

IFRS: Fremdkapital

Ansatz, Bewertung, Ausweis

Von

Prof. Dr. Stefan Müller

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über dnb.ddb.de abrufbar.

**Weitere Informationen
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

[ESV.info/978 3 503 10389 8](http://ESV.info/978_3_503_10389_8)

ISBN: 978 3 503 10389 8

ISSN: 1865-3251

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2008

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen
der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch
bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Difo-Druck, Bamberg

Vorwort

Den International Financial Reporting Standards (IFRS) kommt in Deutschland eine rasant steigende Bedeutung zu. Neben der generellen Anwendungspflicht im Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen und den Wahlrechten für Konzern- und Einzelabschlüsse ersetzend oder ergänzend zum Abschluss nach HGB einen IFRS-konformen Abschluss vorzulegen, strahlen zunehmend auch Einzelregelungen in das HGB hinein. Jüngste Beispiele sind die im Rahmen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vorgeschlagenen Änderungen der Bilanzierung von Rückstellungen nach dem HGB. Schon vorher wurden zentrale Regelungen der IFRS für die Behandlung von Fremdkapital in die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wie etwa bezüglich der Bildung von Bewertungseinheiten und der Behandlung von Fremdwährungsverbindlichkeiten, aufgenommen.

Konkret wird in diesem Band der IFRS-Praktikerreihe die Bilanzierung von Fremdkapital nach IFRS thematisiert. Ziel ist es einerseits, dem Anwender Kenntnisse der relevanten IFRS-Normen für die Behandlung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten inklusive der passiven Rechnungsabgrenzungsposten sowie Sicherheit im Umgang zu vermitteln. Andererseits sollen Anwender und Interessenten des Jahresabschlusses auch in die Lage versetzt werden, die in IFRS-Abschlüssen gebotenen Informationen zu diesen Fremdkapitalpositionen zutreffend 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 Anwendungspraxis in Deutschland generiert. Im Zuge einer Best-Practice-Analyse werden die Konzernabschlüsse der im DAX, MDAX und SDAX gelisteten IFRS-Anwender daraufhin untersucht, in welchem Umfang die innerhalb des IFRS-Regelwerks 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-Anwendungspraxis in Deutschland dienen.

Zum Gelingen dieses Werkes haben tatkräftig Herr Dr. Niels Weller, Herr Dipl.-Kfm. Markus Kreipl und Herr Dipl.-Kfm. Tobias Lange beigetragen, denen ich für die kritische inhaltliche Gesamtdurchsicht danke. Herauszuheben ist der

Beitrag von Herrn Dipl.-Oec. Jens Reinke, der sich enorm bei der Erstellung der Best-Practice-Analyse engagiert hat. Danken möchte ich darüber hinaus auch den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern sowie Studierenden der Helmut-Schmidt-Universität – Universität der Bundeswehr Hamburg – 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 meinen Lasten – Verbesserungsvorschläge oder Anregungen jeder Art nehme ich gerne entgegen.

Hamburg, im März 2008

Stefan Müller

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|----|
| Vorwort | 5 |
| Inhaltsverzeichnis | 7 |
| Abbildungsverzeichnis | 11 |
| Tabellenverzeichnis | 13 |
| Abkürzungsverzeichnis | 15 |
| 1 Grundsachverhalte | 17 |
| 1.1 Fremdkapitalbegriff | 17 |
| 1.1.1 Derzeitige Abgrenzung vom Eigenkapital | 18 |
| 1.1.2 Diskutierte Fortentwicklung der Abgrenzung vom Eigenkapital | 19 |
| 1.2 Zentrale Ansatz- und Bewertungsvorschriften mit Relevanz für das Fremdkapital | 21 |
| 1.2.1 Ansatzvorschriften | 22 |
| 1.2.2 Bewertungsvorschriften | 24 |
| 1.2.3 Ausweisvorschriften | 24 |
| 1.3 Kategorien von Fremdkapital und zu beachtende IFRS | 25 |
| 1.4 Implikationen der Fremdkapitalbilanzierung nach IFRS auf deutsches Handels- und Steuerrecht | 26 |
| 2 Pensionsrückstellungen | 29 |
| 2.1 Zusagearten der betrieblichen Altersversorgung | 29 |
| 2.2 Ansatz | 31 |
| 2.3 Bewertung | 31 |
| 2.3.1 Ermittlung des Barwerts der Verpflichtung | 32 |
| 2.3.2 Behandlung des Planvermögens | 35 |
| 2.3.3 Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand | 38 |
| 2.3.4 Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste | 38 |
| 2.3.4.1 Grundproblematik | 38 |
| 2.3.4.2 Berücksichtigung über den Korridoransatz ... | 39 |
| 2.3.4.3 Schnellere erfolgswirksame Berücksichtigung. | 41 |

| | | |
|----------|--|------------|
| 2.3.4.4 | Sofortige erfolgsneutrale Berücksichtigung . . . | 42 |
| 2.3.5 | Ermittlung von Periodenaufwand und Bilanzansatz. . . . | 43 |
| 2.4 | Angabepflichten | 49 |
| 3 | <i>Steuerrückstellungen</i> | 57 |
| 3.1 | Grundsachverhalte zu Steuern in der IFRS-Rechnungslegung . | 57 |
| 3.2 | Ansatz von Steuerverpflichtungen | 59 |
| 3.3 | Bewertung von Steuerverpflichtungen | 60 |
| 3.4 | Angabepflichten bei Steuerschulden | 61 |
| 4 | <i>Sonstige Rückstellungen</i> | 65 |
| 4.1 | Ansatz | 65 |
| 4.2 | Bewertung. | 69 |
| 4.3 | Spezielle Rückstellungssachverhalte | 75 |
| 4.3.1 | Aufwandsrückstellungen. | 75 |
| 4.3.2 | Rückstellungen im Zusammenhang mit Restrukturierungen | 79 |
| 4.3.3 | Drohverlustrückstellungen | 82 |
| 4.3.4 | Rekultivierungsrückstellungen | 84 |
| 4.3.5 | Rücknahme- und Entsorgungsverpflichtungen. | 89 |
| 4.3.6 | Jubiläumsrückstellungen, Rückstellungen für Urlaubsansprüche und sonstige Personalrückstellungen | 90 |
| 4.3.7 | Rückstellungen für Emissionsrechte. | 93 |
| 5 | <i>Verbindlichkeiten</i> | 97 |
| 5.1 | Ansatz | 97 |
| 5.2 | Bewertung. | 99 |
| 5.3 | Fremdwährungsverbindlichkeiten | 101 |
| 5.4 | Leasingverbindlichkeiten | 102 |
| 6 | <i>Rechnungsabgrenzungsposten</i> | 105 |
| 6.1 | Grundsachverhalte | 105 |
| 6.2 | Beispiele | 106 |
| 7 | <i>Eventualverpflichtungen</i> | 107 |
| 7.1 | Grundsachverhalte | 107 |
| 7.2 | Haftungsverhältnisse | 108 |
| 7.3 | Sonstige finanzielle Verpflichtungen | 110 |
| 7.4 | Angaben | 112 |
| 8 | <i>Empirische Analyse der Behandlung von Fremdkapital in deutschen IFRS-Abschlüssen</i> | 115 |
| 8.1 | Empirische Basis | 115 |
| 8.2 | Umfang des Fremdkapitals. | 117 |

| | | |
|----------|-----------------------------------|------------|
| 8.3 | Pensionsrückstellungen | 120 |
| 8.4 | Steuerrückstellungen | 133 |
| 8.5 | Sonstige Rückstellungen | 137 |
| 8.6 | Verbindlichkeiten | 144 |
| 8.7 | Rechnungsabgrenzungsposten | 151 |
| 8.8 | Eventualverpflichtungen | 152 |
| 9 | Zusammenfassung | 157 |
| | Literaturverzeichnis | 159 |
| | Stichwortverzeichnis | 165 |