Dieser Zeitwert wird im Rahmen der Folgebewertung pro rata temporis als Aufwand erfasst. Der Zeitwert der Verbindlichkeit muss zu jedem Bilanzstichtag unter Berücksichtigung neuer Erkenntnisse neu ermittelt werden.

Aktioptionen, real

$\Rightarrow$ Aktioptionen

Aktioptionen, virtuell

$\Rightarrow$ Aktioptionen

Aktioptionsprogramm, Begriff

Entlohnungsform, bei der an Mitarbeiter oder Führungskräfte Bezugsrechte ausgegeben werden, die dazu berechtigen, entweder bei bestimmten Zielen und bestimmten Bedingungen Aktien des eigenen Unternehmens zu erwerben ($\Rightarrow$ Aktioptionen, real) oder aktienkursabhängige Zahlungen zu erhalten ($\Rightarrow$ Aktioptionen, virtuell).

Aktiva

Aktiva sind Vermögenswerte, die sich im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens befinden und einen messbaren (in Währungseinheiten ausdrückbaren) Wert haben. Sie befinden sich auf der Aktivseite der Bilanz. Die Aktiva werden unterteilt in Anlagevermögen und Umlaufvermögen (zum Beispiel Kassen- und Bankguthaben, Warenbestände, Maschinen, Gebäude, Patente und Forderungen an Kunden usw.).

Aktiver Markt

Ein Markt mit folgenden Eigenschaften wird als aktiver Markt bezeichnet:

- a) Die auf dem Markt gehandelten Produkte sind homogen;
- b) vertragswillige Käufer und Verkäufer können in der Regel jederzeit gefunden werden; und
- c) Preise stehen der Öffentlichkeit zur Verfügung (vgl. IAS 36.6).

Aktivierung

Aufnahme eines $\Rightarrow$ Vermögenswertes auf die Aktivseite der Bilanz. Bezüglich der Frage der Aktivierungspflicht von Vermögenswerten bestehen zwischen $\Rightarrow$ HGB und $\Rightarrow$ IFRS Unterschiede.

Allowances

$\Rightarrow$ Abschreibung

Allowed Alternative Treatment

$\Rightarrow$ Wahlrechte nach IFRS

Alternativ zulässige Methode

$\Rightarrow$ Wahlrechte nach IFRS

Amortization

$\Rightarrow$ Planmäßige Abschreibung

Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Die Thematik der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler wird v.a. in IAS 8 behandelt. Dabei definiert IAS 8.5 folgende wesentliche Begriffe:

- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind die besonderen Prinzipien, grundlegenden Überlegungen, Konventionen, Regeln und Praktiken, die ein Unternehmen bei der Aufstellung und Darstellung eines Abschlusses anwendet.
- Eine Änderung einer Schätzung ist eine Anpassung des Buchwerts eines Vermögenswertes bzw. einer Schuld, oder der betragsmäßige, periodengerechte Verbrauch eines Vermögenswerts, der aus der Einschätzung des derzeitigen Status von Vermögenswerten und Schulden und aus der Einschätzung des künftigen Nutzens und künftiger Verpflichtungen im Zusammen-

hang mit Vermögenswerten und Schulden resultiert. Änderungen von Schätzungen ergeben sich aus neuen Informationen oder Entwicklungen und sind somit keine Fehlerkorrekturen.

- Fehler aus früheren Perioden ($\Rightarrow$ Bilanzierungsfehler).

Eine Änderung einer Bilanzierungs- oder Bewertungsmethode ist nur dann zulässig, wenn diese Änderung von einem Standard oder Interpretation gefordert wird oder dazu führt, dass der Abschluss zuverlässige und relevante Informationen für die Darstellung der $\Rightarrow$ Vermögens-, Finanz- und Ertragslage liefern kann (s. auch IAS 8.14).

In IAS 8.16 werden Fälle konkretisiert, bei denen es sich um keine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden handelt:

- die Anwendung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen, die sich grundsätzlich von früheren Geschäftsvorfällen oder sonstigen Ereignissen oder Bedingungen unterscheiden,
- die Anwendung einer neuen Bilanzierungs- oder Bewertungsmethode auf Geschäftsvorfälle oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen, die früher nicht vorgekommen sind oder unwesentlich waren.

Außerdem fällt die Erstmalige Anwendung der Neubewertungsmethode gem. IAS 16 und IAS 38 nicht in den Regelungsbereich des IAS 8.

Bei einer Änderung sind die betroffenen Beträge so anzupassen, als wäre die neue Methode immer angewendet worden. Die Gegenbuchung erfolgt erfolgsneutral im Eigenkapital (nach IAS 8.26 findet sie normalerweise in den Gewinnrücklagen statt).

Mit den Änderungen sind umfangreiche Angaben im Anhang eines Abschlusses verbunden (vgl. dazu IAS 8.28–31).

Anhang

Gemäß IAS 1.11 enthält der Anhang (notes) zusätzliche und ergänzende Angaben zur Bilanz, zur Gewinn- und Verlustrechnung, zur Kapitalflussrechnung und zur Aufstellung der Veränderungen

Anlagespiegel

des Eigenkapitals. Anhangangaben enthalten verbale Beschreibungen oder Untergliederungen von Posten, die in diesen Abschlussbestandteilen angegeben werden sowie Informationen zu Posten, die in diesen Abschlussbestandteilen nicht ansatzfähig sind. Ziel eines Anhangs ist die Verbesserung der Darstellung der $\Rightarrow$ Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens.

Anlagespiegel

Der Anlagespiegel gewährt den Bilanzlesern einen Einblick in die Vermögenslage eines Unternehmens, vor allem die Altersstruktur und die Fluktuation im Anlagenbestand wird dadurch präsenter. Gemäß IAS 16.60 ist ein Anlagespiegel ein verpflichtender Bestandteil eines Jahresabschlusses.

Anlagevermögen

Begriff des deutschen Bilanzrechts (HGB). Das Anlagevermögen ist nicht zur Veräußerung bestimmt, sondern zum langfristigen Gebrauch im Unternehmen angeschafft. Es wird unterteilt in Sachanlagen wie Grundstücke, Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung; immaterielle Anlagewerte wie Patente, Rechte, Lizenzen; Finanzanlagevermögen wie Beteiligungen und Wertpapiere. Der Rest der Aktivseite besteht aus $\Rightarrow$ Umlaufvermögen und $\Rightarrow$ Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. § 266 Abs. 2 HGB). Das abnutzbare Anlagevermögen wird in der Bilanz zu Anschaffungs-/Herstellungskosten abzüglich Abschreibung ausgewiesen.

In der internationalen Rechnungslegung wird zwischen $\Rightarrow$ assets, non-current und $\Rightarrow$ assets, current differenziert. Unter IFRS entsprechen die langfristigen Vermögenswerte weitgehend dem Anlagevermögen nach HGB; wesentliche Abweichungen im Bilanzausweis kann es bei $\Rightarrow$ Finanzinstrumenten geben.

Ansatzgrundsätze

$\Rightarrow$ Vermögenswert
 $\Rightarrow$ Schuld

Anschaffungskosten

Anschaffungskosten stellen den zum Erwerb eines Vermögenswerts entrichteten Betrag an Zahlungsmitteln oder Zah-

lungsmitteläquivalenten bzw. den beizulegenden Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbs dar.

Anschaffungskosten werden nach IAS 2.11 i. V. m. IAS 23, IAS 176.16 ff. und IAS 38.24 nach folgendem Schema ermittelt:

-> Anschaffungspreis
- Anschaffungspreisminderungen (z.B. Rabatt, Skonti, Boni)
+ Anschaffungsnebenkosten
+ Nachträgliche Anschaffungskosten
+ Fremdkapitalkosten (bei $\Rightarrow$ qualifying assets)
= Anschaffungskosten

Grundsätzlich gibt es nur wenige Unterschiede zwischen dem handelsrechtlichen Anschaffungskosten und der Definition der Anschaffungskosten von Vermögenswerten nach IFRS. Im Detail kann es dennoch Unterschiede geben:

- Bei $\Rightarrow$ qualifying assets müssen auch anteilige Fremdkapitalzinsen einbezogen werden (IAS 23.11).
- Vermögenswerte, die auf Basis einer Zahlungsvereinbarung angeschafft werden, die ein Finanzierungselement enthält, sollen zum $\Rightarrow$ Barwert aktiviert und die Finanzierungszinsen über die Laufzeit als Zinsaufwand abgegrenzt werden; die Anschaffungskosten sinken entsprechend (IAS 2.18; IAS 16.23; IAS 38.32).
- Erwartete $\Rightarrow$ Abbruchkosten oder $\Rightarrow$ Rückbauverpflichtungen, $\Rightarrow$ Mieterneubauten, $\Rightarrow$ Entsorgungskosten und $\Rightarrow$ Rekultivierungskosten am Ende der Nutzung zählen zu den Anschaffungskosten (in gleicher Höhe wird eine Rückstellung passiviert) (IAS 16.16c i. V. m. IAS 37.14). Die Abbruchkosten werden über $\Rightarrow$ planmäßige Abschreibung aufwandswirksam verteilt; somit über die Gesamtlaufzeit gleiche Ergebniswirkung wie bei einer ratierlichen Rückstellungsbildung (HGB-Vorgehensweise).

Anschaffungskosten eines

Unternehmenszusammenschlusses

Die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses sind gem. IFRS 3.24 als Summe zu ermitteln aus:

- den zum Tauschzeitpunkt gültigen beizulegenden Zeitwerten der entrichteten Vermögenswerte, der eingegangenen oder übernommenen Schulden

und der von dem Erwerber emittierten Eigenkapitalinstrumente im Austausch gegen die Beherrschung des erworbenen Unternehmens; zuzüglich – aller dem Unternehmenszusammenschluss direkt zurechenbaren Kosten.

Nach Inkrafttreten von IFRS 3 (revised 2008) werden die direkt zurechenbaren Kosten wie z. B. Honorare für Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und Gutachter nicht mehr den Anschaffungskosten zugeordnet, sondern werden sofort als Aufwand geltend gemacht.

Anschaffungskostenmethode

⇒ Anschaffungswertmethode

Anschaffungsnaher Aufwand

⇒ Abgrenzung Erhaltungs- und Herstellungsaufwand

Anschaffungsnebenkosten

Alle im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Wirtschaftsgutes anfallenden Aufwendungen, zum Beispiel Zölle, Eingangsfrachten, Gebühren, Wareneingangskontrollen, Transportversicherungen, Kosten der Inbetriebnahme usw. (⇒ Anschaffungskosten).

Anschaffungspreis

Kaufpreis ohne die als Vorsteuer abzugsfähige Mehrwertsteuer. ⇒ Anschaffungskosten

Anschaffungswertmethode (cost model)

Zentrales Bewertungsprinzip des Bilanzrechts, das die Bewertung von Vermögenswerten und Schulden zu ⇒ Anschaffungskosten oder ⇒ Herstellungskosten abzüglich ⇒ planmäßiger und/oder ⇒ außerplanmäßiger Abschreibungen fordert (= fortgeführte Anschaffungs-/Herstellungskosten).

Unter IFRS wird das Anschaffungswertprinzip immer mehr durch eine zeitnahe Bewertung verdrängt (⇒ Fair value Accounting), da eine zeitnahe Bewertung als entscheidungsrelevanter angesehen wird (Beispiel: Marktbewertung von ⇒ Finanzinstrumenten).

Typische Beispiele für die Anwendung des Anschaffungswertprinzips unter IFRS:

- Bewertung von ⇒ Sachanlagevermögen (Property, plant and equipment) nach der bevorzugten Methode (benchmark treatment) nach IAS 16.30
- Vorratsbewertung nach IAS 2.9
- Bewertung von ⇒ immateriellen Anlagevermögen (intangible assets) nach der bevorzugten Methode (benchmark treatment) nach IAS 38.74
- Als Wahlrecht Bewertung von ⇒ Renditeliegenschaften (Investment Property) nach IAS 40.56
- Als Wahlrecht Bewertung von nicht-derivativen Finanzinstrumenten der Kategorie ⇒ „held for trading“ nach IAS 39.46 (b)
- Im Normalfall finanzielle Schulden nach IAS 39.47
- Bewertung von Forderungen und Ausleihungen nach IAS 39.46 (a)

Anteilsbasierte Vergütung

⇒ Aktienoptionen

Anwartschaftsbarwertverfahren

Das Anwartschaftsbarwertverfahren (projected unit credit method) ist unter IFRS die einzig zulässige versicherungsmathematische Methode zur Bewertung einer ⇒ leistungsorientierten Versorgungszusage zum Bilanzstichtag (⇒ Pensionen und ähnliche Verpflichtungen). Ziel dieser Berechnungsmethodik ist, jedem Dienstjahr des Mitarbeiters verursachungsgerecht den Versorgungsaufwand zuzuordnen, den sich der Mitarbeiter laut Versorgungsplan „erdient“ hat. Sofern sich die zukünftigen Versorgungsleistungen nach der Lohn- und Gehaltsentwicklung bemessen, muss die erwartete Lohn- und Gehaltsentwicklung bereits in die Stichtagsbewertung der leistungsorientierten Versorgungszusage (Defined Benefit Obligation, DBO) einfließen (siehe Abbildung nächste Seite).

Anwendungsleitlinien

Vor dem Hintergrund der Schwierigkeiten bei der praktischen Umsetzung des IAS 39, der den Ansatz und Bewertung von ⇒ Finanzinstrumenten regelt, hatte das IASB erstmalig sehr umfangreiche Anwendungs- und Umsetzungsleitlinien (*Application Guidances/Implementation Guidelines*) verabschiedet, um Unsicherheiten