12 IFRS Best Practice

Herausgegeben von
Prof. Dr. Stefan Müller

eBook

Ingo Weber

IFRS: Anhang

Inhalte, Erstellung, Prüfung

ESV
ERICH SCHMIDT VERLAG

ESV

IFRS Best Practice

Band 12

IFRS: Anhang

Inhalte, Erstellung, Prüfung

Von
Ingo Weber

ERICH SCHMIDT VERLAG

Weitere Informationen
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

ESV.info/978 3 503 12406 0

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 10394 2
eBook: ISBN 978 3 503 12406 0

ISSN: 1865-3251

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2009
www.ESV.info

Ergeben sich zwischen der Version dieses eBooks
und dem gedruckten Werk Abweichungen,
ist der Inhalt des gedruckten Werkes verbindlich.

Geleitwort des Herausgebers

Die Unterschiede von HGB zu den IFRS ergeben sich nicht nur aus der Betrachtung der Ausweis-, Ansatz- und Bewertungsregelungen, sondern auch in der Form und dem Umfang der Darstellung der Inhalte des Jahresabschlusses, insbesondere im Anhang. Dabei ergeben sich die Angabepflichten aus den jeweiligen Einzelstandards nach IFRS sowie bei deutschen IFRS-Anwendern auch zusätzlich aus bestimmten Regelungen des HGB, die gem. § 315a Abs. 1 HGB bzw. § 325 Abs. 2a HGB bei Anwendung der IFRS zu beachten sind. Es zeigt sich, dass angesichts der Fülle an notwendigen Informationen der Umfang des Anhangs zunehmend steigt, gleichzeitig wird aber auch deutlich, welche Rolle das Wesentlichkeitsprinzip im Rahmen der Auswahl der relevanten Informationen spielt. So würde die komplette Beachtung aller vom IASB und vom deutschen Gesetzgeber geforderten Angabenpflichten zu exorbitant umfänglichen Anhängen führen. Gleichwohl sieht die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. gerade in den unterlassenen Anhangangaben häufig den Grund zum Monieren von Fehlern.

In diesem Dilemma liefert Herr Weber in diesem Band Handlungsempfehlungen für die Ausgestaltung des Anhangs nach den IFRS. Dabei legt er den Schwerpunkt bewusst nicht auf die Erstellung einer Checkliste, sondern stellt vielmehr den Prozess der Aufstellung und Prüfung des Anhangs in den Mittelpunkt. Dadurch entsteht ein praxisorientierter Leitfaden zur prozessoptimierten Erstellung eines IFRS-Abschlusses einerseits und deren adäquater Prüfung andererseits. Zudem wird der gegenwärtige IFRS-Anwendungsstand anhand der im SDAX, MDAX und DAX gelisteten Unternehmen empirisch fundiert und besonders gelungene Umsetzungsbeispiele im Rahmen der Best-Practice-Analyse wiedergegeben. Damit gelingt ein guter Überblick über die Anforderungen und die Prozesse bezüglich des IFRS-Anhangs, mit denen sich Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Analysten, Wirtschaftsjournalisten und weitere Fachkräfte in Theorie, Aus- und Weiterbildung sowie Praxis im Bereich Wirtschaftsprüfung, Bilanzierung und Controlling auseinandersetzen müssen.

Oldenburg, im Januar 2009 *Stefan Müller*

Vorwort

Der Anhang nach IFRS stellt Unternehmen regelmäßig vor erhebliche Herausforderungen. Allein das Volumen der Checklisten für die Anhangangaben mit über 100 Seiten gibt bereits eine Indikation, welche Anstrengungen für eine Erfüllung der Angaben notwendig sind. Auch die Erfahrungen mit der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung e.V., bei der fehlende Anhangangaben eine der häufigsten Fehlerfeststellungen sind, deuten auf die Probleme bei der Anhangerstellung hin.

Zielsetzung dieses Buches ist es daher, dem Leser nach der Erläuterung der Grundlagen, die wesentlichen Inhalte der Anhangangaben aufzuzeigen. Um Redundanzen mit den bestehenden Werken dieser Reihe zu vermeiden, erfolgt eine Beschränkung auf die Angaben, welche nicht in anderen Werken dieser Reihe näher erläutert werden. Dies betrifft die Bereiche Erstanwendung (IFRS 1), Immaterielle Vermögenswerte (IAS 38), Sachanlagen (IAS 16), Leasing (IAS 17), Vorräte (IAS 2 und IAS 41), Fertigungsaufträge (IAS 11), Finanzinstrumente (IFRS 7), Fremdkapital (IAS 19 und IAS 37), Aktienbasierte Vergütungen (IFRS 2), Kapitalflussrechnung (IAS 7), Konzern (IAS 27, IAS 28, IAS 31, IFRS 3), Segmente (IAS 24 bzw. IFRS 8), Ertragsteuern (IAS 12) sowie Zwischenberichte (IAS 34). Nach diesem Schwerpunkt erfolgt im dritten Kapitel eine Betrachtung der Notes von der prozessualen Seite im Rahmen der Erstellung und Prüfung des Anhangs. Abschließend werden im vierten Kapitel die Ergebnisse der empirischen Analyse der Anhangangaben von 122 börsennotierten Unternehmen dargestellt.

An dieser Stelle darf ich noch auf das ebenfalls im Erich Schmidt Verlag erschienene Werk Leibfried / Weber „Notes: Leitfaden für den IFRS Anhang“ verweisen, das eine umfassende Darstellung der verschiedensten Anhangangaben nach IFRS beinhaltet und eine deutliche Erweiterung zu diesem Buch darstellt.

Die Erstellung eines solchen Werkes ist nur durch das Zusammenspiel verschiedenster Personen möglich. Ich danke daher Herrn Prof. Dr. Stefan Müller für seine Tätigkeit als Herausgeber dieses Buches, Herrn Dipl.-Oec. Jens Reinke für die umfangreichen empirischen Auswertungen, Frau Birte Schumann vom Erich Schmidt Verlag für die freundliche Betreuung sowie Frau Karin Bothner und Herrn Björn Haberger vom Team der FAS AG für die tatkräftige Unterstützung.

Den Lesern dieses Buches wünsche ich viele neue Erkenntnisse zu diesem komplexen Thema und viel Erfolg bei der Umsetzung in der Jahresabschlusspraxis!

Stuttgart, im Januar 2009 *Ingo Weber*

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort des Herausgebers 5

Vorwort 7

Inhaltsverzeichnis 9

Abkürzungsverzeichnis 13

Abbildungsverzeichnis 15

1 Grundlagen 17
1.1 Zielsetzung des Anhangs 17
1.2 Grundsätzliche Inhalte des Anhangs 18
1.3 Anhangangaben im Rahmen von Unternehmensbewertung und Rating. 18

2 Inhalte des Anhangs 21
2.1 Gliederung des Anhangs. 21
2.2 Erster Teil der Notes 25
2.2.1 Allgemeine Angaben 26
2.2.1.1 Angaben zum Unternehmen 26
2.2.1.2 Zeitpunkt der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung 27
2.2.1.3 Änderung des Berichtszeitraums. 28
2.2.2 Bilanzierungs- bzw. Rechnungslegungsgrundsätze 28
2.2.2.1 Übereinstimmungserklärung 28
2.2.2.2 Sonstige Angaben 30
2.2.3 Anwendung neuer bzw. geänderter Standards 31
2.2.3.1 Grundlagen 31
2.2.3.2 Anhangangaben. 32
2.2.4 Fremdwährungsumrechnung. 41
2.2.4.1 Grundlagen 42
2.2.4.2 Anhangangaben. 42
2.2.5 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden 45
2.2.5.1 Allgemeine Anforderungen. 45
2.2.5.2 Fremdkapitalkosten 48
2.2.5.3 Zuschüsse / Zulagen 49

2.2.5.4 Wertminderungen 50
2.2.5.5 Umsatzerlöse 53
2.2.5.6 Sonstige Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung 55
2.2.5.7 Eigenkapital bzw. Eigene Aktien 57
2.2.5.8 Eventualschulden und -forderungen 58
2.2.5.9 Ergebnis je Aktie, Kapitalflussrechnung 58
2.2.5.10 Angaben zur Bilanzierung bei Regelungslücken 58
2.2.6 Grundlegende Annahmen und Schätzungen, Beurteilungs- und Ermessensspielräume 59
2.2.6.1 Grundlegende Annahmen und Schätzungen . . 59
2.2.6.2 Beurteilungs- und Ermessensspielräume 60
2.2.7 Änderungen von Schätzungen und Fehler 62
2.2.7.1 Änderungen von Schätzungen 62
2.2.7.2 Fehler 63
2.3 Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung 65
2.3.1 Gesamt- vs. Umsatzkostenverfahren 65
2.3.1.1 Grundlagen 65
2.3.1.2 Anhangangaben 67
2.3.2 Grundsätze zur Erläuterung der Gewinn- und Verlustrechnung 68
2.3.3 Umsatzerlöse 70
2.3.3.1 Grundlagen 70
2.3.3.2 Anhangangaben 71
2.3.4 Sonstige betriebliche Erträge und Aufwendungen 72
2.3.4.1 Grundlagen 72
2.3.4.2 Anhangangaben 73
2.3.5 Ergebnis je Aktie 78
2.3.5.1 Grundlagen 78
2.3.5.2 Anhangangaben 79
2.3.6 Zusatzangaben bei Anwendung des UKV 82
2.3.7 Angaben zu Mitarbeitern / Belegschaft 83
2.4 Angaben zur Bilanz 86
2.4.1 Allgemeine Grundsätze 86
2.4.1.1 Grundlagen 86
2.4.1.2 Gliederung 87
2.4.1.3 Allgemeine Grundsätze 88
2.4.2 Wertminderungen 90
2.4.2.1 Anhangangaben für alle Vermögenswerte 90
2.4.2.2 Anhangangaben zu Goodwill und immateriellen Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer 91
2.4.3 Zulagen / Zuschüsse 97

2.5 Sonstige Angaben 98
2.5.1 Transaktionen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen 98
2.5.1.1 Grundlagen 98
2.5.1.2 Anhangangaben nach IAS 24 98
2.5.2 Vergütung des Vorstands und des Aufsichtsrats 103
2.5.3 Honorar des Abschlussprüfers 106
2.5.4 Erklärung zum Corporate Governance Kodex 108
2.5.5 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag 109
2.5.6 Dividenden 110
2.5.7 Anteilsbesitz 112
2.5.8 Dienstleistungslizenzen. 115
2.5.9 Unternehmensfortführung. 117

3 Prozess der Anhangerstellung und -prüfung 119
3.1 Prozess der Anhangerstellung 119
3.1.1 Informationsbeschaffung 119
3.1.1.1 Definition der notwendigen Daten 120
3.1.1.2 Abfrage der Informationen 121
3.1.1.3 Verplausibilisierung der Informationen. 123
3.1.1.4 Weiterverarbeitung der Informationen 124
3.1.2 Umfang und Qualität der benötigten Informationen. . . . 124
3.1.2.1 Grundanforderungen 124
3.1.2.2 Wesentlichkeit 125
3.1.2.3 Vorjahresangaben 126
3.1.3 Zeitplanung und Projektmanagement 127
3.1.3.1 Notes als Projekt 127
3.1.3.2 Projektmanagement. 128
3.1.3.3 Optimierungsansätze bei der Anhangerstellung 130
3.1.4 Umgang mit Anhangchecklisten. 132
3.1.4.1 Aufbau und Umfang von Anhangchecklisten 132
3.1.4.2 Bearbeitung von Anhangchecklisten. 133
3.2 Prozess der Anhangprüfung 133
3.2.1 Grundlagen 133
3.2.2 Ort der Prüfungshandlungen. 134
3.2.2.1 Prüfung dezentraler Einheiten. 135
3.2.2.2 Prüfung in der Zentrale 136
3.2.3 Reihenfolge der Prüfungshandlungen. 136
3.2.3.1 Prüfung der Angaben der Einzelgesellschaften 136
3.2.3.2 Prüfung der Konsolidierungsmaßnahmen 137

3.2.4 Art der Prüfungshandlungen 138
3.2.4.1 Systemprüfung 138
3.2.4.2 Aussagenbezogene Prüfungshandlungen 140
3.2.5 Auswirkungen von Mängeln in den Anhangangaben . . . 143
3.2.6 Feststellungen der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung e.V. 144

4 Empirische Analyse der Anhangangaben 147
4.1. Umfang des Anhangs und bestimmter Bestandteile des Anhangs 147
4.1.1 Umfang des Anhangs 147
4.1.2 Umfang bestimmter Bestandteile des Anhangs 148
4.2. Zuordnung bestimmter Bestandteile des Anhangs 150
4.2.1 Anteilsbesitzliste 151
4.2.2 Pensionsrückstellungen 152
4.2.3 Latente Steuern 152
4.2.4 Eventualschulden / Haftungsverhältnisse 153
4.2.5 Anteilsbasierte Vergütung 153
4.2.6 Segmentberichterstattung 153
4.2.7 Kapitalflussrechnung 154
4.2.8 Anlagespiegel 154
4.2.9 Kapitalmanagement 154
4.2.10 Ergebnis je Aktie 155
4.2.11 Gewinnverwendungsvorschlag 155
4.2.12 Vorstands- und Aufsichtsratsvergütung 155
4.3 Weitere Erkenntnisse aus der Analyse des Anhangs 155

5 Fazit / Schlusswort 157

Literaturverzeichnis 159

Stichwortverzeichnis 163

Autoren 169

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Afs	available-for-sale
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm. d. Verf.	Anmerkung des Verfassers
App.	Appendix
BC	Basis for Conclusions
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CGU	Cash Generating Unit
DCF	Discounted Cash Flow
d.h.	das heißt
DOS	Directly Operated Stores
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung
EPS	earnings per share
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
e.V.	eingetragenere Verein
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FIFO	First-in First-Out
FLaC	Financial Liabilities at amortised Cost
FVtPL	Fair Value through Profit or Loss
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GKV	Gesamtkostenverfahren
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HfT	Held for Trading
HTM	Held-to-Maturity
HGB	Handelsgesetzbuch
HRB	Handelsregisterblatt
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer

IDW PS	IDW-Prüfungsstandards
i.d.R.	in der Regel
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IG	Implementation Guidance
IKS	internes Kontrollsystem
insb.	insbesondere
i.S.d.	im Sinne des/der
i.S.v.	im Sinne von/vom
i.V.m.	in Verbindung mit
LaR	Loans and Receivables
Ltd.	Limited
Luft-VZO	Luftverkehrszulassungsverordnung
Mio.	Million
Nr.	Nummer
o.ä.	oder ähnlich(er/e/es/em/en)
pa	per anno
PoC	Percentage of Completion
PublG	Publizitätsgesetz
PwC	PricewaterhouseCoopers
S.	Seite
SAR	Stock Appreciation Rights
SEC	Securities and Exchange Commision
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Commitee
sog.	sogenannte(r/s/m/n)
SOP	Stock Options
u.a.	unter anderem
u.E.	unseres Erachtens
UKV	Umsatzkostenverfahren
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
u.U.	unter Umständen
v.	von/vom
v.a.	vor allem
vgl.	vergleiche
Vj.	Vorjahr
WACC	Weighted Average Cost of Capital
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
z.B.	zum Beispiel
ZGE	zahlungsmittelgenerierende Einheit

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 2-1 Impairment-Test 50
Abbildung 3-1 Quantitative und qualitative Informationen für die Anhang-Erstellung 122
Abbildung 3-2 Zentrale und dezentrale Informationen für die Notes-Erstellung 122
Abbildung 3-3 Grundprinzipien der IFRS-Rechnungslegung 125
Abbildung 3-4 Beispielhafte Struktur eines „Notes“-Projektes 128
Abbildung 3-5 Häufigste Fehlerursachen bei Fehlerfeststellungen der DPR 145
Abbildung 4-1 Seitenanzahl der Anhänge 147
Abbildung 4-2 Prozentualer Anteil der vier großen Bestandteile des Anhangs 148
Abbildung 4-3 Höchster und niedrigster Wert für die vier großen Bestandteile des Anhangs 149
Abbildung 4-4 Anteil selektiver Bestandteile des Anhangs 149
Abbildung 4-5 Zuordnung selektiver Bestandteile des Anhangs 151

1 Grundlagen

Leitfragen

- Welche Zielsetzung verfolgt der Anhang nach IFRS?
- Was sind die grundsätzlichen Inhalte des Anhangs?
- Welche Verwendung finden die Anhangangaben im Rahmen von Unternehmensbewertung und Rating?

1.1 Zielsetzung des Anhangs

Die Zielsetzung des Anhangs leitet sich aus der Aufgabe des Jahresabschlusses ab, in Übereinstimmung mit den IFRS ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der Cash Flows zu vermitteln (IAS 1.15). Dies erfordert eine entsprechende Erfassung der Geschäftsvorfälle, sonstiger Ereignisse und Rahmenbedingungen gemäß der im Framework enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen.

Grundsätzlich wird diese Zielsetzung durch Übereinstimmung des Abschlusses mit den anzuwendenden IFRS erreicht. Ergänzend hierzu hat ein Unternehmen gemäß IAS 1.17(c) zusätzliche Anhangangaben zu machen, wenn die in den Standards vorgegebenen Anforderungen unzureichend sind, um die Auswirkungen von einzelnen Geschäftsvorfällen oder Ereignissen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu verstehen.

Für den Anhang bedeutet dies einerseits, dass in jedem Fall die pflichtgemäßen Offenlegungserfordernisse der einzelnen Standards bzw. Interpretationen zu erfüllen sind. Gegebenenfalls sind aber auch darüber hinaus gehende Angaben erforderlich, soweit dies für das Verständnis des Abschlusses erforderlich ist. Die Erstellung der Notes geht damit weit über die rein formale Aufgabe des bloßen „Abhakens“ von Checklisten hinaus, und erfordert umfassende betriebswirtschaftliche Beurteilungen. Um all zu großzügiger Auslegung vorzubeugen, ist jedoch anzumerken, dass gemäß IAS 1.18 die Anwendung ungeeigneter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden weder durch die Angabe der angewandten Methoden im Anhang noch durch zusätzliche Erläuterungen geheilt werden kann.