

Inhalt

Vorwort	11
Einführung	13
1 Die Entwicklung der International Financial Reporting Standards	13
2 Gremien und Standardsetting	16
3 Die IFRS in der Europäischen Union	19
3.1 Die IAS-Verordnung der Europäischen Union	19
3.2 Die Umsetzung der IFRS-Verordnung in Deutschland	21
3.3 Die Umsetzung der IFRS-Verordnung in anderen europäischen Staaten	22
4 Ausblick.....	24
Umsatz- und Erlösrealisierung	25
1 Ertragsarten, die speziell im Maschinen- und Anlagenbau von Interesse sind	26
1.1 Verkauf von Gütern	26
1.2 Erbringen von Dienstleistungen.....	26
2 Bilanzierung der Erträge.....	27
2.1 Bilanzierung der Erträge beim Verkauf von Gütern.....	27
2.2 Bilanzierung von Dienstleistungserträgen.....	31
2.3 Bilanzierung von langfristigen Fertigungsaufträgen	33
2.4 Mehrkomponentenverträge	42
2.5 Erlösschmälerungen	44
2.6 Auftragsnebenkosten.....	44
Die Bilanzierung von Forschungs- und Entwicklungsaufwand	45
1 Ansatz.....	45
2 Bewertung.....	48
3 Anhangangaben.....	50

Anlagevermögen	51
1 Erstmaliger Ansatz	51
2 Erstbewertung	52
3 Folgebewertung: Bewertungswahlrecht	52
4 Abschreibungen: Abschreibungsmethoden	53
5 Abschreibungen: Nutzungsdauerschätzung	53
6 Abgang	54
7 Anhangangaben	55
Die Bilanzierung von Leasing unter IAS 17	57
1 Finance Lease	58
1.1 Anwendung einzelner Kriterien	59
1.2 Betrachtungsweise der Zurechnungskriterien bei IFRS und HGB	60
1.3 Die Bewertung von <i>finance lease</i> beim Leasingnehmer	62
1.4 Die Bewertung von <i>finance lease</i> beim Leasinggeber	62
1.5 Immobilienleasing	63
2 Operating Lease	64
3 Besondere Leasingverhältnisse	64
4 Anhangangaben des Leasingnehmers und Leasinggebers	67
Impairment	69
1 Anwendungsbereich der Vorschriften des IAS 36, <i>Impairment of assets</i>	69
2 Begriffsbestimmungen	70
3 Ermittlung des erzielbaren Wertes	72
4 Ermittlung des <i>Fair Value</i> unter Berücksichtigung des <i>Goodwill</i>	75
5 Besonderheiten für den Maschinen- und Anlagenbau	76
Vorräte	78

Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital	82
1 Grundzüge von IAS 32.....	82
2 Derivative Kontrakte auf eigene Eigenkapitalinstrumente.....	83
3 Nicht-derivative Kontrakte	86
3.1 Überblick	86
3.2 Nicht-derivative Finanzinstrumente mit fest vereinbarten Zahlungsverpflichtungen	87
3.3 Nicht-derivative Finanzinstrumente mit Kündigungsrechten bzw. Wandlungsrechten des Inhabers	87
3.3.1 Fall 1: Wandel- und Optionsanleihen.....	87
3.3.2 Fall 2: Rückzahlung zu einem fest vereinbarten Betrag nach Ausübung des Kündigungsrechts	88
3.3.3 Fall 3: Rückzahlung zum Fair Value nach Ausübung des Kündigungsrechts.....	88
3.4 Nicht-derivative Finanzinstrumente mit bedingten Zahlungs- bzw. Erfüllungsvereinbarungen.....	89
4 Ausblick.....	90
Leistungen an Arbeitnehmer	91
1 Definition und Abgrenzung	91
2 Bilanzierung der unter IAS 19 fallenden Leistungen.....	92
2.1 Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer	92
3 Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses	93
3.1 Leistungsorientierte und beitragsorientierte Pläne.....	93
3.1.1 Ansatz, Bewertung und Angabepflichten für beitragsorientierte Versorgungspläne.....	94
3.1.2 Ansatz, Bewertung und Angabepflichten für leistungsorientierte Verpflichtungen.....	95
3.2 Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer	101
3.3 Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses	102

Rückstellungen	103
1 Überblick	103
2 Abgrenzung von Verbindlichkeiten, Eventualverbindlichkeiten und Rückstellungen	105
2.1 Verbindlichkeiten.....	105
3 Rückstellungen	107
3.1 Eventualverbindlichkeiten.....	108
4 Die Rückstellungen im Einzelnen.....	108
4.1 Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	108
4.2 Verlustfreie Bewertung bei langfristiger Auftragsfertigung	110
4.3 Produkthaftung	111
4.4 Nachlaufende Kosten	111
4.5 Rückstellung für Gewährleistung	112
4.6 Kulanz.....	113
4.7 Übersicht der im IAS 37 geregelten gängigen Rückstellungen.....	114
5 Bedeutung von Rückstellungen im Maschinen- und Anlagenbau	116
Moderne Finanzinstrumente und deren Behandlung.....	117
1 Überblick	117
2 Zielsetzung und Anwendungsbereich	119
2.1 Zielsetzung.....	119
2.2 Anwendungsbereich.....	120
3 Einführung in die Grundlagen von IAS 32 und 39	121
3.1 Definitionen aus IAS 32	121
3.1.1 Finanzinstrumente.....	121
3.1.2 Finanzielle Vermögenswerte	121
3.1.3 Finanzielle Verbindlichkeiten	122
3.1.4 Fair Value	122
3.2 Definitionen aus IAS 39	123

3.2.1	Derivative Finanzinstrumente	123
3.2.2	Bewertungskategorien von Finanzinstrumenten	123
3.2.3	At Fair Value through Profit or Loss.....	123
3.2.4	Held to Maturity.....	124
3.2.5	Loans and Receivables.....	125
3.2.6	Available for Sale.....	125
3.3	Fortgeführte Anschaffungskosten	125
3.3.1	Effektivzinsmethode.....	126
3.3.2	Ansatz	126
4	Bewertung von Finanzinstrumenten.....	126
4.1	Zugangsbewertung.....	126
4.2	Folgebewertung	127
4.3	At Fair Value through Profit or Loss.....	127
4.4	Held to Maturity bzw. Loans and Receivables.....	127
4.4.1	Available for Sale.....	128
4.5	Wertberichtigung	128
4.5.1	At Fair Value through Profit or Loss.....	128
4.5.2	Held to Maturity bzw. Loans and Receivables.....	128
4.5.3	Available for Sale.....	129
5	Bilanzierung von Sicherungsgeschäften – <i>Hedge Accounting</i>	129
5.1	Überblick	129
5.2	Grundgeschäfte.....	129
6	Sicherungsinstrumente	130
7	Voraussetzungen	130
7.1	Sicherungsbeziehungen	130
8	Anhang.....	132
9	Zusammenfassung.....	133

Latente Steuern	134
1 Einführung.....	134
2 Definitionen	135
3 Ansatz von latenten Steuern	135
3.1 Methodik	135
3.2 Ansatz aktiver (latenter) Steuerdifferenzen.....	138
3.3 Ansatz passiver (latenter) Steuerdifferenzen	138
4 Bewertung von latenten Steuerdifferenzen	139
5 Ausweis von latenten Steuern	140
6 Angaben von latenten Steuern im Anhang.....	141
7 Zusammenfassung.....	142
Anhang.....	143
1 Zielsetzung.....	143
2 Überblick über Bestandteile des Anhangs.....	143
3 Überleitungsrechnungen, insbesondere Anlagenspiegel	145
4 Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	147
5 Segmentberichterstattung.....	148
5.1 Grundkonzept der Segmentberichterstattung.....	148
5.2 Berichterstattungsformat und berichtspflichtige Segmente.....	149
5.3 Segmentinformationen.....	150
6 Angaben über das Unternehmen und nahe stehende Unternehmen und Personen.....	151

ERP-Umstellung zur Anwendung des IFRS	153
Auswirkungen des Übergangs auf die Rechnungslegung nach IFRS	163
1 Anlagevermögen	164
2 Vorräte	165
3 Sonstige Forderungen und Vermögenswerte und Rechnungsabgrenzungsposten	165
4 Latente Steuern	166
5 Rückstellungen	166
6 Latente Steuern	167
7 Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten.....	167
8 Eigenkapital	167
Autoren	169
Stichwortverzeichnis.....	172

Vorwort

Für börsennotierte Unternehmen ist die Bilanzierung nach IFRS bereits ein gewohnter Standard. *True and Fair View* ist die Leitlinie und soll dem Investor größtmögliche Transparenz über das Unternehmen verschaffen.

Die Bilanzierung nach IFRS bietet aber auch für Unternehmen des Maschinen- und Anlagenbaus, welche in der Regel nicht börsennotiert sind, eine Reihe von Vorteilen, die eine Umstellung lohnenswert erscheinen lassen.

Einer der wichtigsten Vorteile ist dabei die mögliche Zusammenführung von Bilanzierung, Unternehmensstrategie und -planung. In der Bilanz ermöglicht IFRS beispielsweise die Aktivierung von Entwicklungskosten, die Bewertung von Patenten und Beteiligungen. Von Jahr zu Jahr kann die Entwicklung dieser Posten analysiert werden. Für Anlagenbauunternehmen ergibt sich ein weiterer gewichtiger Vorteil: die in Arbeit befindlichen Aufträge können zu Umsatzwerten in der Gewinn- und Verlustrechnung gebucht werden. Gegenüber dem HGB lässt sich eine Glättung der Umsätze und Ergebnisse erzielen. Die jährliche Bilanzbesprechung geht automatisch in eine Diskussion über die zukünftigen Unternehmensperspektiven über. Einzig nachteilig ist, wenn die Bewertung überwiegend auf pauschalisierten Schätzungen aufbaut.

Die sozusagen vom Wirtschaftsprüfer testierte Integration von Bilanzierung, Unternehmensstrategie und -planung kann vor allem für die Fortführung von kleineren und mittleren Unternehmen zukünftig entscheidend sein. Den Familiengeschaftern wird für viele Entscheidungen eine optimale Informationsbasis geboten, auch wenn sie selbst nicht im Unternehmen tätig sind.

Zu guter Letzt ermöglichen Abschlüsse nach IFRS eine hohe Vergleichbarkeit vor allem mit Abschlüssen von ausländischen Unternehmen, was heute im Rahmen der fortschreitenden Globalisierung zunehmend wichtiger wird. Das Vergleichen mit dem Wettbewerb, das so genannte Benchmarking, ermöglicht ein reflexives Handeln auf hohem Niveau.

Wo liegen die Nachteile von IFRS? Häufig genannt werden hohe Kosten für die Umstellung und den laufenden Betrieb. Die Umstellungskosten sind jedoch überschaubar gestaltbar. Ein erfahrener Leiter Finanzen oder Leiter Controlling wird sich schnell in das IFRS einarbeiten. Es muss für die Umstellung keine teure Konsolidierungssoftware eingesetzt werden, Excel-Tabellen sind völlig ausreichend.

Wer sich frühzeitig mit der Materie befasst, braucht auch nicht den großen Umstellungsschock erwarten. Den wird es ohnehin nicht geben, denn das HGB wird bereits heute schrittweise dem IFRS angepasst.

Wer diese Abwägung von Vor- und Nachteilen akzeptiert, findet in der hier vorgelegten Broschüre eine besonders auf den Maschinen- und Anlagenbau zugeschnittene Einführung in die Grundzüge der IFRS. Dies war auch die Absicht der Autoren, die alle in der Arbeitsgruppe Internationale Rechnungslegung des VDMA mitarbeiten. Ihre Bereitschaft, ihr Wissen an die Branche weiterzugeben und dafür zusätzliche Arbeitsbelastung auf sich zu nehmen verdient Dank und höchste Anerkennung. Dies gilt in besonderem Maße für Jörg D. Scholtka, der die Arbeiten koordinierte, Herrn Professor Kropp und Herrn von Heynitz von der KPMG, die sich um die Richtigkeit und Vollständigkeit verdient gemacht haben.

Marcus Krogmann

Vorsitzender der
AG Internationale Rechnungslegung

Dr. Josef Trischler

Leiter Abteilung Betriebswirtschaft
des VDMA

Einführung

Nach einer Umfrage des VDMA haben im Geschäftsjahr 2005 rund 27 % der dem Verband angeschlossenen mittleren und größeren Unternehmen bereits nach den *International Financial Reporting Standards (IFRS)* berichtet oder bereiteten sich auf eine entsprechende Berichterstattung vor. Dabei handelt es sich nicht nur um größere, börsennotierte Unternehmen, sondern häufig um Tochtergesellschaften größerer Konzerne, die im Rahmen der Konzernrechnungslegung entsprechende Daten an ihre Muttergesellschaften liefern. Tendenziell wird die Bedeutung der IFRS-Rechnungslegung weiter steigen, erwägen doch eine Reihe weiterer Unternehmen eine (freiwillige) Umstellung ihrer Konzernrechnungslegung auf IFRS.

Trotzdem ergab die Umfrage auch, dass viele Firmen mit einer Umstellung noch zögern, da immer noch nicht wichtige Bilanzvorschriften auf den Gebieten Eigenkapital, Fremdkapital und Leasing durch das IASB geklärt sind. Generell herrschen bei den IFRS-Rechnungslegern die großen Unternehmen mit ca. 63,2 % IFRS-Anwendern vor. Ab einer Unternehmensgröße von 500 bis 1000 Mitarbeitern ist ein steiler Anstieg des Durchschnittes auf 42,1 % zu verzeichnen.

Angesichts dieser zunehmenden Bedeutung der IFRS erscheint es durchaus angebracht, sich eingangs mit einigen Grundfragen zu beschäftigen: Wie haben sich diese Standards überhaupt entwickelt und welche Zielsetzung verfolgen sie? Wie kommen IFRS eigentlich zustande? Welche Bedeutung haben die IFRS innerhalb der europäischen Union und welcher Stellenwert kommt ihnen speziell in Deutschland zu? Dies sind die Fragen, mit denen sich diese Einführung beschäftigt.

1 Die Entwicklung der International Financial Reporting Standards

Die Entwicklung der International Financial Reporting Standards (IFRS) lässt sich grob in vier Phasen einteilen:

1973–1988	Entwicklung von Standards (<i>International Accounting Standards</i> , IAS) mit zahlreichen Wahlrechten,
1989–1993	Ausarbeitung des <i>Frameworks</i> und Reduzierung von Wahlrechten,
1994–2000	Erfüllung der Anforderungen der International Organization of Securities Commissions (IOSCO) in Form der sog. „Core Standards“,
seit 2001	Neue Gremienstruktur und Umbenennung des Regelwerks in International Financial Reporting Standards (IFRS), Konvergenz der internationalen Rechnungslegungssysteme, insb. im Hinblick auf US-GAAP

Mitte 1973 gründeten Berufsverbände der Wirtschaftsprüfer aus neun Staaten mit dem **International Accounting Standards Committee** (IASC) eine privatrechtliche Organisation mit Sitz in London, um weltweite Rechnungslegungsstandards zu entwickeln, auf ihre weltweite Akzeptanz und Einhaltung hinzuwirken sowie sich um die Harmonisierung der Rechnungslegung zu bemühen. Bis 1988 entstanden als Ergebnis dieser Bemühungen insgesamt 28 **International Accounting Standards** (IAS), von denen am Ende dieses Zeitraums bereits drei Standards ersetzt worden oder nicht mehr anwendbar waren. Diese Standards beinhalteten überwiegend Einzelfallregelungen zu bestimmten Bilanzierungstatbeständen und beinhalteten eine Einigung auf dem kleinsten gemeinsamen Nenner, so dass sie durch eine Vielzahl von Wahlrechten geprägt waren, welche weitgehend die Beibehaltung der jeweiligen nationalen Rechnungslegungsnormen gestatteten.

Die zweite Phase von 1988-1993 sah die Verabschiedung eines Rahmenwerkes, des *Frameworks*, im Jahre 1989, mit allgemeinen Definitionen von *Assets*, *Liabilities*, *Income and Expenses* etc. Es sollte zum einen der künftigen Standardsetzung als Vorgabe dienen und zum anderen als Richtschnur für Anwender bei bisher nicht geregelten Tatbeständen dienen. Geprägt war diese Phase jedoch vor allem durch das *Comparability Project*, mit dem die Zahl der Wahlrechte deutlich reduziert werden sollte. Noch aus dieser Zeit findet sich heute in vielen Standards wie z.B. IAS 16 (Sachanlagen) die Begrenzung von Wahlrechten auf eine bevorzugte Methode (*benchmark treatment*) und eine alternativ zulässige Methode (*allowed alternative treatment*).

Hatte die IOSCO bereits das *Comparability Project* unterstützt, so war die dritte Phase von 1994-2000 sehr stark vom Bemühen geprägt, zu Rechnungslegungsvorschriften zu gelangen, die von der IOSCO anerkannt und ihren Mitgliedern als Börsenzulassungsstandards hinsichtlich der Rechnungslegung empfohlen würden. Die IOSCO verlangte hierfür das Bestehen eines sog. „*Core Set of Standards*“, um bestehende gravierende Regelungslücken zu schließen. Das IASC ist dieser Forderung sukzessive nachgekommen und hat gegen Ende der neunziger Jahren mit der Verabschiedung des IAS 39 (Ansatz und Bewertung von Finanzinstrumenten) diesen Prozess zunächst im Wesentlichen und mit Verabschiedung des IAS 41 (Landwirtschaft) endgültig abgeschlossen. Organisatorisch wurde das IASC durch die Gründung des **Standing Interpretations Committee** (SIC) ergänzt, das vergleichsweise schnell Zweifelsfragen der Anwendung der IAS durch die Herausgabe von Interpretationen ergänzen sollte.

Da mit dem „*Core Set*“ das Ziel verfolgt wurde, Unternehmen den Zugang zu den internationalen Kapitalmärkten – insb. dem US-amerikanischen Kapitalmarkt – zu öffnen, weisen diese Rechnungslegungsvorschriften eine sehr starke Kapitalmarktorientierung auf. Das Ziel der „*decision usefulness*“, d.h. des Transparenznutzens, für Aktionäre wird zunehmend dominant und zeigt sich in den Ansatz- und Bewertungsvorschriften sowie in den umfangreichen Notes-Angaben, die den Anlegern eine „*fair presentation*“ der Ver-

mögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens geben soll. Diese Zielsetzung unterscheidet diese Form der Rechnungslegung fundamental von der stark gläubigerorientierten HGB-Rechnungslegung mit ihrer starken Betonung des Vorsichtsprinzips. Kennzeichnend für diese Phase – und bis heute – war dabei nicht zuletzt die steigende Bedeutung des *Fair Value* als Bewertungsmaßstab sowie die Tendenz zu einer stärker bilanzorientierten Rechnungslegung, ohne dass jedoch bis heute ein kohärentes System von Bilanzierungs- und Bewertungsnormen erkennbar würde.

Auch wenn bis heute aufgrund des Widerstands der amerikanischen **Securities and Exchange Commission** (SEC) das Ziel nicht erreicht wurde, nach IAS bilanzierenden Unternehmen einen Zugang zum US-Kapitalmarkt ohne Überleitungsrechnung nach US-GAAP zu ermöglichen, so konnten sich doch die IAS zunehmend international positionieren. So wurden die IAS von den Nachfolgestaaten der Sowjetunion sowie Jugoslawiens z. T. als nationale Rechnungslegungsvorschriften etabliert. Gerade in diesen Ländern macht sich jedoch inzwischen die einseitig auf eine Kapitalmarktorientierung ausgegerichtete IAS-Rechnungslegung auch nachteilig bemerkbar, denn es gibt kaum Erleichterungen für nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen. Aufgrund der gestiegenen Komplexität der Regelungen stehen daher gerade kleine und mittlere Unternehmen vor erheblichen Implementierungsproblemen.

In Deutschland wurde den Anforderungen der internationalen Kapitalmärkte 1998 mit dem Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz Rechnung getragen, wonach anstelle des HGB-Konzernabschlusses auch ein Konzernabschluss nach IAS oder alternativ US-GAAP publiziert werden konnte. Auch einige andere europäische Staaten folgten diesem Beispiel. Gerade bei Industrieunternehmen erfreuten sich dabei allerdings die US-GAAP aufgrund des möglichen Zugangs zum US-Kapitalmarkt größerer Beliebtheit.

Die EU-Kommission musste sich daher mit dem Gedanken vertraut machen, dass die Europäische Union aufgrund der Schwerfälligkeit der Entwicklung EU-eigener Rechnungslegungsvorschriften ihren Einfluss auf die Rechnungslegung zunehmend verlieren könnte. Sie schwenkte daher bereits 2000 zunächst mit einem Positionspapier und danach mit der noch darzustellenden EU-Verordnung zur internationalen Rechnungslegung auf die IAS ein und nimmt seither auf die Entwicklung der IAS zunehmenden Einfluss.

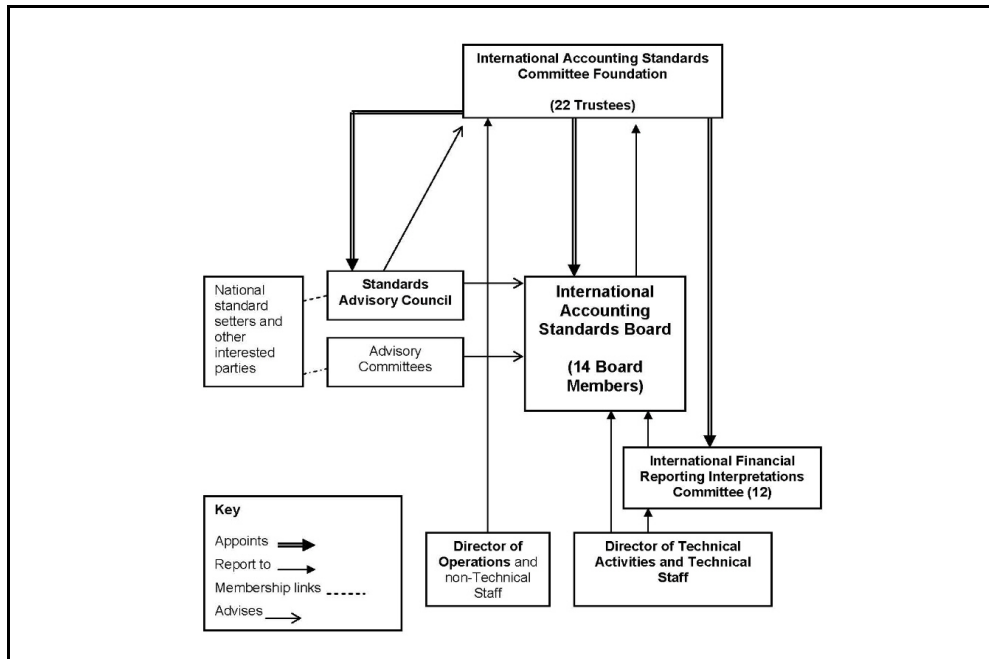
Die vierte Phase begann im Jahr 2001 mit einer Umstrukturierung des IASC. Als Dach der neuen Organisation wurde zunächst die *IASC Foundation* als Stiftung privaten Rechts mit Sitz in Delaware gegründet, welche die ursprünglichen Zielsetzungen des IASC weitgehend beibehielt und vor allem die Finanzierung über Spenden sicherstellen soll. Die operative Arbeit liegt nunmehr beim International Accounting Standards Board (IASB, vormals IASC), das die einstweilen weiterhin gültigen IAS überarbeiten und unter der Bezeichnung International Financial Reporting Standards (IFRS) mit neu beginnender Nummernfolge (IFRS 1, IFRS 2, ...) neue Standards verabschieden soll. Analog wurde die bisherige Arbeit des SIC von einem International Financial Reporting Interpretations

Committee (IFRIC) mit erweiterten Vollmachten übernommen. Das „Gesamtpaket“ aller anzuwendenden Standards (IAS und IFRS) und Interpretationen (SICs und IFRICs) wird seither mit dem Oberbegriff International Financial Reporting Standards (IFRS) bezeichnet; aus IAS-Rechnungslegung wurde nunmehr IFRS-Rechnungslegung.

Inhaltlich beschäftigte sich das IASB zunächst im Rahmen seines „*Improvement Project*“ mit der weiteren Reduzierung von Wahlrechten und der allgemeinen Verbesserung der Qualität der Rechnungslegung. Gleichzeitig sollte eine Konvergenz zu US-GAAP erzielt werden, haben sich doch das IASB und das US-amerikanische Pendant FASB im September 2002 im Rahmen des „*Norwalk Agreement*“ darauf verständigt, eng miteinander zusammenzuarbeiten, um Unterschiede zwischen IFRS und US-GAAP bis zum Jahr 2005 weitgehend abzuschaffen. Auch wenn sich diese Zeitvorgabe zwischenzeitlich als zu ambitioniert herausgestellt hat, spielen seitdem Konvergenzargumente (zu US-GAAP) eine nicht zu unterschätzende Rolle bei der Überarbeitung bestehender bzw. Entwicklung neuer Standards. Daneben trat jedoch auch die Entwicklung neuer Standards wie IFRS 1 (Erstanwendung von IFRS) oder IFRS 2 (aktienbasierte Vergütung. Weitere Projekte mit möglicherweise weit reichenden Änderungen sind in Arbeit, z. B. zu den Themen Erlösrealisierung oder Performance Reporting.

2 Gremien und Standardsetting

Die Organisationsstruktur des IASCF lässt sich mit dem folgenden Schaubild verdeutlichen. Während die Treuhänder des IASCF für nicht-operative Fragen der Arbeit des IASCF zuständig sind, wie z. B. so zentrale Fragen wie die Besetzung der Gremien des IASCF, liegt die operative Arbeit weitgehend beim IASB, das die alleinige Verantwortung für die Facharbeit trägt. Seine Kernaufgabe besteht in der Entwicklung und Verabschiedung von Standards sowie der Verabschiedung der vom IFRIC entwickelten Interpretationen. Dem IASB gehören insgesamt 14 Mitglieder an, darunter der Vorsitzende, wobei die Satzung des IASCF einen bestimmten Proporz nach Herkunftsländern und beruflichem Hintergrund vorschreibt, um verschiedene Sichtweisen einbringen zu können, und mindestens sieben Mitglieder als sog. *Liaison-Members* zu wichtigen nationalen Rechnungslegungsgremien fungieren sollen. Die Ernennungsperiode umfasst grundsätzlich fünf Jahre, wobei eine einmalige Wiederernennung zulässig ist. Jedes Mitglied des IASB hat eine Stimme, Entscheidungen bedürfen grundsätzlich einfacher Mehrheit, jedoch müssen der Verabschiedung von Standardentwürfen, Standards und Interpretationen mindestens neun Mitglieder zustimmen. Das IASB ist jedoch im Hinblick auf seine Agenda nicht völlig frei, sondern hat diese mit den derzeit dreißig Mitgliedern des *Standard Advisory Council* (SAC) abzustimmen und dieses vor Entscheidungen zu konsultieren. Das SAC besteht wiederum aus Personen unterschiedlicher nationaler Herkunft und beruflichem Hintergrund und soll als erweiterte Plattform dienen, um sich für die Arbeit des IASB zu engagieren.



Die fachliche Arbeit an neuen Rechnungslegungsvorschriften obliegt sogenannten **Advisory Committees** unter dem Vorsitz eines IASB-Mitglieds, die als projektbezogene Arbeitsgruppen üblicherweise sechs bis zehn Mitglieder aufweisen und auch mit externen Fachleuten besetzt werden. In diese Arbeitsgruppen ist ein Projektmanager integriert, der als fachlicher Mitarbeiter des IASB gegebenenfalls mit weiterem Fachpersonal das Projekt federführend betreut und dem fachlichen Direktor des IASB gegenüber verantwortlich ist. Häufig werden auch andere Rechnungslegungsgremien, z.B. das FASB, in ein solches Projekt einbezogen, wenn sich auch dort entsprechender Regelungsbedarf ergibt. Das IASB hat auf diese Weise auch die Möglichkeit, auf weitere, insbesondere personelle Ressourcen zurückzugreifen und die eigenen knappen Personalressourcen zu schonen.

Das IFRIC mit seinen zwölf, vom IACSF ernannten stimmberechtigten Mitgliedern hat die primäre Aufgabe, Zweifelsfragen der Anwendung von Standards im Rahmen von Interpretationen zu klären, kann aber auch bisher gänzlich unregelte Sachverhalte behandeln. Um eine Übereinstimmung mit den Standards zu gewährleisten, fungiert nicht nur ein IASB-Mitglied als nicht stimmberechtigter Chairman, die Interpretationen des IFRIC müssen auch vom IASB selbst verabschiedet werden, um Gültigkeit zu erlangen.

Das formale Verfahren zur Verabschiedung eines Standards (*Due Process*) beinhaltet mehrere Stufen. Zunächst muss ein Vorschlag zu einem regelungsbedürftigen Bereich von interessierten Parteien, insbesondere dem SAC, vorgebracht werden. Entscheidet sich

das IASB, diesen Vorschlag weiterzuverfolgen, so setzt es nunmehr ein *Advisory Committee* ein, das dann themenrelevante Informationen sammelt. Diese drei Gremien grenzen das Thema ab, legen die weitere Vorgehensweise fest und skizzieren mögliche Lösungen. Die Darstellung und Kommentierung möglicher Lösungsansätze erfolgt dann in einem vom IASB veröffentlichten Diskussionspapier (*Discussion Paper*), zu dem die interessierte Öffentlichkeit zur Kommentierung eingeladen ist. Die eingegangenen Stellungnahmen werden durch das IASB, das Advisory Committee und das SAC ausgewertet und diskutiert und die zu diesem Zeitpunkt favorisierten Regelungen festgelegt.

Im nächsten Schritt verabschiedet das IASB einen Standardentwurf (*Exposure Draft*) mit dem nunmehr vom IASB befürworteten, nunmehr detaillierten Lösungsansatz und veröffentlicht diesen zur Kommentierung durch die interessierte Öffentlichkeit. Auch hieran schließt sich wieder eine Auswertungs- und Diskussionsrunde an, um ggfs. den gewählten Lösungsweg nochmals zu überdenken, zumindest aber Detailregelungen nochmals zu überprüfen. Erst dann wird der endgültige Standard vom IASB verabschiedet und veröffentlicht, wobei ihm eine Begründung (*Basis of Conclusion*) beigegeben wird. Der Standard kann darüber hinaus weitere Bestandteile, z. B. einen Anhang mit Folgeänderungen bestehender Standards, eine *Anwendungsrichtlinie* (*Application Guidance*) sowie eine Implementierungsrichtlinie (*Implementation Guidance*) beinhalten.

Von diesem bis zu drei Jahre umfassenden Prozess kann durchaus abgewichen werden, so ist bei Überarbeitungen bestehender Standards die Veröffentlichung eines Diskussionspapiers unüblich. Umgekehrt können komplexere Sachverhalte durchaus auch Wiederholungen einzelner Schritte erfordern. Muss etwa ein Standardentwurf aufgrund von Kommentierungen umfassender geändert werden, so kann sich das IASB für eine erneute Veröffentlichung eines überarbeiteten Standardentwurfs entscheiden (*Re-Exposure*), um weitere Kommentierungen zu zwischenzeitlich integrierten Neuregelungen einzuholen.

Der Verlauf bis zu einer Verabschiedung einer Interpretation durch das IFRIC ist im Vergleich hierzu deutlich kürzer. Die Veröffentlichung eines Diskussionspapiers erübrigt sich hier, so dass nach Aufgreifen und Bearbeitung eines Sachverhaltes durch das IFRIC unmittelbar ein Interpretationsentwurf zur Kommentierung veröffentlicht wird. Nach Auswertung der Anmerkungen und Einwände erfolgt dann die Ausarbeitung der Interpretation durch das IFRIC und die Verabschiedung durch das Board.

Mit der Verabschiedung eines Standards oder einer Interpretation sind diese ab ihrem jeweiligen Erstanwendungszeitpunkt von allen nach IFRS bilanzierenden Unternehmen zu befolgen. Eine Kritik an Einzelregelungen oder gar eine grundsätzliche Kritik ist nach der Verabschiedung eines Standards für das IASB i.d.R. nur selten noch von Relevanz, zumindest aber kurzfristig wirkungslos. Eine solche Kritik, insbesondere seitens der Anwender, muss daher bereits im Vorfeld während des Kommentierungsprozesses entweder direkt an das IASB oder aber über die Wirtschaftsverbände dorthin gerichtet werden.

Es ist daher für IFRS bilanzierende Unternehmen wichtig, sich bereits früh mit vorgeschlagenen Neuerungen und Änderungen auseinanderzusetzen, um ggfs. Position beziehen zu können. Die Tatsache, dass der gesamte Prozess bis zur Verabschiedung eines Standards oder einer Interpretation ausschließlich in englischer Sprache geführt wird, macht die Situation allerdings nicht unbedingt einfacher.

3 Die IFRS in der Europäischen Union

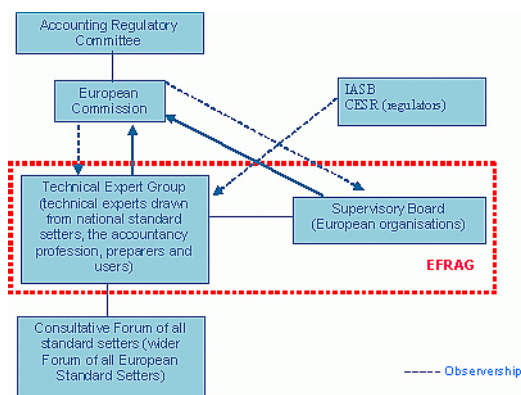
3.1 Die IAS-Verordnung der Europäischen Union

Sucht man nach einem einzelnen Datum für die weltweite Akzeptanz der IFRS als Rechnungslegungsnormen, so dürfte hierfür der 13. Juni 2000 der zentrale Meilenstein sein. Hatten sich bis dahin die IAS in einzelnen Ländern bereits begonnen, sich neben US-GAAP für die Konzernrechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen auf freiwilliger Basis sowie für den Marktzugang zu bestimmten Börsensegmenten durchzusetzen, so markiert der 13. Juni 2000 einen Paradigmenwechsel in der Politik der Europäischen Union: Mit dem Positionspapier „*EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward*“ gab die EU-Kommission bekannt, die IAS anstelle der bisher gültigen EU-Richtlinien zur Bilanzierung anzuerkennen und darüber hinaus ihre Anwendung in den Konzernabschlüssen kapitalmarktorientierter Unternehmen für Geschäftsjahre, die nach dem 1.1.2005 beginnen, vorschreiben zu wollen. Als „kapitalmarktorientiert“ gelten dabei alle Unternehmen, deren Wertpapiere an einem organisierten Markt gehandelt werden. Die Mitgliedsstaaten sollten darüber hinaus die Anwendung von IAS in den Konzernabschlüssen, aber auch Einzelabschlüssen nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen vorschreiben oder gestatten dürfen. Die bisher in einigen Mitgliedsstaaten, wie z. B. Deutschland alternativ mögliche Veröffentlichung eines US-GAAP-Abschlusses war nicht mehr vorgesehen. Gleichzeitig machte die EU-Kommission ihre Intention bekannt, sich auch bei künftigen Rechtssetzungsakten auf dem Gebiet der EU-Rechnungslegung für die nicht unmittelbar von IAS betroffenen Unternehmen an den Entwicklungen der IAS-Rechnungslegung zu orientieren.

Dieses Positionspapier wurde mit geringen Änderungen als EU-Verordnung am 27. Mai 2002 verabschiedet. Dadurch wurde die Konzernrechnungslegung nach IFRS (inzwischen war die Reorganisation der IASCF und die Umbenennung des Regelwerks erfolgt) für die meisten kapitalmarktorientierten Unternehmen innerhalb der europäischen Union (und dann auch den Staaten der europäischen Freihandelszone) ab dem 1.1.2005 unmittelbar rechtsverbindlich. Zu den eingefügten Änderungen gehörten zwei Ausnahmetatbestände, die eine um zwei Jahre verlängerte Übergangsfrist gestatteten:

Zum einen für Unternehmen, die bisher nach US-GAAP bilanzierten, zum anderen für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die keine Aktien, sondern lediglich Schuldverschreibungen emittiert hatten.

Mit diesem Schwenk auf IAS bzw. nunmehr IFRS hat sich die EU-Kommission faktisch der drohenden Umklammerung durch US-GAAP insbesondere bei europäischen Großunternehmen entzogen und dabei den zwischenzeitlichen Ansehensverlust der US-GAAP durch die in den USA bekannt gewordenen Bilanzskandale (Enron, Worldcom) geschickt genutzt. Mit der Stärkung des IASB und der von diesem verabschiedeten Rechnungslegungsnormen hat sie einer einseitigen nationalen Rechtssetzung durch US-amerikanische Institutionen einen Riegel vorgeschoben, zumal sie auf die Entwicklung von Rechnungslegungsnormen durch das IASB bzw. das IFRIC im Rahmen des ebenfalls in der EU-Verordnung geregelten Endorsement-Prozesses Einfluss nehmen kann.



Quelle: EFRAG

Die IFRS sind nicht automatisch für die europäischen Unternehmen, die der Rechnungslegung nach IFRS unterworfen sind, vollumfänglich verbindlich. Jede Neuregelung oder Änderung einer bestehenden Rechnungslegungsnorm muss seitens der EU im Rahmen eines Anerkennungsverfahrens (*Endorsement Mechanism*) auf Übereinstimmung mit den EG-Richtlinien und den Interessen der EU geprüft werden. Ein Regelungsausschuss für Rechnungslegung (*Accounting Regulatory Committee, ARC*), dem die EU-Kommission vorsitzt und in dem alle Mitgliedsstaaten vertreten sind, muss dem Vorschlag der EU-Kommission zur Übernahme von IFRS-Standards bzw. -Interpretationen zustimmen, damit diese für Unternehmen verbindlich werden. Tut es dies nicht, hat die EU-Kommission das Europäische Parlament und den Rat der Europäischen Union hierüber zu unterrichten und innerhalb von drei Monaten dem Rat einen Vorschlag unterbreiten, über den dieser

dann entscheidet. Zur Vorbereitung ihrer Entscheidungen kooperiert die EU-Kommission mit der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), einem privaten Gremium, das die Interessen der europäischen Unternehmen und Bilanzadressaten gegenüber dem IASB vertreten und die EU-Kommission bei der Anerkennung von IFRS beraten soll. Die EU-Kommission ist als Beobachter in der EFRAG vertreten, um später ihre Entscheidungsprozesse beschleunigen zu können.

Verweigert die EU die Anerkennung eines Standards oder einer Interpretation und untersagt sogar die Anwendung dieser Regelungen, so besteht die Gefahr, dass sich neben den eigentlichen IFRS separate „EU-IFRS“ entwickeln. Daran kann weder der EU gelegen sein, die ein Gegengewicht zu US-GAAP zu schaffen versucht, noch dem IASB, wo doch die Unternehmen der EU den wirtschaftlich weitaus bedeutsamsten Anwenderkreis der IFRS darstellen. Tatsächlich wurden bisher entstehende Konflikte um IAS 39 durch entsprechende Änderungen der Regelungsnorm sowie bei IFRIC-Interpretation 3 „*Emission Rights*“ durch ein Zurückziehen der Interpretation durch das IASB „gelöst“. Aufgrund dieser möglichen unerwünschten Verwicklungen sind das IASB und die EU letztlich aufeinander angewiesen und das IASB ist gut beraten, sich mit ernsthaften Einwänden von europäischer Seite intensiver auseinanderzusetzen.

3.2 Die Umsetzung der IFRS-Verordnung in Deutschland

Der deutsche Gesetzgeber hat die Wahlrechte der EU-Verordnung durch das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) Ende 2004 für deutsche Unternehmen umgesetzt. Dies betrifft zum einen die rein deklaratorischen Befreiungen der unmittelbar durch die EU-Verordnung zur Rechnungslegung nach IFRS verpflichteten kapitalmarktorientierten Unternehmen von der Konzernrechnungslegungspflicht nach HGB für Geschäftsjahre, die nach dem 1.1.2005 beginnen. Für Unternehmen, die bisher nach US-GAAP bilanzieren oder aber lediglich Schuldverschreibungen im Umlauf haben, wurde die in der EU-Verordnung vorgesehene Option einer um zwei Jahre verlängerten Umstellungsphase eingeräumt.

Kapitalmarktorientierte Unternehmen im Sinne der EU-Verordnung sind Unternehmen, deren Wertpapiere an einem geregelten Markt gehandelt werden oder die Zulassung zum Handel beantragt haben. Als geregelte Wertpapiermärkte sind dabei in Deutschland der amtliche Handel, der geregelte Markt an den deutschen Wertpapierbörsen sowie der Start-up Markt der Hanseatischen Wertpapierbörse Hamburg anzusehen, nicht jedoch der Freiverkehr. Wie von der EU-Verordnung vorgesehen, sind in Deutschland auch Unternehmen als kapitalmarktorientiert publizitätspflichtig, von denen lediglich Schuldverschreibungen zum amtlichen Handel bzw. geregelten Markt zugelassen sind. Ausgenommen sind hiervon sind allerdings Emissionen über Finanzierungstochtergesellschaften.

Der Gesetzgeber hat zudem in § 315a HGB auch anderen konzernrechnungslegungspflichtigen Unternehmen das Wahlrecht eingeräumt, einen befreienden Konzernabschluss nach IFRS zu erstellen. Ein befreiender IFRS-Einzelabschluss ist dagegen nicht zulässig. Zwar ermöglicht § 325 HGB es den Unternehmen ihren Publizitätsverpflichtungen mit einem IFRS-Einzelabschluss nachzukommen. Ein solcher Einzelabschluss muss jedoch **zusätzlich** zu einem HGB-Einzelabschluss erstellt werden, da auf einen HGB-Einzelabschluss aus steuerlichen Gründen (Maßgeblichkeit) sowie gesellschaftsrechtlichen Regelungen (Ausschüttungsbemessung und Kapitalerhaltung), die an einen HGB-Abschluss anknüpfen, (derzeit) nicht verzichtet werden kann.

Unabhängig von der unmittelbaren Umsetzung der IAS-Verordnung der EU wird im Bundesjustizministerium derzeit an einem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz gearbeitet, mit dem vielleicht nicht nur überholte Zöpfe der deutschen Rechnungslegung wie z.B. die Abschreibung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung oder das Aktivierungswahlrecht für ein Disagio auf begebene Verbindlichkeiten abgeschafft werden. Die Anregungen des Deutschen Standardisierungsrates (DSR) gehen noch viel weiter und sehen auch die Übernahme einiger IFRS-Regelungen in das deutsche Handelsrecht vor. Dabei greift der DSR evtl. nur Änderungen der EU-Richtlinien im Hinblick auf eine stärkere Harmonisierung mit der IFRS-Rechnungslegung vor. Es bleibt abzuwarten, ob sich hierdurch nicht ein explosives Gemenge durch ein Nebeneinander traditioneller deutscher GoB und einzelner Bilanzierungssachverhalte aus den IFRS ergibt, die sich letztlich nur aus den wesentlich detaillierteren IFRS-Vorschriften erschließen. In jedem Fall scheint sich eine Angleichung auch der deutschen Rechnungslegung an IFRS abzuzeichnen, so dass auch für reine HGB-Anwender eine Vogel-Strauß-Politik nach dem Motto „IFRS betrifft uns nicht“ bereits mittelfristig nicht anzuraten ist.

3.3 Die Umsetzung der IFRS-Verordnung in anderen europäischen Staaten

Die Umsetzung der IFRS-Verordnung der EU im Hinblick auf die Konzernrechnungslegung ist in anderen Mitgliedsstaaten häufig in ähnlicher Weise wie in Deutschland geschehen. Einige Staaten wie z.B. Italien, Polen oder Portugal weiten jedoch auch die Konzernrechnungslegungspflicht nach IFRS unabhängig von einer Kapitalmarktorientierung i.S.d. EU-Verordnung auf Unternehmen aus den Branchen „Bank-/Finanzwesen“, z.T. auch Versicherungen aus.

Für Mutterunternehmen mit Sitz in Deutschland ist jedoch die Umsetzung des in der EU-Verordnung eingeräumten Wahlrechtes zur Erstellung eines Einzelabschlusses nach IFRS interessanter. Wäre Tochtergesellschaften ein Verzicht auf die Erstellung eines Abschlusses nach den jeweiligen nationalen Vorschriften zugunsten eines IFRS-Einzelabschlusses erlaubt, so würde sich hierdurch das Konzernreporting deutlich vereinfachen. Tatsächlich sehen die meisten europäischen Staaten ein Wahlrecht, insbesondere bei Banken und Versicherungen z. T. sogar eine Pflicht zur Aufstellung eines IFRS-Einzelabschlusses zumindest für prüfungspflichtige Gesellschaften vor, die Teil eines nach IFRS berichtenden Konzerns sind. Die nachfolgende Tabelle gibt auf Basis des von der EU veröffentlichten Umsetzungsstandes zum 15.5.2006 eine vorläufige Übersicht über die Regelungen für solche ausländischen Tochterunternehmen, die nicht Banken, Versicherungen o.ä. sind.

Pflicht zur Erstellung eines IFRS-Einzelabschlusses	Wahlrecht zur Erstellung eines IFRS-Einzelabschlusses
<ul style="list-style-type: none"> - Zypern, - Malta, - Island (ab 2007)¹ 	<ul style="list-style-type: none"> - Dänemark, - Estland, - Finnland², - Griechenland², - Irland, - Italien, - Liechtenstein - Luxemburg³, - Niederlande, - Norwegen, - Polen¹, - Portugal¹, - Slowakei, - Slowenien, - Vereinigtes Königreich
¹ Sofern die Muttergesellschaft einen IFRS-Konzernabschluss erstellt.	
² Nur sofern die Gesellschaft prüfungspflichtig ist.	
³ voraussichtlich	
Erstellt auf Basis der EU-Dokumentation „ <i>Planned Implementation of the IAS Regulation (160672002) in the EU and EEA, 15.5.2006</i>	

4 Ausblick

Mit der IAS-Verordnung der EU und ihrer Verpflichtung für kapitalmarktorientierte Unternehmen, ihren Konzernabschluss nach IFRS und nicht mehr nach HGB zu erstellen, hat die IFRS-Rechnungslegung einen wesentlichen Schub erfahren. Betroffen hiervon sind nämlich nicht nur unmittelbar die börsennotierten Muttergesellschaften, sondern natürlich im Rahmen des Konzernreportings auch die Tochtergesellschaften, Joint Ventures und *at-equity*-konsolidierten Gesellschaften im jeweiligen Konzernkreis. Dieser Entwicklung werden sich auch nicht-kapitalmarktorientierte Konzerne mittel- bis langfristig kaum entziehen können: Wird IFRS für Großkonzerne zum Standard, so werden Kapitalgeber und Geschäftspartner auch von i.d.R. kleineren nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen zunehmend einen Konzernabschluss nach IFRS verlangen. Der HGB-Konzernabschluss erscheint damit als ein Auslaufmodell. Überdies orientiert sich die EU künftig anscheinend bei der Fortentwicklung der EU-Rechnungslegung auch für den Einzelabschluss zunehmend an den Regelungen der IFRS, ähnliches mag sich bereits auf nationaler Ebene im Rahmen des anstehenden Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes abzeichnen.

Vor diesem Hintergrund sollten Unternehmen mit der Rechnungslegung für IFRS zunehmend vertraut werden, um die bilanziellen Auswirkungen dieser vom gewohnten Handelsrecht doch teilweise stark abweichenden Rechnungslegungsvorschriften einschätzen zu können. Die vorliegende Veröffentlichung mit ihrer Betonung der für den Anlagen- und Maschinenbau besonders relevanten Vorschriften der IFRS soll hierzu einen Beitrag leisten.

Umsatz- und Erlösrealisierung

Die Ertragsrealisierung stellt für die meisten Unternehmen eines der wichtigsten Themen der Rechnungslegung dar. Ohne Erträge fehlt die wirtschaftliche Grundlage und alle anderen Bilanzierungsfragen würden sich theoretisch gar nicht erst stellen. Die gewissenhafte Verbuchung der Erträge ist ganz massiv mit den großen Bilanzskandalen wie ENRON in das öffentliche Interesse und Bewusstsein gerückt. Seit mit diesen Fällen offenkundig wurde, dass es manche Firmen mit der Ertragsrealisierung „nicht so genau nehmen“ bzw. diese nach ihren wirtschaftlichen Interessen wohlwollend gestalten, ist gerade dies ein Thema, bei dem sich mannigfaltige Stolperfallen auftun, bzw. bei dem Diskussionen mit den Wirtschaftsprüfern an der Tagesordnung sind. Die Streitpunkte dabei sind, wann ist ein Ertrag als solcher zu bilanzieren bzw. in welcher Höhe ist er zum Stichtag bereits zu erfassen. Bei der Beurteilung der Sachverhalte müssen alle relevanten Details beachtet werden, auf die in dem nachfolgenden Artikel genauer eingegangen wird. Ziel ist es nicht, alle möglichen Einzelfälle darzustellen, sondern die für den Maschinen- und Anlagenbau wesentlichsten Ertragskomponenten zu beleuchten und dabei auf die kritischen Merkmale hinzuweisen.

Erträge sind grundsätzlich in IAS 18 geregelt und sind im Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen als Zunahme (künftigen) wirtschaftlichen Nutzens während der Berichtsperiode in Form von Zuflüssen oder Wertsteigerungen von Vermögenswerten oder einer Verringerung von Schulden definiert, durch die sich das Eigenkapital unabhängig von Einlagen der Anteilseigner erhöht. Dies entspricht dem Bruttozufluss des aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens resultierenden wirtschaftlichen Nutzens.

Erträge aus Leasinggeschäften, Versicherungsverträgen von Versicherungsunternehmen und aus dem Abbau von Bodenschätzen fallen nicht unter den Erlösbegriff des IAS 18, ebenso wenig wie Wertaufholungen von Vermögensgegenständen oder die Auflösung von Rückstellungen, sie sind in eigenen Standards geregelt.

Erlöse, das heißt Mittelzuflüsse können dem Unternehmen demnach entstehen

- aus dem Verkauf von Gütern,
- aus der Erbringung von Dienstleistungen und
- aus der Nutzung von Vermögenswerten durch Dritte zur Erzielung von Zinserträgen, Mieten, Lizenzeinnahmen und Dividenden.

1 Ertragsarten, die speziell im Maschinen- und Anlagenbau von Interesse sind

Die bilanztechnisch wichtigsten Ertragsarten für den Maschinen- und Anlagenbau sind wohl der Verkauf von Gütern und das Erbringen von Dienstleistungen und dabei als Spezialfall die langfristige Auftragsfertigung als bilanzielle Behandlung.

1.1 Verkauf von Gütern

Güter schließen sowohl Erzeugnisse ein, die von einem Unternehmen für den Verkauf hergestellt worden sind, als auch Waren, welche für den Weiterverkauf erworben worden sind, wie etwa Handelswaren, die von einem Lieferanten gekauft worden sind, oder Grundstücke und andere Sachanlagen, die für den Weiterverkauf bestimmt sind.

1.2 Erbringen von Dienstleistungen

Die Erbringung von Dienstleistungen durch das Unternehmen umfasst typischerweise die Ausführung vertraglich vereinbarter Aufgaben, die vorher in ihrer Art und Güte bestimmt wurden oder sie kann auch darin bestehen, über einen vereinbarten Zeitraum für bestimmte Dienstleistungen zur Verfügung zu stehen (z.B. Hotline eines EDV-Unternehmens mit Pauschalvergütung). Die Leistungen können innerhalb einer einzelnen Periode oder auch über mehrere Perioden hinweg erbracht werden. Typische Beispiele hierfür sind Wartungsverträge an Maschinen oder auch als Spezialfall, auf den noch ausführlicher später in diesem Abschnitt eingegangen wird, die langfristige Auftragsfertigung. Da diese ein für die Praxis äußerst wichtiges und komplexes Thema darstellt, wurde die Notwendigkeit eines eigenen Standards erkannt und ist damit in IAS 11 geregelt.

Bei kombinierten Verträgen ist die Möglichkeit einer separaten Erlöserfassung zu prüfen und gegebenenfalls anzuwenden (z.B. Lieferung einer Maschine mit Montage und Inbetriebnahme und anschließendem Servicevertrag). Hierzu noch näheres unter dem Abschnitt „Mehrkomponentenverträge“.

2 Bilanzierung der Erträge

Die wichtigste Fragestellung bei der Bilanzierung von Erträgen besteht darin, den Zeitpunkt und die Höhe der Ertrags erfassung zu bestimmen.

Grundsätzlich gilt: Ein Ertrag ist zu erfassen, wenn die Leistung erbracht ist, hinreichend wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen erwächst (Zahlung des Kaufpreises) und dieser verlässlich ermittelt werden kann (Höhe des Kaufpreises) sowie der Risikoübergang erfolgt ist. Erträge umfassen nur Gegenleistungen, die ein Unternehmen für eigene Rechnung erhalten hat oder beanspruchen kann. Geschäfte, bei denen der Art und dem Wert nach ähnliche Güter oder Dienstleistungen gegeneinander getauscht werden, führen nicht zu einem Ertrag. Die Bewertung der Erträge erfolgt grundsätzlich zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*) der empfangenen bzw. zu empfangenden Gegenleistungen. Bei der Vereinbarung von Zahlungszielen ist darauf zu achten, inwieweit ein Teil der Erträge eine Zinskomponente enthält (sog. Barpreisäquivalenzprinzip), diese ist gegebenenfalls separat darzustellen.

Grundsätzlich gelten die Ansatzkriterien für Erträge für jeden Geschäftsvorfall einzeln, allerdings können sie wirtschaftlich so verknüpft sein, dass sie zusammen betrachtet werden müssen. Zum Beispiel: ein Unternehmer verkauft Ware und vereinbart gleichzeitig einen Rückkauf. In diesem Fall werden die beiden Geschäfte zusammen behandelt. Entsprechend dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (*substance over form*) werden ferner einzelne Geschäfte für die Ertragsverbuchung gemäß ihrer wirtschaftlichen Gestaltung gegebenenfalls aufgesplittet oder zusammengefasst. Dies ist etwa der Fall, wenn Verkaufspreise ein abgrenzbares Entgelt des Käufers für bestimmte Serviceleistungen des Unternehmens nach dem eigentlichen Umsatzakt (z.B. Wartungspläne) enthalten. In solchen Fällen erfolgt eine Ertragsrealisierung des Verkaufspreises anteilig jeweils in der Periode, in der das Unternehmen die vereinbarte Leistung erbringt.

2.1 Bilanzierung der Erträge beim Verkauf von Gütern

Die Erträge beim Verkauf von Gütern werden hier auch als Umsatzerlöse bezeichnet. Voraussetzung für das Entstehen ist:

a) Das Unternehmen hat die maßgeblichen Risiken und Chancen (*risks and rewards of ownership*), die mit dem Eigentum der verkauften Waren und Erzeugnisse verbunden sind, auf den Käufer übertragen. Ebenso ist die Gefahr des zufälligen Unterganges nicht mehr beim Unternehmer zu sehen. Sie ist im Normalfall auf den Kunden oder auch in Einzelfällen auf den Spediteur übergegangen.