

L J  
**VLADIC, Mirjana**

**DIE BILANZIERUNG  
VON VORRÄTEN UND RÜCKSTELLUNGEN  
NACH IAS UND HGB**

eingereicht als  
**BACHELORARBEIT**

**HOCHSCHULE MITTWEIDA (FH)**  

---

**UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES**

**Internationales Management**  
**Sem.-Gruppe: BM06sBHA**

**Erstprüfer: Herr Prof. Dr. rer. oec. Stelling, Johannes N.**

**Zweitprüfer: Herr Prof. Dr. Hollidt, Andreas**

**Wien, 2009**

# INHALTSVERZEICHNIS

<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS</b> .....	<b>V</b>
<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS</b> .....	<b>VII</b>
<b>TABELLENVERZEICHNIS</b> .....	<b>VIII</b>
<b>1. EINLEITUNG</b> .....	<b>1</b>
1.1. Problemstellung .....	1
1.2. Gang der Untersuchung.....	2
<b>2. GRUNDLAGEN DES RECHNUNGSWESEN</b> .....	<b>4</b>
2.1. Definition der Bilanzierung .....	4
2.2. Definition von Vorräten .....	4
2.3. Definition von Rückstellungen.....	5
2.4. Definition von INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS .....	5
2.5. Definition von Handelsgesetzbuch .....	6
<b>3. INSTITUTIONEN UND GRUNDLAGEN DER RECHNUNGSLEGUNG</b> .....	<b>7</b>
3.1. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee .....	7
3.2. Zielsetzung und Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB.....	9
3.3. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IAS) .....	14
3.4. Zielsetzung und Rechnungslegungsgrundsätze nach IAS/IFRS.....	19
<b>4. BILANZIERUNG VON VORRÄTEN NACH INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS 2</b> .....	<b>24</b>
4.1. Zielsetzung und Anwendungsbereich von IAS 2 .....	24
4.2. Definition von Vorräten nach IAS 2.....	24
4.3. Ansatz von Vorräten.....	25
4.4. Bewertung von Vorräten .....	25
4.4.1. Bewertungsgrundsätze.....	25
4.4.2. Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten nach dem Bewertungsvereinfachungsverfahren.....	29
4.4.3. Folgebewertung.....	35

4.5. Erfassung als Aufwand .....	36
4.6. Angaben im Abschluss .....	36
4.7. Ausweis des Vorratsvermögens in der Bilanz .....	37
<b>5. BILANZIERUNG VON VORRÄTEN NACH HANDELSGESETZBUCH .....</b>	<b>39</b>
5.1. Definition der Vorräte nach HGB .....	39
5.2. Ansatz und Bewertung der Vorräte nach HGB .....	39
5.2.1. Bewertungsvereinfachungen .....	40
5.2.2. Bestimmung des niedrigeren Wertes .....	43
5.3. Ausweis .....	43
<b>6. BILANZIERUNG VON RÜCKSTELLUNGEN NACH INTERNATIONAL</b>	
<b>ACCOUNTING STANDARDS 37 .....</b>	<b>45</b>
6.1. Zielsetzung und Anwendungsbereich .....	45
6.2. Definition von Rückstellungen nach IAS 37.10 .....	45
6.3. Ansatz von Rückstellungen .....	46
6.4. Bewertung von Rückstellungen .....	47
6.4.1. Risiken, Unsicherheiten und künftige Ereignisse .....	48
6.4.2. Erstattungen .....	49
6.4.3. Anpassung und Verbrauch von Rückstellungen .....	50
6.5. Angaben zu den Rückstellungen und Ausweis in der Bilanz .....	50
<b>7. BILANZIERUNG VON RÜCKSTELLUNGEN NACH</b>	
<b>HANDELSGESETZBUCH .....</b>	<b>52</b>
7.1. Definition von Rückstellungen nach HGB .....	52
7.2. Voraussetzung für die Rückstellungsbildung .....	52
7.2.1. Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten .....	52
7.2.2. Rückstellungen für drohende Verluste .....	53
7.3. Passivierung von Rückstellungen .....	53
7.4. Bewertung .....	55
7.4.1. Allgemeines zur Bewertung .....	55
7.4.2. Vernünftige kaufmännische Beurteilung .....	55
7.4.3. Ermittlung des Rückstellungsbetrages .....	56
7.4.4. Vollkosten oder Teilkosten .....	57
7.4.5. Prinzip der verlustfreien Bewertung .....	58

7.5. Auflösung und Ausweis von Rückstellungen .....	59
<b>8. ZUSAMMENFASSUNG .....</b>	<b>61</b>
<b>LITERATURVERZEICHNIS .....</b>	<b>IX</b>
<b>Eidesstattliche Erklärung.....</b>	<b>XVI</b>

## ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz
aufgr.	aufgrund
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
d.h.	das heißt
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
etc.	et cetera
EG	Europäische Gemeinschaft
EU	Europäische Union
FIFO	first-in-first-out
GoB	Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung
Hifo	highest-in-first-out
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
idR.	in der Regel

LIFO	last-in- first-out
Lofo	lowest-in-first-out
lt.	laut
Kifo	Konzern-in-first-out
RIC	Rechnungslegung Interpretation Committee
S	Satz
SAC	Standard Advisory Council
Stk.	Stück
u.a.	unter anderem
usw.	und so weiter
Verpfl.	Verpflichtung
z.B.	zum Beispiel
z.Z.	zur Zeit

## ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1: Organe und Gremien des DRSC.....	7
Abbildung 2: Übersicht über die GoB .....	11
Abbildung 3: Struktur der IASCF .....	15
Abbildung 4: System der Rechnungslegungsgrundsätze des Framework .....	20
Abbildung 5: Bewertungsvereinfachungsverfahren nach IAS 2.....	30
Abbildung 6: Angaben zu den nachfolgenden Beispielen.....	30
Abbildung 7: Angaben für die nachfolgenden Beispiele .....	41
Abbildung 8: Entscheidungsbaum der Ansatzkriterien von Rückstellungen .....	47
Abbildung 9: Entscheidungsbaum für Rückstellungsbildung .....	54
Abbildung 10: Rückstellungsbilanzierung im Zeitablauf.....	59
Abbildung 11: Ausweisdarstellung in der Bilanz.....	60

## TABELLENVERZEICHNIS

Tabelle 1: Vereinfachte Bilanzgliederung .....	4
Tabelle 2: Wert des Verbrauchs nach der Fifo-Methode .....	31
Tabelle 3: Wert des Endbestands nach der Fifo-Methode .....	31
Tabelle 4: Periodische Durchschnittsmethode .....	33
Tabelle 5: Permanente Ermittlung des Durchschnittspreises .....	34
Tabelle 6: Zusammenfassung der Ergebnisse der Bewertungsverfahren .....	34
Tabelle 7: Gewogene Durchschnittsmethode .....	41
Tabelle 8: Gleitende Durchschnittsmethode .....	42
Tabelle 9: Perioden-Lifo-Methode .....	42
Tabelle 10: Permanente Lifo-Methode .....	43



# 1. EINLEITUNG

## 1.1. Problemstellung

Durch eine ansteigende Globalisierung der Wirtschaft nach dem zweiten Weltkrieg war die Forderung nach einem einheitlichen internationalen Rechnungslegungssystem enorm hoch, da es so viele unterschiedliche Rechnungslegungssysteme gab. Es war somit unmöglich alle zu kennen, und so wurde eine Harmonisierung und Standardisierung der Rechnungslegung angestrebt.<sup>1</sup>

Ziel dieser Harmonisierung der Rechnungslegung war es, eine internationale Vergleichbarkeit von Abschlüssen zu erreichen. Der Harmonisierungsgrad kann von einer Abmilderung der Unterschiede bis zur kompletten Aufhebung aller Unterschiede zwischen den Rechnungslegungssystemen reichen, und genau dieser zweite Punkt wurde angestrebt.<sup>2</sup>

Den Wendepunkt in der internationalen Rechnungslegung markierte das Jahr 2005, denn ab 1.1. 2005 mussten alle kapitalmarktorientierten Unternehmen innerhalb der EU ihre Konzernabschlüsse nach IFRS aufstellen<sup>3</sup>, dies wurde durch die Verordnung 1606/2002 der Europäischen Union 2002 festgelegt.<sup>4</sup>

Ziel dieser Arbeit ist es, über die Unterschiede der Bilanzierung von Vorräten und Rückstellungen nach HGB und IAS zu informieren, wobei bei den Vorräten auf IAS 2 und bei den Rückstellungen auf IAS 37 eingegangen wird. Auf die in IAS 2 beinhalteten Vorräte eines Dienstleistungsunternehmens und Vorräte aus der Landwirtschaft, sowie die in IAS 37 beinhalteten Eventualschulden und

---

<sup>1</sup> Vgl. Born, Karl: Rechnungslegung international – Rechnungslegung nach IAS/IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP; 4., aktualisierte und komplett überarbeitete Auflage; Stuttgart 2005; S. S. 27.

<sup>2</sup> Vgl. Hinz, Michael: Rechnungslegung nach IFRS – Konzept, Grundlagen und erste Anwendung; München 2005; S. 4.

<sup>3</sup> Vgl. Wagenhofer, Alfred: Internationale Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS – Grundkonzepte / Bilanzierung, Bewertung, Angaben / Umstellung und Analyse; 5. überarbeitete und erweiterte Auflage – Frankfurt am Main 2005; S. V.

<sup>4</sup> Vgl. Plock, Marcus; Herausgegeben von: Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen: Ertragsrealisation nach International Financial Reporting Standards (IFRS) – Schriften zum Revisionswesen; Düsseldorf 2004; S. 1.

Eventualforderungen wird in dieser Arbeit nicht eingegangen. Die steuerlichen Aspekte sind ebenfalls nicht in dieser Arbeit inkludiert. Der Ausweis der einzelnen Bilanzposten wird nur in der Bilanz dargestellt, alle anderen Rechenwerke, wie z.B. Gewinn- und Verlustrechnung, Kapitalflussrechnung sind nicht Bestandteil dieser Arbeit. Die Darstellung dieser Arbeit erfolgt mit Hilfe einer Literaturrecherche.

## **1.2. Gang der Untersuchung**

Nach der Einleitung werden im **Kapitel 2** unter dem Titel Grundlagen des Rechnungswesen die Grundbegriffe der Bilanzierung, der Vorräte, der Rückstellungen, des IAS und des HGB erläutert.

Das **Kapitel 3** beschäftigt sich mit den Institutionen und den Grundsätzen der Rechnungslegung nach HGB und IAS/IFRS.

Das darauf folgende **Kapitel 4** beschreibt die Bilanzierung der Vorräte nach IAS 2. Wobei zunächst unter Punkt 4.1. die Zielsetzung und der Anwendungsbereich des Standards IAS 2 erläutert werden. Punkt 4.2. enthält die Definition der Vorräte nach IAS 2. Unter Punkt 4.3. und Punkt 4.4. wird auf den Ansatz und die Bewertung der Vorräte nach IAS 2 eingegangen. Punkt 4.5. und Punkt 4.6. geben die Erfassung als Aufwand und die notwendigen Angaben bekannt. Der letzte Punkt dieses Kapitels zeigt den Ausweis des Vorratsvermögens in der Bilanz.

Die Bilanzierung der Vorräte nach Handelsgesetzbuch wird im **Kapitel 5** bearbeitet. Unter Punkt 5.1. findet sich die Definition von Vorräten nach Handelsgesetzbuch. Punkt 5.2. geht auf den Ansatz und die Bewertung der Vorräte nach HGB ein. Den Abschluss des 5. Kapitels bildet die Erläuterung des Ausweises der Vorräte in der Bilanz.

Das **Kapitel 6** beschäftigt sich mit der Bilanzierung der Rückstellungen nach IAS 37. Die Zielsetzung und der Anwendungsbereich dieses vorher genannten Standards werden unter Punkt 6.1. dargestellt. Nachfolgend unter Punkt 6.2. werden die Rückstellungen nach IAS 37.10 definiert. Darauf folgen unter Punkt 6.3. und Punkt 6.4. der Ansatz und die Bewertung der Rückstellungen nach IAS 37. Der Ausweis in der Bilanz und die notwendigen Angaben werden im Abschluss des 6. Kapitels unter dem Punkt 6.5. erläutert.

Das **Kapitel 7** beinhaltet die Vorgehensweise der Bilanzierung der Rückstellungen nach HGB. Wie bei den vorherigen Kapiteln beinhaltet der erste Punkt, hier Punkt 7.1. die Definition der Rückstellungen nach HGB. Punkt 7.2. erläutert die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung. Der darauf folgende Punkt 7.3. geht auf die Passivierung der Rückstellungen ein. Punkt 7.4. erläutert die Bewertung und Punkt 7.5. geht auf die Auflösung von Rückstellungen und den Ausweis in der Bilanz ein.

Das letzte Kapitel meiner Arbeit ist das **Kapitel 8** welches die wesentlichen Unterschiede der Rechnungslegungsgrundsätze und der Bilanzierungen von Vorräten und Rückstellungen nach HGB und IAS zusammenfasst.

Wien, im Juli 2009

## 2. GRUNDLAGEN DES RECHNUNGSWESEN

### 2.1. Definition der Bilanzierung

Nach Mandl versteht man unter Bilanzierung das Aufstellen einer Bilanz, genauer formuliert, die Aufnahme bzw. der Ansatz von Vermögensgegenständen und Schulden.<sup>5</sup>

In der nachfolgenden Abbildung ist eine vereinfachte Bilanzgliederung zu sehen.

<b>BILANZGLIEDERUNG</b>	
<b>AKTIVA</b>	<b>PASSIVA</b>
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
B. Umlaufvermögen <b>Vorräte</b>	B. <b>Rückstellungen</b>
C. Rechnungsabgrenzung	C. Verbindlichkeiten
	D. Rechnungsabgrenzung

Tabelle 1: Vereinfachte Bilanzgliederung<sup>6</sup>

### 2.2. Definition von Vorräten

Vorräte sind Teil des Umlaufvermögens und sind hier eine bedeutende Position auf der Aktivseite der Bilanz.

Zum Vorratsvermögen gehören:

- Rohstoffe, Hilfs- und Betriebsstoffe, und
- unfertige und fertige Produkte, die noch nicht veräußert wurden.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Vgl. Mandl, Dieter: Das Große Lexikon Rechnungswesen und Rechnungslegung – Erstmals inklusive österreichischer Praxisterminologie; Wien 2004; S. 179.

<sup>6</sup> Abgeändert entnommen aus: Bartz, Dietmar: Wirtschaft von A bis Z – kompakt, aktuell, übersichtlich; Frankfurt am Main 2002; S. 83.

<sup>7</sup> Vgl. Pollert, Achim; Kirchner, Bernd; Polzin, Javier Morato; Herstellung: Meiling, Verona; Redaktionelle Leitung: Bauer, Michael: Duden – Das Lexikon der Wirtschaft – Grundlegendes Wissen von A bis Z; Mannheim 2001; S. 307.

In Gablers Wirtschaftslexikon A – Z wird das Vorratsvermögen, als die auf Lager befindlichen, für den Produktionsprozess oder für den Absatz bestimmten Erzeugnisse, Leistungen, Waren und Stoffe verstanden, die in der Bilanz unter den Positionen Rohstoffe, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen, fertige Erzeugnisse und Waren als Teil des Umlaufvermögens ausgewiesen werden.<sup>8</sup>

### **2.3. Definition von Rückstellungen**

Das Geschäftsjahresergebnis muss auch die Aufwendungen für Risiken beinhalten, deren Höhe und Fälligkeit noch ungewiss sind. Für diese Aufwendungen müssen die Beträge geschätzt, und auf der Passivseite der Bilanz als Verbindlichkeiten in Form von Rückstellungen ausgewiesen werden.<sup>9</sup>

Rückstellungen müssen gebildet werden für:

- Verbindlichkeiten, die noch nicht bekannt sind,
- drohende Verluste, die aus schwebenden Geschäften entstehen können und
- Aufwendungen<sup>10</sup>

### **2.4. Definition von INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS**

Die Abkürzung für International Accounting Standards lautet IAS. Die IAS enthalten Regelungen und Grundsätze des IASC mit Hauptsitz in London, welches eine Vereinheitlichung der Bilanzierung von Unternehmen erreichen will.<sup>11</sup>

---

<sup>8</sup> Vgl. Gabler Wirtschaftslexikon S-Z; 16., vollständig überarbeitete und aktualisierte Auflage; Schriftleitung: Alisch, Katrin; Arentzen, Ute; Winter, Eggert; Redaktionelle Mitarbeit: Rahmede, Stephanie; Wiesbaden 2004; S. 3241.

<sup>9</sup> Vgl. Pollert, Achim; Kirchner, Bernd; Polzin, Javier Morato; Herstellung: Meiling, Verona; Redaktionelle Leitung: Bauer, Michael; Duden – Das Lexikon der Wirtschaft – Grundlegendes Wissen von A bis Z; Mannheim 2001; S. 299.

<sup>10</sup> Vgl. Scheffler, Eberhard: Lexikon der Rechnungslegung – Buchführung, Finanzierung, Jahres- und Konzernabschluss nach HGB und IFRS; 2., vollständig überarbeitete Auflage; München 2007; S. 383.

<sup>11</sup> Vgl. Pollert, Achim; Kirchner, Bernd; Polzin, Javier Morato; Herstellung: Herboth, Jutta; Rieser, Nicole; Redaktion: Gräber-Seißinger, Ute; Projektleitung: Bauer, Michael; Hogen, Hildegard:

Durch eine Verordnung der EU im Jahre 2001 wurde für alle börsennotierten Unternehmen festgelegt, dass ab 1.1.2005 die Rechnungslegung nach den International Accounting Standards erfolgen muss.<sup>12</sup>

## **2.5. Definition von Handelsgesetzbuch**

Das Handelsgesetzbuch, mit der Abkürzung HGB trat 1900 unter dem Privatrecht, als bedeutendstes Gesetz in Kraft.<sup>13</sup> Im HGB sind die Rechte und Pflichten der Kaufleute erfasst. Es umfasst weiters die Regelung von Wirtschaftsgeschäften und der Buchhaltung sowie die möglichen Unternehmensrechtsformen.<sup>14</sup>

Das Handelsgesetzbuch unterteilt sich in fünf Bücher, den Handelsstand, die Handelsgesellschaften und Stille Gesellschaften, Handelsbücher, Handelsgeschäfte und Seehandel.<sup>15</sup>

---

Duden – Das Lexikon der Wirtschaft von A bis Z – Grundlagenwissen für Beruf, Ausbildung und tägliches Leben; 2. Auflage; Mannheim 2004; S. 279.

<sup>12</sup> Vgl. Rittershofer, Werner: Wirtschafts-Lexikon – Über 4200 Stichwörter für Studium und Praxis; 2., aktualisierte und erweiterte Auflage; München 2002; S. 484.

<sup>13</sup> Vgl. Pollert, Achim; Kirchner, Bernd; Polzin, Javier Morato; Herstellung: Herboth, Jutta; Rieser, Nicole; Redaktion: Gräber-Seißinger, Ute; Projektleitung: Bauer, Michael; Hogen, Hildegard: Duden – Das Lexikon der Wirtschaft von A bis Z – Grundlagenwissen für Beruf, Ausbildung und tägliches Leben; 2. Auflage; Mannheim 2004; S. 277.

<sup>14</sup> Vgl. Bartz, Dietmar: Wirtschaft von A bis Z – Kompakt/aktuell/übersichtlich; Frankfurt am Main 2002; S. 238.

<sup>15</sup> Vgl. Rittershofer, Werner: Wirtschafts-Lexikon – Über 4200 Stichwörter für Studium und Praxis; 2., aktualisierte und erweiterte Auflage; München 2002; S. 459-460.

### 3. INSTITUTIONEN UND GRUNDLAGEN DER RECHNUNGSLEGUNG

#### 3.1. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das DRSC, die Abkürzung für das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee wurde in Berlin gegründet, und hat seit 1998 die Aufgabe Konzernrechnungslegungsgrundsätze zu entwickeln. Darüber hinaus hat das DRSC weiters die Aufgabe den Gesetzgeber in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten.<sup>16</sup>

Die Organe und Gremien des DRSC werden in nachfolgender Abbildung 1 dargestellt.

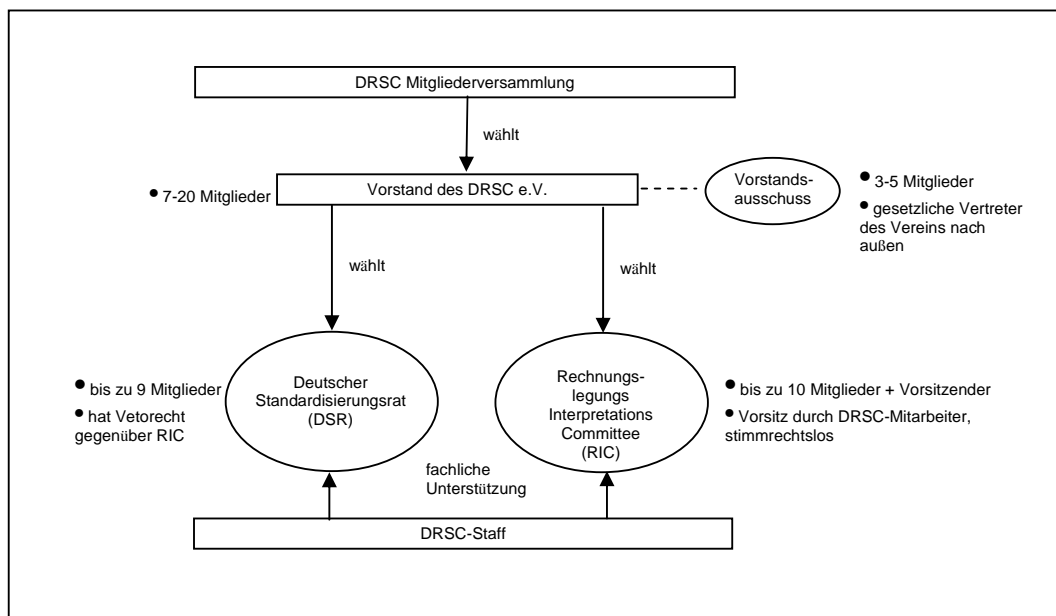


Abbildung 1: Organe und Gremien des DRSC<sup>17</sup>

Es folgt nun eine kurze Beschreibung der einzelnen Organe und Gremien des DRSC.

<sup>16</sup> Vgl. Pellens, Bernhard; Fülbier, Rolf Uwe; Gassen, Joachim; unter Mitarbeit von: Amshoff, Holger; Bonse, Andreas; Crasselt, Nils; Detert, Karsten; Jannett, Stefan; Jödicke, Dirk; Neuhaus, Stefan; Nölte, Uwe; Pferdehirt, Henrik; Richard, Marc; Schmidt, André; Sellhorn, Thorsten; Weinreis, Markus; Weller, Manuel: Internationale Rechnungslegung – IFRS 1 bis 7, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe – Mit Beispielen, Aufgaben und Fallstudie; 6. überarbeitete Auflage; Stuttgart: 2006; S. 48.

<sup>17</sup> Quelle: [http://www.standardsetter.de/drsc/Docs/gasc\\_about.html](http://www.standardsetter.de/drsc/Docs/gasc_about.html); Stand vom 22.06.2009; S. 3.

- **Der Vorstand**

Der Vorstand des DRSC besteht aus sieben bis 20 Mitgliedern, dem Vorsitzenden, seinem Stellvertreter, einem Schatzmeister und vier bis 17 weiteren Mitarbeitern. Der Vorstandsausschuss wird gebildet aus dem Vorsitzenden, seinem Stellvertreter, dem Schatzmeister und zwei weiteren Mitgliedern. Nach außen hin wird dieser Verein von zwei ausgewählten Mitgliedern des Vorstandsausschusses vertreten. Zu den Aufgaben des Vorstands gehören, die Festlegung der Arbeitsgrundsätze des Vereins, die Bestellung der Mitglieder des Vereins, des Standardisierungsrats und des Rechnungslegungs Interpretations Committees, sowie die Bestellung eines Generalsekretärs für die Führung der Geschäfte.<sup>18</sup>

- **Die Mitgliederversammlung**

Einmal jährlich findet für alle Vereinsmitglieder eine Mitgliederversammlung statt. Alle natürlichen Personen können Mitglied des Vereins werden, sie müssen nur Qualifikationen oder Erfahrungen im Bereich der Rechnungslegung vorweisen können. Die Aufgaben der Mitgliederversammlung beinhalten die Unterstützung des Vereinsvorstands, die Bestimmung des Abschlussprüfers, die Beschlussfassung über Satzungsänderungen und die Vereinsauflösung.<sup>19</sup>

- **Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR)**

Der Deutsche Standardisierungsrat führt die notwendigen Aufgaben durch, die zur Zielerreichung des DRSC erforderlich sind. Der DSR besteht aus bis zu neun Mitgliedern, welche vom Vorstand für eine Dauer von vier Jahren gewählt werden. Aus diesen neun Mitgliedern werden dann ein Präsident und ein Vizepräsident bestimmt. Alle Mitglieder des DSR müssen Rechnungsleger sein und über analytische Fähigkeiten verfügen. Weiters dürfen sie keine Anordnungen von jeglicher Organisation annehmen. Verlautbarungen, die der DSR in

---

<sup>18</sup> Vgl. [http://www.standardsetter.de/drsc/Docs/gasc\\_about.html](http://www.standardsetter.de/drsc/Docs/gasc_about.html); Stand vom 22.06.2009; S. 4.

<sup>19</sup> Vgl. [http://www.standardsetter.de/drsc/Docs/gasc\\_about.html](http://www.standardsetter.de/drsc/Docs/gasc_about.html); Stand vom 22.06.2009; S. 4.



alleiniger Verantwortung vorbereiten und verabschieden, werden mit einer Zweidrittelmehrheit der DSR-Mitglieder entschieden.<sup>20</sup>

- **Das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC)**

Das RIC arbeitet eng mit dem International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) zusammen, um Interpretationen von erheblichen Rechnungslegungsfragen zu fördern und wesentliche nationale Sachverhalte zu beurteilen. Das RIC wird aus einem Vorsitzenden und aus maximal zehn Mitgliedern, die vom Vorstand für eine Amtszeit von vier Jahren gewählt werden, zusammengestellt.

Der Vorsitzende hat kein Stimmrecht, die restlichen Mitarbeiter erhalten jeweils eine Stimme. Alle Beschlüsse sind mit einer Dreiviertelmehrheit zu treffen. Gegenüber den Kundgebungen des RIC hat der DSR ein Vetorecht.<sup>21</sup>

### **3.2. Zielsetzung und Rechnungslegungsgrundsätze nach HGB**

Die Hauptaufgabe eines Jahresabschlusses ist die jährliche Rechenschaftslegung, Dokumentation und vor allem die Information über die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens.<sup>22</sup> Die handelsrechtlichen Vorschriften dienen vor allem dem Gläubigerschutz.<sup>23</sup>

Ziel ist es mit diesen Unterlagen des Jahresabschlusses nach HGB eine wahrheitsgetreue Vermittlung der Unternehmensverhältnisse zu erzielen. Der wahrheitsgetreue Einblick bezieht sich auf:<sup>24</sup>

---

<sup>20</sup> Vgl. [http://www.standardsetter.de/drsc/Docs/gasc\\_about.html](http://www.standardsetter.de/drsc/Docs/gasc_about.html); Stand vom 22.06.2009; S. 4-5.

<sup>21</sup> Vgl. [http://www.standardsetter.de/drsc/Docs/gasc\\_about.html](http://www.standardsetter.de/drsc/Docs/gasc_about.html); Stand vom 22.06.2009; S. 5.

<sup>22</sup> Vgl. Vollmuth, Hilmar J.: Bilanzen richtig lesen, besser verstehen, optimal gestalten; Bilanzanalyse und Bilanzkritik für die Praxis; mit Sonderteil BilMoG und den aktuellen Steueränderungen; 9. überarbeitete Auflage; München 2009; S. 21.

<sup>23</sup> Vgl. Buchholz, Rainer: Internationale Rechnungslegung - Die Vorschriften nach IFRS und HGB im Vergleich - mit Aufgaben und Lösungen; 5. vollständig überarbeitete und ergänzte Auflage; Berlin 2005; S. 21.

<sup>24</sup> Vgl. Vollmuth, Hilmar J.: Bilanzen richtig lesen, besser verstehen, optimal gestalten; Bilanzanalyse und Bilanzkritik für die Praxis; mit Sonderteil BilMoG und den aktuellen Steueränderungen; 9. überarbeitete Auflage; München 2009; S. 17.

- die Vermögenslage

Es geht hier um einen Zeitvergleich bei Zusammenführung der Vermögenswerte, der Schulden und des Eigenkapitals sowie deren Veränderungen.

- die Finanzlage

Bei der Finanzlage interessiert es den Leser der Bilanz, ob der Betrieb die Fähigkeit hat, seinen finanziellen Pflichten nachzukommen.

und

- die Ertragslage

Die Ertragslage zeigt den Erfolg des Unternehmens und die Erwartungen für eine Ertragserzielung in der Zukunft.<sup>25</sup>

## **Die Grundsätze der Rechnungslegung**

Über allen Grundsätzen der Rechnungslegung steht das GoB – der Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, somit ist der Jahresabschluss nach GOB zu erstellen.<sup>26</sup>

Die nachfolgende Abbildung 2 auf der nächsten Seite zeigt einen Überblick über Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

---

<sup>25</sup> Vgl. Vollmuth, Hilmar J.: Bilanzen richtig lesen, besser verstehen, optimal gestalten; Bilanzanalyse und Bilanzkritik für die Praxis; mit Sonderteil BilMoG und den aktuellen Steueränderungen; 9. überarbeitete Auflage; München 2009; S. 17.

<sup>26</sup> Vgl. Riebell, Claus: Die Praxis der Bilanzauswertung; achte, erweiterte und aktualisierte Auflage; Stuttgart 2006; S. 48.

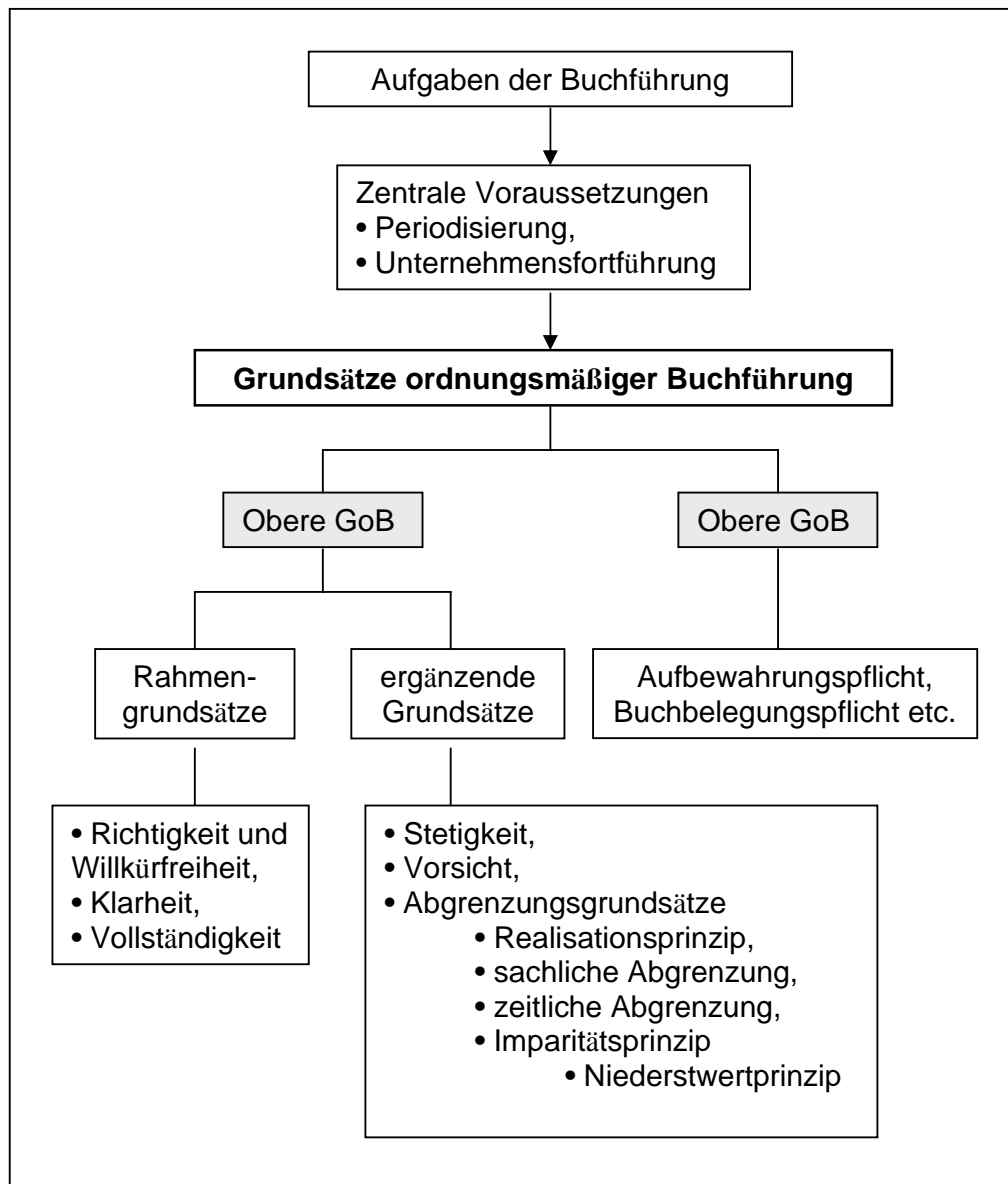


Abbildung 2: Übersicht über die GoB<sup>27</sup>

Die in der Abbildung 2 angeführten Zentralen Voraussetzungen, die Rahmengrundsätze und ergänzende Grundsätze werden nun kurz erläutert:

- **Periodisierung**

Dieser Grundsatz der Periodenabgrenzung verfolgt das Ziel, in den

<sup>27</sup> Quelle: Coenenberg, Adolf G.; Haller, Axel; Mattner, Gerhard; Schultze, Wolfgang; unter Mitarbeit von Blab, Daniel; Steeger, Leif; Thiericke, Sandra; Dinh Thi, TAM P.; Weiler, Andreas; Wittmann, Marco: Einführung in das Rechnungswesen – Grundzüge der Buchhaltung und Bilanzierung; 2. Auflage; Stuttgart 2007; S. 53.

Jahresabschlüssen vergleichbare Ergebnisse zu zeigen.<sup>28</sup>

- **Unternehmensfortführung**

Der Grundsatz der Unternehmensfortführung besagt, dass der Bilanzansatz davon abhängt, ob die Unternehmenstätigkeit fortgeführt wird oder nicht. Dieser Grundsatz spielt auch bei der Abschlussprüfung durch den Wirtschaftsprüfer eine große Rolle. Denn der Wirtschaftsprüfer muss den Fortbestand des Unternehmens beurteilen.<sup>29</sup>

- **Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit**

Nach diesen Grundsätzen müssen die Bücher den Tatsachen entsprechen und nach den übrigen GoB geführt werden. Der Grundsatz der Willkürfreiheit ergänzt den Grundsatz der Richtigkeit und besagt, dass sich vorgenommene Schätzungen an den gewissenhaftesten Annahmen zu orientieren haben und, dass Bilanzmanipulationen zu unterlassen sind.<sup>30</sup>

- **Grundsatz der Klarheit**

Dieser Grundsatz verlangt eine übersichtliche und klare Aufstellung des Jahresabschlusses. Um eine auswertungsfähige Darstellung zu ermöglichen und auch eine Bilanzkritik zu erlauben, muss das äußere Bilanzbild einwandfrei gestaltet sein.<sup>31</sup>

- **Grundsatz der Vollständigkeit**

Der Grundsatz der Vollständigkeit besagt, dass alle buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle erfasst werden müssen, die zur Vermögensveränderung führen. Dieser Grundsatz bezieht sich aber nicht

---

<sup>28</sup> Vgl. Riebell, Claus: Die Praxis der Bilanzauswertung; achte, erweiterte und aktualisierte Auflage; Stuttgart 2006; S. 55.

<sup>29</sup> Vgl. Riebell, Claus: Die Praxis der Bilanzbewertung; achte, erweiterte und aktualisierte Auflage; Stuttgart 2006; S. 54.

<sup>30</sup> Vgl. Coenenberg, Adolf G.; Haller, Axel; Mattner, Gerhard; Schultze, Wolfgang; unter Mitarbeit von Blab, Daniel; Steeger, Leif; Thiericke, Sandra; Dinh Thi, TAm P.; Weiler, Andreas; Wittmann, Marco: Einführung in das Rechnungswesen – Grundzüge der Buchhaltung und Bilanzierung; 2. Auflage; Stuttgart 2007; S. 55.

<sup>31</sup> Vgl. Vollmuth, Hilmar J.: Bilanzen richtig lesen, besser verstehen, optimal gestalten; Bilanzanalyse und Bilanzkritik für die Praxis; mit Sonderteil BilMoG und den aktuellen Steueränderungen; 9., Auflage; München 2009; S. 75.

nur auf die buchungspflichtigen Sachverhalte sondern auch auf mögliche Risiken.<sup>32</sup>

- **Grundsatz der Stetigkeit**

Der Grundsatz der Stetigkeit steht für die Gewährleistung einer Vergleichbarkeit aufeinander folgender Jahresabschlüsse. Dabei müssen einmal gewählte Bilanzierungs- u. Bewertungsmethoden auch in den Folgejahren beibehalten werden.<sup>33</sup>

- **Grundsatz der Vorsicht**

Einer der wichtigsten Grundsätze ist der Grundsatz der Vorsicht, dieser gilt als Überbegriff verschiedener Bewertungsgrundsätze. Die Bewertung in der Bilanz muss nach dem Vorsichtsprinzip so erfolgen, dass alle vorhersehbaren Verluste und Risiken, die bis zum Stichtag des Abschlusses angefallen sind, berücksichtigt werden. Durch dieses Prinzip soll verhindert werden, dass der Kaufmann seine Lage zu positiv bewertet.<sup>34</sup>

- **Abgrenzungsgrundsätze**

Unter dem Begriff Abgrenzungsgrundsätze finden sich das Realisationsprinzip, die sachliche und zeitliche Abgrenzung und das Imparitätsprinzip.<sup>35</sup>

Die Abgrenzungsgrundsätze legen fest, in welchen Perioden die Änderungen des Nettovermögens zu berücksichtigen sind und unter welchen Einflüssen zukünftige Verluste einer gewissen Periode

---

<sup>32</sup> Vgl. Coenenberg, Adolf G.; Haller, Axel; Mattner, Gerhard; Schultze, Wolfgang; unter Mitarbeit von Blab, Daniel; Steeger, Leif; Thiericke, Sandra; Dinh Thi, TAM P.; Weiler, Andreas; Wittmann, Marco: Einführung in das Rechnungswesen – Grundzüge der Buchhaltung und Bilanzierung; 2. Auflage; Stuttgart 2007; S. 55.

<sup>33</sup> Vgl. Riebell, Claus: Die Praxis der Bilanzauswertung; achte, erweiterte und aktualisierte Auflage; Stuttgart 2006; S. 50.

<sup>34</sup> Vgl. Riebell, Claus: Die Praxis der Bilanzauswertung; achte, erweiterte und aktualisierte Auflage; Stuttgart 2006; S. 48.

<sup>35</sup> Vgl. Coenenberg, Adolf G.; Haller, Axel; Mattner, Gerhard; Schultze, Wolfgang; unter Mitarbeit von Blab, Daniel; Steeger, Leif; Thiericke, Sandra; Dinh Thi, TAM P.; Weiler, Andreas; Wittmann, Marco: Einführung in das Rechnungswesen – Grundzüge der Buchhaltung und Bilanzierung; 2. Auflage; Stuttgart 2007; S. 57.

zugerechnet werden. Daraus erfolgt eine Festlegung was als Ertrag und was als Aufwand eines Zeitabschnitts gilt.<sup>36</sup>

### **3.3. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IAS)**

Um eine Vergleichbarkeit von Abschlüssen international zu erreichen<sup>37</sup> wurde die IASC, das International Accounting Standards Committee am 29.06.1973 von mit Rechnungslegung beschäftigten Berufsverbänden aus Australien, Frankreich, Deutschland, Japan, Großbritannien und Irland, Kanada, Mexiko, den Niederlanden und den USA gegründet.<sup>38</sup>

Die Bildung des IASC geht auf einen Vorschlag der Rechnungslegungs-Berufsverbände aus England, Kanada und den USA im Jahre 1972 auf dem 10. International Congress of Accountants in Sydney zurück. Diese Berufsverbände arbeiteten bereits seit 1966 zusammen und gaben Untersuchungen über die Bilanzierungspraxis in England, Kanada und den USA heraus.<sup>39</sup>

Bei einer Neuorganisation wurde das IASC, nach Einstimmigkeit der 143 Mitglieder aus über 100 Ländern, in die International Accounting Standards Committee Foundation überführt.<sup>40</sup>

Die Abbildung 3 auf der nachfolgenden Seite 16 zeigt eine umfassende Struktur der International Accounting Standards Committee Foundation.

---

<sup>36</sup> Vgl. Coenenberg, Adolf G.; Haller, Axel; Mattner, Gerhard; Schultze, Wolfgang; unter Mitarbeit von Blab, Daniel; Steeger, Leif; Thiericke, Sandra; Dinh Thi, Tam P.; Weiler, Andreas; Wittmann, Marco: Einführung in das Rechnungswesen – Grundzüge der Buchhaltung und Bilanzierung; 2. Auflage; Stuttgart 2007; S. 57.

<sup>37</sup> Vgl. Wagenhofer, Alfred: Internationale Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS – Grundkonzepte / Bilanzierung, Bewertung, Angaben / Umstellung und Analyse; 5. überarbeitete und erweiterte Auflage – Frankfurt am Main 2005, S. 14

<sup>38</sup> Vgl. Born, Karl: Rechnungslegung international – Konzernabschlüsse nach IAS, US-GAAP, HGB und EG-Richtlinien; 2., aktualisierte, überarbeitete und erweiterte Auflage; Stuttgart 1999; S. 37.

<sup>39</sup> Vgl. Born, Karl: Rechnungslegung international –IAS/IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP; 5., aktualisierte und erweiterte Auflage; Stuttgart 2007; S. 43.

<sup>40</sup> Vgl. Born, Karl: Rechnungslegung international –IAS/IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP; 4., aktualisierte erweiterte Auflage; Stuttgart 2005; S. 53.

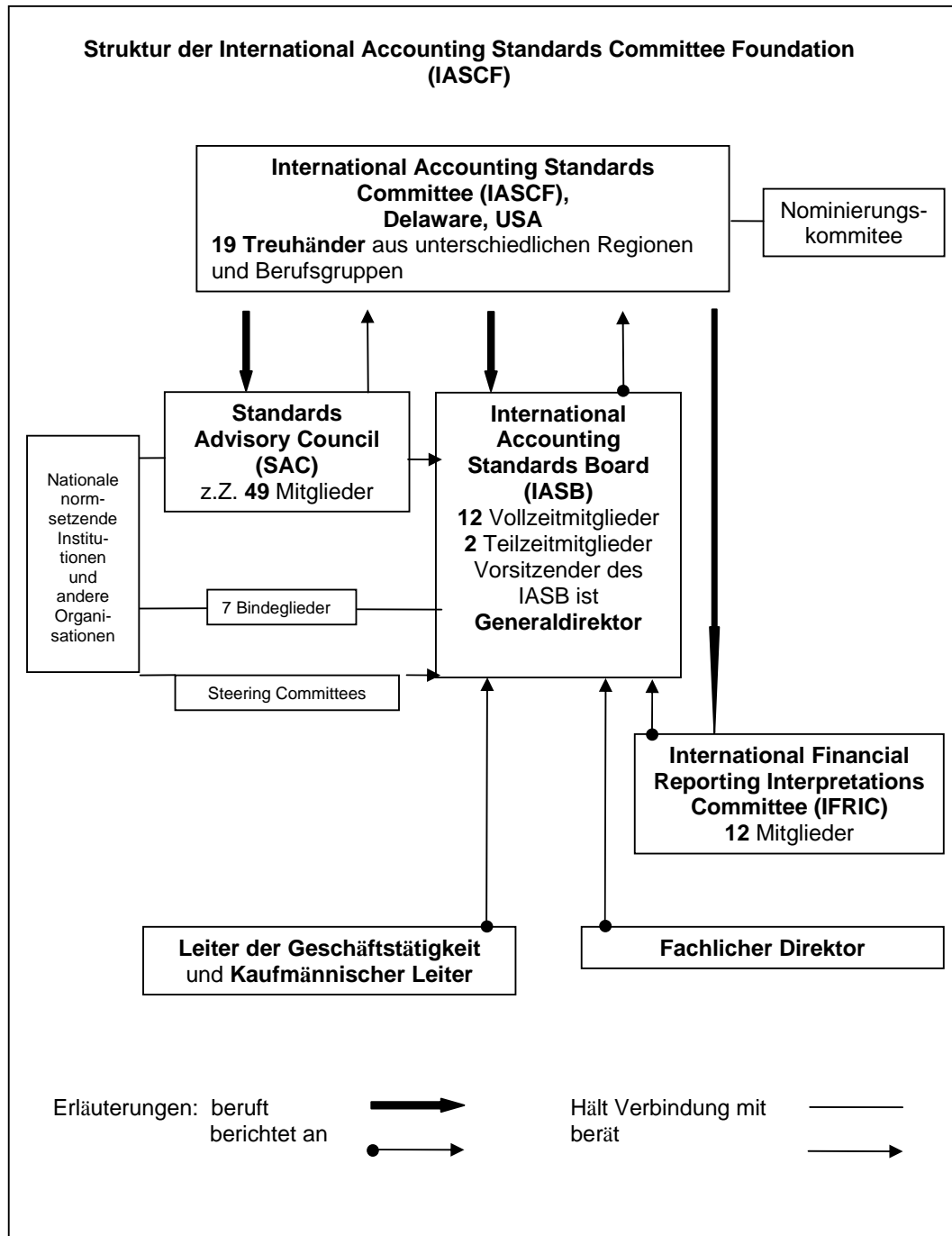


Abbildung 3: Struktur der IASCF<sup>41</sup>

<sup>41</sup> Abgeändert entnommen aus: Born, Karl: Rechnungslegung international – Rechnungslegung nach IAS/IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP; 4., aktualisierte und komplett überarbeitete Auflage; Stuttgart 2005; S. 61.

- **International Accounting Standards Board (IASB)**

Das International Accounting Standards Board ist das wichtigste Organ des IASC<sup>42</sup> und hat seine Tätigkeit am 1.4.2001 aufgenommen<sup>43</sup>.

Das IASB setzt sich aus 14 Mitgliedern zusammen, wovon 12 dieser Mitglieder hauptberuflich und zwei nebenberuflich tätig sind. Die 14 Mitglieder setzen sich aus mindestens:

- fünf Wirtschaftsprüfern;
- drei Abschlusserstellern,
- drei Abschlussadressaten und
- einer Person mit einem akademischen Hintergrund

zusammen.<sup>44</sup>

Der Vorsitzende dieses Organs wird von den Trustees aus den IASB-Mitgliedern gewählt und hat zugleich die Funktion des Geschäftsführers des IASCF.<sup>45</sup>

Zu den Aufgaben des IASB zählen die Diskussion von Rechnungslegungsproblemen, die Erarbeitung von Standardentwürfen, die Beratung und Veröffentlichung von Exposure Drafts, die Verabschiedung der IFRS und Interpretationen des IFRIC, sowie die Überarbeitung bzw. Aufhebung von bestehenden IFRS.<sup>46</sup>

---

<sup>42</sup> Vgl. Buchholz, Rainer: Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IAS – Mit Aufgaben und Lösungen, München 2002, S. 211.

<sup>43</sup> Vgl. Buchholz, Rainer: Internationale Rechnungslegung – Die wesentlichen Vorschriften nach IFRS und HGB – mit Aufgaben und Lösungen; 6., völlig neu bearbeitete Auflage; Berlin 2007; S. 5.

<sup>44</sup> Vgl. Born, Karl: Rechnungslegung international – Rechnungslegung nach IAS/IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP; 4., aktualisierte und komplett überarbeitete Auflage; Stuttgart 2005; S. 51.

<sup>45</sup> Vgl. KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.): International Financial Reporting Standards – Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB, 2., überarbeitete Auflage; Stuttgart 2003, S. 2.

<sup>46</sup> Vgl. KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft: International Financial Reporting Standards – Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB, 4., überarbeitete und erweiterte Auflage; Stuttgart 2007, S. 2.



- **Trustees**

Die Trustees sind das Kontroll- und Aufsichtsorgan des IASCF<sup>47</sup> und bestehen aus 19 Mitgliedern, welche vor allem einflussreiche Persönlichkeiten aus der Wirtschaft und Verwaltung sind.<sup>48</sup>

Um eine breite internationale Basis zu gewährleisten, müssen die Trustees aus folgenden Regionen kommen:

- sechs Trustees aus Nordamerika
- sechs Trustees aus Europa
- vier aus dem Raum Asien/Pazifik und
- drei Trustees aus beliebigen Ländern, aber unter der Maßgabe, dass ein Gleichgewicht der Regionen erreicht wird.<sup>49</sup>

Die Trustees werden für eine Periode von drei Jahren gewählt, wobei eine Wiederwahl möglich ist.<sup>50</sup>

Zu den Aufgaben der Trustees zählen, die Ernennung der Mitglieder des IASB, des Standing Interpretations Committee und des Standards Advisory Council; die Überwachung und Finanzierung des IASB. Weiters haben sie die Verantwortung für die Satzungsänderungen und die Genehmigung des Budgets.<sup>51</sup>

- **Standard Advisory Council (SAC)**

Das Standard Advisory Council (SAC) ist das Beratungsorgan für die Treuhänder und das IASB.<sup>52</sup>

---

<sup>47</sup> Vgl. KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft: International Financial Reporting Standards – Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB; 4., überarbeitete und erweiterte Auflage; Stuttgart 2007; S. 2.

<sup>48</sup> Vgl. Wagenhofer, Alfred: Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS/IFRS – Grundkonzepte / Bilanzierung, Bewertung, Angaben / Umstellung und Analyse; 5., überarbeitete und erweiterte Auflage; Frankfurt am Main 2005, S. 58.

<sup>49</sup> Vgl. Born, Karl: Rechnungslegung international – Rechnungslegung nach IAS/IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP; 4., aktualisierte und komplett überarbeitete Auflage; Stuttgart 2005; S. 50.

<sup>50</sup> Vgl. Born, Karl: Rechnungslegung international – Rechnungslegung nach IAS/IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP; 4., aktualisierte und komplett überarbeitete Auflage; Stuttgart 2005; S. 51.

<sup>51</sup> Vgl. International Accounting Standards Board: International Accounting Standards 2002 (Deutsche Ausgabe); Stuttgart 2002; S. 1.

<sup>52</sup> Vgl. Bertsch, Andreas; Eller, Roland: Handbuch IFRS; Stuttgart 2004, S. 12.

Das Standard Advisory Council besteht aus ca. 49 Personen aus unterschiedlichem geographischem und funktionellem Hintergrund, mit entsprechenden Fachkenntnissen.<sup>53</sup>

Die Mitglieder des SAC werden von den Treuhändern für eine Dauer von drei Jahren ernannt, wobei eine Wiederwahl möglich ist.<sup>54</sup>

Das SAC hat den Auftrag, die Treuhänder und das Board bei seinen fachlichen Entscheidungen und der Festlegung der Prioritäten seines Arbeitsprogramms zu unterstützen. Weiters soll die weltweite Akzeptanz und Verbreitung der IAS/IFRS vom SAC gefördert werden.<sup>55</sup>

- **International Financial Reporting Interpretations Committee**

Das IFRIC hilft bei Anwendungsproblemen der Standards, um so die Probleme der Anwender schnellst möglich zu beseitigen.<sup>56</sup> Die 12 stimmberechtigten Mitarbeiter, aus denen der IFRIC besteht, stellen sich aus der Berufsgruppe der Rechnungsleger, der Prüfer, der Aussteller und der Abschlussadressaten zusammen. Sie werden von den Trustees für eine einmal erneuerbare Amtszeit von drei Jahren gewählt.<sup>57</sup>

- **Fachlicher Direktor**

Der Fachliche Direktor wird vom Generaldirektor des IASB nach Abstimmung mit den Treuhändern gewählt. Dieser kann ohne Stimmrecht an den Sitzungen des IFRIC und des IASB teilnehmen.<sup>58</sup>

---

<sup>53</sup> Vgl. Wagenhofer, Alfred: Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS/IFRS – Grundkonzepte / Bilanzierung, Bewertung, Angaben / Umstellung und Analyse; 5., überarbeitete und erweiterte Auflage; Frankfurt am Main 2005, S. 60.

<sup>54</sup> Vgl. Born, Karl: Rechnungslegung international – Rechnungslegung nach IAS/IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP; 4., aktualisierte und komplett überarbeitete Auflage; Stuttgart 2005; S. 52.

<sup>55</sup> Vgl. KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.): International Financial Reporting Standards – Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB, 2., überarbeitete Auflage; Stuttgart 2003, S. 5.

<sup>56</sup> Vgl. Bertsch, Andreas; Eller, Roland: Handbuch IFRS; Stuttgart 2004, S. 12-13.

<sup>57</sup> Vgl. KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.): International Financial Reporting Standards – Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB, 2., überarbeitete Auflage; Stuttgart 2003; S. 4.

<sup>58</sup> Vgl. Born, Karl: Rechnungslegung international – Rechnungslegung nach IAS/IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP; 4., aktualisierte und komplett überarbeitete Auflage; Stuttgart 2005; S. 52.

- **Leiter der Geschäftstätigkeit und Kaufmännischer Leiter**

Der Leiter der Geschäftstätigkeit und der Kaufmännischer Leiter, welche für die Finanzierung, die Verwaltung und die Veröffentlichungen zuständig sind, werden wie der Fachliche Direktor ebenfalls vom Generaldirektor des IASB und den Treuhändern ernannt.<sup>59</sup>

### **3.4. Zielsetzung und Rechnungslegungsgrundsätze nach IAS/IFRS**

Die primäre Aufgabe der Rechnungslegung nach International Accounting Standards ist, wie auch beim HGB, dem Adressatenkreis vergleichbare und entscheidungsrelevante Daten zu liefern, um wirtschaftliche Entscheidungen treffen zu können. Dies bedeutet, es wird ein getreues Bild der Finanz-, Ertrags-, sowie der Vermögenslage des Unternehmens verlangt.<sup>60</sup> Im Gegensatz zu den Vorschriften des HGB, sind die Vorschriften des IFRS anlegerorientiert.<sup>61</sup>

Diese Anforderungen an einen Abschluss werden im Framework genannt, genau geregelt sind sie aber im IAS 1. Um den Anforderungen des IAS 1 zu entsprechen, müssen die übermittelten Informationen verständlich, zuverlässig, bedeutungsvoll und vergleichbar sein.<sup>62</sup>

Einen zusammenfassenden Überblick liefert die Abbildung 4 auf der nachfolgenden Seite, die die Zielsetzung, die grundlegenden Annahmen, die qualitativen Anforderungen und die einschränkenden Nebenbedingungen, welche von den Informationen erfüllt werden müssen, zeigt.<sup>63</sup>

---

<sup>59</sup> Vgl. Born, Karl: Rechnungslegung international –IAS/IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP; 5., aktualisierte und erweiterte Auflage; Stuttgart 2007; S. 53.

<sup>60</sup> Vgl. Rohatschek, Roman; Maukner, Helmut: Rechnungslegung nach International Financial Reporting Standards – Überblick mit erläuternden Beispielen; 3. Auflage; Wien 2008; S. 6-7.

<sup>61</sup> Vgl. Buchholz, Rainer: Internationale Rechnungslegung - Die Vorschriften nach IFRS und HGB im Vergleich - mit Aufgaben und Lösungen; 5. vollständig überarbeitete und ergänzte Auflage; Berlin 2005; S. 21.

<sup>62</sup> Vgl. Hinz, Michael: Rechnungslegung nach IFRS – Konzept, Grundlagen und erstmalige Anwendung; München 2005; S. 55.

<sup>63</sup> Vgl. Hinz, Michael: Rechnungslegung nach IFRS – Konzept, Grundlagen und erstmalige Anwendung; München 2005; S. 55.

## Grundsätze der Rechnungslegung

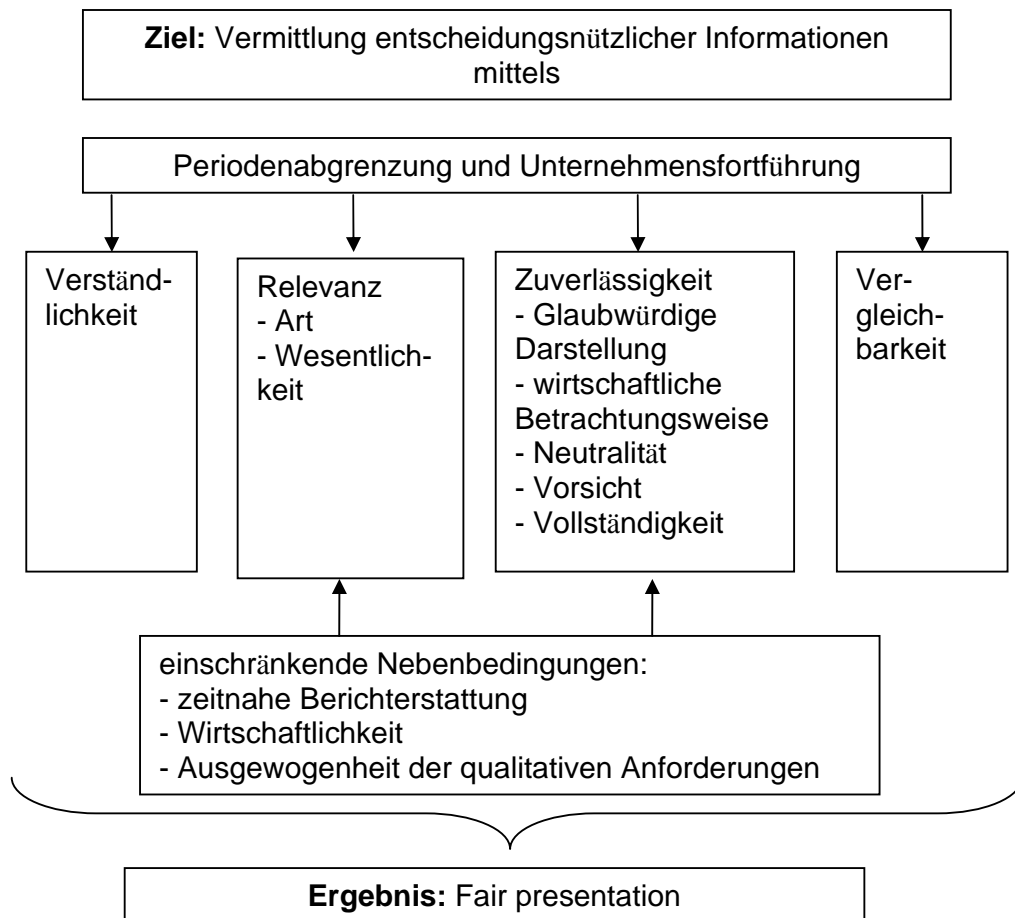


Abbildung 4: System der Rechnungslegungsgrundsätze des Framework<sup>64</sup>

Die in der Abbildung 4 angeführten Grundsätze werden nun kurz erläutert.

- **Grundsatz der Periodenabgrenzung**

Dieser Grundsatz sagt aus, dass der Abschluss auf Basis einer periodengerechten Aufwands- und Ertragsverrechnung zu erstellen ist, d.h. jene Berichtsperiode ist maßgeblich, in der die jeweiligen Geschäftsvorfälle wirtschaftlich zuzuordnen sind.<sup>65</sup>

<sup>64</sup> Quelle: Hinz, Michael: Rechnungslegung nach IFRS – Konzept, Grundlagen und erstmalige Anwendung; München 2005; S. 56.

<sup>65</sup> Vgl. Hinz, Michael: Rechnungslegung nach IFRS – Konzept, Grundlagen und erstmalige Anwendung; München 2005; S. 57.

- **Grundsatz der Unternehmensfortführung**

Gemäß diesem Grundsatz ist bei Erstellung des Abschlusses davon auszugehen, dass das Unternehmen auf voraussehbare Zeit fortgeführt wird. Hat das Management aber die Absicht, das Unternehmen zu liquidieren oder den Betrieb einzustellen, muss vom Unternehmensfortführungsgrundsatz abgegangen werden. Der Abschluss muss somit nach anderen Prinzipien aufgestellt werden.<sup>66</sup>

Die übergeordneten Grundsätze wie Periodenabgrenzung und Unternehmensfortführung, wie vorher kurz erläutert werden durch folgende Grundannahmen ergänzt:<sup>67</sup>

- **Verständlichkeit**

Der Grundsatz der Verständlichkeit bedeutet, dass die vorhandenen Informationen für den Adressaten nachvollziehbar sein müssen, was natürlich nur möglich ist, wenn der Bilanzadressat genügend Sachkenntnisse besitzt.<sup>68</sup>

- **Relevanz**

Dieses Prinzip legt fest, dass jene Informationen, die das Entscheidungsverhalten der Finanzmänner beeinflussen, offen gelegt werden sollen. Konkretisiert wird dieser Grundsatz der Relevanz durch den Sekundärgrundsatz der Wesentlichkeit<sup>69</sup> und die Art der Information.<sup>70</sup>

- **Verlässlichkeit**

Wenn die im Abschluss enthaltenen Informationen nützlich sein sollen, müssen sie verlässlich sein und dürfen keine Fehler beinhalten. Um

---

<sup>66</sup> Vgl. Hinz, Michael: Rechnungslegung nach IFRS – Konzept, Grundlagen und erstmalige Anwendung; München 2005; S. 59-60.

<sup>67</sup> Vgl. Rohatschek, Roman; Maukner, Helmut: Rechnungslegung nach International Financial Reporting Standards – Überblick mit erläuternden Beispielen; 3. Auflage; Wien 2008, S. 3-4.

<sup>68</sup> Vgl. Weber, Jürgen; Weißenberger, Barbara E.: Einführung in das Rechnungswesen – Bilanzierung und Kostenrechnung; 7., überarbeitete und erweiterte Auflage; Stuttgart 2006; S. 293.

<sup>69</sup> Vgl. Weber, Jürgen; Weißenberger, Barbara E.: Einführung in das Rechnungswesen – Bilanzierung und Kostenrechnung; 7., überarbeitete und erweiterte Auflage; Stuttgart 2006; S. 293.

<sup>70</sup> Vgl. Hinz, Michael: Rechnungslegung nach IFRS – Konzept, Grundlagen und erstmalige Anwendung; München 2005; S. 63.

dieser Anforderung gerecht werden zu können, müssen die Abschlüsse folgenden weiteren Ansprüchen standhalten:<sup>71</sup>

- wahrheitsgetreue Darstellung
  - wirtschaftliche Ansichtswiese
  - Neutralität
  - Vorsichtsprinzip
  - Vollständigkeit der Daten.<sup>72</sup>
- 
- **Vergleichbarkeit**  
Eine Vergleichbarkeit der Abschlüsse ist zu ermöglichen, das bedeutet, die Abschlüsse in einem Unternehmen müssen über mehrere Jahre hinweg vergleichbar sein und die Abschlüsse müssen mit unterschiedlichen Unternehmen ebenfalls vergleichbar sein.<sup>73</sup>

Die Grundsätze der Relevanz und der Verlässlichkeit werden durch drei nachfolgende Nebenbedingungen eingeschränkt:<sup>74</sup>

- zeitnahe Berichterstattung;
- Kosten und Zweckmäßigkeiten müssen gegeneinander abgewogen werden;
- Ausgleich zwischen den qualitativen Grundsätzen muss gefunden werden.<sup>75</sup>

---

<sup>71</sup> Vgl. Rohatschek, Roman; Maukner, Helmut: Rechnungslegung nach International Financial Reporting Standards – Überblick mit erläuternden Beispielen; 3. Auflage; Wien 2008, S. 4.

<sup>72</sup> Vgl. Hinz, Michael: Rechnungslegung nach IFRS – Konzept, Grundlagen und erstmalige Anwendung; München 2005; S. 67.

<sup>73</sup> Vgl. Rohatschek, Roman; Maukner, Helmut: Rechnungslegung nach International Financial Reporting Standards – Überblick mit erläuternden Beispielen; 3. Auflage; Wien 2008, S. 4.

<sup>74</sup> Vgl. Hinz, Michael: Rechnungslegung nach IFRS – Konzept, Grundlagen und erstmalige Anwendung; München 2005; S. 75.

<sup>75</sup> Vgl. Hinz, Michael: Rechnungslegung nach IFRS – Konzept, Grundlagen und erstmalige Anwendung; München 2005; S. 75-76.

Eine objektive Lösung dieser Konflikte ist aber leider nicht in Sicht, daher wird dieses Spannungsfeld in den neuen Standards zu Gunsten der Relevanz beseitigt.<sup>76</sup>

Wenn all diese zuvor genannten Grundsätze oder Anforderungen erfüllt werden, wird das Gebot der fair presentation erfüllt, und es ergibt sich ein wahres Bild der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens.<sup>77</sup>

### **Sonstige grundlegende Anforderungen der Rechnungslegung nach IAS**

- die Einzelbewertung
  - der Realisationsgrundsatz
  - das Prinzip des Stichtags
  - Saldierung der Posten
- und
- die Identität der Bilanz<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup> Vgl. Weber, Jürgen; Weißenberger, Barbara E.: Einführung in das Rechnungswesen – Bilanzierung und Kostenrechnung; 7., überarbeitete und erweiterte Auflage; Stuttgart 2006; S. 294.

<sup>77</sup> Vgl. Hinz, Michael: Rechnungslegung nach IFRS – Konzept, Grundlagen und erstmalige Anwendung; München 2005; S. 80.

<sup>78</sup> Vgl. Hinz, Michael: Rechnungslegung nach IFRS – Konzept, Grundlagen und erstmalige Anwendung; München 2005; S. 80-87.

## 4. BILANZIERUNG VON VORRÄTEN NACH INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS 2

### 4.1. Zielsetzung und Anwendungsbereich von IAS 2

Die Bilanzierungsregelung von Vorräten ist die Zielsetzung des Standards IAS 2. Er gibt die Anwendungsleitlinien für die Ermittlung und die nachfolgende Erfassung der Anschaffungs- oder Herstellkosten bekannt. Weiters ist in diesem Standard die Verfahrensanleitung für die Zuordnung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu den Vorräten niedergeschrieben.<sup>79</sup>

Der IAS 2 Standard ist auf alle Vorräte anzuwenden, bis auf nachstehende Einzelfälle:<sup>80</sup>

- Unvollständige Güter bei jahresübergreifenden Fertigungsaufträgen einschließlich damit direkt zusammenhängender Dienstleistungsverträge (IAS 11) und jahresübergreifende Dienstleistungsaufträge (IAS 8),
- Finanzinstrumente (nach IAS 39) und
- Bilanzierende Landwirtschaftsprodukte (nach IAS 41).<sup>81</sup>

### 4.2. Definition von Vorräten nach IAS 2

„Vorräte sind Vermögenswerte,

- (a) die zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden;
- (b) die sich in der Herstellung für einen solchen Verkauf befinden; oder

---

<sup>79</sup> Vgl. Doralt, Werner; Redaktion: Doralt, Anica; bearbeitet von Wagenhofer, Alfred: KODEX DES INTERNATIONALES RECHTS – INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG IAS/IFRS 2009 - International Accounting Standards; International Financial Reporting Standards; SIC- und IFRIC-Interpretationen; Stand 1.2.2009; 5. Auflage; Wien 2009; S. 59.

<sup>80</sup> Vgl. Doralt, Werner; Redaktion: Doralt, Anica; bearbeitet von Wagenhofer, Alfred: KODEX DES INTERNATIONALES RECHTS – INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG IAS/IFRS 2009 - International Accounting Standards; International Financial Reporting Standards; SIC- und IFRIC-Interpretationen; Stand 1.2.2009; 5. Auflage; Wien 2009; S. 59.

<sup>81</sup> Vgl. Tanski, Joachim S.; unter Mitarbeit von: Förster, Christian: Internationale Rechnungslegungsstandards – IFRS/IAS Schritt für Schritt; 2., vollständig überarbeitete Auflage; München 2005; S. 74.



(c) die als Roh-, Hilfs-, und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Herstellung oder der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden.“<sup>82</sup>

### **4.3. Ansatz von Vorräten**

Für den Ansatz der Vorräte gibt es keine speziellen Vorschriften, es gelten die allgemeinen Regelungen des Framework. Diese legen fest, dass für den Ansatz von Vermögenswerten folgende Kriterien kumulativ zu erfüllen sind:

- Der Bilanzierende hat die Verfügungsgewalt über die Vorräte.
- Zufluss eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens aus den Vorräten.
- Zuverlässige Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellkosten muss gegeben sein.<sup>83</sup>

### **4.4. Bewertung von Vorräten**

#### **4.4.1. Bewertungsgrundsätze**

##### **Anschaffungskosten und Herstellungskosten von Vorräten**

Die Bewertung der Vorräte soll nach IAS 2.9 mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert erfolgen. In die Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden alle angefallenen Kosten des Erwerbs, der Produktion und sonstigen Kosten eingerechnet, die für die Versetzung der Vorräte an ihren jetzigen Ort und Zustand verantwortlich sind.<sup>84</sup>

---

<sup>82</sup> Doralt, Werner; Redaktion: Doralt, Anica; bearbeitet von Wagenhofer, Alfred: KODEX DES INTERNATIONALES RECHTS – INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG IAS/IFRS 2009 - International Accounting Standards; International Financial Reporting Standards; SIC- und IFRIC-Interpretationen; Stand 1.2.2009; 5. Auflage; Wien 2009; S. 59.

<sup>83</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 7.

<sup>84</sup> Vgl. Doralt, Werner; Redaktion: Doralt, Anica; bearbeitet von Wagenhofer, Alfred: KODEX DES INTERNATIONALES RECHTS – INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG IAS/IFRS 2009 - International Accounting Standards; International Financial Reporting Standards; SIC- und IFRIC-Interpretationen; Stand 1.2.2009; 5. Auflage; Wien 2009; S. 60.

### **Anschaffungskosten:**

Als Anschaffungskosten werden, wie bereits zuvor erwähnt alle Kosten einbezogen die entstanden sind, um die Vorräte an ihren jetzigen Standort und ihren jetzigen Zustand zu versetzen.<sup>85</sup>

„Die Anschaffungskosten umfassen nach IAS 2.11 – 2.18 folgende Bestandteile:

	Anschaffungspreis
+	Anschaffungsnebenkosten
-	Anschaffungskostenminderungen
+	sonstige Kosten
<hr/>	
=	Anschaffungskosten <sup>86</sup>

Es folgt nun eine kurze Beschreibung der einzelnen zuvor genannten Bestandteile.

- **Anschaffungspreis**

Der Anschaffungspreis ist in der Regel meist der Rechnungsbetrag.<sup>87</sup>

- **Anschaffungsnebenkosten**

Anschaffungsnebenkosten sind Kosten die dem Vermögenswert unmittelbar zugerechnet werden. Gemäß IAS 2.11 zählen zu den Anschaffungsnebenkosten vor allem Kosten für den Transport, Einfuhrzölle, Kosten für die Versicherung und Kosten für die Kommission.<sup>88</sup>

---

<sup>85</sup> Vgl. Kirsch, Hanno: Einführung in die internationale Rechnungslegung nach IFRS; 4., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage; Herne 2007; S. 97.

<sup>86</sup> Kirsch, Hanno: Einführung in die internationale Rechnungslegung nach IFRS; 4., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage; Herne 2007; S. 97.

<sup>87</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 10.

<sup>88</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 15.

- **Anschaffungspreisminderungen**

Als Anschaffungspreisminderungen sind erhaltene Rabatte, Skonti und ähnliche Nachlässe in Form von Gutschriften aufgrund von Mängelrügen und Naturalrabatte zu berücksichtigen.<sup>89</sup>

**Herstellungskosten:**

Der ursprüngliche Bewertungsmaßstab für das Vorratsvermögen sind die Herstellungskosten, die im Wesentlichen nicht von Dritten bezogen, sondern selbst im Betrieb erstellt werden. Die genaue Regelung der Herstellungskosten ist im IAS 2.12ff zu finden.<sup>90</sup>

Gemäß IAS 2.13 und IAS 2.15 umfassen die Herstellungskosten folgende Bestandteile:<sup>91</sup>

- Alle unmittelbar zurechenbaren Einzelkosten (z..B. unmittelbar zurechenbare Lohnkosten,
- fixe (z.B. Abschreibungen, usw.) und variable (Material- und Fertigungsgemeinkosten) Produktionsgemeinkosten.<sup>92</sup>
- Sonstige Kosten, die anfallen um die Vorräte an ihren jetzigen Ort und Zustand zu bringen.<sup>93</sup>

Der Unterschied dieser zwei Kostenarten, den Anschaffungs- und Herstellungskosten liegt in der Orientierung, d.h. die Anschaffungskosten sind eine zeitpunktorientierte Größe und die Herstellungskosten sind dagegen eine zeitraumorientierte Größe. In die Herstellungskosten ist somit nur der Werteverzehr an Kostengütern beizufügen, der auf den Produktionszeitraum entfällt.<sup>94</sup>

---

<sup>89</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 19.

<sup>90</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 25-26.

<sup>91</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 26.

<sup>92</sup> Vgl. Born, Karl: Rechnungslegung international – IAS/IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP; 5., aktualisierte und erweiterte Auflage; Stuttgart 2007; S. 141.

<sup>93</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 26.

<sup>94</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 27.

Folgende Kosten sind gemäß IAS 2.16 aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten ausgeschlossen:<sup>95</sup>

- anomale Ausschussmengen, Arbeits- und andere Produktionskosten,
- Lagerkosten, außer für Zwischenlagerungen während der Produktion,
- Verwaltungsgemeinkosten, die nicht für die Versetzung der Vorräte an ihren der aktuellen Ort und in ihren aktuellen Zustand relevant sind, und
- die Kosten des Vertriebs.<sup>96</sup>

Zur Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten gibt es zwei Systeme, welche auf Basis der angefallenen Istkosten angewendet werden, die Standardkostenmethode und die retrograde Methode.<sup>97</sup>

- **Standardkostenmethode**

Bei der Standardkostenmethode werden die normale Höhe der Löhne, des Materialeinsatzes und die normale Kapazitätsauslastung und die Leistungsfähigkeit berücksichtigt, die regelmäßig überprüft werden. Falls durch diese Überprüfung eine Anpassung notwendig ist, wird diese durchgeführt.<sup>98</sup>

- **Retrograde Methode**

Diese Methode wird zur Bewertung bei einer großen Zahl rasch wechselnder Vorratsposten mit ähnlichen Bruttogewinnspannen angewandt. Die Anschaffungskosten werden abzüglich einer

---

<sup>95</sup> Vgl. Doralt, Werner; Redaktion: Doralt, Anica; bearbeitet von Wagenhofer, Alfred: KODEX DES INTERNATIONALES RECHTS – INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG IAS/IFRS 2009 - International Accounting Standards; International Financial Reporting Standards; SIC- und IFRIC-Interpretationen; Stand 1.2.2009; 5. Auflage; Wien 2009; S. 60-61.

<sup>96</sup> Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union: INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 2 (ÜBERARBEITET 1993); 13.10.203; L261/25.

<sup>97</sup> Vgl. Bohl, Werner: Beck'sche Textausgaben; Aktuelle IFRS-Texte 2008 – IFRS . IFRIC / IAS . SIC, mit IFRS 8 - Textausgabe mit ausführlichem Sachverzeichnis und einer Einführung von Dr. Werner Bohl, Stand: 1. April 2008; München 2008; S. 259.

<sup>98</sup> Vgl. Bohl, Werner: Beck'sche Textausgaben; Aktuelle IFRS-Texte 2008 – IFRS . IFRIC / IAS . SIC, mit IFRS 8 - Textausgabe mit ausführlichem Sachverzeichnis und einer Einführung von Dr. Werner Bohl, Stand: 1. April 2008; München 2008; S. 259.

prozentualen Bruttogewinnspanne vom Verkaufspreis ermittelt. Für jede Einzelhandelsabteilung wird ein Durchschnittsprozentsatz angesetzt.<sup>99</sup>

#### **4.4.2. Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten nach dem Bewertungsvereinfachungsverfahren**

Für die Bewertung von Vorräten gilt prinzipiell das Einzelbewertungsprinzip. Vorgeschrieben ist diese Einzelbewertung für jene Vorräte, die nicht austauschbar sind, und solche Fabrikate, Waren oder Leistungen, die für spezielle Produkte produziert oder ausgesondert werden. So soll verhindert werden, dass Wertminderungen mit Wertsteigerungen bei anderen Produkten ausgeglichen werden und dadurch die Möglichkeit von Gewinnverlagerungen ermöglicht wird.<sup>100</sup>

Da dieses Prinzip sehr arbeitsintensiv sein kann, gibt es Bewertungsvereinfachungen<sup>101</sup>. Nach IFRS sind zwei alternative Bewertungsmethoden anwendbar, das First-in-first-out-Verfahren (Fifo) und die Durchschnittskostenmethode (IAS 2.25).<sup>102</sup> (Vgl. Abbildung 2)

---

<sup>99</sup> Vgl. Doralt, Werner; Redaktion: Doralt, Anica; bearbeitet von Wagenhofer, Alfred: KODEX DES INTERNATIONALES RECHTS – INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG IAS/IFRS 2009 - International Accounting Standards; International Financial Reporting Standards; SIC- und IFRIC-Interpretationen; Stand 1.2.2009; 5. Auflage; Wien 2009; S. 61.

<sup>100</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 57.

<sup>101</sup> Vgl. Buchholz, Rainer: Internationale Rechnungslegung – Die wesentlichen Vorschriften nach IFRS und reformiertem HGB – mit Aufgaben und Lösungen; 7., völlig neu bearbeitete Auflage; Berlin 2008; S. 154.

<sup>102</sup> Vgl. Kirsch, Hanno: Einführung in die internationale Rechnungslegung nach IFRS; 4., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage; Herne 2007; S. 100.

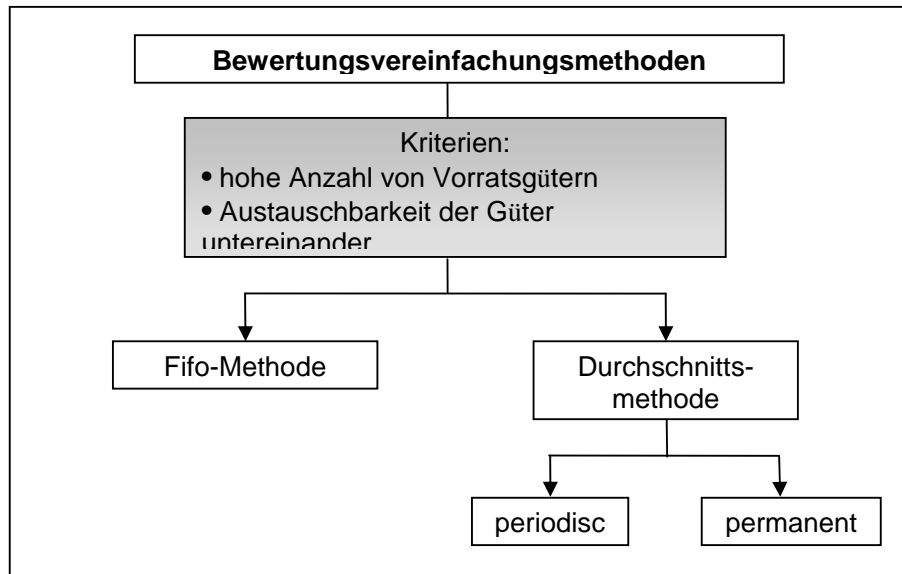


Abbildung 5: Bewertungsvereinfachungsverfahren nach IAS 2<sup>103</sup>

Es folgt nun eine Erläuterung der Bewertungsvereinfachungsverfahren an Hand von Beispielen.

Folgende Angaben werden für die nachfolgenden Beispiele angesetzt:

	Datum	Stück	Preis/Stück	Gesamtwert
Anfangsbestand	02.01.	300	20	6.000 €
Abgang	14.03.	150		
Zugang	18.03.	200	15	3.000 €
Abgang	15.04.	100		
Zugang	07.05	400	17	6.800 €
Abgang	15.07	60		
Abgang	13.09.	140		
Abgang	12.11.	50		
Zugang	24.11.	200	18	3.600 €
Endbestand	31.12.	600		

Abbildung 6: Angaben zu den nachfolgenden Beispielen<sup>104</sup>

<sup>103</sup> Abgeändert entnommen aus: Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 59.

<sup>104</sup> Abgeändert entnommen aus: Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 62.

- **Fifo-Verfahren:**

Beim Fifo-Verfahren geht man davon aus, dass die Vorräte, die als erstes angeschafft werden, auch als erstes veräußert werden. Im Unternehmen bleiben somit die zuletzt angeschafften Vorräte und genau diese müssen bewertet werden.<sup>105</sup>

Beispiel zur Fifo-Methode:

In den abgelaufenen Perioden wurde insgesamt ein Verbrauch von 900 Stk ermittelt, der sich aus folgenden Werten zusammensetzt:<sup>106</sup>

02.01.		300 Stück x 20 €	=	6.000 €
18.03.	+	200 Stück x 15 €	=	3.000 €
07.05.	+	400 Stück x 17 €	=	6.800 €
31.12.	=	Gesamtverbrauch:		<u>15.800 €</u>
	=	Verbrauch/Stück:		<b>17,56 €</b>

Tabelle 2: Wert des Verbrauchs nach der Fifo-Methode<sup>107</sup>

Der Endbestand von 600 Stk. die am Ende der Periode lagernd sind, ergibt sich aus den Preisen der letzten Zugänge:<sup>108</sup>

24.11.		200 Stück x 18 €	=	3.600 €
07.05.	+	400 Stück x 17 €	=	6.800 €
31.12.	=	Endbestand:		<u>10.400 €</u>
	=	Endbestand/Stück:		<b>17,33 €</b>

Tabelle 3: Wert des Endbestands nach der Fifo-Methode<sup>109</sup>

<sup>105</sup> Vgl. Tanski, Joachim S.; unter Mitarbeit von: Förster, Christian: Internationale Rechnungslegungsstandards – IFRS/IAS Schritt für Schritt; 2., vollständig überarbeitete Auflage; München 2005; S. 76.

<sup>106</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 66.

<sup>107</sup> Abgeändert entnommen aus: Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 66.

<sup>108</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 66.

<sup>109</sup> Abgeändert entnommen aus: Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 66.

- **Durchschnittsmethode:**

Bei der Durchschnittsmethode wird ein gewogener Durchschnitt der Anschaffungs- und Herstellungskosten von vergleichbaren Vermögenswerten ermittelt.<sup>110</sup> Der gewogene Durchschnitt kann auf Grundlage der Berichtsperiode oder gleitend bei jeder zusätzlich eingegangenen Lieferung ermittelt werden.<sup>111</sup>

Beispiel zur periodischen Durchschnittsmethode:

Bei dieser Methode werden die wertmäßigen Zugänge der Periode zum Anfangsbestandwert hinzuaddiert und mit der Summe der Stückzahlen aus Anfangsbestand und Zugängen dividiert, um so den gewogenen Durchschnittswert zu erhalten. Die Abgänge und der Endbestand werden dann mit diesem errechneten Wert bewertet.<sup>112</sup>

Bei diesem Beispiel wird anhand der vorgegebenen Daten auf der Seite 31 der Durchschnittspreis periodisch ermittelt.<sup>113</sup>

---

<sup>110</sup> Vgl. Kirsch, Hanno: Einführung in die internationale Rechnungslegung nach IFRS; 4., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage; Herne 2007; S. 101.

<sup>111</sup> Vgl. Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert: IAS/IFRS-Texte 2008; Herne 2008; S. 62.

<sup>112</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 61.

<sup>113</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 62.



	Datum	Stück	Preis/Stück	Gesamtwert
Anfangsbestand	02.01.	300	20	6.000 €
Abgang	14.03.	150		
Zugang	18.03.	200	15	3.000 €
Abgang	15.04.	100		
Zugang	07.05	400	17	6.800 €
Abgang	15.07	60		
Abgang	13.09.	140		
Abgang	12.11.	50		
Zugang	24.11.	200	18	3.600 €
Endbestand	31.12.	600		

Gesamtwert Zugänge = 19.400 €  
Anfangsbestand + Zugänge = 1.100 Stk.

Durchschnittspreis =  $\frac{19400}{1.100 \text{ Stück}}$  = **17,64 €**

Endbestandswert = 600 Stück x 17,64 € = 10.584 €  
Verbrauchswert = 500 Stück x 17,64 € = 8.820 €

Tabelle 4: Periodische Durchschnittsmethode<sup>114</sup>

Beispiel zur permanenten Durchschnittsmethode:

Bei der permanenten Durchschnittsmethode erfolgt nach jedem Zugang eine neue Berechnung des Durchschnittspreises. Mit diesem ermittelten Wert werden auch die Abgänge bewertet, so lange bis nicht ein neuer Zugang eintrifft und wieder eine neue Berechnung des Durchschnittspreises erfolgt. Der Vorteil der permanenten Durchschnittsmethode liegt im Gegensatz zur periodischen Methode darin, dass der Abgang und auch der Bestand an Vorräten genau und laufend bewacht werden kann.<sup>115</sup>

Bei diesem Beispiel soll die Ermittlung der Bestände und Abgänge der Waren nach der permanenten Durchschnittsmethode erfolgen:<sup>116</sup>

<sup>114</sup> Abgeändert entnommen aus: Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 62.

<sup>115</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 63.

<sup>116</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 63.

	Datum	Stück	Preis/Stück	Gesamtwert
Anfangsbestand	02.01.	300	20 €	6.000 €
Abgang	14.03.	- 150	20 €	- 3.000 €
Zugang	18.03.	200	15 €	3.000 €
= Bestand	18.03.	350	17,14 €	6.000 €
Abgang	15.04.	- 100	17,14 €	- 1714 €
Zugang	07.05.	400	17 €	6.800 €
= Bestand	07.05.	650	17,06 €	11.086 €
Abgang	15.07.	- 60	17,06 €	- 1.023,60 €
Abgang	13.09.	- 140	17,06 €	- 2.388,40 €
Abgang	12.11.	- 50	17,06 €	- 853 €
Zugang	24.11.	200	18 €	3.600 €
Endbestand	31.12.	600	17,37 €	10.421 €

Durchschnittspreis am 18.03.: 6.000 € / 350 Stück = **17,14 €**  
Durchschnittspreis am 07.05.: 11.086 € / 650 Stück = **17,06 €**  
Durchschnittspreis am 31.12.: 10.421 € / 600 Stück = **17,37 €**

Tabelle 5: Permanente Ermittlung des Durchschnittspreises<sup>117</sup>

Um einen Vergleich der Ergebnisse der Bewertungsvereinfachungsverfahren sehen zu können, werden die vorangegangenen Ergebnisse in der Tabelle 6 zusammengeführt.<sup>118</sup>

	Fifo-Methode	Periodische Durchschnittsmethode	Permanente Durchschnittsmethode
Gesamter Verbrauch	15.800 €	8.820 €	8.979 €
Endbestand	10.400 €	10.584 €	10.422 €

Tabelle 6: Zusammenfassung der Ergebnisse der Bewertungsverfahren<sup>119</sup>

<sup>117</sup> Abgeändert entnommen aus: Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 63.

<sup>118</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 66.

<sup>119</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 66.

### 4.4.3. Folgebewertung

#### Nettoveräußerungswert

Sollten die Vorräte beschädigt, veraltet oder der Verkaufspreis heruntergegangen sein, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Umständen nicht mehr werthaltig.<sup>120</sup> Steigen die geschätzten Fertigstellungskosten oder die geschätzten, bis zum Verkauf anfallenden Kosten, können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten werden. Die Abwertung der Vorräte auf den niedrigeren Nettoveräußerungswert verfolgt den Aspekt, dass Vermögenswerte nicht mit höheren Werten angesetzt werden dürfen, als bei ihrem Gebrauch oder Verkauf voraussichtlich zu erzielen ist.<sup>121</sup>

Die Abwertungen auf den Nettoveräußerungswert erfolgen in der Regel in Form von Einzelwertberichtigung. Wenn aber Vorräte, z.B. einer selben Produktlinie angehören und einen ähnlichen Zweck haben, im selben Gebiet hergestellt und vermarktet werden und praktisch nicht unabhängig von anderen Objekten aus dieser Produktlinie bewertet werden können, ist es sinnvoll diese zusammenzufassen.<sup>122</sup>

Die Schätzung dieses Nettoveräußerungswertes, der in jeder Folgeperiode neu ermittelt wird, muss verlässlich sein. Berücksichtigung in dieser Schätzung finden Preis- oder Kostenänderungen und der Zweck, zu dem Vorräte gehalten werden. Rohstoffe, Hilfs- und Betriebsstoffe, die für die Produktion von Vorräten bestimmt sind, werden nicht auf einen Wert abgewertet, der unter ihrem Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt, außer die Herstellungskosten der

---

<sup>120</sup> Vgl. Doralt, Werner; Redaktion: Doralt, Anica; bearbeitet von Wagenhofer, Alfred: KODEX DES INTERNATIONALES RECHTS – INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG IAS/IFRS 2009 - International Accounting Standards; International Financial Reporting Standards; SIC- und IFRIC-Interpretationen; Stand 1.2.2009; 5. Auflage; Wien 2009; S. 62.

<sup>121</sup> Vgl. Federmann, Rudolf; International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF): IAS/IFRS-stud. – International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards mit SIC/IFRIC-Interpretationen - Für Studienzwecke gekürzte deutsche Originalfassung mit über 40 Abbildungen und einer Einführung; 3., neu bearbeitete und erweiterte Auflage; Berlin 2006 S. 162.

<sup>122</sup> Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union: INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 2 (ÜBERARBEITET 1993) - Vorräte; 13.10.2003; DE; L 261/29.

Fertigerzeugnisse liegen über dem Nettoveräußerungswert, dann werden die vorher genannten Stoffe auf den Nettoveräußerungswert abgewertet.<sup>123</sup>

#### **4.5. Erfassung als Aufwand**

Sind Vorräte verkauft worden, so ist deren Buchwert in der Berichtsperiode als Aufwand zu erfassen, in welcher die zugehörigen Erträge verwirklicht worden sind. Alle Wertminderungen von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert und alle Vorratsverluste sind in der Berichtsperiode als Aufwand zu erfassen, in der Verluste eintraten oder Wertminderungen vorgenommen wurden. Wertaufholungen, die sich aufgrund einer Erhöhung des Nettoveräußerungswertes ergeben, sind als Materialaufwandsverminderung in der Periode zu erfassen, in der die Wertaufholung statt gefunden hat.<sup>124</sup>

Durch dieses Vorgehen, den Buchwert als Aufwand zu erfassen, wird eine sachgerechte Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen erzielt.<sup>125</sup>

#### **4.6. Angaben im Abschluss**

Folgende Angaben müssen in den Abschlüssen gemacht werden:

- die verwendeten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden für Vorräte inklusive der Verfahren für die Kosten-Zuordnung;
- den Vorräte-Gesamtbuchwert sowie die Buchwerte in einer unternehmenskennzeichnenden Untergliederung;
- den Buchwert der zum beizulegenden Zeitwert minus Veräußerungskosten angesetzten Vorräte;
- den Betrag der Vorräte, die in der Berichtsperiode als Aufwand aufgezeichnet worden sind;

---

<sup>123</sup> Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union: INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 2 (ÜBERARBEITET 1993) - Vorräte; 13.10.2003; DE; L 261/29-30.

<sup>124</sup> Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland: International Financial Reporting Standards IFRS – einschließlich International Accounting Standards IAS und Interpretationen; Die amtlichen EU-Texte - Englisch-Deutsch; IDW Textausgabe; 4., aktualisierte Auflage; Stand: Januar 2008; Düsseldorf 2008; S. 493.

<sup>125</sup> Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union: INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 2 (ÜBERARBEITET 1993) - Vorräte; 13.10.2003; DE; L 261/30.

- den Wertminderungsbetrag von Vorräten, die laut § 34 in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst worden sind;
- den Betrag von vorgenommenen Wertaufholungen, die laut § 34 als Minimierung des Materialaufwands in der Berichtsperiode erfasst worden sind;
- die Umstände, die zur Wertaufholung gemäß § 34 geführt haben; und
- den Buchwert, der als Sicherheit für Verbindlichkeiten verpfändet wurde.<sup>126</sup>

#### **4.7. Ausweis des Vorratsvermögens in der Bilanz**

Die gesamten Gliederungs- und Ausweisvorschriften für den Abschluss sind im IAS 1 zu finden.<sup>127</sup>

Nach IAS 1 muss ein Unternehmen folgende Gliederungsgruppen in der Bilanz getrennt darstellen, wobei der Hauptgliederungspunkt in der Fristigkeit zeigt:

- kurzfristige und langfristige Vermögenswerte bzw.
- kurzfristige und langfristige Schulden.<sup>128</sup>

Die Vorräte sind in der Bilanz unter den vorher genannten kurzfristigen Vermögenswerten auszuweisen.<sup>129</sup>

Folgende Kriterien zeigen, weshalb das Vorratsvermögen unter den kurzfristigen Vermögenswerten einzugliedern ist:

- Umschlag erfolgt während des normalen Geschäftszyklusverlaufes oder der Vermögenswert wird zur Veräußerung oder Verbrauch innerhalb dieses Geschäftszyklus gehalten.
- Haltung der Vorräte erfolgt zu Handelszwecken.

<sup>126</sup> Vgl. WILEY Text; Zülch, Henning; Hendler, Matthias: International Financial Reporting Standards (IFRS) 2009 – Die von der EU gebilligten Standards – The official standards approved by the EU – Englisch – Deutsch, English – German; Weinheim 2009; S. 54.

<sup>127</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 100.

<sup>128</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 100.

<sup>129</sup> Vgl. Rohatschek, Roman; Maukner, Helmut: Rechnungslegung nach International Financial Reporting Standards – Überblick mit erläuternden Beispielen; 3. Auflage; Wien 2008, S. 10.

- Die Verwirklichung wird in einem Zeitraum von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet.
- Es gibt keine Verwendungseinschränkungen der Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente.<sup>130</sup>

Vorräte, die erst nach zwölf Monaten verkauft, verbraucht oder realisiert werden, sind gemäß IAS 1.59 unter den kurzfristigen Vermögenswerten in der Bilanz einzugliedern.<sup>131</sup>

Eine weitere Untergliederung sieht das IAS 2.37 vor, und zwar in folgende Positionen:

- Rohstoffe, Hilfs- und Betriebsstoffe
- unfertige Produkte
- fertige Produkte und Handelswaren.<sup>132</sup>

---

<sup>130</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 100-101.

<sup>131</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 101.

<sup>132</sup> Vgl. Kümpel, Thomas: Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005; S. 101-102.

## 5. BILANZIERUNG VON VORRÄTEN NACH HANDELSGESETZBUCH

### 5.1. Definition der Vorräte nach HGB

Vorräte sind zum Einsatz in der Herstellung, bei der Dienstleistungserbringung oder zur Weiterveräußerung angeschaffte oder produzierte Vermögensgegenstände. Gemäß § 264 a HGB müssen die Vorräte in der Bilanz wie folgt untergliedert werden:

- Rohstoffe, Hilfs- und Betriebsstoffe,
- Erzeugnisse und Leistungen, die nicht fertig gestellt wurden,
- fertig gestellte Waren und Erzeugnisse,
- Anzahlungen, die geleistet wurden.<sup>133</sup>

### 5.2. Ansatz und Bewertung der Vorräte nach HGB

Beim Ansatz der Vorräte geht man wie beim IAS 2 von den Anschaffungs- und Herstellkosten oder vom niedrigeren realisierbaren Wert aus.<sup>134</sup>

Für die Bilanzierung der Vorräte nach HGB besteht für die Bewertung ein strenges Niederstwertprinzip. Die Vorräte sind hier mit den Anschaffungs- oder Herstellkosten, abzüglich eventueller außerplanmäßige Abschreibungen auf einen geringeren Marktpreis am Abschlussstichtag anzusetzen. Kann der Marktpreis nicht bestimmt werden oder übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellkosten den Vermögensgegenstandswert, der am Abschlussstichtag beizulegen ist, dann ist laut § 206 und § 207 Abs. 1 der Vermögensgegenstand auf diesen Wert abzuschreiben.<sup>135</sup>

Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB gilt für alle Aktiva der Grundsatz der Einzelbewertung. Da jedoch die Einzelbewertung eher nicht oder nur mit zu

---

<sup>133</sup> Vgl. Hayn, Sven; Waldersee, Georg Graf: IFRS / US-GAAP / HGB im Vergleich – Synoptische Darstellung für den Einzel- und Konzernabschluss; 6., überarbeitete Auflage; Stuttgart 2006; S. 177.

<sup>134</sup> Vgl. Lüdenbach, Norbert: IFRS – Der Ratgeber zur erfolgreichen Umstellung von HGB auf IFRS – Einführungsplan/Gegenüberstellung HGB – IFRS/Checklisten, Prüfschemata; inkl. IFRS 1,2,3,4,5,6 und IAS 39; 4. überarbeitete und erweiterte Auflage; Freiburg i. Br. 2005; S. 170.

<sup>135</sup> Vgl. Auer, Kurt V.: IAS versus HGB – Ein Vergleich für Einzel- und Konzernabschluss; Wien 1999; S. 84.

hohem Aufwand durchführbar ist, gibt es wie beim IAS 2 Bewertungsvereinfachungen:<sup>136</sup>

### 5.2.1. Bewertungsvereinfachungen

- **Festbewertung** gemäß § 240 Abs. 3 HGB

Der Ansatz mit gleich bleibender Menge und gleich bleibendem Wert für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe darf nur erfolgen, wenn

- regelmäßiger Ersatz stattfindet,
- dem Gesamtwert geringe Bedeutung zukommt,
- der Bestand sich nur geringfügig in Größe, Wert und Zusammensetzung ändert.<sup>137</sup>

- **Gruppenbewertung** gemäß § 240 Abs. 4 HGB

Hier findet eine Zusammenfassung der Vermögensgegenstände zu einer Gruppe statt, welche mit einem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden, wenn

- die Vermögensgegenstände gleichartig sind,
- andere bewegliche Vermögensgegenstände vorhanden sind, die gleichartig oder annähernd gleichwertig sind.<sup>138</sup>

- **Sammelbewertung** gemäß § 256 HGB

Bei Gleichartigkeit können speziell für das Vorratsvermögen mehrere Methoden angewandt werden.<sup>139</sup>

Unter der Sammelbewertung fallen folgende Verfahren an:

- die Gewogene oder die Gleitende Durchschnittsmethode,
- die Perioden-Lifo-Methode oder die Permanente Lifo-Methode,
- die Fifo-Methode,
- die Hifo-Methode,

---

<sup>136</sup> Vgl. Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 81-82.

<sup>137</sup> Vgl. Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 82.

<sup>138</sup> Vgl. Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 82.

<sup>139</sup> Vgl. Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 82.



- die Lifo-Methode und
- die Kifo-Methode.<sup>140</sup>

Die Durchschnittsmethode und die Lifo-Methode werden nachfolgend anhand von Beispielen kurz erläutert.

Angaben für die Beispiele:

Datum	Veränderung	Menge	Preis/kg	Gesamtwert
01.01.		300 kg	14 €	4.200 €
14.03.	Zugang	150 kg	22 €	3.300 €
15.07	Abgang	60 kg	?	
18.09	Zugang	200 kg	16 €	3.200 €
01.10.	Abgang	140 kg	?	
31.12.		280 kg	?	

Abbildung 7: Angaben für die nachfolgenden Beispiele<sup>141</sup>

### Beispiel zur Gewogenen Durchschnittsmethode:

Bei der gewogenen Durchschnittsmethode wird ein gewogenes Mittel aus allen Zugängen innerhalb einer Periode als Durchschnittspreis errechnet, mit welchem dann weiter die Abgänge und der Endbestand bewertet werden.<sup>142</sup>

	Datum	Menge	Preis/kg	Gesamtwert
Anfangsbestand	01.01.	300 kg	14 €	4.200 €
Zugang	14.03.	150 kg	22 €	3.300 €
Zugang	18.09.	200 kg	16 €	3.200 €
		650 kg		10.700 €
Durchschnittspreis: $10.700/650 = 16,46 \text{ €/kg}$				
Abgang	15.07	60 kg	16,46 €	988 €
Abgang	01.10.	140 kg	16,46 €	2.304 €
Endbestand	31.12.	280 kg	16,46 €	4.609 €

Tabelle 7: Gewogene Durchschnittsmethode<sup>143</sup>

<sup>140</sup> Vgl. Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 84-85.

<sup>141</sup> Vgl. Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 83.

<sup>142</sup> Vgl. Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 84.

<sup>143</sup> Abgeändert entnommen aus: Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 84.

### Beispiel zur Gleitenden Durchschnittsmethode

Bei dieser Methode erfolgt eine unterjährige Bewertung, und zwar mit jenem Preis der sich als arithmetisches Mittel aus den bisherigen Zugängen ergibt.<sup>144</sup>

	Datum	Menge	Preis/kg	Gesamtwert
Anfangsbestand	01.01.	300 kg	14 €	4.200 €
Zugang	14.03.	150 kg	22 €	3.300 €
Durchschnittspreis: $7.500/450 = 16,67 \text{ €/kg}$				
Abgang	15.07	60 kg	16,67 €	1.000 €
Zugang	18.09.	200 kg	16 €	3.200 €
Durchschnittspreis: $(7.500 - 1.000 + 3.200) / 590 = 16,44 \text{ €/kg}$				
Abgang	01.10.	140 kg	16,44 €	2.302 €
Endbestand	31.12.	280 kg	16,44 €	4.603 €

Tabelle 8: Gleitende Durchschnittsmethode<sup>145</sup>

### Beispiel zur Perioden-Lifo-Methode:

Da bei diesem Verfahren die zuletzt eingegangenen Rohstoffe den Betrieb wieder als erste verlassen, erfolgt am Jahresende die Bestandsbewertung mit den Preisen der zuerst beschafften Mengen.<sup>146</sup>

	Datum	Menge	Preis/kg	Gesamtwert
Anfangsbestand	01.01.	300 kg	14 €	4.200 €
Zugang	14.03.	150 kg	22 €	3.300 €
Zugang	18.09.	200 kg	16 €	3.200 €
Abgang	15.07	60 kg	16 €	960 €
Abgang	01.10.	140 kg	16 €	2.240 €
Endbestand: $300 \text{ kg} \times 14 + 150 \text{ kg} \times 22 = 7.500$				
Endbestand	31.12.	280 kg	26,79 €	7.500 €

Tabelle 9: Perioden-Lifo-Methode<sup>147</sup>

<sup>144</sup> Vgl. Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 84.

<sup>145</sup> Abgeändert entnommen aus: Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 84.

<sup>146</sup> Vgl. Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 85.

<sup>147</sup> Abgeändert entnommen aus: Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 85.

### Beispiel zur permanenten Lifo-Methode

Bei dieser Methode erfolgt die Bewertung der Abgänge unterjährig, und zwar mit den Preisen der zuletzt eingegangenen Rohstoffe.<sup>148</sup>

	Datum	Menge	Preis/kg	Gesamtwert
Anfangsbestand	01.01.	300 kg	14 €	4.200 €
Zugang	14.03.	150 kg	22 €	3.300 €
Abgang	15.07	60 kg	22 €	1.320 €
Zugang	18.09.	200 kg	16 €	3.200 €
Abgang	01.10.	140 kg	16 €	2.240 €
Endbestand	31.12.	280 kg	25,50 €	7.140 €

Tabelle 10: Permanente Lifo-Methode<sup>149</sup>

### 5.2.2. Bestimmung des niedrigeren Wertes

Das HGB ist im Gegensatz zum IAS nicht streng absatzmarktorientiert. Das HGB kann beschaffungsmarkt- oder absatzmarktorientiert sein.<sup>150</sup>

So orientieren sich:

- die Bewertung der Rohstoffe, Hilfs- und Betriebsstoffe idR am Wiederbeschaffungsmarkt,
- die Bewertung der unfertigen und fertigen Produkte idR am Absatzmarkt, und
- die Warenbewertung am Absatzmarkt.<sup>151</sup>

### 5.3. Ausweis

Der Ausweis der Vorräte erfolgt immer auf der Aktivseite der Bilanz unabhängig von der Rechtsform und Unternehmensgröße. Die Aktivseite wird weiter

<sup>148</sup> Vgl. Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 85.

<sup>149</sup> Abgeändert entnommen aus: Vgl. Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 85.

<sup>150</sup> Vgl. Auer, Kurt V.: IAS versus HGB – Ein Vergleich für Einzel- und Konzernabschluss; Wien 1999; S. 84.

<sup>151</sup> Vgl. Auer, Kurt V.: IAS versus HGB – Ein Vergleich für Einzel- und Konzernabschluss; Wien 1999; S. 84-85.

unterteilt in Anlage- und Umlaufvermögen, wobei die Vorräte unter dem Umlaufvermögen eingegliedert sind.<sup>152</sup>

Das Umlaufvermögen unterteilt sich weiter in:

- Rohstoffe, Hilfs- und Betriebsstoffe;
- Unfertige Erzeugnisse und Leistungen;
- Fertige Waren und Erzeugnisse;
- geleistete Anzahlungen.<sup>153</sup>

---

<sup>152</sup> Vgl. Bearbeitet von Kotsch-Faßhauer, Lieselotte; Leuz, Angelika; Leuz, Norbert; begründet von: Kresse, Werner; Leuz, Norbert: Buchführung, Abschlüsse nach Handels- und Steuerrecht – Bilanzbuchhalter (IHK) mit Aufgaben und Lösungen; 11., überarbeitete Auflage; Stuttgart 2004; S. 149-150.

<sup>153</sup> Vgl. Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 51.

## **6. BILANZIERUNG VON RÜCKSTELLUNGEN NACH INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS 37**

### **6.1. Zielsetzung und Anwendungsbereich**

Ziel dieses Standards ist die Anwendung angemessener Ansatzkriterien und Bewertungsgrundlagen auf Rückstellungen und, dass zum Abschluss für den Leser genügend Informationen vorhanden sind, die eine Beurteilung von Art, Höhe und Fälligkeit ermöglichen.<sup>154</sup>

IAS 37 ist von allen Unternehmen für die Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen anzuwenden. Sollten andere Standards auf Rückstellungen eingehen, haben die Regeln des anderen Standards Vorrang.<sup>155</sup>

### **6.2. Definition von Rückstellungen nach IAS 37.10**

Unter Rückstellungen versteht man nach IAS 37.10 jene Schulden, die in Bezug auf ihre Fälligkeit oder ihre Höhe unbestimmt sind.<sup>156</sup>

„Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entstanden ist und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluß von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.“<sup>157</sup>

---

<sup>154</sup> Vgl. Rohatschek, Roman; Maukner, Helmut: Rechnungslegung nach International Financial Reporting Standards – Überblick mit erläuternden Beispielen; 3. Auflage; Wien 2008; S. 218.

<sup>155</sup> Vgl. Tanski, Joachim S.; unter Mitarbeit von: Förster, Christian; Internationale Rechnungslegungsstandards – IFRS/IAS Schritt für Schritt; 2., vollständig überarbeitete Auflage; München 2005; S. 283.

<sup>156</sup> Vgl. Pellens, Bernhard; Fülbier, Rolf Uwe; Gassen, Joachim; unter Mitarbeit von: Amshoff, Holger; Bonse, Andreas; Crasselt, Nils; Detert, Karsten; Jannett, Stefan; Jödicke, Dirk; Neuhaus, Stefan; Nölte, Uwe; Pferdehirt, Henrik; Richard, Marc; Schmidt, André; Sellhorn, Thorsten; Weinreis, Markus; Weller, Manuel: Internationale Rechnungslegung – IFRS 1 bis 7, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe – Mit Beispielen, Aufgaben und Fallstudie; 6. überarbeitete Auflage; Stand: 01.01.2006; Stuttgart 2006.; S. 396 – 397.

<sup>157</sup> Born, Karl: Rechnungslegung international – IAS/IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP; 5., aktualisierte und erweiterte Auflage; Stuttgart 2007; S. 175.

### 6.3. Ansatz von Rückstellungen

„Eine Rückstellung ist dann anzusetzen, wenn

- (a) einem Unternehmen aus einem Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) entstanden ist;
- (b) der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung wahrscheinlich ist; und
- (c) eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist.“<sup>158</sup>

Eine gegenwärtige Verpflichtung bedeutet, dass sich das Unternehmen seinen rechtlichen und faktischen Verpflichtungen nicht entziehen kann.

Eine rechtliche Verpflichtung leitet sich entweder aus Gesetzen oder Verträgen ab, während eine faktische Verpflichtung eine aus den Tätigkeiten eines Unternehmens entstehende Verpflichtung ist.<sup>159</sup>

Ein Abfluss von Ressourcen wird als wahrscheinlich angesehen, wenn die Wahrscheinlichkeit, dass das Ereignis eintritt größer als 50 % ist.<sup>160</sup>

Die Schätzungsverwendung ist ein wesentlicher Bestandteil bei der Abschlusserstellung, da die Rückstellungen meist unsicherer sind, als die meisten anderen Posten in der Bilanz. IAS 37.25 geht davon aus, dass ein Unternehmen in der Lage ist mögliche Ereignisse zu bestimmen und daher eine Schätzung vornehmen zu können, die auch zur Genüge zuverlässig ist.<sup>161</sup>

---

<sup>158</sup> Doralt, Werner; Redaktion: Doralt, Anica; bearbeitet von Wagenhofer, Alfred: KODEX DES INTERNATIONALES RECHTS – INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG IAS/IFRS 2009 - International Accounting Standards; International Financial Reporting Standards; SIC- und IFRIC-Interpretationen; Stand 1.2.2009; 5. Auflage; Wien 2009; S. 289.

<sup>159</sup> Vgl. Barthélemy, Frank; Willen, Bernd-Uwe: Handbuch IFRS – Vom Projektplan bis zur erfolgreichen Umsetzung am Beispiel SAP R/3®; 2., überarbeitete Auflage; Freiburg/Br. 2005; S. 193.

<sup>160</sup> Vgl. Barthélemy, Frank; Willen, Bernd-Uwe: Handbuch IFRS – Vom Projektplan bis zur erfolgreichen Umsetzung am Beispiel SAP R/3®; 2., überarbeitete Auflage; Freiburg/Br. 2005; S. 193-194.

<sup>161</sup> Vgl. Barthélemy, Frank; Willen, Bernd-Uwe: Handbuch IFRS – Vom Projektplan bis zur erfolgreichen Umsetzung am Beispiel SAP R/3®; 2., überarbeitete Auflage; Freiburg/Br. 2005; S. 194.

Bei Nichterfüllung dieser vorher genannten Bedingungen<sup>162</sup> und bei künftigen betrieblichen Verlusten (entspricht nicht der Definition einer Schuld) ist keine Rückstellung anzusetzen.<sup>163</sup>

Abbildung 6 zeigt den Entscheidungsbaum der Ansatzkriterien von Rückstellungen.

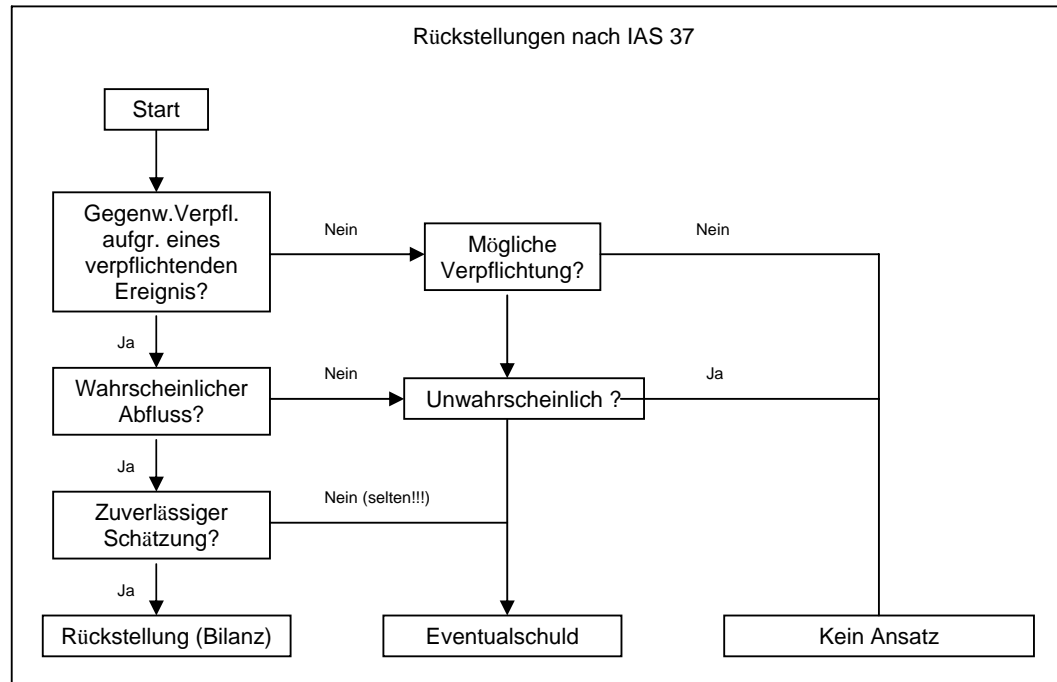


Abbildung 8: Entscheidungsbaum der Ansatzkriterien von Rückstellungen<sup>164</sup>

#### 6.4. Bewertung von Rückstellungen

Die Bemessungshöhe der Rückstellung ergibt sich gemäß IAS 37.37 nach der optimalsten Schätzung. Dies ist der Betrag, den das Unternehmen bei folgerichtiger Betrachtung zur Verpflichtungserfüllung zum Bilanzstichtag oder

<sup>162</sup> Vgl. Doralt, Werner; Redaktion: Doralt, Anica; bearbeitet von Wagenhofer, Alfred: KODEX DES INTERNATIONALES RECHTS – INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG IAS/IFRS 2009 - International Accounting Standards; International Financial Reporting Standards; SIC- und IFRIC-Interpretationen; Stand 1.2.2009; 5. Auflage; Wien 2009; S. 289.

<sup>163</sup> Vgl. [http://www.ifrs-portal.com/Texte\\_deutsch/Standards/Standards\\_2006/IAS\\_37/IAS\\_37\\_4.htm#Anwendung](http://www.ifrs-portal.com/Texte_deutsch/Standards/Standards_2006/IAS_37/IAS_37_4.htm#Anwendung); Stand vom 15.7.2009; S. 2.

<sup>164</sup> Abgeändert entnommen aus: Barthélemy, Frank; Willen, Bernd-Uwe: Handbuch IFRS – Vom Projektplan bis zur erfolgreichen Umsetzung am Beispiel SAP R/3©; 2., überarbeitete Auflage; München 2005; S. 194.

zur Verpflichtungsübertragung auf einen Dritten zu diesem Zeitpunkt begleichen müsste.<sup>165</sup>

Gibt es mehrere mögliche Ereignisse, die die Rückstellungshöhe beeinflussen, wird die Bemessungshöhe durch Gewichtung der Ereignisse mit den dazugehörigen Wahrscheinlichkeiten geschätzt (IAS 37.39).<sup>166</sup>

#### 6.4.1. Risiken, Unsicherheiten und künftige Ereignisse

Die mit den Ereignissen zusammenhängenden Risiken und Unsicherheiten, die zur Rückstellungsbildung geführt haben, sind in die Schätzung einzubeziehen, ohne dass durch diese Beurteilung die Rückstellungen extrem hoch dotiert werden.<sup>167</sup>

IAS 37 sieht vor, dass ein Unternehmen bei der Rückstellungsbewertung<sup>168</sup>

- „(a) Risiken und Unsicherheiten berücksichtigt. Unsicherheit rechtfertigt jedoch nicht die Bildung übermäßiger *Rückstellungen* oder eine vorsätzliche Überbewertung von Schulden;
- (b) eine Abzinsung von *Rückstellungen* vornimmt, wenn der bei der Diskontierung resultierende Zinseffekt wesentlich ist, unter Verwendung eines (oder mehrerer) Abzinsungssatzes (-sätze) vor Steuern; die Abzinsungssätze spiegeln jeweils die aktuellen Markterwartungen im Hinblick auf den Zinseffekt sowie die für die *Schuld* spezifischen Risiken,

---

<sup>165</sup> Vgl. Lüdenbach, Norbert: IFRS - Der Ratgeber zur erfolgreichen Anwendung von IFRS - praxisnahe Einführung in die IFRS; zahlreiche Beispiele aus Beratung und Gutachtertätigkeit; detaillierte Anwendungshinweise; inklusive IFRS im Mittelstand und BilMoG; 5., überarbeitete und erweiterte Auflage; Freiburg, Br. 2008; S. 240.

<sup>166</sup> Vgl. Doralt, Werner; Redaktion: Doralt, Anica; bearbeitet von Wagenhofer, Alfred: KODEX DES INTERNATIONALES RECHTS – INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG IAS/IFRS 2009 - International Accounting Standards; International Financial Reporting Standards; SIC- und IFRIC-Interpretationen; Stand 1.2.2009; 5. Auflage; Wien 2009; S. 291.

<sup>167</sup> Vgl. KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft: International Financial Reporting Standards – Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB; 4., überarbeitete und erweiterte Auflage; Stuttgart 2007; S. 111-112.

<sup>168</sup> Vgl. Federmann, Rudolf; International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF): IAS/IFRS-stud. – International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards mit SIC/IFRIC-Interpretationen - Für Studienzwecke gekürzte deutsche Originalfassung mit über 40 Abbildungen und einer Einführung; 3., neu bearbeitete und erweiterte Auflage; Berlin 2006; S. 434.



die nicht bei der bestmöglichen Schätzung der Ausgaben berücksichtigt wurden, wider. Bei Verwendung der Abzinsungsmethode wird der Anstieg der *Rückstellungen* im Zeitablauf als Zinsaufwand erfasst;

- (c) künftige Ereignisse wie Gesetzes- und Technologieänderungen berücksichtigt, wenn ausreichend objektive substantielle Hinweise für deren Eintreten vorhanden sind und
- (d) Erträge aus dem erwarteten Abgang von Vermögenswerten nicht berücksichtigt; dies gilt auch dann, wenn der erwartete Abgang eng mit dem Ereignis verbunden ist, auf Grund dessen die *Rückstellung* gebildet wird.<sup>169</sup>

Künftige Ereignisse, wie z.B. Stilllegung eines Standorts oder Gesetzesänderungen, die den Betrag beeinflussen können, sind bei der Rückstellungsbildung zu berücksichtigen.<sup>170</sup>

#### 6.4.2. Erstattungen

Wenn erwartet wird, dass eine andere Partei die zur Erfüllung einer zurückgestellten Verpflichtung erforderlichen Ausgaben teilweise oder ganz erstattet, dann ist die Erstattung nur dann zu erfassen, wenn es sicher ist, dass das Unternehmen die Erstattung bei Fertigstellung der Verpflichtung erhält.<sup>171</sup>

Die Erstattung ist separat zu behandeln, und der Erstattungsbetrag darf nicht höher sein als der Rückstellungsbetrag.<sup>172</sup>

---

<sup>169</sup> Federmann, Rudolf; International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF): IAS/IFRS-stud. – International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards mit SIC/IFRIC-Interpretationen - Für Studienzwecke gekürzte deutsche Originalfassung mit über 40 Abbildungen und einer Einführung; 3., neu bearbeitete und erweiterte Auflage; Berlin 2006; S. 434.

<sup>170</sup> Vgl. Doralt, Werner; Redaktion: Doralt, Anica; bearbeitet von Wagenhofer, Alfred: KODEX DES INTERNATIONALES RECHTS – INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG IAS/IFRS 2009 - International Accounting Standards; International Financial Reporting Standards; SIC- und IFRIC-Interpretationen; Stand 1.2.2009; 5. Auflage; Wien 2009; S. 292.

<sup>171</sup> Vgl. Federmann, Rudolf; International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF): IAS/IFRS-stud. – International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards mit SIC/IFRIC-Interpretationen - Für Studienzwecke gekürzte deutsche Originalfassung mit über 40 Abbildungen und einer Einführung; 3., neu bearbeitete und erweiterte Auflage; Berlin 2006; S. 442.

<sup>172</sup> Vgl. Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert: IAS/IFRS-Texte 2008; Herne 2008; S. 421-422.

### 6.4.3. Anpassung und Verbrauch von Rückstellungen

Unter den Anpassungen der Rückstellungen ist zu verstehen, dass zu jedem Bilanzstichtag die Rückstellungen zu überprüfen und auf Grund der bestmöglichen Schätzung anzupassen sind. Sollte mit der Verpflichtungserfüllung mit der ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist, nicht mehr wahrscheinlich sein, ist die Rückstellung aufzulösen.<sup>173</sup>

Der Verbrauch von Rückstellungen gemäß IAS 37.61. besagt, dass eine Rückstellung nur für Ausgaben zu verbrauchen sind, für die sie auch ursprünglich gebildet wurde.<sup>174</sup>

### 6.5. Angaben zu den Rückstellungen und Ausweis in der Bilanz

Ein Unternehmen hat für jede Rückstellungsgruppe folgende Bekanntgaben zu machen:

- den Buchwert zum Berichtsperioden-Beginn und zum Ende;
- zusätzliche, in der Berichtsperiode gebildete Rückstellungen, inklusive der Erhöhung von bereits existierenden Rückstellungen;
- Beträge, die während der Berichtsperiode verwendet wurden;
- Beträge, die während der Berichtsperiode aufgelöst wurden; da sie nicht verwendet worden sind;
- die Erhöhung des abgezinsten Betrages auf Grund des Zeitablaufs des während der Berichtsperiode und der Effekt von Änderungen des Abzinsungssatzes.<sup>175</sup>

---

<sup>173</sup> Vgl. [http://www.ifrs-portal.com/Texte\\_deutsch/Standards/Standards\\_2006/IAS\\_37/IAS\\_37\\_4.htm#Anwendung](http://www.ifrs-portal.com/Texte_deutsch/Standards/Standards_2006/IAS_37/IAS_37_4.htm#Anwendung); Stand vom 15.7.2009; S. 1.

<sup>174</sup> Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union: INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 37 – Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen; 13.10.2003; DE; L 261/331.

<sup>175</sup> Vgl. Bohl, Werner: Beck'sche Textausgaben; Aktuelle IFRS-Texte 2008 – IFRS . IFRIC / IAS . SIC, mit IFRS 8 - Textausgabe mit ausführlichem Sachverzeichnis und einer Einführung von Dr. Werner Bohl, Stand: 1. April 2008; München 2008; S. 730.

Weiters muss ein Unternehmen gemäß IAS 37.84 für jede Rückstellungsgruppe folgende Angaben machen:<sup>176</sup>

- „eine kurze Beschreibung der Art der Verpflichtung sowie der erwarteten Fälligkeiten resultierender Abflüsse von wirtschaftlichem Nutzen;
- die Angabe von Unsicherheiten hinsichtlich des Betrags oder der Fälligkeiten dieser Abflüsse. Falls die Angabe von adäquaten Informationen erforderlich ist, hat ein Unternehmen die wesentlichen Annahmen für künftige Ereignisse nach Paragraph 48 anzugeben; und
- die Höhe aller erwarteten Erstattungen unter Angabe der Höhe der Vermögenswerte, die für die jeweilige erwartete Erstattung angesetzt wurden.“<sup>177</sup>

In der Bilanz sind die Rückstellungen gesondert auszuweisen. Dies ist notwendig um die Rückstellungen von sonstigen Schulden zu unterscheiden.<sup>178</sup>

---

<sup>176</sup> Vgl. WILEY Text; Zülch, Henning; Hendler, Matthias: International Financial Reporting Standards (IFRS) 2009 – Die von der EU gebilligten Standards – The official standards approved by the EU – Englisch – Deutsch, English – German; 3. Auflage; Weinheim 2009; S. 580.

<sup>177</sup> WILEY Text; Zülch, Henning; Hendler, Matthias: International Financial Reporting Standards (IFRS) 2009 – Die von der EU gebilligten Standards – The official standards approved by the EU – Englisch – Deutsch, English – German; Weinheim 2009; S. 580.

<sup>178</sup> Vgl. Barthélemy, Frank; Willen, Bernd-Uwe: Handbuch IFRS – Vom Projektplan bis zur erfolgreichen Umsetzung am Beispiel SAP R/3©; 2., überarbeitete Auflage; Freiburg/Br. 2005; S. 199.

## **7. BILANZIERUNG VON RÜCKSTELLUNGEN NACH HANDELSGESETZBUCH**

### **7.1. Definition von Rückstellungen nach HGB**

Laut HGB werden Rückstellungen für Aufwendungen, Verbindlichkeiten oder mögliche Verluste gebildet, die bezüglich ihrer Entstehung oder ihrer Höhe nach unsicher sind und wirtschaftlich in die Abschlussperiode oder in frühere Perioden gehören.<sup>179</sup>

Es gibt folgende Arten von Rückstellungen:<sup>180</sup>

- „Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten
- Rückstellungen für drohende Verluste im Zusammenhang mit schwebenden Geschäften und
- Aufwandsrückstellungen.“<sup>181</sup>

### **7.2. Voraussetzung für die Rückstellungsbildung**

#### **Allgemeine Voraussetzung**

Die Rückstellungsbildung setzt eine betriebliche Veranlassung voraus und es darf sich um keine aktivierungspflichtigen Aufwendungen handeln.<sup>182</sup>

#### **7.2.1. Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten**

Für ungewisse Verbindlichkeiten die am Bilanzstichtag bestehen, muss eine Rückstellung ausgewiesen werden (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB).<sup>183</sup>

---

<sup>179</sup> Vgl. Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 124.

<sup>180</sup> Vgl. Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 1.

<sup>181</sup> Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 1.

<sup>182</sup> Vgl. Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 11.

Folgende Voraussetzungen müssen für die Passivierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten erfüllt sein:

- öffentlich-rechtliche Verpflichtung,
- Ungewissheit hinsichtlich Entstehung und/oder der Höhe,
- Verursachungsverpflichtung liegt vor dem Stichtag der Bilanz,

Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus einer Verbindlichkeit.<sup>184</sup>

### **7.2.2. Rückstellungen für drohende Verluste**

Droht ein Verlust im Zusammenhang mit einem schwebenden Geschäft (ein schwebendes Geschäft liegt dann vor, wenn ein Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen ist, aber keine Partei eine Leistung erbracht hat), so muss dieser als Rückstellung ausgewiesen werden lt. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB. Diese Anweisung ruht auf dem Vorsichtsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Es kann aber auch sein das im Zusammenhang mit einem schwebenden Geschäft ein Gewinn zustande kommt, dieser darf aber erst mit der Realisierung ausgewiesen werden.<sup>185</sup>

### **7.3. Passivierung von Rückstellungen**

Das HGB enthält eine abschließende Regelung, in welchen Situationen Rückstellungen zu bilden sind oder gebildet werden können.<sup>186</sup>

Die nachfolgende Abbildung 7 zeigt einen vereinfachten Entscheidungsbaum für die Rückstellungsbildung.

---

<sup>183</sup> Vgl. Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 11.

<sup>184</sup> Vgl. Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 12.

<sup>185</sup> Vgl. Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 16.

<sup>186</sup> Vgl. Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 7.

<b>Passivierungspflicht</b>	<b>Passivierungswahlrecht</b>	<b>Passivierungsverbot</b>
(eine Rückstellung muss gebildet werden)	(eine Rückstellung kann gebildet werden)	(es darf keine Rückstellung gebildet werden)
§ 249 Abs. 1 HGB	§ 249 Abs. 2 und Abs. 1 Satz 3 HGB	§ 249 Abs. 3 HGB

Abbildung 9: Entscheidungsbaum für Rückstellungsbildung<sup>187</sup>

- **Passivierungspflicht**

Rückstellungen sind zwingend auszuweisen für

- Verbindlichkeiten, die ungewiss sind,
  - für drohende Verluste, die aus schwebenden Geschäften entstehen,
  - unterlassene Instandsetzungsaufwendungen, die im nachfolgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden,
  - unterlassene Abraumbeseitigungsaufwendungen, die im nachfolgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden
- und
- ohne rechtliche Verpflichtung erbrachte Gewährleistungen.<sup>188</sup>

- **Passivierungswahlrecht**

Das HGB ermöglicht einem Unternehmen ein Wahlrecht bei der Rückstellungsbildung. Der Unternehmensinhaber hat dadurch die Möglichkeit die Gewinnhöhe zu beeinflussen. Die nach Wahlrecht gebildeten Rückstellungen werden als Aufwandsrückstellungen bezeichnet. Dabei handelt es sich um in Zukunft anfallende Aufwendungen, die wirtschaftlich dem laufenden Geschäftsjahr

<sup>187</sup> Abgeändert entnommen aus: Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 7.

<sup>188</sup> Vgl. Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 7.

zuzuordnen sind und denen sich der Betriebsinhaber bei gleich bleibender Unternehmensfortführung nicht entziehen kann.<sup>189</sup>

- **Passivierungsverbot**

Für alle zuvor nicht genannten Zwecke, wie z.B. allgemeines Unternehmens-, Absatz- oder Konjunkturrisiko u.a. darf keine Rückstellung gebildet werden (§ 249 Abs. 3 Satz 1 HGB).<sup>190</sup>

## **7.4. Bewertung**

### **7.4.1. Allgemeines zur Bewertung**

Die Rückstellung ist in Form einer Einzelbewertung vorzunehmen wenn die Einzelrisiken eindeutig abgrenzbar sind (Beziehung auf nur einen tatsächlichen Sachverhalt). Eine Pauschalrückstellung wird in Betracht gezogen, wenn eine Fülle von Einzelrisiken besteht. Durch diese Zusammenfassung kann eine zutreffende Bewertung der Risiken mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit erreicht werden. Weiters ist es möglich für tatsächlich bekannte Einzelrisiken eine Einzelrückstellung und für noch nicht konkret bekannte Risiken eine Pauschalrückstellung zu bilden.<sup>191</sup>

### **7.4.2. Vernünftige kaufmännische Beurteilung**

Nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB ist der Betrag anzusetzen<sup>192</sup>, „der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist.“<sup>193</sup>

---

<sup>189</sup>Vgl. Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 8.

<sup>190</sup> Vgl. Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 8.

<sup>191</sup> Vgl. Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 23-24.

<sup>192</sup> Vgl. Lüdenbach, Norbert: IFRS - Der Ratgeber zur erfolgreichen Anwendung von IFRS - praxisnahe Einführung in die IFRS; zahlreiche Beispiele aus Beratung und Gutachtertätigkeit; detaillierte Anwendungshinweise; inklusive IFRS im Mittelstand und BilMoG; 5., überarbeitete und erweiterte Auflage; Freiburg, Br. 2008; S. 240.

Die Rückstellungsbeträge sind idR zu schätzen, das heißt es gibt einen gewissen Beurteilungsrahmen, innerhalb dessen sich die Schätzung bewegen muss.<sup>194</sup>

Dieses Prinzip der vernünftigen kaufmännischen Beurteilung umfasst eine Bewertungsobergrenze und eine Bewertungsuntergrenze und innerhalb dieser muss die Bewertung erfolgen. Es darf hier aber nicht der Erfüllungsbetrag bewusst unter- oder überschritten werden.<sup>195</sup>

Weiters wird bei dieser vernünftigen kaufmännischen Beurteilung der Grundsatz der Vorsicht einbezogen, das bedeutet, dass nicht der ungünstigste Betrag, sondern der mit der höchsten Wahrscheinlichkeit zurückgestellt wird. Sind aber nun mehrere gleich wahrscheinliche Beträge vorhanden, so ist nach dem Grundsatz der Vorsicht der ungünstigste Betrag dieser vorhandenen Beträge als Rückstellung anzusetzen.<sup>196</sup>

### **7.4.3. Ermittlung des Rückstellungsbetrages**

Der Rückstellungsbetrag kann auf drei Arten ermittelt werden:<sup>197</sup>

- durch Einzelrückstellungsbildung  
Nach diesem Grundsatz ist für jede unsichere Verbindlichkeit oder jedes schwebende Geschäft der Rückstellungsbedarf einzeln zu bewerten.
- durch Sammelrückstellungsbildung

---

<sup>193</sup> Vgl. Lüdenbach, Norbert: IFRS - Der Ratgeber zur erfolgreichen Anwendung von IFRS - praxisnahe Einführung in die IFRS; zahlreiche Beispiele aus Beratung und Gutachtertätigkeit; detaillierte Anwendungshinweise; inklusive IFRS im Mittelstand und BilMoG; 5., überarbeitete und erweiterte Auflage; Freiburg, Br. 2008; S. 240.

<sup>194</sup> Vgl. Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 25.

<sup>195</sup> Vgl. Pilhofer, Jochen; Geleitwort von Raber, Hans C.: Rückstellungen im internationalen Vergleich – Bilanzierung und Bewertung nach HGB, US-GAAP und IAS; Wiesbaden 1997; S. 131.

<sup>196</sup> Vgl. Pilhofer, Jochen; mit einem Geleitwort von Raber, Hans C.: Rückstellungen im internationalen Vergleich – Bilanzierung und Bewertung nach HGB, US-GAAP und IAS; Wiesbaden 1997; S. 131-132.

<sup>197</sup> Vgl. Pilhofer, Jochen; mit einem Geleitwort von Raber, Hans C.: Rückstellungen im internationalen Vergleich – Bilanzierung und Bewertung nach HGB, US-GAAP und IAS; Wiesbaden 1997; S. 133.



Für eine Sammelrückstellungsbildung wird eine Gleichartigkeit der begutachteten Risiken vorausgesetzt. Als Schätzhilfe nimmt man hier die Erfahrungswerte aus vergangenen Jahren.

oder

- durch ein Kombination von Einzel- und Sammelrückstellungen.

Man geht hier so vor, dass alle bis zur Abschlussaufstellung eingegangenen Beanstandungen durch Einzelrückstellungsbildung, und für alle Beanstandungen, die erfahrungsgemäß erst nachher eingehen werden eine Sammelrückstellung gebildet werden.<sup>198</sup>

Bei der Bewertung der Rückstellungen sind nach dem Grundsatz der Vorsicht (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zukünftige Preissteigerungen einzubeziehen, vor allem dann, wenn mit diesen am Bilanzstichtag ganz sicher zu rechnen ist.<sup>199</sup>

#### **7.4.4. Vollkosten oder Teilkosten**

Hier stellt sich die Frage ob die Ansetzung der zukünftigen Verpflichtungen mit Teilkosten oder Vollkosten erfolgen soll.<sup>200</sup>

Es bestehen prinzipiell zwei Ansatzmöglichkeiten für die noch anfallenden Aufwendungen. Der Ansatz zu Vollkosten, welche die Vertriebskosten, die allgemeinen Verwaltungskosten und die ordergebundenen Fremdkapitalkosten beinhalten, ist immer möglich. Das einzige was hier das Wahlrecht einschränken kann, sind die Fixkosten.<sup>201</sup>

---

<sup>198</sup> Vgl. Pilhofer, Jochen; mit einem Geleitwort von Raber, Hans C.: Rückstellungen im internationalen Vergleich – Bilanzierung und Bewertung nach HGB, US-GAAP und IAS; Wiesbaden 1997; S. 133-134.

<sup>199</sup> Vgl. Pilhofer, Jochen; mit einem Geleitwort von Raber, Hans C.: Rückstellungen im internationalen Vergleich – Bilanzierung und Bewertung nach HGB, US-GAAP und IAS; Wiesbaden 1997; S. 138.

<sup>200</sup> Vgl. Pilhofer, Jochen; mit einem Geleitwort von Raber, Hans C.: Rückstellungen im internationalen Vergleich – Bilanzierung und Bewertung nach HGB, US-GAAP und IAS; Wiesbaden 1997; S. 139.

<sup>201</sup> Vgl. Pilhofer, Jochen; mit einem Geleitwort von Raber, Hans C.: Rückstellungen im internationalen Vergleich – Bilanzierung und Bewertung nach HGB, US-GAAP und IAS; Wiesbaden 1997; S. 139.

#### 7.4.5. Prinzip der verlustfreien Bewertung

Das Prinzip der verlustfreien Bewertung kommt bei Rückstellungen aus schwebenden Absatzgeschäften zur Anwendung. Ein schwebendes Absatzgeschäft liegt vor, wenn, eine Verpflichtung zur Leistungserbringung zwischen einem Unternehmen und einem Dritten besteht, das Unternehmen aber diese noch nicht komplett erbracht hat, und folglich der Erfolg noch nicht verwirklicht wurde. Der Absatzmarkt und das Prinzip der verlustfreien Bewertung sind für die Bewertung der Rückstellungshöhe wichtig.<sup>202</sup>

Ursachen für drohende Verluste aus schwebenden Absatzgeschäften sind z.B.:<sup>203</sup>

- erhebliche Qualitätsmängel,
- Fehler in der Kalkulation,
- nicht erwartete Mengen- oder Preissteigerungen,
- usw.

Die nachfolgende Abbildung 10 zeigt noch einmal das komplette Kapitel in einem Bild unter dem Titel „die Rückstellungsbilanzierung im Zeitablauf“.

---

<sup>202</sup> Vgl. Pilhofer, Jochen; mit einem Geleitwort von Raber, Hans C.: Rückstellungen im internationalen Vergleich – Bilanzierung und Bewertung nach HGB, US-GAAP und IAS; Wiesbaden 1997; S. 140.

<sup>203</sup> Vgl. Pilhofer, Jochen; mit einem Geleitwort von Raber, Hans C.: Rückstellungen im internationalen Vergleich – Bilanzierung und Bewertung nach HGB, US-GAAP und IAS; Wiesbaden 1997; S. 141.

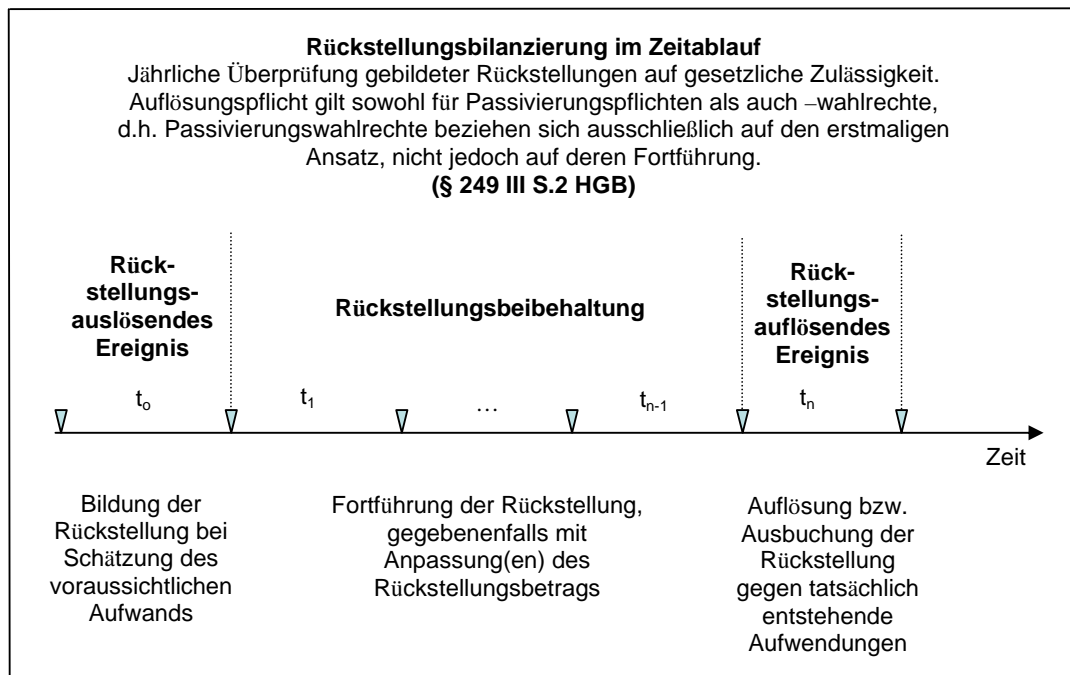


Abbildung 10: Rückstellungsbilanzierung im Zeitablauf<sup>204</sup>

## 7.5. Auflösung und Ausweis von Rückstellungen

Die ausgewiesenen Rückstellungen in der Vorjahresbilanz sind am nachfolgenden Bilanzstichtag zu überprüfen, ob sie aus Sicht dieses Stichtages der Höhe nach anzupassen oder überhaupt noch nötig sind. Wenn maßgebliche Bildungsgründe entfallen, ist der Ausweis der Rückstellung unzulässig und die Rückstellung ertragswirksam aufzulösen.<sup>205</sup>

<sup>204</sup> Abgeändert entnommen aus: Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael: Bilanzen – mit 60 Tabellen; Stuttgart 2004; S. 133.

<sup>205</sup> Vgl. Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 35.

Rückstellungen sind nach § 266 Abs. 4 HGB wie folgt auszuweisen:<sup>206</sup>

<b>Schlussbilanz</b>	
	<p>.....</p> <p><b>B) Rückstellungen</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>• .....</li><li>• .....</li><li>• <b>Sonstige Rückstellungen</b></li></ul>

Abbildung 11: Ausweisdarstellung in der Bilanz<sup>207</sup>

Schulden sind nach den handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen komplett auszuweisen, somit müssen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und Aufwandsrückstellungen unter den sonstigen Rückstellungen ausgewiesen werden. Sollten diese vorher genannten Rückstellungen nicht gesondert ausgewiesen sein, müssen sie im Anhang erläutert werden (§285 Nr. 12 HGB).<sup>208</sup>

<sup>206</sup> Vgl. Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 19.

<sup>207</sup> Abgeändert entnommen aus: Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 19.

<sup>208</sup> Vgl. Maus; Günter: ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008; S. 19-20.

## 8. ZUSAMMENFASSUNG

Diese Arbeit zeigt die Unterschiede in den Rechnungslegungsgrundsätzen, im Ansatz, in der Bewertung und im Ausweis der Vorräte und Rückstellungen nach HGB und IAS/IFRS. Das verfolgte Ziel ist bei beiden Rechnungslegungssystemen die wahrheitsgetreue Darstellung der Unternehmenslage.

Im Ansatz der Vorräte gibt es geringe Unterschiede zwischen HGB und IAS, bei beiden Rechnungslegungssystemen erfolgt der Ansatz zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten, welche auch bei der Bewertung die Wertobergrenze bilden. Ein Unterschied ergibt sich in der Bewertung, da sich das HGB am Beschaffungs- und Absatzmarkt, und das IFRS nur am Absatzmarkt orientiert.

Die Unterschiede in der Bilanzierung der Rückstellungen sehen so aus, dass der Ansatz der Rückstellungen nach HGB nur dann erfolgt, wenn die Inanspruchnahme mit genügender Wahrscheinlichkeit eintritt. Im HGB ergibt sich durch die Formulierung "genügende Wahrscheinlichkeit" ein größerer Ermessensspielraum als im IAS, wo eine wesentlich konkretere Vorschrift erfüllt werden muss, die Inanspruchnahme muss zu mehr als 50% Wahrscheinlichkeit eintreten. Darüber hinaus steht bei Rückstellungsbildung im HGB die vernünftige kaufmännische Beurteilung und damit das Vorsichtsprinzip im Vordergrund, während bei IAS/IFRS der wahrscheinlichste Wert der Inanspruchnahme angesetzt wird. Ein weiterer Unterschied ergibt sich in der Bildung der Aufwandsrückstellungen, die nach HGB zulässig und nach IAS nicht zulässig sind. Die Rückstellungen sind in beiden Systemen gesondert auf der Passivseite auszuweisen, hier gibt es keine gravierenden Unterschiede.

Sowohl bei den Vorräten als auch bei den Rückstellungen liegt der wesentlichste Bilanzierungsunterschied in den Rechnungslegungsgrundsätzen. Nach HGB steht der Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und das Vorsichtsprinzip im Vordergrund. Im IAS/IFRS ist die fair presentation ausschlaggebend. Somit besteht das Ziel des HGB vorrangig in der

Kapitalerhaltung und im Schutz der Gläubiger, während das Ziel des IAS/IFRS im Schutz der Investoren liegt.

## LITERATURVERZEICHNIS

### **Amtsblatt der Europäischen Union**

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 2 (ÜBERARBEITET 1993);  
Vorräte; 13.10.2003; DE; L261.

[http://www.nbb.be/NR/rdonlyres/14C4B317-5917-4F7C-A595-392647946342/935/IAS02\\_de.pdf](http://www.nbb.be/NR/rdonlyres/14C4B317-5917-4F7C-A595-392647946342/935/IAS02_de.pdf) ; Stand vom 20.7.2009.

### **Amtsblatt der Europäischen Union**

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 37 – Rückstellungen,  
Eventualschulden und Eventualforderungen; 13.10.2003; DE; L 261

[http://www.ifrs-rechnungslegung.com/inhalt/standards/ias\\_37/ias37\\_2002.pdf](http://www.ifrs-rechnungslegung.com/inhalt/standards/ias_37/ias37_2002.pdf);  
Stand vom 20.7.2009.

### **Auer, Kurt V.**

IAS versus HGB – Ein Vergleich für Einzel- und Konzernabschluß; Wien 1999.

### **Barthélemy, Frank; Willen, Bernd-Uwe**

Handbuch IFRS – Vom Projektplan bis zur erfolgreichen Umsetzung am  
Beispiel SAP R/3©; 2., überarbeitete Auflage; Freiburg/Br. 2005.

### **Bartz, Dietmar**

Wirtschaft von A bis Z – kompakt, aktuell, übersichtlich; 3. Auflage; Frankfurt  
am Main 2002.

### **Bohl, Werner**

Beck`sche Textausgaben; Aktuelle IFRS-Texte 2008 – IFRS . IFRIC / IAS . SIC,  
mit IFRS 8 - Textausgabe mit ausführlichem Sachverzeichnis und einer  
Einführung von Dr. Werner Bohl, Stand: 1. April 2008; München 2008.

### **Bertsch, Andreas; Eller, Roland**

Handbuch IFRS; Stuttgart 2004.

**Born, Karl**

Rechnungslegung international – Konzernabschlüsse nach IAS, US-GAAP, HGB und EG-Richtlinien; 2., aktualisierte, überarbeitete und erweiterte Auflage; Stuttgart 1999.

**Born, Karl**

Rechnungslegung international – Rechnungslegung nach IAS/IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP; 4., aktualisierte und komplett überarbeitete Auflage; Stuttgart 2005.

**Born, Karl**

Rechnungslegung international – IAS/IFRS im Vergleich mit HGB und US-GAAP; 5., aktualisierte und erweiterte Auflage; Stuttgart 2007.

**Buchholz, Rainer**

Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IAS – Mit Aufgaben und Lösungen, München 2002.

**Buchholz, Rainer**

Internationale Rechnungslegung - Die Vorschriften nach IFRS und HGB im Vergleich - mit Aufgaben und Lösungen; 5. vollständig überarbeitete und ergänzte Auflage; Berlin 2005

**Buchholz, Rainer**

Internationale Rechnungslegung – Die wesentlichen Vorschriften nach IFRS und HGB – mit Aufgaben und Lösungen; 6., völlig neu bearbeitete Auflage; Berlin 2007.

**Buchholz, Rainer**

Internationale Rechnungslegung – Die wesentlichen Vorschriften nach IFRS und reformiertem HGB – mit Aufgaben und Lösungen; 7., völlig neu bearbeitete Auflage; Berlin 2008.



**Coenenberg, Adolf; Haller, Axel; Mattner, Gerhard; Schultze, Wolfgang**  
Einführung in das Rechnungswesen – Grundzüge der Buchhaltung und Bilanzierung; 2. Auflage; Stuttgart 2007.

**Doralt, Werner; Redaktion: Doralt, Anica; bearbeitet von Wagenhofer, Alfred**

KODEX DES INTERNATIONALES RECHTS – INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG IAS/IFRS 2009 - International Accounting Standards; International Financial Reporting Standards; SIC- und IFRIC-Interpretationen; Stand 1.2.2009; 5. Auflage; Wien 2009.

**Federmann, Rudolf; International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)**

IAS/IFRS-stud. – International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards mit SIC/IFRIC-Interpretationen - Für Studienzwecke gekürzte deutsche Originalfassung mit über 40 Abbildungen und einer Einführung; 3., neu bearbeitete und erweiterte Auflage; Berlin 2006.

**Gabler Wirtschaftslexikon S-Z**; 16., vollständig überarbeitete und aktualisierte Auflage; Schriftleitung: Alisch, Katrin; Arentzen, Ute; Winter, Eggert; Redaktionelle Mitarbeit: Rahmede, Stephanie; Wiesbaden: 2004.

**Hayn, Sven; Waldersee, Georg Graf**

IFRS / US-GAAP / HGB im Vergleich – Synoptische Darstellung für den Einzel- und Konzernabschluss; 6., überarbeitete Auflage; Stuttgart 2006.

**Hinz, Michael**

Rechnungslegung nach IFRS – Konzept, Grundlagen und erstmalige Anwendung; München 2005.

**Hoffmann, Wolf-Dieter; Lüdenbach, Norbert**

IAS/IFRS-Texte 2008; Stand : 1.6.2008; Herne 2008.

[http://www.standardsetter.de/drsc/Docs/gasc\\_about.html](http://www.standardsetter.de/drsc/Docs/gasc_about.html); Stand vom 22.06.2009.

[http://www.ifrs-portal.com/Texte\\_deutsch/Standards/Standards\\_2006/IAS\\_37/IAS\\_37\\_4.htm#Anwendung](http://www.ifrs-portal.com/Texte_deutsch/Standards/Standards_2006/IAS_37/IAS_37_4.htm#Anwendung); Stand vom 15.7.2009.

### **Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland**

International Financial Reporting Standards IFRS – einschließlich International Accounting Standards IAS und Interpretationen; Die amtlichen EU-Texte - Englisch-Deutsch; IDW Textausgabe; 4., aktualisierte Auflage; Stand: Januar 2008; Düsseldorf 2008.

### **International Accounting Standards Board**

International Accounting Standards 2002 (Deutsche Ausgabe); Stuttgart 2002.

### **Kirsch, Hanno**

Einführung in die internationale Rechnungslegung nach IFRS; 4., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage; Herne 2007.

### **KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (Hrsg.)**

International Financial Reporting Standards – Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB, 2., überarbeitete Auflage; Stuttgart 2003.

### **KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

International Financial Reporting Standards – Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB; 4., überarbeitete und erweiterte Auflage; Stuttgart 2007.

### **Bearbeitet von Kotsch-Faßhauer, Lieselotte; Leuz, Angelika; Leuz, Norbert; begründet von: Kresse, Werner; Leuz, Norbert**

Buchführung, Abschlüsse nach Handels- und Steuerrecht – Bilanzbuchhalter (IHK) mit Aufgaben und Lösungen; 11., überarbeitete Auflage; Stuttgart 2004.

**Kümpel, Thomas**

Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS – Grundlagen, Bewertungsverfahren und Folgebewertungen; München 2005.

**Kuhnle, Helmut; Schmid, Michael**

Bilanzen - mit 60 Tabellen; Stuttgart: 2004.

**Lüdenbach, Norbert**

IFRS – Der Ratgeber zur erfolgreichen Umstellung von HGB auf IFRS – Einführungsplan/Gegenüberstellung HGB – IFRS/Checklisten, Prüfschemata; inkl. IFRS 1,2,3,4,5,6 und IAS 39; 4. überarbeitete und erweiterte Auflage; Freiburg i. Br. 2005.

**Lüdenbach, Norbert**

IFRS - Der Ratgeber zur erfolgreichen Anwendung von IFRS - praxisnahe Einführung in die IFRS; zahlreiche Beispiele aus Beratung und Gutachtertätigkeit; detaillierte Anwendungshinweise; inklusive IFRS im Mittelstand und BilMoG; 5., überarbeitete und erweiterte Auflage; Freiburg, Br. 2008.

**Mandl, Dieter**

Das große Lexikon Rechnungswesen und Rechnungslegung – Erstmals inkl. Österreichischer Praxisterminologie; Wien 2004.

**Maus; Günter**

ABC der Rückstellungen – Erläuterung der Grundbegriffe / Rückstellungen im Handels- und Steuerrecht / Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze / Praxis – ABC mit fast 250 Stichwörtern; Herne, Westf. 2008.

**Pellens, Bernhard; Fülbier, Rolf Uwe; Gassen, Joachim**

unter Mitarbeit von: Amshoff, Holger; Bonse, Andreas; Crasselt, Nils; Detert, Karsten; Jannett, Stefan; Jödicke, Dirk; Neuhaus, Stefan; Nölte, Uwe; Pferdehirt, Henrik; Richard, Marc; Schmidt, André; Sellhorn, Thorsten; Weinreis, Markus; Weller, Manuel: Internationale Rechnungslegung – IFRS 1 bis 7, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe – Mit Beispielen, Aufgaben und Fallstudie; 6. überarbeitete Auflage; Stand: 01.01.2006; Stuttgart 2006.

**Pilhofer, Jochen; Geleitwort von Raber, Hans C.**

Rückstellungen im internationalen Vergleich – Bilanzierung und Bewertung nach HGB, US-GAAP und IAS; Wiesbaden 1997.

**Plock, Marcus; Herausgegeben von: Baetge, Jörg; Kirsch, Hans-Jürgen:**

Ertragsrealisation nach International Financial Reporting Standards (IFRS) – Schriften zum Revisionswesen; Düsseldorf 2004.

**Pollert, Achim; Kirchner, Bernd; Polzin, Javier Morato**

Herstellung: Meiling, Verona; Redaktionelle Leitung: Bauer, Michael: Duden – Das Lexikon der Wirtschaft – Grundlegendes Wissen von A bis Z; Mannheim; Wien 2001.

**Pollert, Achim; Kirchner, Bernd; Polzin, Javier Morato**

Herstellung: Herboth, Jutta; Rieser, Nicole; Redaktion: Gräber-Seißinger, Ute; Projektleitung: Bauer, Michael; Hogen, Hildegard: Duden – Das Lexikon der Wirtschaft von A bis Z – Grundlagenwissen für Beruf, Ausbildung und tägliches Leben; 2. Auflage; Mannheim; Wien 2004.

**Riebell, Claus**

Die Praxis der Bilanzauswertung; achte, erweiterte und aktualisierte Auflage; Stuttgart 2006.

**Rittershofer, Werner:**

Wirtschafts-Lexikon – Über 4200 Stichwörter für Studium und Praxis; 2., aktualisierte und erweiterte Auflage; München 2002.

**Rohatschek, Roman; Maukner, Helmut**

Rechnungslegung nach International Financial Reporting Standards – Überblick mit erläuternden Beispielen; 3. Auflage; Wien 2008.

**Scheffler, Eberhard**

Lexikon der Rechnungslegung – Buchführung, Finanzierung, Jahres- und Konzernabschluss nach HGB und IFRS; 2., vollständig überarbeitete Auflage; München 2007.

**Tanski, Joachim S.; unter Mitarbeit von: Förster, Christian**

Internationale Rechnungslegungsstandards – IFRS/IAS Schritt für Schritt; 2., vollständig überarbeitete Auflage; München: 2005.

**Vollmuth, Hilmar**

Bilanzen richtig lesen, besser verstehen, optimal gestalten - Bilanzanalyse und Bilanzkritik für die Praxis; mit Sonderteil BilMoG und den aktuellen Steueränderungen; 9. überarbeitete Auflage; Freiburg, Br. 2009.

**Wagenhofer, Alfred**

Internationale Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS – Grundkonzepte / Bilanzierung, Bewertung, Angaben / Umstellung und Analyse; 5., überarbeitete und erweiterte Auflage; Frankfurt am Main 2005.

**Weber, Jürgen; Weißenberger, Barbara E.**

Einführung in das Rechnungswesen – Bilanzierung und Kostenrechnung; 7., überarbeitete und erweiterte Auflage; Stuttgart 2006.

**WILEY Text; Zülch, Henning; Hender, Matthias**

International Financial Reporting Standards (IFRS) 2009 – Die von der EU gebilligten Standards – The official standards approved by the EU – Englisch – Deutsch, English – German; 3. Auflage; Weinheim 2009.

## **Eidesstattliche Erklärung**

Hiermit versichere ich, dass die vorliegende Arbeit von mir selbständig und ohne unerlaubte Hilfe angefertigt worden ist, insbesondere dass ich alle Stellen, die wörtlich oder annähernd wörtlich aus Veröffentlichungen entnommen sind, durch Zitate als solche gekennzeichnet habe.

Weiterhin erkläre ich, dass die Arbeit in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegen hat.

Ich versichere, dass die von mir eingereichte schriftliche Version mit der digitalen Version der Arbeit übereinstimmt.

Bearbeitungsort, Datum: .....      Unterschrift:.....