Rechnungslegung »KOR1272282

Prof. Dr. Peter C. Lorson / Dr. Ellen Haustein / Felix Beske, M.Sc., alle Rostock

Rechnungslegung im privaten und staatlichen Sektor

– Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS – Teil 3: Ausgewählte Abschlussbestandteile –

Prof. Dr. Peter C. Lorson und **Dr. Ellen Haustein** sind Projektkoordinatoren des EU-geförderten Erasmus+ Projekts Developing and Implementing European Public Sector Accounting modules (DiEPSAm). Sie arbeiten gemeinsam mit **Felix Beske, M.Sc.** am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock und sind Mitglieder des dortigen Center for Accounting and Auditing (CAA).

Kontakt: autor@kor-ifrs.de

Die Fallstudienreihe führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor auf Einzelabschlussebene ein, wobei jeweils auf zwei verwandte nationale und internationale Normensysteme Bezug genommen wird: einerseits das HGB für Kaufleute und die Standards staatlicher Doppik für Gebietskörperschaften (hier Bundes- und Landesebene) und andererseits IFRS für kapitalmarktorientierte Konzerne und die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) für Einheiten des öffentlichen Sektors (wie Gebietskörperschaften, staatliche Einheiten der mittelbaren Verwaltung) sowie internationale Organisationen (z.B. UNO, NATO, EU und OECD). Gegenstand dieses dritten Teils sind im Wesentlichen nicht-narrative Abschlussbestandteile (components of financial statements), wobei die Aussagen zum HGB auf große KapGes. bezogen sind.

I. Einleitung

Die vorliegende Reihe führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor ein. In diesem Teil 3 ist im Anschluss an die Darstellungen in KoR 01/2018 S. 27 ff. (Teil 1) und 03/2018 S. 141 ff. (Teil 2) zunächst die Frage aufzuwerfen, ob es zu wesentlichen Änderungen der betrachteten Normen seit Erscheinen des ersten Teils dieser Reihe gekommen ist. Welche Fragen auch darüber hinaus zu beantworten sind, zeigt Tab. 1.

Tab. 1: Fragen in Teil 3 der Fallstudie

Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS Teil 3: Ausgewählte Abschlussbestandteile
Fragenkomplex „Wesentliche Änderungen von HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS“ – Welche Änderungen in den betrachteten Normensystemen sind seit Erscheinen des ersten Teils erfolgt?
Fragenkomplex „Nicht-narrative Abschlussbestandteile“ (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS) – Welche Abschlussbestandteile sind nicht-narrativ? – Werden nicht-narrative und narrative Abschlussbestandteile als gleich bedeutend wahrgenommen?
Fragenkomplex „Bilanz“ (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS) – Wie stellt sich die Struktur der „Bilanz“ dar? – Wodurch unterscheiden sich Posten des „Anlagevermögens“ & „Umlaufvermögens“ bzw. „Current“ & „Non-Current-Assets“? – Wodurch unterscheiden sich Posten des „Eigenkapitals“ von jenen des „Fremdkapitals“?
Fragenkomplex „Erfolgsrechnung“ (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS) – Wie stellt sich die Struktur der „Erfolgsrechnung“ dar?
Fragenkomplex „Kapitalflussrechnung“ (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS) – Wie stellt sich die Struktur der „Kapitalflussrechnung“ dar?
Fragenkomplex „Eigenkapitalveränderungsrechnung“ (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS) – Wie stellt sich die Struktur der „Eigenkapitalveränderungsrechnung“ dar?

II. Wesentliche Änderungen von HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS - Welche Änderungen in den Betrachteten Normensystemen sind seit Erscheinen des ersten Teils erfolgt?

Nach dem 01.01.2018 wurden „neue“ Normen im Bereich der SsD (am 03.04.2018)[1] und der IFRS (am 29.03.2018)[2] herausgegeben. Nunmehr sind die „Standards für die staatliche doppelte Buchführung“ (*Standards staatlicher Doppik*) nach § 7a Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) i.V.m. § 49a HGrG mit Beschluss des Gremiums nach § 49a HGrG am 29.11.2017 (Stand nach Bearbeitung durch die AG VKR/Standards staatlicher Doppik am 13. und 14.03.2017) verbindlich anzuwenden. Bundesländer, die die Doppik nutzen oder im Rahmen der erweiterten Kameralistik eine Vermögensübersicht erstellen, haben diese im Wege einer Verwaltungsvorschrift zu übernehmen. Von besonderer Bedeutung für diese Fallstudienreihe ist, dass die SsD an das HGB i.d.F. des Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) sowie an neue steuerliche Regelungen angepasst wurden.

Beispiele: Wesentliche Abweichungen der SsD 2017 von den SsD 2016

- Die BilRUG-Anpassungen betreffen die Erfolgsrechnung (neue Definition der Umsatzerlöse sowie kein Sonderausweis der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen sowie des außerordentlichen Ergebnisses mehr) und den Lagebericht (Verschiebung des Nachtragsberichts in den Anhang).
- Die Anpassungen an das Steuerrecht erfolgen durch Anpassung der Wertgrenzen für geringstwertige Wirtschaftsgüter (250 €, statt 150 € ohne USt) und geringwertige Wirtschaftsgüter (800 €, statt 410 €). Indes dürfen die alten Wertgrenzen bis 2019 beibehalten werden.

Im Bereich der *IFRS* existiert nunmehr ein teilweise überarbeitetes Rahmenkonzept. Die Überarbeitungen betreffen insb.

1 Abrufbar unter: http://hbfm.link/3937 (Abruf: 18.05.2018).

2 Vgl. Deloitte, IASB veröffentlicht überarbeitetes Rahmenkonzept, abrufbar unter http://hbfm.link/3938 (Abruf: 18.05.2018).

die Definitionen von Vermögenswerten und Schulden sowie neue Leitlinien zu Bewertung und Ausbuchung, Ausweis und Angaben. Im *Rahmenkonzept 2018*

- wird betont, dass ausdrücklich zu begründen ist, wenn neue Normen im Widerspruch zu dem unverbindlichen Rahmenkonzept stehen;
- ist zu lesen, dass die General Purpose Financial Statements (Mehrzweckfinanzberichte) auch dem Rechenschaftszweck (sog. stewardship) dienen können;
- werden *Vermögenswerte* als eine *wirtschaftliche* Ressource definiert, die nicht mehr auf erwarteten Nutzenzuflüssen basiert. Vielmehr handelt es sich um ein *Recht*, welches das *Potenzial* birgt, wirtschaftlichen Nutzen zu erzeugen. „Der Ausdruck „wirtschaftliche Ressource" anstatt „Ressource" betont, dass das IASB Vermögenswerte nicht mehr als physische Objekte, sondern als ein Bündel von Rechten betrachtet."[3] Eine *Schuld* ist definiert als „(e)ine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, eine wirtschaftliche Ressource als Ergebnis früherer Ereignisse zu übertragen".[4]

III. „Nicht-narrative Abschlussbestandteile" (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS)

1. Welche Abschlussbestandteile sind nicht-narrativ?

Die Abschlussbestandteile sind bereits in Teil 1 benannt worden.[5] Als *narrative* Abschlussbestandteile gelten der *Anhang* nach HGB/SsD bzw. die *notes* nach IFRS/IPSAS. Ein weiteres zusätzliches narratives Berichtselement bildet der – nicht zum Jahresabschluss zählende – *Lagebericht* nach HGB/SsD[6] bzw. der freiwillig zu erstellende *management commentary* nach IFRS/IPSAS. Den narrativen Berichtswerken Anhang und Lagebericht kommen eine Erläuterungs- und Interpretationsfunktion sowie eine Entlastungs- und eine Ergänzungsfunktion der nicht-narrativen Rechenwerke zu, die die anderen Abschlussbestandteile bilden (insb. der *Bilanz/Vermögensrechnung* und *GuV/Erfolgsrechnung*). Die narrativen Abschlussbestandteile ermöglichen dem Jahresabschlussadressaten einen Blick hinter die Zahlen von Bilanz und GuV, wobei dies im Lagebericht aus der Perspektive des Managements zu erfolgen hat. Unbeschadet dessen können Anhang und Lagebericht auch „Rechenwerke" enthalten. Beispiele bilden der Anlagespiegel im Anhang nach HGB/SsD, der Rückstellungsspiegel sowie die Segmentberichterstattung in den notes nach IFRS/IPSAS.

In diesem Beitrag wird – den IFRS/IPSAS folgend – auf *Bilanz, Erfolgsrechnung, Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel* als nicht-narrative Abschlussbestandteile eingegangen.

2. Werden nicht-narrative und narrative Abschlussbestandteile als gleichbedeutend wahrgenommen?

Unter Experten besteht Einigkeit, dass ein tiefergehendes Verständnis des Abschlusses ohne Kenntnis des *Anhangs* im Grunde nicht möglich ist. Hierfür spricht, dass im Anhang einerseits über die angewandten Normen, Wahlrechts- und Ermessensausübungen zu berichten ist.[7] Beispiele für die *Erläuterungsfunktion* bilden das Einbeziehungswahlrecht für das Disagio in die aktiven RAP (§ 268 Nr. 6 HGB) oder von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten (§ 284 Abs. 2 Nr. 4 HGB), das Folgebewertungswahlrecht von Finanzimmobilien (investment property) gem. dem erfolgswirksamen Fair-Value-Modell (IAS 40) oder Angaben zu den gewählten Abschreibungsmethoden sowie Nutzungsdauern im abnutzbaren Sachanlagevermögen (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 Satz 4 HGB). Andererseits kommt dem Anhang auch noch eine *Entlastungsfunktion* (der nicht-narrativen Abschlussbestandteile bzw. der Rechenwerke) zu, indem hierin z.B. Erfolgsrechnungsposten (z.B. § 284 Abs. 3 Nr. 3 HGB (Abschreibungen im Anlagespiegel) sowie § 285 Abs. 3 Nr. 4 (Umsatzerlösaufgliederung)) oder Bilanzposten aufgeschlüsselt werden (z.B. § 285 Nr. 1 und 2 HGB (Verbindlichkeiten) sowie Nr. 12 HGB (sonstige Rückstellungen)). Zudem sind Angaben zur Zusammensetzung des Finanzmittelfonds der Kapitalflussrechnung vorzunehmen, ggf. einschließlich einer rechnerischen Überleitung zu den korrespondierenden Bilanzposten, was unter der Kapitalflussrechnung oder im Anhang zu erfolgen hat (z.B. DRS 21.52 f.).[8]

Indes nutzen Finanzanalysten (und Wissenschaftler) die *Rechenwerke* traditionell in stärkerem Maße als die narrativen Berichtselemente für ihre (datenbankbasierten) Analysen. Hierin unterscheiden sie sich wohl von Privatanlegern, die nach der Post-Studie von *Pellens/Schmidt* vor allem den leichter zugänglichen Lagebericht bevorzugen.[9] Über alle Adressatengruppen hinweg herrschen insb. zwei Einschätzungen vor:

- *Verbale* Aussagen gelten als *weniger glaubwürdig* im Vergleich zu quantitativen Abschlussinhalten.
- Darstellungen in *Anhang (und Lagebericht)* werden *weniger wahrgenommen* als die Rechenwerke. Letztere Beobachtung ist z.B. der Grund dafür, dass das other comprehensive income (OCI) nicht im Anhang, sondern als Teil der Gesamtergebnisrechnung nach IFRS darzustellen ist.[10]

Ungeachtet der höheren Glaubwürdigkeit von Zahlen und der bevorzugten Wahrnehmung der quantitativen Abschlussbestandteile besteht ein *Informationsbedarf* über die rein finanziellen Sachverhalte hinaus. Diese Informationen fragen insb. nicht rein finanziell orientierte Adressaten – wie die breite Öffentlichkeit und sog. ethische Investoren (wie Nachhaltigkeitsfonds) – zunehmend nach. Derartige Informationen zu den finanziellen und nichtfinanziellen Auswirkungen von Geschäftsmodellen auf unterschiedliche Stakeholder, zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sowie zum Zusammenhang von nichtfinanziellen und finanziellen Leistungsindikatoren veröffentlicht eine zunehmende Zahl von Unternehmen seit geraumer Zeit auf freiwilliger Basis, meist in sog. Nachhaltigkeitsberichten bzw. Integrierten Berichten. Hierauf haben inzwischen Gesetzgeber und Standardsetzer zur Finanzberichterstattung reagiert. Bspw.

- müssen kapitalmarktorientierte Unternehmen mit Sitz in der EU über nichtfinanzielle Leistungsindikatoren berichten[11] oder gar eine *Nichtfinanzielle Konzern-/Erklärung* bzw. einen Nichtfinanziellen Konzern-/Bericht erstellen;

3 Vgl. Deloitte, a.a.O. (Fn. 2).
4 Vgl. Deloitte, a.a.O. (Fn. 2).
5 Vgl. Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 36.
6 „Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben den Jahresabschluss (§ 242) […] zu erweitern […] sowie einen Lagebericht aufzustellen"; § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB.
7 Vgl. umfassend zu Bewertungswahlrechten und -spielräumen in HGB- und IFRS-Abschlüssen Federmann/Müller, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS, 13. Aufl. 2018, S. 567 ff.
8 Darüber hinaus benennen z.B. IFRS 1 und IPSAS 1 zahlreiche Angaben, die entweder in der Bilanz bzw. in der Erfolgsrechnung oder im Anhang zu machen sind (IAS 1.74 ff. und IAS 1.86 ff.; IPSAS 1.93 ff. und IPSAS 1.106 ff.).
9 Vgl. Pellens/Schmidt, Verhalten und Präferenzen Deutscher Aktionäre, 2014, S. 39, 65.
10 HGB & SsD sowie IPSAS kennen kein OCI.
11 Jüngst CSR-RL – derzeitiges Konsultationsprojekt EU FitnessCheck on the Framework for Public Reporting by Companies, abrufbar unter: http://hbfm.link/3939 (Abruf: 18.05.2018).

– diskutieren IASB und IPSASB diese Thematik unter dem Stichwort *Broader Financial Reporting*.[12]

IV. „Bilanz" (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS)

1. Wie stellt sich die Struktur der „Bilanz" dar?

Das Handelsrecht gibt für große KapGes. ein *festes Gliederungsschema* (Bezeichnung und Reihenfolge der Posten) vor (vgl. § 266 HGB). Die Bilanz ist zwingend in *Kontoform* aufzustellen. Die Aktiva sind insb. nach *Anlage-* und *Umlaufvermögen* sowie Rechnungsabgrenzungsposten zu gliedern. Auf der Passivseite ist vor allem zwischen *Eigenkapital, Schulden* (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) sowie Rechnungsabgrenzungsposten zu unterscheiden.

Dies gilt im Grunde auch für nach *SsD* bilanzierende Einheiten. Die in *Kontoform* aufzustellende Bilanz ähnelt in ihrer Struktur den Vorschriften des § 266 Abs. 2-3 HGB, wobei die Posten an die staatlichen Besonderheiten angepasst wurden. So sind z.B. „Infrastrukturvermögen, Naturgüter, Kulturgüter" als Sachanlagen sowie „Sonderposten für Investitionen" zwischen Eigenkapital und Rückstellungen, aber weder aktive noch passive latente Steuern auszuweisen (SsD Anlage 1).

Grds. entsprechen die Vorschriften zur Gliederung einer Bilanz nach *IPSAS* jenen der *IFRS,* da IPSAS 1 (z.T. unter Verwendung anderer Begriffe) auf IAS 1 basiert. Beide schränken die Darstellung nicht auf die *Kontoform* ein, weshalb auch die *Staffelform* zulässig ist, und kennen kein Mindestgliederungsschema, obschon IAS 1.54 und IPSAS 1.88 Mindestinhalte aufzählen. Bezeichnungen und Reihenfolge der Posten werden nicht vorgegeben. Alle Bilanzposten sind als assets, net assets/equity oder liabilities auszuweisen. Des Weiteren ist die Gliederung im Detail an der Heterogenität (Homogenität) der Bewertungsgrundlagen und deren Wesentlichkeit zu orientieren (IAS 1.59, IPSAS 1.92). Ein übergeordnetes Ordnungskriterium bildet die *Fristigkeit* (langfristige bzw. kurzfristige assets/liabilities). Abweichend von HGB und SsD ist in den IFRS und IPSAS die Angabe von Vorjahreswerten für alle quantitativen Informationen des Jahresabschlusses erforderlich (IAS 1.38, IPSAS 1.53).

Grds. dürfen nach allen Normensystemen Vermögensgegenstände bzw. -werte und Schulden bzw. liabilities nicht saldiert werden (siehe zum *Saldierungsverbot* § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB, SsD I.2., IAS 1.32, IPSAS 1.48). *Ausnahmen* bestehen bei den internationalen Normensystemen aufgrund spezifischer Vorschriften in den Standards (Beispiele bilden latente Steuern (IAS 12.71 ff.) und Pensionsrückstellungen (IAS 19.113; IPSAS 25.118)) sowie nach handelsrechtlichen Vorschriften die Saldierung von Vermögensgegenständen und Schulden in Bezug auf Pensionsverpflichtungen (§ 246 Abs. 2 Satz 2 HGB). Letzteres wird nach SsD explizit ausgeschlossen (SsD I.5.7.2.1.). Die nachfolgenden Fälle greifen Ausnahmen von den bilanziellen Saldierungsverboten auf.

Fall 4.1: Saldierung von latenten Steuern

Sachverhalt:

Im laufenden Geschäftsjahr sind Sachverhalte eingetreten, die dazu führen, dass die HgB GmbH aktive und passive latente Steuern ausweisen könnte. Fraglich ist deren Behandlung nach HGB sowie für den Fall einer Umstellung auf IFRS unter der Prämisse, dass die HgB GmbH nicht als kleine KapGes. Rechnung legt.

Beurteilung:

Gem. *§ 274 HGB* besteht ein Ansatzwahlrecht zur vollständigen oder auch teilweisen Aktivierung von werthaltigen latenten Steuern und ein Ansatzgebot für passive latente Steuern. In Bezug auf den Ausweis existiert ein Wahlrecht zur Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern. Mithin hat die HgB GmbH bei Anwendung von § 274 HGB im HGB-Abschluss folgende Optionen:

– Brutto-Ausweis von aktiven und passiven latenten Steuern (Bruttomethode),
– Netto-Ausweis von aktiven und passiven latenten Steuern (Nettomethode),
– Verzicht auf die Bildung aktiver latenter Steuern bei Ansatz passiver latenter Steuern in voller Höhe.

Für die Frage der Umstellung auf IFRS sind gem. IAS 12 die passiven latenten Steuern ebenso wie werthaltige aktive latente Steuern ansatzpflichtig. Für den Ausweis besteht grds. ein Saldierungsverbot. Indes ist eine Saldierung ausnahmsweise erlaubt bei Vorliegen der Absicht, das ggf. gesetzlich durchsetzbare Recht, Steuerschulden bzw. -erstattungen auf saldierter Basis zu realisieren bzw. in Anspruch zu nehmen (IAS 12.71 ff.). Hieraus ergibt sich folgender Umstellungseffekt von § 274 HGB auf IAS 12. Es besteht die Wahl zwischen

– einem Brutto-Ausweis und
– einem saldierten Ausweis, wenn und soweit die steuerlichen Ansprüche (aufgrund aktiver latenter Steuern) und steuerlichen Verpflichtungen (aufgrund passiver latenter Steuern) gegenüber derselben Steuerbehörde bestehen.

Hinweis: Die Bildung aktiver und passiver latenter Steuern auf Ebene des Einzelabschlusses ist nach SsD verboten (SsD I.5.4. sowie I.5.10.) und nach IPSAS nicht geregelt.[13]

Fall 4.2: Saldierung von Pensionsrückstellungen

Sachverhalt:

Eine bilanzierende Einheit hat Pensionsrückstellungen passiviert und Deckungsvermögen identifiziert. Deren Ausweis hinterfragt:

– die HgB GmbH mit Blick auf das HGB und eine etwaige IFRS-Anwendung,
– das Bundesland S-SD mit Blick auf die SsD und eine etwaige IPSAS-Anwendung.

Beurteilung:

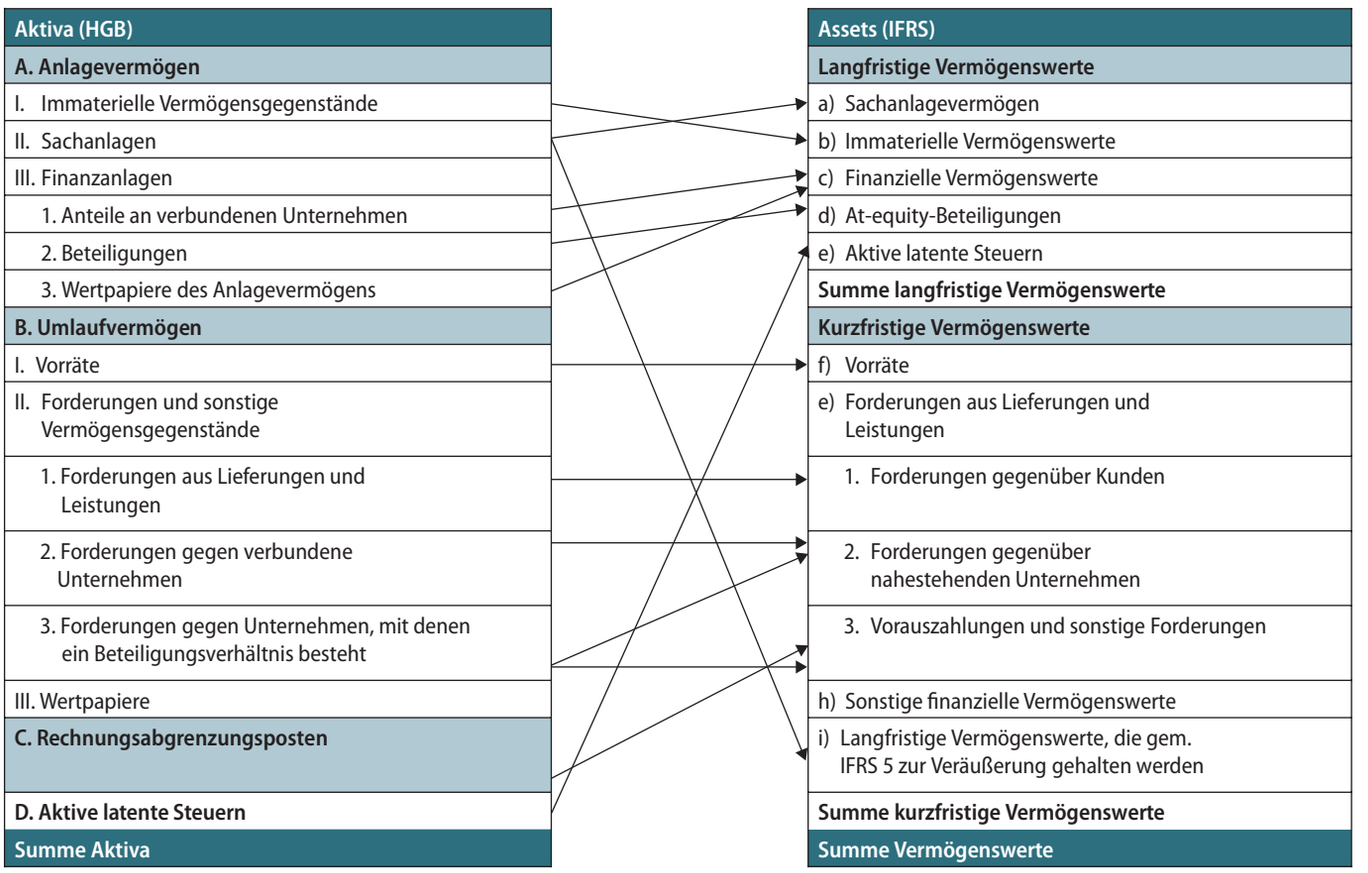
Für die HgB GmbH gilt: Das *HGB* enthält für diesen Fall eine *Ausnahme von dem Saldierungsverbot*. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB fordert einen Netto-Ausweis (als „Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen" oder als „Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung" gem. § 266 HGB). Auch die *IFRS* enthalten eine *Saldierungspflicht*. Verpflichtungen aus leistungsorientierten Pensionsplänen sind zwingend mit dem hierfür gebildeten Planvermögen zu saldieren, wobei der Saldo entweder passivisch als net defined benefit liability oder aktivisch als net defined benefit asset auszuweisen ist (IAS 19.8).

Für das Bundesland S-SD gilt: Die *SsD* verbieten die Saldierung und schreiben den Bruttoausweis der Pensionsverpflichtung sowie des zur Verfügung stehenden Deckungsvermögens vor (SsD I.5.7.2.1.). IPSAS 25 enthält ebenso wie IAS 19 ein Saldierungsgebot (IPSAS 25.65 und .69).

12 Vgl. IPSASB, 2014: IPSASB Strategy consultation 2015-2019, abrufbar unter: http://hbfm.link/3940, sowie IASB, IASB Chair's speech: The times, they are a-changin' vom 18.09.2017, abrufbar unter: http://hbfm.link/3941 (Abruf: 18.05.2018).

13 Ggf. kommt nach IPSAS 3 eine analoge Anwendung von IAS 12 in Frage; vgl. EY, Forschungsvorhaben fe 2/15: „Vergleich der International Public Sector Accounting Standards mit den Standards staatlicher Doppik", S. 230 (abrufbar unter: http://hbfm.link/3942 (Abruf: 18.05.2018)).

Abb. 1: Umstellung von HGB- auf IFRS-Bilanz (Aktivseite)



2. Wodurch unterscheiden sich Posten des „Anlagevermögens" & „Umlaufvermögens" bzw. „Current" & „Non-Current Assets" ?

Das *HGB* enthält eine Definition von *Anlagevermögen*: „Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen" (§ 247 Abs. 2 HGB). Das Kriterium der Dauerhaftigkeit wird regelmäßig so ausgelegt, dass die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens einen über 12 Monate hinausgehenden Nutzen stiften müssen. Indes kommt es zunächst bei den im Anlagevermögen auszuweisenden Vermögensgegenständen auf die Fähigkeit und Absicht zur (mehrfachen) Nutzung an.[14] Mithin basiert die Zuordnung auf einer kumulativen Nutzungsfähigkeit und -absicht. Dies unterscheidet Vermögensgegengenstände des Anlagevermögens von jenen des *Umlaufvermögens*, die mit einer Verbrauchs- oder Veräußerungsabsicht gehalten werden und somit dazu bestimmt sind, in einem Produktions- oder Absatzakt unterzugehen. Bei der Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen kommt es auf die *objektive Eignung* eines Vermögensgegenstands und die *subjektive Widmung* des Kaufmanns/der Gebietskörperschaft an, sofern dieser die betriebsindividuelle Nutzung nicht entgegensteht. Bei den Posten des Umlaufvermögens sind ggf. gesonderte Angaben zur Fristigkeit zu machen. Die *SsD* enthalten keine Definition von Anlage- oder Umlaufvermögen. Sie folgen insoweit dem HGB.

Die Unterscheidung von Anlage- und Umlaufvermögen macht den Adressaten der Finanzberichterstattung deutlich, welche Vermögensgegenstände für das *Leistungsprogramm* eines Unternehmens unverzichtbar sind.[15] Hieran knüpfen bilanzanalytische Beurteilungsregeln an. Im Rahmen einer Horizontalanalyse der Bilanz kann etwa auf die Deckungsgrade A und B abgestellt werden.[16] Aus Sicht der bilanzierenden Einheit ist die Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Anlage- oder Umlaufvermögen für die *Folgebewertung* von Bedeutung. Für Umlaufvermögen gilt ein strenges Niederstwertprinzip, wonach eine außerplanmäßige Abschreibung auf einen niedrigeren Stichtagswert – auch bei nur vorübergehender Wertminderung – zwingend ist (vgl. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB; SsD I.4.2.3.). Demgegenüber ist im HGB und in den SsD für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ein gemildertes Niederstwertprinzip vorgeschrieben (vgl. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB; SsD I.4.2.3.).

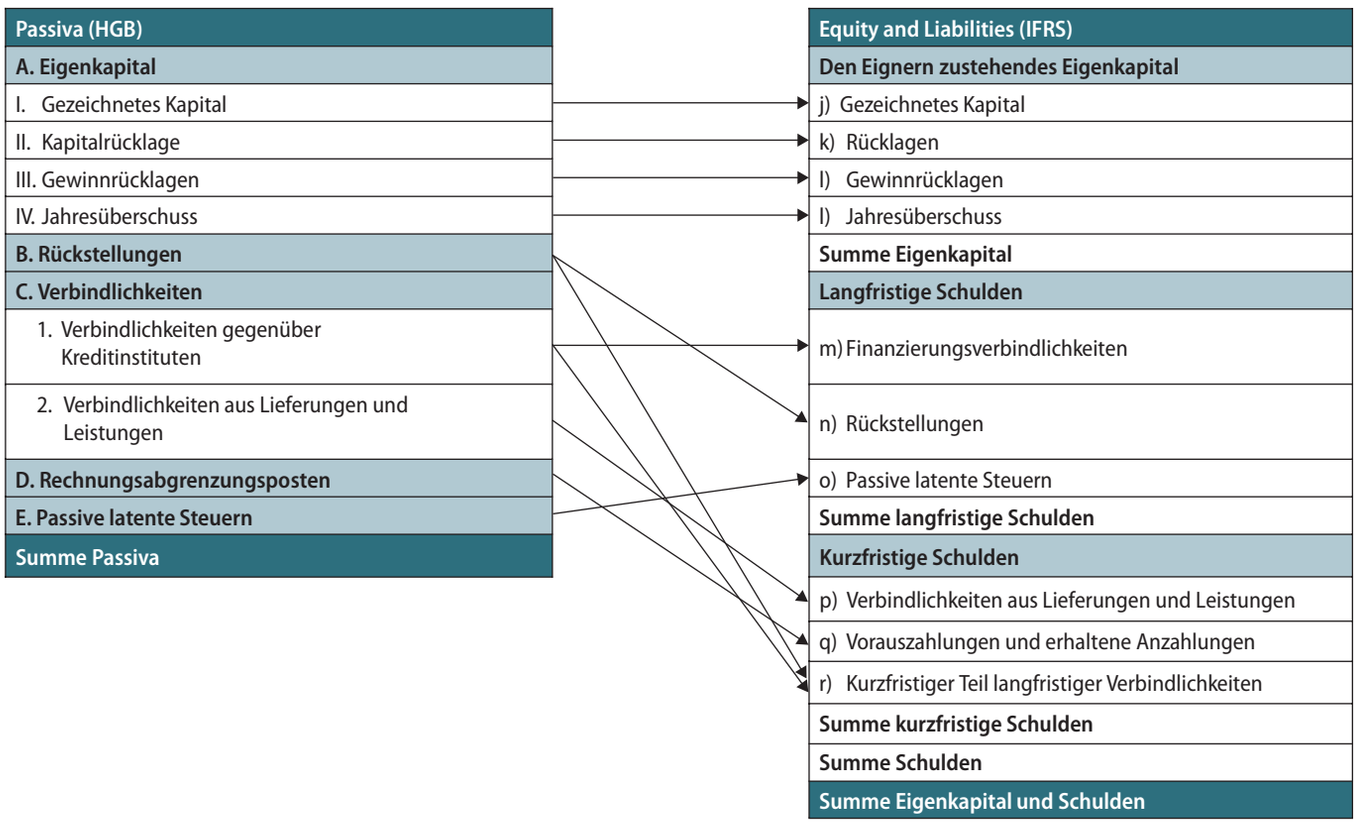
Nach *IFRS & IPSAS* sind Vermögenswerte in der Bilanz nicht auf einer obersten Ebene nach Anlage- und Umlaufvermögen zu gruppieren, sondern nach ihrer Kurz- und Langfristigkeit. Als *kurzfristig* gelten insb. Vermögenswerte (Schulden), die innerhalb von zwölf Monaten oder innerhalb des gewöhnlichen Geschäftszyklus remonetarisiert (fällig) werden (vgl. IAS 1.66 und .69, IPSAS 1.70 und .80). Vermögenswerte, die nicht kurzfristiger Natur sind, müssen als langfristige Vermögenswerte gezeigt werden. Eine Ausnahme bilden die Abgrenzungsposten für latente Steuern, deren Ansatz nach IFRS geboten (IAS 12), aber in den IPSAS mit Verweis auf internationale oder nationale Standards nicht geregelt ist (u.a. IPSAS 14.31

14 Vgl. zur wirtschaftlichen Zweckbestimmung aus objektiver und subjektiver Sicht des Kaufmanns Hütten/Lorson, in: Dusemond u.a. (Hrsg.), HdR-E, § 247 HGB, Rz. 45 ff.

15 Dies gilt nicht für Bilanzen von Gebietskörperschaften.

16 Diese schätzen eine in einem weiten Sinne fristenkongruente Finanzierung von Anlagevermögen durch Eigenkapital (Deckungsgrad A) bzw. durch Eigenkapital und langfristiges Fremdkapital (Deckungsgrad B) ein.

Abb. 2: Umstellung von HGB- auf IFRS-Bilanz (Passivseite)



(j), IPSAS 31.3 (h)). Die latenten Steuerposten sind in IFRS-Bilanzen zwingend als langfristig auszuweisen (IAS 1.56).
Die Unterscheidung der beiden Fristigkeiten verdeutlicht den Adressaten der Finanzberichterstattung weder die Bedeutung von assets für das *Leistungsprogramm* noch ist sie für die *Folgebewertung* bedeutsam, weil hierzu keine generellen, sondern standard-spezifische Regelungen zu beachten sind. Vielmehr lassen sich in auf IFRS & IPSAS basierenden Finanzberichten horizontale bilanzanalytische Kennzahlen grds. leichter bilden als in HGB- & SsD-Bilanzen.
Die nachfolgenden Fälle illustrieren ausgewählte Fragestellungen mit Bezug auf die Bilanz nach HGB, SsD, IFRS und IPSAS:

Fall 4.3: Anpassung der Bilanzgliederung im Zuge der Umstellung von HGB auf IFRS

Sachverhalt:

Die HgB GmbH ist zunehmend international tätig und möchte zusätzlich zum HGB-Einzelabschluss einen IFRS-Einzelabschluss erstellen. Hinsichtlich der Struktur der IFRS-Bilanz orientiert sich die HgB GmbH am Konkurrenten IFF-RISS AG. Die Umgliederungen zeigen Abb. 1 und 2 auf der Basis verkürzter Bilanzen:

Beurteilung:

Zunächst ist eine Anpassung an die Bilanzstruktur der IFF-RISS AG vorzunehmen. Hierbei können bestimmte zur Veräußerung bestimmte langfristige Vermögenswerte gem. IFRS 5 gesondert als kurzfristige Vermögenswerte zu zeigen und umzubewerten sein (in Abb. 1 angedeutet). Latente aktive (passive) Steuern gelten als langfristige Vermögenswerte bzw. Schulden. Bei den Finanzanlagen ist nach der Mindestgliederung in IAS 1.54 (c) und (d) lediglich zwischen At-Equity-Beteiligungen und finanziellen Vermögenswerten zu differenzieren. Zu letzteren zählen auch die Anteile an verbundenen Unternehmen. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) wie z.B. Miet-, IHK-Beitrags- sowie Kfz-Steuervorauszahlungen, welche im nächsten Geschäftsjahr zu Aufwendungen führen, sind umzugliedern in „Vorauszahlungen und sonstige Beträge".[17] Finanzierungsverbindlichkeiten sind gem. IAS 1.71 zu trennen in ihre lang- und kurzfristigen Komponenten (siehe nachfolgendes Beispiel). Passive RAP werden den „Vorauszahlungen und erhaltenen Anzahlungen" zugeordnet. Klarstellend sei erwähnt, dass die Bilanz nach IFRS alternativ auch mit kurzfristigen Posten auf der Aktiv- und Passivseite beginnen kann. Dann steht das Eigenkapital unten rechts auf der Passivseite.

Hinweis:

Diese Prinzipien können grds. auf den Fall einer Umstellung von SsD auf IPSAS übertragen werden.

Fall 4.4: Lang- und kurzfristige Verbindlichkeiten

Sachverhalt:

Die HgB GmBH weist ein Annuitätendarlehen mit fünfjähriger Restlaufzeit und einer Restschuld i.H. von 120 T€ in der HGB-Bilanz unter den Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten aus. Gemäß Tilgungsplan sind 20% der Verbindlichkeiten im normalen Geschäftszyklus (hier 12 Monate) zu tilgen. Fraglich ist der Ausweis des Darlehens in einer IFRS-Bilanz.

Beurteilung:

Grds. gilt das Darlehen aufgrund seiner Restlaufzeit als langfristige finanzielle Verbindlichkeit. Gem. IAS 1.71 ist indes der kurzfristige Teil

17 Vgl. auch Teil 2 der Fallstudie insb. bezüglich eines Disagios (Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 144).

langfristiger finanzieller Verbindlichkeiten getrennt auszuweisen. Somit sind 96 T€ unter den Finanzierungsverbindlichkeiten (langfristige Schulden) und 24 T€ in der Bilanzposition „Kurzfristiger Teil langfristiger Verbindlichkeiten" (kurzfristige Schulden) zu zeigen.

Hinweis:

Dies gilt für den Fall einer Umstellung von SsD auf IPSAS analog.

Fall 4.5: Lang- und kurzfristige Verbindlichkeiten

Sachverhalt:

Abweichend von Fall 4.4 handelt es sich um ein endfälliges Darlehen mit fünfjähriger Laufzeit, das in der Mitte des nächsten Jahres fällig wird. Kurz vor dem Bilanzstichtag wurde jedoch eine langfristige Refinanzierungsvereinbarung mit der Bank geschlossen. Fraglich ist der Ausweis des Darlehens in einer IFRS-Bilanz.

Beurteilung:

Grds. wäre das Darlehen aufgrund seiner Restlaufzeit am Bilanzstichtag aus den langfristigen Finanzverbindlichkeiten in die kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten umzugliedern. Aufgrund der langfristigen Refinanzierung handelt es sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise jedoch weiterhin um eine langfristige Finanzverbindlichkeit (IAS 1.73).

Hinweis:

Dies gilt für den Fall einer Umstellung von SsD auf IPSAS analog.

3. Wodurch unterscheiden sich Posten des „Eigenkapitals" von jenen des „Fremdkapitals"?

Eigenkapital ist in allen Normensystem definiert als Differenz aus Aktiva (assets) und Schulden (liabilities).[18] Im *HGB* gilt, dass es sich um Ressourcen handelt, die dem Unternehmen dauerhaft von seinen rechtlichen Eigentümern zur Verfügung gestellt werden (Finanzierungsfunktion). Hierfür partizipieren sie am erwirtschafteten Jahresergebnis (Gewinnbeteiligungsfunktion) und dürfen an der Unternehmensführung mitwirken (Geschäftsführungsfunktion). Dem Eigenkapital kommt zudem eine Verlusthaftungs- und Ausgleichsfunktion zu[19]. *Federmann/Müller* führen vier *Definitionsmerkmale* des Eigenkapitals an:

- Nachrangigkeit im Liquidations- oder Insolvenzfall;
- auf Periodenerfolg begrenzter Vergütungsanspruch;
- Möglichkeit der vollständigen Aufzehrung durch laufende Verluste;
- nachhaltige (längerfristige) Kapitalüberlassung.[20]

Die *IFRS* definieren *Eigenkapital* über Verträge, die den Inhabern einen Anspruch an dem Saldo sichern, der nach Abzug aller Schulden von den assets verbleibt (IAS 32.11). Indes kommt es dabei darauf an, dass der Inhaber eines Finanzinstruments den dem Emittenten (Unternehmen) überlassenen Betrag nicht auf vertraglicher Basis gegen Geld oder einen anderen finanziellen Vermögenswert zurückfordern kann. Besteht keine Möglichkeit zur Rückforderung, handelt es sich um ein Eigen-, anderenfalls um ein Fremdkapitalinstrument (IAS 32.17). Dabei werden die Begriffe Vertrag sowie Emittent/Unternehmen weit gefasst. Sie schließen grds. die deutsche privatrechtliche Regelung mit ein, wonach Anteilseignern einer PersGes. das Recht zusteht, ihre Anteile zurückzugeben, wofür das Gesetz einen Abfindungsanspruch vorsieht. Das Rückgaberecht macht die Anteile zu einem *puttable* (d.h. kündbaren) *instrument*.[21] Dies führt grds. zur Einstufung als Fremdkapital. Indes enthält IAS 32 explizite Ausnahmen für kündbare Instrumente, sodass diese – bei Vorliegen besonderer zusätzlicher Bedingungen – gleichwohl bilanziell als Eigenkapital ausgewiesen werden können.[22] Während Anteile an Personenhandelsgesellschaften unter diesen Prämissen zum Eigenkapital zählen, gilt dies aus deutscher Perspektive für Anteile an Genossenschaften im Allgemeinen nicht (vgl. IFRIC 2).

Die Ausführungen zu HGB & IFRS gelten grds. auch für die korrespondierenden Normen der Gebietskörperschaften (*SsD & IPSAS*[23]). Im Unterschied zu HGB & IFRS wird der nach Abzug aller Verbindlichkeiten von den Aktiva verbleibende Betrag nicht als „Eigenkapital" bzw. „equity", sondern als „*Netto-Position*" bzw. „*net assets*" bezeichnet. Dies bringt einerseits die Definition des Eigenkapitals als Reinvermögen zum Ausdruck und ist andererseits darauf zurückzuführen, dass eine Gebietskörperschaft keinen rechtlichen Eigentümer kennt.

Ungeachtet aller inhaltlichen und terminologischen Unterschiede entsteht in allen Normensystemen das Eigenkapital durch *Eigen- und Selbstfinanzierung*. Im ersteren Fall handelt es sich um Eigenkapitalbildung durch Bar- oder Sacheinlagen vor dem Bilanzstichtag und im letzteren Fall um Eigenkapitalbildung durch Ausschüttungsverzicht.

- Erstere werden grds. als Gezeichnetes Kapital und Kapitalrücklage (HGB), Netto-Position (Kapitalkonto) und Kapitalrücklage (SsD Anlage 1), eingezahltes Kapital (paid-in capital; IAS 1.78 (e)) oder contributed capital (IPSAS 1.95 f.) bezeichnet;
- letztere als *Gewinnrücklagen* (HGB), Gewinnrücklagen bzw. *Verwaltungsrücklagen* (SsD Anlage 1); *retained earnings* (IAS 1.108) sowie *accumulated surpluses and deficits* (IPSAS 1.94 f.).

Darüber hinaus kann es bei IFRS- und IPSAS-Rechnungslegung im Einzelabschluss auch zur Eigenkapitalbildung z.B. nach IFRS durch im *OCI* zu erfassende Folgebewertungen zum fair value kommen.[24]

Ebenso handelt es sich bei *Nicht-Eigenkapital-Passiva* grds. um *Fremdkapital*. Definitionsmerkmale sind

- in *HGB* und *SsD*
  - keine Nachrangigkeit im Liquidations- oder Insolvenzfall;
  - fester, nicht periodenerfolgsabhängiger Vergütungsanspruch (auch im Verlustfall);
  - laufende Verluste mindern den Betrag nicht;

18 Diese schließen nach HGB und SsD die RAP mit ein.

19 Vgl. zu den vier Funktionen des Eigenkapitals Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 14. Aufl. 2017, S. 478 ff.

20 Vgl. Federmann/Müller, a.a.O. (Fn. 7), S. 351.

21 „A puttable instrument is a financial instrument that gives the holder the right to put the instrument back to the issuer for cash or another financial asset or is automatically put back to the issuer on the occurrence of an uncertain future event or the death or retirement of the instrument holder" (IAS 32.11).

22 Vgl. grds. IAS 32.15 ff. und insb. IAS 32.16A-16F. Vgl. auch Federmann/Müller, a.a.O. (Fn. 7), S. 359 f., sowie Deloitte, IAS 32 – Puttable financial Instuments, abrufbar unter: http://hbfm.link/3943 (Abruf: 18.05.2018).

23 Vgl. insb. IPSAS 28.14-17.

24 Beispiele für erfolgsneutrale Bewertungsvorgänge sind nach IFRS z.B. IAS 16 (Sachanlagen) und IFRS 9 (Finanzinstrumente, z.B. solche, die zum fair value durch das other comprehensive income zu bewerten sind (IFRS 9.5.2.1.), oder effektive Cashflow-Hedges (IFRS 9.6.5.11.).

– die Kapitalüberlassung kann kurz- oder langfristig erfolgen.
– gem. *IFRS* und *IPSAS* die bei Vertragsschluss vereinbarte Rückzahlungsverpflichtung des meist für eine bestimmte Zeit überlassenen Kapitals bzw. dessen Rückforderungsmöglichkeit z.B. durch Kündigung (IASB CF Ch. 4, IAS 32.11 und IAS 32.16A ff., IPSASB CF 5.14 ff., IPSAS 28.9 und IPSAS 28.15 f.).

Eine Besonderheit des öffentlichen Sektors besteht darin, dass *Sonderposten zwischen Eigen- und Fremdkapital* zu bilden sind, die z.T. aufgrund ihrer Größenordnungen einen besonderen Stellenwert einnehmen. Diese sind u.a. gem. *SsD* I.5.6. zu bilden für die für Investitionen erhaltenen Zuweisungen und Zuschüsse. Voraussetzungen für die Bildung von Sonderposten für Investitionen sind gem. SsD I.5.6. die Zuschussvereinnahmung von Dritten und die Aktivierungsfähigkeit eines korrespondierenden Vermögensgegenstands. Die *IPSAS* sehen keinen gesonderten Ausweis von Sonderposten vor. Mithin sind diese bei Erfüllung der Voraussetzungen als Verbindlichkeiten anzusetzen.

Nachfolgend wird ein ausgewählter Geschäftsvorfall mit Eigenkapitalbezug betrachtet.

Fall 4.6: Bildung von Gewinnrücklagen

Sachverhalt:

Die HgB GmbH prüft, wie der folgende Sachverhalt bei Umstellung von HGB auf IFRS abzubilden ist. Im Bestand befindet sich ein Grundstück, welches sich in einem neu ausgewiesenen Gewerbegebiet befindet. Es ist zu Anschaffungskosten von 150 T€ bewertet. Laut einer gutachterlichen Stellungnahme liegt der (beizulegende) Zeitwert (fair value) des Grundstücks um 50 T€ höher.

Beurteilung:

Unter Beachtung des Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) bzw. des Anschaffungswertprinzips bilden die historischen Anschaffungskosten die Wertobergrenze in der *Handelsbilanz* (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Im Falle einer *IFRS*-Bilanzierung ist zu prüfen, ob das Grundstück eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie gem. IAS 40 darstellt. In diesem Fall wäre eine erfolgswirksame Bewertung zum fair value zulässig (GuV-Effekt 50 T€ abzüglich zuordenbarer latenter Steuern). Andernfalls kann die HgB GmbH zwischen einer Folgebewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten und einer erfolgsneutralen Neubewertung zum fair value (IAS 16) wählen (Dotierung einer Neubewertungsrücklage im OCI i.H. von 50 T€ abzüglich latenter Steuern).

Abstrahierend von latenten Steuern ist wie folgt zu buchen:

Grundstücke	50	an	Neubewertungsrücklagen	50

V. „Erfolgsrechnung" (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS) – Wie stellt sich die Struktur der „Erfolgsrechnung" dar?

Die deutschen Normensysteme schreiben den Aufbau und die Struktur der Erfolgsrechnung bzw. GuV detailliert vor. Indes dürfen Leerposten weggelassen werden. Sowohl die *HGB*-GuV als auch *SsD*-Erfolgsrechnung sind in *Staffelform* aufzustellen (§ 275 Abs. 1 Satz 1 HGB, SsD I.2.). Während nach HGB entweder das Gesamtkostenverfahren (*GKV*) oder das Umsatzkostenverfahren (*UKV*) anzuwenden ist (§ 275 Abs. 1 Satz 1 HGB), dürfen SsD-Anwender die Erfolgsrechnung nur nach dem GKV aufstellen (SsD I.2.). Für KapGes. wird (mit Erleichterungen nach Größenklassen) der Aufbau der GuV für GKV und UKV im Handelsrecht vorgeschrieben (§ 275 Abs. 2 bis 3 HGB). Die Struktur der SsD-Erfolgsrechnung nach GKV ähnelt jener des HGB, wobei Anpassungen an die Besonderheiten des öffentlichen Sektors vorgenommen wurden (SsD Anlage 1).

Die GuV nach *IFRS* bildet zusammen mit dem übrigen Gesamteinkommen (OCI) die *Gesamtergebnisrechnung*. Die Gesamtergebnisrechnung ist in Staffelform aufzustellen und kann insgesamt (one statement approach) oder in zwei Teilen (two statement approach) im Abschluss offengelegt werden. Im letzteren Fall werden realisierte Gewinne und Verluste in der GuV und unrealisierte Gewinne und Verluste im OCI gezeigt. Dabei muss das OCI unmittelbar auf die GuV folgen, d.h. ohne Zwischenschaltung einer anderen Abschlusskomponente, wie dem Eigenkapitalspiegel (IAS 1.10A). Nach *IPSAS* ist lediglich eine *Erfolgsrechnung* (statement of financial performance) aufzustellen; das Konzept des OCI kennen die IPSAS nicht, wenngleich diese Sachverhalte im Eigenkapitalspiegel gesondert zu zeigen sind. Gem. IPSAS 1.121 reflektiert die Gesamtveränderung des Nettovermögens/Eigenkapitals das Gesamtergebnis einer Periode, andere Aufwendungen und Erträge, die direkt als Veränderungen des Nettovermögens/Eigenkapitals erfasst wurden sowie die Zahlungen an bzw. von Eigentümer(n).

In Bezug auf Aufbau und Gliederung der GuV ähneln sich die IFRS- und IPSAS-Vorschriften. Es sind eine vorgegebene Mindestgliederungstiefe (IAS 1.82-83, IPSAS 1.102-103) sowie, sofern vorliegend, alternativ in GuV oder Anhang zu machende Angaben zu beachten (IAS 1.97-105, IPSAS 1.106-117). Sofern es zum Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig ist, sollen Zusatzausweise von (erläuterungspflichtigen) Posten erfolgen, Überschriften aufgenommen und Zwischensummen gebildet werden (IAS 1.85, IPSAS 1.104).

Es besteht die Pflicht zur Anwendung von *GKV oder UKV* (IAS 1.101) bzw. *GKV oder* Funktionskostenmethode (*function of expense method*, IPSAS 1.111). Die Auswahl der Methode soll nach den Kriterien Zuverlässigkeit und Relevanz erfolgen (IAS 1.105, IPSAS 1.116). Die Funktionskostenmethode gliedert die Aufwendungen nach Funktionen wie etwa Verteidigung, Bildung, Gesundheit (IPSAS 1.113). Bei Anwendung dieser Methode sind mindestens weitere Klassifizierungen in Aufwendungen für planmäßige Abschreibungen sowie Aufwand für Leistungen an Arbeitnehmer vorzunehmen (IPSAS 1.114).

Den Normensystemen ist gemeinsam, dass Erträge und Aufwendungen in der GuV bzw. Erfolgsrechnung nicht saldiert werden dürfen (§ 246 Abs. 2 Satz 1 HGB, SsD I.2., IAS 1.32, IPSAS 1.48). Hinsichtlich des Ausweises *außerordentlicher Posten* bestehen Unterschiede zwischen den Normensystemen. Deren Ausweis ist nach IFRS (IAS 1.87) seit längerem nicht mehr vorgesehen (IAS 1.BC60 ff.). Dies gilt inzwischen auch für deutsche Abschlüsse im privaten und öffentlichen Sektor. § 275 Abs. 2 und 3 HGB enthält seit dem Inkrafttreten des BilRUG keine außerordentlichen Ergebnisposten mehr. Ebenso stellen sich die SsD i.d.F. vom 29.11.2017 dar (SsD Anlage 1; s.o. unter Abschn. II.). Allein IPSAS 1 enthält kein Verbot für den Ausweis außerordentlicher Posten (IPSAS 1.BC8-10).

Die nachfolgenden Fälle illustrieren ausgewählte Fragestellungen mit Bezug auf den Ausweis außerordentlicher Aufwendungen:

Fall 5.1: Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen im privaten Sektor

Sachverhalt:

Die IT-Server der HgB GmbH sind aufgrund einer Überschwemmung in der Zentrale sämtlich zerstört. Da die Anlage von außergewöhnlicher Bedeutung für die GmbH ist, möchte der Geschäftsführer den Sachverhalt im HGB- als auch IFRS-Abschluss berücksichtigen.

Beurteilung:

Das *HGB* i.d.F. des BilRUG sieht keinen Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen oder Erträgen im Rahmen der GuV vor. Indes muss die HgB GmbH „jeweils […] Betrag und […] Art der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung, soweit die Beträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind" (§ 285 Nr. 31 HGB), im Anhang angeben. Für ihren *IFRS*-Abschluss darf die HgB GmbH weder einen expliziten Ausweis in der GuV oder im sonstigen Ergebnis noch in den notes als außerordentlichen Aufwand darstellen. Allerdings fordert IAS 1.97, dass wesentliche Aufwendungen und Erträge art- und betragsmäßig in der Gesamtergebnisrechnung oder im Anhang getrennt offenzulegen sind.

Fall 5.2: Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen im öffentlichen Sektor

Sachverhalt:

Das Bundesland S-SD hat in Folge mehrerer Überschwemmungen starke Schäden an verschiedenen Landesstraßen identifiziert. Fraglich ist, wie diese Art von Aufwendungen in dem SsD- bzw. IPSAS-Abschluss zu berücksichtigen ist.

Beurteilung:

Nach *SsD* ist bereits fraglich, wie dieser Sachverhalt abzubilden ist: als Rückstellung, außerplanmäßige Abschreibung oder als Anhangangabe. Eine außerplanmäßige *Abschreibung* kommt nur in Betracht, wenn aufgrund der (ggf. fehlenden Planung zur Behebung der) Schäden der beizulegende Wert der Straßen während des überwiegenden Teils der Restnutzungsdauer der Straßen den aktuellen Buchwert unterschreitet. Eine *Rückstellungsbildung* bedarf einer Außenverpflichtung. Eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung, die im ersten Quartal des Folgejahrs nachzuholen ist, darf nach SsD I.5.7.3.2. nicht gebildet werden. Eine Außenverpflichtung könnte aus der gesetzlichen Fürsorge für verkehrssichere Straßen abgeleitet werden. Eine Abschreibung muss gem. SsD (Anlage 1) unter dem Posten Nr. 10a (Abschreibungen auf Sachanlagen) und eine Rückstellung unter Posten 13a (Sonstige Aufwendungen) ausgewiesen werden. Grds. hat eine Aufwandsbuchung im GKV im Fall einer Rückstellungsbildung über die vor allem primären Aufwandsarten zu erfolgen. Nur konglomerate oder nicht spezifizierte Restkosten sind über die sonstigen Aufwendungen zu buchen. Alternativ, sofern die primären Kostenarten noch unbestimmt sind (wie hier angenommen), ist die Rückstellung über die sonstigen Aufwendungen zu dotieren.[25] Dem Ausweis der beiden hier dargestellten Fälle steht nicht entgegen, dass es das Bund-Länder-Gremium nach § 49a HGrG versäumt hat, einen (Fehl-)Verweis auf die vormaligen außerordentlichen Aufwendungen (SsD I.6.23., 2016) zu eliminieren (SsD I.6.9., 2017). In beiden Fällen wären der Betrag und die Art des Aufwands (in Anlehnung an § 285 Nr. 31 HGB) im Anhang anzugeben.

VI. „Kapitalflussrechnung" (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS) – Wie stellt sich die Struktur der „Kapitalflussrechnung" dar?

Das *HGB* verpflichtet Mutterunternehmen, ihren *Konzernabschluss,* und kapitalmarktorientierte KapGes., die keine Mutterunternehmen sind, ihren *Jahresabschluss* um eine *Kapitalflussrechnung* zu erweitern (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 297 Abs. 1 HGB). Eine weitere Konkretisierung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs erfolgt im HGB nicht. Indes haben sich privatwirtschaftliche Standardsetzer dieser Aufgabe angenommen. So existierte etwa bereits eine Empfehlung des Hauptfachausschusses (HFA) des IDW[26], bevor das DRSC hierzu den DRS 21 (Kapitalflussrechnung) erlassen hat.[27] Auf DRS 21 nehmen auch die *SsD* explizit Bezug bei der Vorgabe eines Schemas für die sog. *Finanzrechnung* (SsD Anlage 5). Die Finanzrechnung ist – abweichend vom HGB – nicht nur verbindlicher Bestandteil des konsolidierten SsD-Abschlusses. Die *IFRS* sowie die *IPSAS* enthalten – mit IAS 7 (Statement of Cashflows) und IPSAS 2 (Cashflow Statement) – jeweils einen eigenen Standard zur Kapitalflussrechnung. Diese sind von allen bilanzierenden Einheiten, die die IFRS oder IPSAS uneingeschränkt anwenden, aufzustellen.

Jenseits geringer Unterschiede in den Definitionen des Bestands an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten (Finanzmittelfonds) ist allen Normen Folgendes gemeinsam: Die Kapitalflussrechnung gibt einen strukturierten Einblick in die Veränderung des Fonds vom Beginn bis zum Ende des Abrechnungszeitraums. Diese rühren erstens von *drei Aktivitäten* der erstellenden Einheit her: Operative Tätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit (DRS 21.16; SsD I.9.; IAS 7.10, IPSAS 2.18). Zweitens kann es zu mengen- oder wertmäßigen Schwankungen des Finanzmittelfonds durch wechselkurs-, konsolidierungskreis- oder sonstige bewertungsbedingte Änderungen kommen (z.B. IAS 7.37 ff.; IPSAS 2.49 ff.; DRS 21.14).

Die jeweiligen Normen enthalten nur *Positivdefinitionen* für investive und finanzierungsbedingte Aktivitäten. Hierunter nicht subsumierbare Vorgänge sind demnach als Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit zu erfassen (Residualaktivität). Weiterhin sind *investive und finanzierungsbedingte Zahlungsströme* nach der *direkten* Methode aufzuzeigen (als Saldo von Ein- und Auszahlungen). Demgegenüber darf der *operative Cashflow alternativ direkt* (z.B. als Umsatzeinzahlungen von Kunden, Auszahlungen an Lieferanten und Mitarbeiter usw.) gezeigt *oder indirekt* aus dem Jahresergebnis abgeleitet werden (z.B. IAS 7.16 ff.; IPSAS 2.25 ff.; DRS 21.24 f.). Bei der indirekten Methode erfolgt die Rückrechnung aus dem Jahresüberschuss/-fehlbetrag durch Zu- und Abrechnungen von nicht zahlungswirksamen Aufwendungen (z.B. Abschreibungen, Materialeinkäufe auf Ziel, Dotierung von Rückstellungen) und Erträgen (z.B. Zuschreibungen, Verkäufe auf Ziel, Auflösung nicht mehr benötigter, überdotierter Rück-

25 In diesen Fällen empfiehlt es sich, bei der Inanspruchnahme den finalen Primäraufwand gegen die sonstigen Aufwendungen einzubuchen. Hierdurch wird erreicht, dass die ursprünglich erfassten sonstigen Aufwendungen storniert und zumindest in der Totalperiode durch die zutreffenden Aufwandsarten substituiert werden.

26 Vgl. Hauptfachausschuss des IDW/AK „Finanzierungsrechnung" der Schmalenbach-Gesellschaft, Stellungnahme SG/HFA 1/1995: Die Kapitalflussrechnung als Ergänzung des Jahres- und Konzernabschlusses, WPg 1995 S. 210-213.

27 Vgl. zur Verbindlichkeit von DRS Teil 1 dieser Reihe, Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 36.

stellungen) sowie von unter andere Aktivitäten fallende Zahlungsströme (z.B. die als investiver Cashflow zu erfassenden Anlagenverkäufe am Ende der Nutzungsdauer).
Die internationalen Normen zur Kapitalflussrechnung (IAS 7 und IPSAS 2) enthalten auch *Wahlrechte*. Diese betreffen den Ausweis der gesondert anzugebenden Cashflows aus *Dividenden, Zinsen* und *Ertragsteuern*. Sie dürfen als operativer Cashflow gezeigt werden. Alternativ dürfen

- erhaltene Zinsen als Einzahlung aus Investitionstätigkeit,
- gezahlte Zinsen als Auszahlung aufgrund von Finanzierungstätigkeit,
- vereinnahmte Dividenden als Einzahlung aus Investitionstätigkeit,
- gezahlte Dividenden als Auszahlung aus Finanzierungstätigkeit und
- Ertragsteuern – sofern zurechenbar – als Auszahlungen aufgrund von Investitions- und Finanzierungstätigkeiten gezeigt werden (IAS 7.31 ff.; IPSAS 2.40 ff.).

DRS 21 eliminiert die Wahlrechte zum alternativen Ausweis von Zinsen und Dividenden im operativen Cashflow (DRS 21. B6) und fordert für Ertragsteuern die Zuordnung zu den Aktivitäten (DRS 21.18 f.; vgl. aber auch DRS 21.B6). Dem folgen die *SsD* mit dem Unterschied, dass Ertragsteuern Teil des Cashflows aus der laufenden Verwaltungstätigkeit (ein Pendant zum operativen Cashflow) sein müssen (SsD Anlage 5).
Die Kapitalflussrechnungen sind in *Staffelform* zu erstellen (z.B. DRS 21.21), wobei nur DRS 21 und die SsD (Anlage 5) detaillierte *Mindestgliederungsschemata* vorgeben. IFRS und IPSAS schreiben lediglich vor, dass die nach Aktivitäten gruppierten (*unsaldierten*) Hauptgruppen von Bruttoeinzahlungen und -auszahlungen (IAS 7.21; IPSAS 2.18) gesondert auszuweisen sind. Sie benennen aber auch Ausnahmen, in denen eine saldierte Darstellung von Cashflows zulässig ist (IAS 7.22-24; IPSAS 2.32 bis .35; so auch DRS 21.26).
Der nachfolgende Fall illustriert Wahlrechte in der Kapitalflussrechnung nach DRS und IFRS.

Fall 6: Wahlrechte in der Kapitalflussrechnung im privaten Sektor

Sachverhalt:

Die HgB GmbH möchte ihren operativen Cashflow sowohl im HGB- als auch IFRS-Abschluss möglichst hoch ausweisen. Ohne die Berücksichtigung von erhaltenen und gezahlten Zinsen sowie Dividenden beläuft dieser sich auf 20 T€. Folgende Daten bezüglich der ausstehenden Posten sind bekannt:

- erhaltene Zinsen: 0,4 T€,
- gezahlte Zinsen: 1,3 T€,
- erhaltene Dividenden: 5 T€.

Beurteilung:

DRS 21.44/48 legt fest, dass erhaltene Zinsen und Dividenden der Investitionstätigkeit und gezahlte Zinsen sowie Dividenden der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind. Hingegen besteht gem. IFRS 7.33 für die HgB GmbH ein Wahlrecht, erhaltene Zinsen und Dividenden neben der Investitionstätigkeit auch dem operativen Cashflow zuzuordnen. Gleiches gilt für gezahlte Zinsen, die entweder der Finanzierungstätigkeit oder der operativen Tätigkeit zugeordnet werden dürfen.

Unter der Maßgabe, den operativen Cashflow zu maximieren, ergibt sich für die HgB GmbH die in Tab. 2 gezeigte Zuordnung:

Tab. 2: Fallbeispiel zu Wahlrechten in der Kapitalflussrechnung

	Operativer Cashflow (HGB)	Operativer Cashflow (IFRS)
Ausgangsbasis:	20.000 €	20.000 €
erhaltene Zinsen:	-	+ 400 €
gezahlte Zinsen:	-	- 1.300 €
erhaltene Dividenden:	-	+ 5.000 €
Summe:	20.000 €	24.100 €

VII. „Eigenkapitalveränderungsrechnung" (nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS) – Wie stellt sich die Struktur der „Eigenkapitalveränderungsrechnung" dar?

Das *HGB* verpflichtet kapitalmarktorientierte KapGes., die keine Mutterunternehmen sind, ihren Jahresabschluss sowie Mutterunternehmen, ihren Konzernabschluss um einen Eigenkapitalspiegel zu erweitern (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 297 Abs. 1 HGB). Eine weitere Konkretisierung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs erfolgt im HGB nicht. Indes hat das DRSC hierzu DRS 22 (Konzerneigenkapital) erlassen.[28]
Auch die *SsD* führen aus, dass der konsolidierte Abschluss einen Eigenkapitalspiegel einschließt (SsD II.). Indes fehlt hierzu jedwede Konkretisierung. So wird weder ein Mindestgliederungsschema vorgegeben noch auf die Anwendung von DRS 22 verwiesen. Dies ist womöglich dem Umstand geschuldet, dass die haushaltsrechtliche Normenlage der Gebietskörperschaften sehr verschieden sein kann. Die Grundstruktur des Eigenkapitals wird in SsD I.5.5. beschrieben.
Demgegenüber enthalten *IAS* 1 sowie *IPSAS* 1 jeweils Konkretisierungen zur Eigenkapitalveränderungsrechnung (statement of changes in equity bzw. net assets). Diese müssen alle bilanzierenden Einheiten, die IFRS oder IPSAS uneingeschränkt anwenden, aufstellen (IAS 1.10; IPSAS 1.21). Eine verbindliche Mindestgliederung existiert in keinem der betrachteten vier Normensysteme.
Ein Eigenkapitalspiegel erklärt *tabellarisch* die Zusammensetzung und Entwicklung aller Posten des bilanziell ausgewiesenen Konzern-/Eigenkapitals zwischen dem ersten und dem letzten Tag des Abrechnungszeitraums. Änderungen sind *unsaldiert* offenzulegen. Sie können in Abschlüssen nach IFRS & IPSAS insb. von folgenden *Sachverhalten* herrühren (IAS 1.96 ff./IPSAS 1.118 ff.):

1. Erfolg der Periode;
2. direkt im Eigenkapital erfasste Erträge und Aufwendungen;
3. Auswirkungen retrospektiv darzustellender Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Fehlerkorrekturen;
4. Eigentümertransaktionen, wie Einlagen/Kapitalerhöhungen und Entnahmen/Kapitalherabsetzungen der Periode (unter gesonderter Angabe von Dividendenausschüttungen).

Mit Bezug auf den *Konzernabschluss* sind die Spalten mit den Eigenkapitalpositionen um eine *Spalte* für die Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung zu erweitern. Dabei ist im Konzerneigenkapitalspiegel eine Gruppierung in die Beträge vorzunehmen, die auf das beherrschende Mutterunternehmen und die nicht beherrschenden Gesellschafter entfallen. Die benannten Veränderungsarten (1 bis 4) sind dann *zeilenweise*

28 Vgl. zur Verbindlichkeit von DRS Teil 1 dieser Reihe, Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 36.

Tab. 3: Konzerneigenkapitalspiegel der Freien und Hansestadt Hamburg (Stand: 31.12.2016)

EIGENKAPITAL/ NICHT DURCH EIGENKAPITAL GEDECKTER FEHLBETRAG	Netto-position	Allgemeine Rücklage (Kapital-/ Gewinnrücklage)	Zweckgebundene Rücklagen	Eigenkapitalposten der Kernverwaltung nach § 79 LHO	Erwirtschaftetes Konzern-Bilanzergebnis	Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung	Eigenkapital FHH	Kapitalanteile Andere Gesellschafter	Unterschied aus Währungsumrechnung Andere Gesellschafter	Eigenkapital Andere Gesellschafter	Eigenkapital
	in Mio. €	in Mio. €	in Mio. €	in Mio. €	in Mio. €	in Mio. €	in Mio. €	in Mio. €	in Mio. €	in Mio. €	in Mio. €
Stand 31.12.2014	**2.750**	**596**	**147**	**0**	**- 25.766**	**-23**	**- 22.296**	**- 85**	**- 10**	**- 95**	**- 22.391**
Änderungen Konsolidierungskreis	0	- 21	1	0	0	0	- 20	- 15	0	- 15	- 35
Zu-/Abgänge	0	- 29	12	2.160	- 2.142	- 6	- 5	- 27	- 2	- 29	- 34
Umbuchungen/ Umgliederungen	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag	0	0	0	0	- 448	0	- 448	37	0	37	- 411
Stand 31.12.2015	**2.750**	**546**	**160**	**2.160**	**-28.356**	**- 29**	**- 22.769**	**- 90**	**- 12**	**- 102**	**- 22.871**
Änderungen Konsolidierungskreis	0	5	0	0	0	0	5	3	0	3	8
Zu-/Abgänge	0	349	- 28	747	- 1.076	- 1	- 9	- 46	- 1	- 47	- 56
Umbuchungen/ Umgliederungen	0	- 7	7	0	0	0	0	0	0	0	0
Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag	0	0	0	0	- 271	0	- 271	46	0	46	-225
Stand 31.12.2016	**2.750**	**893**	**139**	**2.907**	**- 29.703**	**- 30**	**- 23.044**	**- 87**	**- 13**	**- 100**	**- 23.144**

darzustellen. Sie sind generell um Einstellungen und Entnahmen aus den Rücklagen sowie ggf. im Konzerneigenkapitalspiegel um eine Zeile „Änderungen des Konsolidierungskreises" zu erweitern. Klarstellend sei erwähnt, dass die mit 3. bezeichneten retrospektiven Bilanzänderungen aufgrund geänderter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie zur Fehlerkorrektur im deutschen Bilanzrecht – anders als nach IFRS – nicht sehr verbreitet sind.[29]

Beispiel: EK-Spiegel im öffentlichen Sektor

Die Tab. 3 zeigt exemplarisch den Konzerneigenkapitalspiegel der Freien und Hansestadt Hamburg[30] (FHH). Bei der Nettoposition handelt es sich um die Differenz aus Vermögen und Schulden zum Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz. Unbenommen von Fehlerkorrekturen bleibt der Wert der Nettoposition konstant. Die Eigenkapitalposten der Kernverwaltung nach § 79 LHO umfassen die Bildung von Ermächtigungsvorträgen und Ermächtigungsvorbelastungen für nachfolgende Haushaltsjahre und die zur Schuldenbekämpfung zu bildende Konjunkturposition.[31] Die allgemeinen Rücklagen ergeben sich insb. aus den Kapital- und Gewinnrücklagen der einbezogenen Tochterorganisationen (z.B. öffentlich-rechtliche Organisationseinheiten wie Landesbetriebe und Sondervermögen sowie privatrechtliche Organisationen).

VIII. Zusammenfassung und Ausblick

Der vorliegende Beitrag greift unter der Überschrift „Ausgewählte Abschlussbestandteile" Rechenwerke aus nichtnarrativen Abschlussbestandteilen auf. Dabei wird zunächst auf Änderungen in den Normensystemen eingegangen, die seit Erscheinen des ersten Teils der vorliegenden Fallstudie eintraten. Tab. 4 fasst die Ergebnisse synoptisch zusammen. Der nächste Teil 4 wird das Bilanzierungsfeld Sachanlagen – in der Differenzierung nach HGB, SsD, IFRS und IPSAS – behandeln.

Redaktionelle Hinweise:

- Teil 1 ist in KoR 2018 S. 27 = KOR1256962 erscheinen.
- Teil 2 ist in KoR 2018 S. 141 = KOR1261677 erschienen.

29 Vgl. Kaiser, Berichtigung und Änderung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, 2000.

30 Vgl. unter: http://hbfm.link/3944, S. 84 (Abruf: 15.05.2018).

31 Z.B. trifft jedes Bundesland Entscheidungen über eine ggf. vorzunehmende Konjunkturbereinigung im Kontext der eingeführten Schuldenregel aus der Föderalismusreform II in 2009 (Art. 109 Abs. 3 GG), vgl. Schweinsfurth/Jahn/Lück, in: Voß (Hrsg.), Haushalts- und Finanzwirtschaft der Länder der Bundesrepublik Deutschland, 2018.

Tab. 4: Zusammenfassung der ausgewählten Abschlussbestandteile

Änderungen in den betrachten Normensystemen (seit 01.01.2018)				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
wesentliche Regeländerungen:	keine	neue Fassung der SsD (2017): Anpassung an – BilRUG und – neue steuerliche Regelungen	überarbeitetes Rahmenkonzept – Nennung des Rechenschaftszwecks – wirtschaftliche Ressource als Teil der assets/ Liability-Definitionen	keine
Narrative Bestandteile der Finanzberichterstattung				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Welche sind narrativ?	– Anhang – Lagebericht		– Notes (ggf. inklusive Segmentberichterstattung) – Freiwilliger management commentary	Notes (ggf. inklusive Segmentberichterstattung)
Struktur der Bilanz				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Darstellungsform:	Kontoform (§ 266 Abs. 1 Satz 1 HGB)	Kontoform (SsD I.2.)	keine Vorschriften zu Konto- oder Staffelform	
Aufbau:	Aktivseite: – Anlagevermögen und Umlaufvermögen – RAP und latente Steuern Passivseite: – Eigenkapital und Fremdkapital – RAP und latente Steuern	Wie HGB (ohne latente Steuern)	Assets: – Current – Non-Current (inkl. latente Steuern) Equity & Liabilities: – Eigenkapital – Fremdkapital – Current – Non-Current (inkl. latente Steuern)	– Wie IFRS (ggf. ohne latente Steuern)
Reihenfolge/ Postenbezeichnung:	vorgegeben (§ 266 HGB; SsD Anlage 1)		individuell wählbar (nur Mindestgliederungstiefe vorgegeben: IAS 1.54; IPSAS 1.88)	
primäre Struktur der Aktiva:	Anlage- und Umlaufvermögen (gem. Dauerhaftigkeit der Nutzung)		Fristigkeit (current, sofern ≤ 12 Monate oder ≤ Geschäftszyklus)	
primäre Struktur der Passiva:	Eigenkapital (Netto-Position) und Fremdkapital (EK-Definition rekurriert insb. auf Nachrangigkeit im Insolvenzfall, erfolgsabhängige Vergütung und Verlust-Ausgleichsfunktion)		Equity (net assets) und Liabilities (Equity-Definition rekurriert insb. darauf, dass kein unabwendbarer Rückzahlungsanspruch gegenüber der bilanzierenden Einheit besteht)	
Struktur der GuV / Ergebnisrechnung				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Grundlage:	§ 275 HGB	SsD I.2. mit Verweis auf § 275 Abs. 1 und 2 HGB, Anlage 1 SsD	IAS 1.81A-105	IPSAS 1.99-117
Darstellungsform:	Staffelform			
Reihenfolge/ Postenbezeichnung:	vorgegeben (§ 275 HGB; SsD Anlage 1)		individuell wählbar (Mindestgliederungstiefe vorgegeben: IAS 1.82 A-B; IPSAS 1.102-103)	
zulässige Verfahren:	Gesamt- und Umsatzkostenverfahren	Gesamtkostenverfahren	Gesamt- und Umsatzkostenverfahren	Gesamt- und Funktionskostenverfahren
außerordentliche Posten:	Bezeichnung als „außerordentlich" ist unzulässig (wesentliche Sachverhalte sind art- und betragsmäßig im Anhang offenzulegen, alternativ nach IFRS ggf. auch in der GuV/GER)			erlaubt
Einbettung in Gesamtergebnisrechnung:	n/a		zwingend	nein

Struktur der Kapitalflussrechnung / Finanzrechnung				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Grundlage:	– abstrakt: §§ 264 und 297 HGB – konkret: DRS 21	SsD I.2. i.V.m. § 297 HGB, Anlage 1 SsD (in Anlehnung an DRS 21)	IAS 1.81A-105	IPSAS 1.99-117
Format:	Staffelform			
Fondsänderungen:	– drei Aktivitäten (laufende Geschäfts-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit) – Fondskomponenten (z.B. aufgrund von Änderung bei den Wechselkursen und dem Konsolidierungskreis)			
Darstellung der Aktivitäten-Cashflows:	– alle direkt (Ein- und Auszahlungen) – operativer Cashflow: Wahlrecht zur indirekten Darstellung durch Rückrechnung aus dem Jahresergebnis			
Zuordnungswahlrechte (Besonderheit):	– keine – Ertragsteuern je Aktivität	– keine – Ertragsteuern im operativen Cashflow (CF)	– erhaltene Dividenden & Zinsen (investiver oder operativer CF) – gezahlte Dividenden & Zinsen (Finanzierungs- oder operativer CF) – Ertragsteuern (operativer Cashflow oder je Aktivitäts-CF)	

Struktur des Eigenkapitalspiegels				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Grundlage:	– abstrakt: §§ 264 und 297 HGB – konkret: DRS 22	– SsD I.2. i.V.m. § 297 HGB – weder Konkretisierung durch eine Anlage noch Verweis auf DRS 22	IAS 1.106-110	IPSAS 1.118-125
Format:	tabellarisch			
Aufschlüsselung der Eigenkapitalposten:	Differenzierung zwischen beherrschenden Gesellschaftern (Mutterunternehmen/Gebietskörperschaft) und nicht beherrschenden Gesellschaftern			
Überleitung vom Ende der Vorperiode auf Beginn der Berichtsperiode:	n/a		Auswirkungen retrospektiv darzustellender Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Fehlerkorrekturen	
wesentliche Überleitungsposten vom Perioden-Anfang bis Perioden-Ende:	– Erfolg der Periode – direkt im Eigenkapital erfasste Erträge und Aufwendungen – Eigentümertransaktionen, wie Einlagen/Kapitalerhöhungen und Entnahmen (inkl. Dividenden)/Kapitalherabsetzungen der Periode – Änderungen des Konsolidierungskreises – Einstellungen und Entnahmen aus den Rücklagen			