

*Steffen Blase · Tobias Lange · Stefan Müller*

# IFRS: Gesamtergebnis- rechnung, Bilanz und Segmentberichterstattung

Gestaltung, Ausweis, Interpretation





# **IFRS Best Practice**

Band 9

# **IFRS: Gesamtergebnis- rechnung, Bilanz und Segmentberichterstattung**

Gestaltung, Ausweis, Interpretation

Von  
**Steffen Blase,**  
**Tobias Lange**  
und  
**Prof. Dr. Stefan Müller**

---

ERICH SCHMIDT VERLAG

**Weitere Informationen**  
**zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**  
ESV.info/978 3 503 12649 1

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 10362 1  
eBook: ISBN 978 3 503 12649 1

Alle Rechte vorbehalten  
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2010  
www.ESV.info

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

# Vorwort

In **Bilanz** sowie **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV) einerseits und der Segmentberichterstattung andererseits schlägt sich die Philosophie der Rechnungslegung nach IFRS bezüglich einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise (*substance over form*) besonders deutlich nieder. Die Gliederungs- und Ausweisvorschriften sind im Vergleich zur handelsrechtlichen Rechnungslegung deutlich geringer. Da in Bilanz und GuV als Teil der Gesamtergebnisrechnung aber auch die Änderungen bezüglich Ansatz und Bewertungsvorschriften im Vergleich zum HGB enthalten sind, ist die Interpretation von diesen zentralen Abschlussbestandteilen mit zusätzlichen Herausforderungen behaftet. Während die zentralen inhaltlichen Änderungen der Rechnungslegungskonzeption nach IFRS in den bisher erschienenen Bänden der IFRS-Praktikerreihe dargestellt wurden, ist in diesem Band der Schwerpunkt auf die Darstellung des Abschlusses gelegt. Dazu sind zunächst die Grundsachverhalte und Ausgestaltungen von Bilanz und GuV aufgezeigt, wobei besonders auf die Ausgestaltung der Rechenwerke von der Mindestgliederung zur notwendigen Lieferung entscheidungsnützlicher Informationen eingegangen wird.

Im zweiten Teil des Buches wird dann die **Segmentberichterstattung** thematisiert, die für kapitalmarktorientierte Unternehmen in den Konzernabschluss aufzunehmen ist. Die Besonderheiten des hierfür aktuell grundlegenden Standards IFRS 8 liegen zum einen darin, dass dieser fast wörtlich den diesbezüglichen US-GAAP-Regelungen entspricht. Zum anderen ist ein *Management Approach* vorgeschrieben, der in bestimmten Fällen eine Darstellung von nicht IFRS-konformen Abbildungsnormen in der Segmentberichterstattung verlangen kann.

Ziel ist es in beiden Teilen jeweils einerseits dem Anwender Kenntnisse der relevanten Normen für die Erstellung und Darstellung der Abschlussbestandteile zu vermitteln. Andererseits sollen Anwender und Interessenten des Jahresabschlusses auch in die Lage versetzt werden, die in IFRS-Abschlüssen gebotenen Darstellungen einschätzen zu können, damit auf dieser Basis fundierte Entscheidungen getroffen werden können. Dazu werden zunächst die theoretischen Grundsachverhalte praxisorientiert dargestellt, wobei neben dem Einbezug von erläuternden Beispielen und Abbildungen konkret die bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten und die technischen Anwendungsaspekte herausgearbeitet werden. Auf dieser Basis wird als spezieller Mehrnutzen für Praktiker aber auch Studierende, Lehrende und Forschende ein Vergleich der IFRS-Vorgaben mit der

aktuell anzutreffenden Berichtspraxis in Deutschland generiert. Im Zuge einer Best-Practice-Analyse werden die Konzernabschlüsse des Geschäftsjahres 2008 der im DAX, MDAX und SDAX gelisteten IFRS-Anwender daraufhin untersucht, in welchem Umfang die innerhalb der IFRS eingeräumten Wahlrechte genutzt bzw. Freiräume nach eigenem Unternehmensermessen gestaltet werden. Die Ergebnisse können somit als gute Orientierung für die eigene Gestaltung eines IFRS-Abschlusses sowie generell für die IFRS-Berichtspraxis in Deutschland dienen.

Zum Gelingen dieses Werkes haben überaus tatkräftig Herr Dipl.-Kfm. Markus Kreipl und Herr Dr. Jens Reinke beigetragen, denen wir für die kritische inhaltliche Gesamtdurchsicht danken. Danken möchten wir darüber hinaus auch den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern sowie Studierenden der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg sowie der Universität Oldenburg für ihre Anregungen bei der Ausgestaltung des Werkes und besonders der zuständigen Lektorin Frau Birte Schumann für die außerordentlich gute Zusammenarbeit. Eventuell enthaltene Fehler gehen jedoch voll zu unseren Lasten – Verbesserungsvorschläge oder Anregungen jeder Art nehmen wir gerne entgegen.

*Frankfurt, Hamburg, Oldenburg, im Mai 2010*

*Steffen Blase  
Tobias Lange  
Stefan Müller*

# Inhaltsverzeichnis

|                                                                                                        |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Vorwort .....                                                                                          | 5         |
| Inhaltsverzeichnis .....                                                                               | 7         |
| Abbildungsverzeichnis .....                                                                            | 11        |
| Tabellenverzeichnis .....                                                                              | 13        |
| Abkürzungsverzeichnis .....                                                                            | 15        |
| <br>                                                                                                   |           |
| <b>1 Darstellung des IFRS-Abschlusses gemäß IAS 1 .....</b>                                            | <b>17</b> |
| 1.1 IAS 1 .....                                                                                        | 17        |
| 1.1.1 Regelungsinhalt und Zielsetzung .....                                                            | 17        |
| 1.1.2 Anwendungsbereich .....                                                                          | 18        |
| 1.1.3 Verwendete Begriffe und deren Definition .....                                                   | 19        |
| 1.2 Inhalt und Zweck des Abschlusses sowie grundlegende Anforderungen .....                            | 21        |
| 1.2.1 Abschlussbestandteile .....                                                                      | 21        |
| 1.2.2 Abschlusszweck .....                                                                             | 22        |
| 1.2.3 Grundlegende Anforderungen .....                                                                 | 24        |
| 1.3 Grundlegende Regelungen für die Darstellung und Gliederung der Abschlussbestandteile .....         | 26        |
| 1.3.1 Ausweis von Posten unter Berücksichtigung des Wesentlichkeitskriteriums .....                    | 26        |
| 1.3.2 Saldierung von Posten .....                                                                      | 29        |
| 1.3.3 Zusätzliche Posten, Zwischensummen und Überschriften sowie Umbenennungen .....                   | 32        |
| 1.3.4 Stetigkeit der Darstellung .....                                                                 | 35        |
| 1.3.5 Schätzungsänderung, Fehlerkorrektur und Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ..... | 38        |
| 1.3.6 Vergleichsinformationen (Vorjahreswerte) .....                                                   | 39        |
| 1.3.7 Ausweiswahlrechte im Spannungsfeld zwischen Bilanz, GuV und Anhang .....                         | 39        |
| <br>                                                                                                   |           |
| <b>2 Gliederung und Ausweis der Bilanz .....</b>                                                       | <b>43</b> |
| 2.1 Form, Gliederungskriterien und Inhalt .....                                                        | 43        |
| 2.1.1 Darstellungsformen der Bilanz .....                                                              | 43        |
| 2.1.2 Mindestinhalte .....                                                                             | 44        |

|          |                                                                                                  |           |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 2.1.3    | Grobgliederung der Bilanz .....                                                                  | 45        |
| 2.2      | (Kurzfristige) Vermögenswerte .....                                                              | 47        |
| 2.2.1    | Geschäftszyklus .....                                                                            | 48        |
| 2.2.2    | 12-Monats-Regel .....                                                                            | 49        |
| 2.3      | (Kurzfristige) Schulden .....                                                                    | 50        |
| 2.4      | Besondere Sachverhalte bei der Darstellung von<br>Vermögenswerten und Schulden .....             | 52        |
| 2.4.1    | Sachanlagevermögen und immaterielle<br>Vermögenswerte .....                                      | 52        |
| 2.4.2    | Zur Veräußerung gehaltene langfristige<br>Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche ..... | 52        |
| 2.4.3    | Latente Steuern .....                                                                            | 53        |
| 2.4.4    | Geleistete Anzahlungen .....                                                                     | 54        |
| 2.4.5    | Erhaltene Anzahlungen .....                                                                      | 54        |
| 2.4.6    | Fertigungsaufträge .....                                                                         | 54        |
| 2.4.7    | Rechnungsabgrenzungsposten .....                                                                 | 55        |
| 2.5      | Beispielhafte Darstellung einer Bilanz .....                                                     | 56        |
| 2.6      | Abgrenzung zum Handelsrecht .....                                                                | 58        |
| <b>3</b> | <b><i>Gliederung und Ausweis der GuV als Teil der<br/>Gesamtergebnisrechnung</i></b> .....       | <b>61</b> |
| 3.1      | Die Gewinn- und Verlustrechnung als Teil der<br>Gesamtergebnisrechnung .....                     | 61        |
| 3.2      | Form, Gliederungskriterien und Inhalt .....                                                      | 63        |
| 3.2.1    | Darstellungsformen der Gewinn- und Verlustrechnung .....                                         | 63        |
| 3.2.2    | Mindestinhalt .....                                                                              | 63        |
| 3.2.3    | Besondere Sachverhalte und Zusatzangaben .....                                                   | 64        |
| 3.2.3.1  | außerordentliche Posten .....                                                                    | 64        |
| 3.2.3.2  | Ergebnisanteil nicht beherrschender<br>Anteilseigner .....                                       | 65        |
| 3.2.3.3  | Ergebnis per Aktie .....                                                                         | 65        |
| 3.3      | Erfolgsspaltung und Ausweis von Ergebnisgrößen .....                                             | 68        |
| 3.4      | Gliederung der operativen Aufwendungen .....                                                     | 77        |
| 3.4.1    | Gesamtkostenverfahren .....                                                                      | 78        |
| 3.4.2    | Umsatzkostenverfahren .....                                                                      | 82        |
| 3.5      | Beispielhafte Darstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung .....                                | 84        |
| 3.5.1    | Umsatzkostenverfahren (UKV) .....                                                                | 85        |
| 3.5.2    | Gesamtkostenverfahren (GKV) .....                                                                | 86        |
| 3.6      | Abgrenzung zum Handelsrecht .....                                                                | 87        |
| <b>4</b> | <b><i>Empirische Analyse</i></b> .....                                                           | <b>89</b> |
| 4.1      | Empirische Basis .....                                                                           | 89        |
| 4.2      | Empirische Analyse der Bilanzdarstellung .....                                                   | 91        |
| 4.2.1    | Grundlegendes bezüglich Form und Darstellung .....                                               | 91        |

|          |                                                                                      |            |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 4.2.2    | Postenbezeichnung . . . . .                                                          | 92         |
| 4.2.3    | Veränderung des Ausweises über die Zeit (Stetigkeit) .                               | 96         |
| 4.2.4    | Gliederung . . . . .                                                                 | 96         |
| 4.2.5    | Umfang der Bilanz und Wesentlichkeit . . . . .                                       | 99         |
| 4.3      | Empirische Analyse der Darstellung der Gewinn- und<br>Verlustrechnung . . . . .      | 104        |
| 4.3.1    | Grundlegendes bezüglich Form und Darstellung . . . . .                               | 104        |
| 4.3.2    | Postenbezeichnungen in der GuV . . . . .                                             | 106        |
| 4.3.3    | Veränderung des Ausweises über die Zeit (Stetigkeit) .                               | 108        |
| 4.3.4    | Gliederung der GuV . . . . .                                                         | 108        |
| 4.3.4.1  | Umsatzkostenverfahren/<br>Gesamtkostenverfahren . . . . .                            | 108        |
| 4.3.4.2  | Weitere Untergliederungen . . . . .                                                  | 108        |
| 4.3.4.3  | Zwischenergebnisausweis . . . . .                                                    | 109        |
| 4.3.5    | Umfang der GuV und Wesentlichkeit . . . . .                                          | 115        |
| <b>5</b> | <b><i>Grundsachverhalte der Segmentberichterstattung</i></b> . . . . .               | <b>119</b> |
| 5.1      | Zielsetzung der Segmentberichterstattung . . . . .                                   | 119        |
| 5.2      | Regulatorische Entwicklung und Konzeption des IFRS 8 . . . . .                       | 120        |
| 5.3      | Anwendungsbereich und Formelle Anforderungen . . . . .                               | 121        |
| 5.4      | Bestimmung berichtspflichtiger Segmente . . . . .                                    | 122        |
| 5.4.1    | Prozess der Segmentidentifikation . . . . .                                          | 122        |
| 5.4.2    | Abgrenzung operativer Segmente . . . . .                                             | 123        |
| 5.4.3    | Bestimmung berichtspflichtiger Segmente . . . . .                                    | 127        |
| 5.4.3.1  | Grundsätzliche Vorgehensweise . . . . .                                              | 127        |
| 5.4.3.2  | Zusammenfassung ähnlicher operativer<br>Segmente . . . . .                           | 127        |
| 5.4.3.3  | Bestimmung berichtspflichtiger Segmente<br>anhand Wesentlichkeitskriterien . . . . . | 129        |
| 5.5      | Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden . . . . .                                      | 132        |
| 5.5.1    | Anzuwendende Bilanzierungs- und<br>Bewertungsmethoden . . . . .                      | 132        |
| 5.5.2    | Allokation von Bilanz- und Erfolgsgrößen . . . . .                                   | 133        |
| 5.6      | Auszuweisende Segmentinformationen . . . . .                                         | 134        |
| 5.6.1    | Unbedingte Berichtspflichten für operative Segmente .                                | 135        |
| 5.6.2    | Bedingte Berichtspflichten für operative Segmente . .                                | 137        |
| 5.6.3    | Überleitungsrechnungen . . . . .                                                     | 141        |
| 5.6.4    | Unternehmensweite Angaben . . . . .                                                  | 144        |
| 5.6.5    | Angabe- und Erläuterungspflichten . . . . .                                          | 147        |
| 5.7      | Wesentliche Unterschiede zu IAS 14 . . . . .                                         | 150        |
| 5.7.1    | Bestimmung berichtspflichtiger Segmente . . . . .                                    | 150        |
| 5.7.2    | Auszuweisende Segmentinformationen . . . . .                                         | 151        |

|          |                                                                                                             |            |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 5.8      | Synoptischer Vergleich der Berichtspflichten<br>nach IFRS 8 und IAS 14 . . . . .                            | 153        |
| 5.9      | IFRS 8 in der Publizitätspraxis – Ein „Paradigmenwechsel“? .                                                | 155        |
| <b>6</b> | <b><i>Empirische Analyse von Segmentberichterstattungen<br/>deutscher IFRS 8-Erstanwender</i></b> . . . . . | <b>157</b> |
| 6.1      | Empirische Datenbasis . . . . .                                                                             | 157        |
| 6.2      | Stellung bzw. Umfang der Segmentberichterstattung<br>im Geschäftsbericht. . . . .                           | 159        |
| 6.3      | Ausgestaltung der berichtspflichtigen Segmente . . . . .                                                    | 160        |
| 6.4      | Ausgestaltung der auszuweisenden Segmentinformationen . .                                                   | 164        |
| 6.4.1    | Auszuweisende Segmenterfolgsgrößen . . . . .                                                                | 164        |
| 6.4.2    | Auszuweisende Segmentbilanzgrößen . . . . .                                                                 | 167        |
| 6.4.3    | Überleitungsrechnungen . . . . .                                                                            | 168        |
| 6.4.4    | Unternehmensweite Angaben . . . . .                                                                         | 170        |
| 6.4.5    | Angabe- und Erläuterungspflichten . . . . .                                                                 | 172        |
| 6.4.6    | Freiwillige Mehrpublizität . . . . .                                                                        | 174        |
| 6.5      | Bewertung der Ergebnisse . . . . .                                                                          | 176        |
| 6.5.1    | Überblick . . . . .                                                                                         | 176        |
| 6.5.2    | Veränderung des Informationsgehalts. . . . .                                                                | 177        |
| 6.5.3    | Interne Organisations- und Berichtsstruktur. . . . .                                                        | 178        |
| <b>7</b> | <b><i>Zusammenfassung</i></b> . . . . .                                                                     | <b>179</b> |
|          | Literaturverzeichnis . . . . .                                                                              | 181        |
|          | Stichwortverzeichnis. . . . .                                                                               | 189        |
|          | Autoren . . . . .                                                                                           | 193        |

# Abbildungsverzeichnis

|            |                                                                                                |     |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Abb. 1-1:  | Komponenten der Eigenkapitalveränderung nach IFRS . . . .                                      | 20  |
| Abb. 1-2:  | Mechanismus zur Sicherstellung der fair presentation . . . . .                                 | 23  |
| Abb. 1-3:  | Abhängigkeit der Wesentlichkeitsschwelle vom Ausweisort.                                       | 28  |
| Abb. 1-4:  | Ausweis von Vermögensgegenständen in der Bilanz nach<br>der Brutto- und Nettomethode . . . . . | 32  |
| Abb. 2-1:  | Grobgliederung der Bilanz nach Fristigkeit . . . . .                                           | 46  |
| Abb. 2-2:  | Beispielhafte Darstellung einer Konzernbilanz . . . . .                                        | 57  |
| Abb. 3-1:  | Erfolgsspaltung nach IFRS . . . . .                                                            | 69  |
| Abb. 3-2:  | Beispielhafte Darstellung einer GuV nach dem<br>Umsatzkostenverfahren. . . . .                 | 85  |
| Abb. 3-3:  | Beispielhafte Darstellung einer GuV nach dem<br>Gesamtkostenverfahren. . . . .                 | 86  |
| Abb. 4-1:  | Durchschnittliche Postenanzahl der Bilanz . . . . .                                            | 99  |
| Abb. 4-2:  | Aufteilung der Gesamtpostenzahl in Mindest- und<br>Zusatzposten . . . . .                      | 100 |
| Abb. 4-3:  | Anteil Mindestposten an Bilanzbereichen . . . . .                                              | 101 |
| Abb. 4-4:  | Durchschnittlicher Anteil eines Zusatzpostens im<br>Indexvergleich . . . . .                   | 102 |
| Abb. 4-5:  | Durchschnittlicher Anteil eines Zusatzpostens in den<br>Bilanzbereichen . . . . .              | 103 |
| Abb. 4-6:  | Durchschnittliche Anzahl Posten in der GuV. . . . .                                            | 115 |
| Abb. 4-7:  | Aufteilung der Gesamtpostenzahl in Mindest- und<br>Zusatzposten . . . . .                      | 116 |
| Abb. 4-8:  | Anteil Mindestposten an Gesamtvolumen . . . . .                                                | 116 |
| Abb. 4-9:  | Durchschnittlicher Anteil eines Zusatzpostens am<br>Gesamtvolumen . . . . .                    | 117 |
| Abb. 4-10: | Durchschnittlicher Anteil eines Zusatzpostens an<br>Umsatzerlösen. . . . .                     | 117 |



# Tabellenverzeichnis

|            |                                                                                               |     |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tab. 1-1:  | Überblick Saldierungswahlrechte und -gebote . . . . .                                         | 30  |
| Tab. 2-1:  | Mindestens auszuweisende Bilanzposten . . . . .                                               | 44  |
| Tab. 3-1:  | Aperiodische Erfolgsbestandteile . . . . .                                                    | 73  |
| Tab. 4-1:  | Umfang und Zuordnung der ausgewerteten Unternehmen . . .                                      | 90  |
| Tab. 4-2:  | Verteilung der Unternehmen auf die Indices . . . . .                                          | 91  |
| Tab. 4-3:  | Darstellungserweiterungen in der Bilanz . . . . .                                             | 91  |
| Tab. 4-4:  | Anzahl der genutzten Posten in der Bilanz . . . . .                                           | 93  |
| Tab. 4-5:  | Rangliste der meistverwendeten Bilanzposten (Aktivseite) . .                                  | 94  |
| Tab. 4-6:  | Rangliste der meistverwendeten Bilanzposten (Passivseite) .                                   | 95  |
| Tab. 4-7:  | Veränderung der Postenzahl in der Bilanz (2007/2008) . . . .                                  | 96  |
| Tab. 4-8:  | Weitere Untergliederungen in der Bilanz . . . . .                                             | 97  |
| Tab. 4-9:  | Mittlere Schwankungsbreite der durchschnittlichen<br>Bilanzpostenanzahl . . . . .             | 100 |
| Tab. 4-10: | Aufstellung der Gesamtergebnisrechnung . . . . .                                              | 104 |
| Tab. 4-11: | Erweiterung der Darstellung der GuV . . . . .                                                 | 105 |
| Tab. 4-12: | Anzahl der genutzten Posten in der GuV . . . . .                                              | 106 |
| Tab. 4-13: | Rangliste der am meisten verwendeten Bezeichnungen<br>in der GuV . . . . .                    | 107 |
| Tab. 4-14: | Aufwandsgliederung nach Umsatz- und<br>Gesamtkostenverfahren. . . . .                         | 108 |
| Tab. 4-15: | Weitere Untergliederungen in der GuV . . . . .                                                | 109 |
| Tab. 4-16: | Anzahl der ausgewiesenen Zwischenergebnisse . . . . .                                         | 109 |
| Tab. 4-17: | Anzahl der ausgewiesenen Zwischenergebnisse . . . . .                                         | 110 |
| Tab. 4-18: | Ausweis des EBITDA . . . . .                                                                  | 110 |
| Tab. 4-19: | Ausweis des operativen Ergebnisses . . . . .                                                  | 111 |
| Tab. 4-20: | Ermessensabhängige Zuordnung von<br>Beteiligungsergebnissen zum operativen Ergebnis . . . . . | 111 |
| Tab. 4-21: | Ausweis des Finanzergebnisses . . . . .                                                       | 112 |
| Tab. 4-22: | Anzahl der im Finanzergebnis ausgewiesenen Posten . . . . .                                   | 112 |
| Tab. 4-23: | Ausweis des Ergebnisses vor Steuer . . . . .                                                  | 113 |
| Tab. 4-24: | Untergliederung der Steuern . . . . .                                                         | 114 |
| Tab. 4-25: | Gewinnausweis . . . . .                                                                       | 114 |
| Tab. 4-26: | Mittlere Schwankungsbreite der durchschnittlichen<br>GuV-Postenanzahl . . . . .               | 115 |
| Tab. 5-1:  | Aggregationskriterien nach IFRS 8.12 . . . . .                                                | 128 |

|            |                                                                           |     |
|------------|---------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tab. 5-2:  | Synoptischer Vergleich der Berichtspflichten nach IFRS 8 und IAS 14 ..... | 154 |
| Tab. 6-1:  | Grundgesamtheit der Untersuchung .....                                    | 158 |
| Tab. 6-2:  | Umfang und Zuordnung der ausgewerteten Unternehmen. . .                   | 158 |
| Tab. 6-3:  | Analyse der Art der Segmentierung .....                                   | 161 |
| Tab. 6-4:  | Segmentanzahl operative bzw. primäre Berichtsebene. ....                  | 161 |
| Tab. 6-5:  | Segmentanzahl „sekundäre“ Berichtsebene .....                             | 163 |
| Tab. 6-6:  | Analyse der auszuweisenden Segmenterfolgsgrößen .....                     | 164 |
| Tab. 6-7:  | Analyse der Segmentergebnisgrößen .....                                   | 165 |
| Tab. 6-8:  | Analyse der auszuweisenden Segmentbilanzgrößen .....                      | 167 |
| Tab. 6-9:  | Analyse der Überleitungsrechnungen. ....                                  | 169 |
| Tab. 6-10: | Analyse der unternehmensweiten Angaben .....                              | 170 |
| Tab. 6-11: | Analyse der Angabe- und Erläuterungspflichten .....                       | 172 |
| Tab. 6-12: | Analyse der freiwilligen Mehrpublizität. ....                             | 175 |

# Abkürzungsverzeichnis

|        |                                                                                    |
|--------|------------------------------------------------------------------------------------|
| Abb.   | Abbildung                                                                          |
| abzgl. | abzüglich                                                                          |
| AG     | Aktiengesellschaft                                                                 |
| Aufl.  | Auflage                                                                            |
| BB     | Betriebs-Berater (Zeitschrift)                                                     |
| BC     | Basis for Conclusions                                                              |
| BFuP   | Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)                         |
| bspw.  | beispielsweise                                                                     |
| bzw.   | beziehungsweise                                                                    |
| d.h.   | das heißt                                                                          |
| DAX    | Deutscher Aktienindex                                                              |
| DB     | Der Betrieb (Zeitschrift)                                                          |
| DStR   | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)                                                |
| EBIT   | Ergebnis vor Zinsen und Steuern                                                    |
| EBITA  | Ergebnis vor Abschreibungen auf immaterielle Vermögenswerte,<br>Zinsen und Steuern |
| EBITDA | Ergebnis vor Abschreibungen, Zinsen und Steuern                                    |
| EBT    | Ergebnis vor Steuern                                                               |
| EK     | Eigenkapital                                                                       |
| et al. | et alia                                                                            |
| EVA    | Economic Value Added                                                               |
| exkl.  | exklusive                                                                          |
| FASB   | Financial Accounting Standards Board                                               |
| F.     | Framework                                                                          |
| F&E    | Forschung und Entwicklung                                                          |
| ff.    | folgende (Seiten)                                                                  |
| GAAP   | Generally Accepted Accounting Principles                                           |
| gem.   | Gemäß                                                                              |
| GER    | Gesamtergebnisrechnung                                                             |
| ggf.   | gegebenenfalls                                                                     |
| ggü.   | Gegenüber                                                                          |
| GKV    | Gesamtkostenverfahren                                                              |
| GmbH   | Gesellschaft mit beschränkter Haftung                                              |
| grds.  | grundsätzlich                                                                      |
| GuV    | Gewinn- und Verlustrechnung                                                        |
| HGB    | Handelsgesetzbuch                                                                  |
| h. M.  | herrschende Meinung                                                                |

|         |                                                                               |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------|
| Hrsg.   | Herausgeber                                                                   |
| i.d.R.  | in der Regel                                                                  |
| IDW     | Institut der Wirtschaftsprüfer                                                |
| IPSAS   | International Public Sector Accounting Standards                              |
| i.R.d.  | im Rahmen der/des                                                             |
| i.S.    | im Sinne                                                                      |
| i.V.m.  | in Verbindung mit                                                             |
| IAS     | International Accounting Standards                                            |
| IASB    | International Accounting Standards Board                                      |
| IFRIC   | International Financial Reporting Interpretations Committee                   |
| IFRS    | International Financial Reporting Standard(s)                                 |
| IG      | Implementing Guidance                                                         |
| inkl.   | inklusive                                                                     |
| IRZ     | Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung                                |
| KFR     | Kapitalflussrechnung                                                          |
| KoR     | Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte<br>Rechnungslegung |
| krp     | Kostenrechnungspraxis (Zeitschrift)                                           |
| LuL     | Lieferungen und Leistungen                                                    |
| MDAX    | Mid-Cap DAX                                                                   |
| OG      | Obergrenze                                                                    |
| rd.     | rund                                                                          |
| rev.    | revised                                                                       |
| RIC     | Rechnungslegungs Interpretations Committee                                    |
| RoAA    | Return on Average Assets                                                      |
| RoCE    | Return on Capital Employed                                                    |
| Rz.     | Randziffer                                                                    |
| S.      | Seite oder Satz                                                               |
| SDAX    | Small-Cap DAX                                                                 |
| SE      | Societas Europaea                                                             |
| SFAS    | Statement of Financial Accounting Standards                                   |
| sog.    | sogenannte                                                                    |
| Tab.    | Tabelle                                                                       |
| Tz.     | Textziffer                                                                    |
| u.a.    | unter anderem                                                                 |
| UG      | Untergrenze                                                                   |
| UKV     | Umsatzkostenverfahren                                                         |
| u.U.    | unter Umständen                                                               |
| US-GAAP | United States-Generally Accepted Accounting Principles                        |
| Vgl.    | Vergleiche                                                                    |
| WPg     | Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)                                          |
| z.B.    | zum Beispiel                                                                  |
| z.T.    | zum Teil                                                                      |
| zfbf    | (Schmalenbachs) Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung             |

# 1 Darstellung des IFRS-Abschlusses gemäß IAS 1

## *Leitfragen*

- Welche Rahmenvorschriften bestehen bezüglich der Ausweisvorschriften?
- Wie ist die Wesentlichkeit definiert?
- Sind Saldierungen erlaubt?
- Wie ist das Stetigkeitsgebot auszulegen?

## 1.1 IAS 1

### *1.1.1 Regelungsinhalt und Zielsetzung*

Die grundlegenden Anforderungen an die **Darstellung** des Abschlusses und seiner Bestandteile gemäß IFRS finden sich in **IAS 1**. Dieser enthält Vorschriften für die Darstellung von Abschlüssen, Anwendungsleitlinien für deren Struktur und Mindestanforderungen an den Inhalt (IAS 1.1). Er hat den Charakter einer Generalnorm und steht inhaltlich in Verbindung und teilweise in Konkurrenz mit dem Framework und IAS 8<sup>1</sup>. Damit unterscheidet er sich qualitativ von den übrigen IAS/IFRS-Standards, die vornehmlich Detailfragen bezüglich Ansatz und Bewertung zum Inhalt haben.<sup>2</sup> Dennoch können einzelne Standards den Regelungsgegenstand des IAS 1 überlagern und präzisieren.<sup>3</sup> Innerhalb des IFRS-Rechnungslegungssystems besteht somit keine zusammenhängende Norm, die alle Fragen von Inhalt, Benennung und Gliederung normiert. Hier besteht ein zentraler Unterschied zur Rechnungslegung nach HGB. Dort sind in den §§ 265, 266 und 275 HGB die Inhalte, die Bezeichnungen und die Gliederung der auszuweisenden Posten für Bilanz und GuV zentral und relativ starr<sup>4</sup> kodifiziert.

---

1 Ausführlich zum Verhältnis von Framework, IAS 1 und IAS 8 zueinander vgl. Lüdenbach, N.: Darstellung des Abschlusses, 2008, § 2, Rz. 2f.

2 Vgl. Brücks, M./Diehm, S./Kerkhoff, G.: IAS 1, 2008, Rz. 102; Obst, H.: IFRS-Abschluss, 2009, S. 81.

3 Vgl. ADS International: Abschnitt 7, 2007, Rz. 4.

4 Vgl. Heuser, P. J./Theile, C.: IFRS Handbuch, 2009, Rz. 4007.

Ziel des IAS 1 ist die **Vergleichbarkeit** von Abschlüssen eines Unternehmens über den Zeitverlauf und zwischen verschiedenen Unternehmen (IAS 1.1). Hier findet sich ein Anknüpfungspunkt zum Framework. Angesprochen ist der Grundsatz der Vergleichbarkeit (F.39-42). In der investorenorientierten Sicht sollen die internen und externen Vergleiche eine Beurteilung der Vermögens-Finanz- und Ertragslage ermöglichen (F.39) mit dem Ziel Höhe, Zeitpunkt und Sicherheit der Cashflows für die Zukunft prognostizieren zu können (F.15). Es ist allerdings fraglich, ob der weit gefasste IAS 1 dieser Zielerreichung dienlich ist. Es herrschen unter dem Stichwort „*substance over form*“ bewusst hergestellte Darstellungsspielräume vor, die aus Sicht des IASB notwendig sind, um die Darstellungsbedürfnisse von Unternehmen verschiedener Branchen in unterschiedlichen Rechtssystemen zu berücksichtigen. Letztlich sollen sich die Unternehmen unter Beachtung nur geringer Mindestgliederungsvorschriften mit einer Gliederung darstellen, die für eine sachgemäße Darstellung des Unternehmens notwendig ist. Dieser mit Blick auf das einzelne Unternehmen positiv zu wertende Ansatz hat jedoch starke Auswirkungen auf die Möglichkeiten, die im Rahmen der Analyse von Abschlüssen durch Externe bestehen, da die zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit hierdurch erheblich beeinträchtigt ist.<sup>5</sup>

### 1.1.2 Anwendungsbereich

Anzuwenden sind die Vorschriften aus IAS 1 auf **Abschlüsse für allgemeine Zwecke**, die in Übereinstimmung mit den IFRS aufgestellt werden (IAS 1.2). Eine Differenzierung nach unternehmensabhängigen Faktoren wie Rechtsform, Größe oder Branche des Unternehmens sowie nach Art des Abschlusses in Konzern- und Einzelabschluss wird nicht vorgenommen (IAS 1.4). Damit herrscht in den IFRS aus Sicht der Form und der Bestandteile ein einheitliches Abschlussbild vor. So muss beispielsweise auch eine im handelsrechtlichen Sinne kleine Kapitalgesellschaft<sup>6</sup> alle IFRS-Regelungen beachten, um einen IFRS-Abschluss zu generieren. Besondere Schutzklauseln, die Darstellungspflichten einschränken, um mögliche Wettbewerbsnachteile durch Veröffentlichung der Information zu vermeiden, existieren damit nicht.<sup>7</sup>

Weder die Prüfung noch die Offenlegung des Abschlusses werden in den IFRS geregelt. Eine Nichterfüllung von Normen ist nicht sanktioniert, lediglich der Status des IFRS-Abschlusses ist bei Verstoß gegen die Regelungen der IFRS nicht gegeben.

Der Abschluss für allgemeine Zwecke ist ein regelmäßig, zumindest einmal jährlich (F.6) aufgestelltes und publiziertes Rechenwerk. Lediglich (verkürzte)

---

5 Vgl. Kleekämper, H. et al.: IAS 1, 2003, Rz. 2.

6 Zu der handelsrechtlichen Klassifizierung der Größenklassen von Kapitalgesellschaften vgl. Wulf, I./Bosse, T.: § 267 HGB, 2009.

7 Vgl. Wagenhofer, A.: IAS, 2005, S. 427.

Zwischenabschlüsse (IAS 1.4), deren Darstellung sich an den Vorgaben des IAS 34 orientiert, sind von der Anwendung des IAS 1 ausgeschlossen. Dies gilt allerdings nur, wenn die Aufstellung tatsächlich in verkürzter Form erfolgt. Wenn der Zwischenbericht als vollständiger Abschluss erstellt und veröffentlicht werden soll, sind die Vorgaben des IAS 1 zwingend zu erfüllen (IAS 34.9).

Besonders erwähnenswert ist auch die ausdrückliche Einbeziehung von **nicht gewinnorientierten „Unternehmen“** des öffentlichen und privaten Sektors. Da die IFRS sich jedoch in erster Linie an kapitalmarktorientierte Unternehmen richten, ist die verwendete Terminologie primär auf diese ausgerichtet. Allerdings besteht für nicht gewinnorientierte Unternehmen die Möglichkeit, Bezeichnungen für Abschlussposten und -bestandteile anzupassen (IAS 1.4), damit die Besonderheiten der nicht erwerbswirtschaftlichen Organisationsstruktur berücksichtigt werden können.

#### Technischer Anwendungsaspekt

Die Anpassungsmöglichkeiten erstrecken sich allerdings nicht auf das Einfügen weiterer Abschlussbestandteile.<sup>8</sup> Sollte der Abschluss um zusätzliche Berichte ergänzt werden, so sind diese nicht Bestandteil des Abschlusses nach IFRS (IAS 1.14). Sollen Bestandteile des Abschlusses nach IFRS durch weitere Berichte substituiert werden, so liegt im Endergebnis kein Abschluss nach IFRS vor. Für Unternehmen des öffentlichen Sektors existiert mit den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) zudem eine an die IFRS angelehnte Rechnungslegungsalternative.

### 1.1.3 Verwendete Begriffe und deren Definition

Der IAS 1 verwendet einige Begriffsdefinitionen, die für die folgenden Teile von Relevanz sind. Im Zusammenhang mit der Frage, ob ein Posten separat ausgewiesen werden muss bzw. wann Posten zusammengefasst werden können (z. B. Sammelposten wie „sonstige Vermögenswerte“), ist der Begriff der **Wesentlichkeit** von Bedeutung. Dem theoretischen Überbau der IFRS folgend wird die Beeinflussung von wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten (Entscheidungsnützlichkeit) als Maßstab für das Vorliegen eines wesentlichen Sachverhaltes zugrunde gelegt (IAS 1.7).

Die Anwendung einer Darstellungsvorschrift ist **undurchführbar**, wenn sie trotz aller wirtschaftlich vernünftigen Anstrengungen (IAS 1.7) nicht angewandt werden kann. An dieser Stelle liegt eine Erleichterung für den Fall vor, dass die Darstellung eines Postens aus wirtschaftlicher Sicht nicht zu vertreten ist.

<sup>8</sup> A.A.: Kleekämper, H. et al.: IAS 1, 2003, Rz. 9.