

**GEFIU**  
GESELLSCHAFT FÜR FINANZWIRTSCHAFT  
IN DER UNTERNEHMENSFÜHRUNG E.V.

**AK „Externe Rechnungslegung“**

Rechnungslegungs Interpretations Committee  
DRSC e.V.  
Zimmerstr. 30  
  
10969 Berlin

21. April 2005

**Stellungnahme zu E-RIC 2**

**„Bilanzgliederung nach Fristigkeiten gemäß IAS 1 Darstellung des Abschlusses“**

Sehr geehrte Damen und Herren,

**1. Grundsätzliche Vorbemerkungen**

Für die Möglichkeit, zum Interpretationsentwurf E-RIC 2 „Bilanzgliederung nach Fristigkeiten“ Stellung nehmen zu dürfen, bedanken wir uns. Unser Arbeitskreis hat sich im vergangenen Jahr intensiv mit der Frage einer Fristigkeitengliederung nach dem neuen IAS 1 beschäftigt. Ziel war es, unter den Mitgliedern weitestgehend ein einheitliches Verständnis einer Mustergliederung zu finden, gleichzeitig aber auch Probleme und unternehmensspezifische Besonderheiten zu diskutieren.

Grundsätzlich begrüßen wir Bestrebungen, die den Harmonisierungsprozess hinsichtlich einer einheitlichen Bilanzgliederung vorantreiben. Der wirkliche Nutzen einer Bilanzgliederung nach Fristigkeiten, den das IASB immer wieder in den Vordergrund stellt, ist für den Bilanzleser aber nur dann tatsächlich gegeben, wenn diese Darstellung auch einheitlich um-

gesetzt wird. Die bisherigen Ausführungen des IAS 1 sind hierzu nicht geeignet, da der Standard aus unserer Sicht zu viele Fragestellungen offen lässt und entsprechende Passagen in den „Basis for Conclusions“ oder eine kommentierte Implementierungshilfe fehlen. Die im Anhang zu IAS 1 aufgezeigte Musterbilanz ist ohne weitere Kommentare ebenfalls nur in geringem Maße aussagekräftig. Aus diesem Grunde begrüßen wir es, wenn die Gliederungsvorschriften durch den IASB weiter konkretisiert werden oder zumindest das IFRIC durch entsprechende Interpretationen der IFRS auf internationaler Ebene zu einer Harmonisierung der Bilanzgliederung beitragen würde.

Aus unserer Sicht ist es dagegen bedenklich, wenn nationale Rechnungslegungsinstitutionen wie das DRSC bzw. RIC (neben dem IFRIC) die IFRS in Form von „Leitlinien“ interpretieren, sofern dies nicht aufgrund nationaler Besonderheiten erforderlich ist, die sich z.B. aus dem Gesellschafts-, Steuerrecht oder sonstigen rechtlichen und ökonomischen Rahmenbedingungen ergeben; denn in einem solchen Fall könnte es dazu kommen, dass verschiedene nationale Rechnungslegungsinstitutionen die IFRS unterschiedlich interpretieren. Aus diesem Grund sollte sich der DSR bzw. das RIC – wie auch in der Vorbemerkung zu E-RIC 2 ausgeführt wird - darauf beschränken, „Sachverhalte auf Grund nationaler Gegebenheiten im Rahmen der gültigen IFRS zu beurteilen“.

Da es sich bei den Gliederungsregeln nach IFRS nicht um eine nationale Besonderheit handelt, lehnen wir eine verbindliche Interpretation des RIC zu diesem Thema ab. Vielmehr schlagen wir folgende Vorgehensweise vor:

- Die durchaus hilfreiche Kommentierung des RIC sollte in einem ersten Schritt lediglich als Empfehlung (und nicht als verbindliche „Leitlinie“) für deutsche IFRS-Anwender veröffentlicht werden. Dies könnte im Rahmen einer neuen Kategorie neben den Interpretationen des RIC oder im Rahmen eines Zeitschriftenaufsatzes des RIC geschehen.
- In einem zweiten Schritt sollte die Interpretation des RIC im Rahmen eines weiteren Projektes des IFRIC aufgegriffen und mit dem Ziel weiterentwickelt werden, eine international harmonisierte Auslegung der Gliederungsproblematik herbeizuführen.

## 2. Inhaltliche Anmerkungen zu einzelnen Textziffern

Zum vorliegenden Entwurf E-RIC 2 haben wir darüber hinaus folgende inhaltliche Anmerkungen:

- **Begriff „grundsätzlich“**

In Tz. 2 heißt es, dass gemäß IAS 1 „grundsätzlich eine Bilanzgliederung nach Fristigkeit vorgeschrieben“ wird. Das „grundsätzlich“ sollte – wie auch in den Ausführungen des E-RIC Tz. 22-25 diskutiert – in einem Folgesatz dahin gehend konkretisiert werden, dass eine (i.S.v. IAS 1.55 gegebenenfalls partielle) Bilanzgliederung nach Liquiditätsnähe dann erfolgt, wenn dies zuverlässige und entscheidungsrelevantere Informationen bietet (vgl. IAS 1.51).

- **Zuordnung zu den kurzfristigen Vermögensgegenständen und Schulden**

Die Formulierung in Tz. 10 zur Klassifizierung von Vermögenswerten und Schulden als kurzfristig („Dabei ist es ausreichend, wenn eines der Kriterien zutrifft“) ist nicht präzise. Vielmehr müsste es heißen, dass gemäß IAS 1.57 ein Vermögenswert verpflichtend als current asset zu klassifizieren ist, sofern eines der Kriterien in IAS 1.57 (a)-(d) erfüllt ist.

- **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen**

In Tz. 16 heißt es, dass „... Vorräte sowie Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen grundsätzlich den kurzfristigen Bilanzposten zuzuordnen sind (IAS 1.59)“. Dies entspricht IAS 1.57 (a) i.V.m. IAS 1.59. Dementsprechend kommt ein Ausweis von „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ unter „Langfristige Vermögenswerte“, wie in der Beispielbilanz im Anhang zu E-RIC 2 vorgeschlagen, nicht in Betracht. Die Beispielbilanz im Anhang sollte entsprechend angepasst werden.

- **Begriffliche Abgrenzung**

In Tz. 21 wird zutreffend festgestellt, dass IAS 1 die Begriffe „kurzfristige Vermögenswerte“, „langfristige Vermögenswerte“, „kurzfristige Schulden“, „langfristige Schulden“ nicht vorschreibt. Die Verwendung anderer Termini wird in IAS 1.58 ausdrücklich nicht verboten. Daher sollte die entsprechende Bezeichnung dem Anwender nicht vorgeschrieben werden. Ein Hinweis auf eine eindeutige Bezeichnung i.S.v. IAS 1.58 sollte hier genügen. Der zweite Satz in Tz. 21 („Da die Konzeption einer Gliederung in kurzfristige und langfristige Bilanzposten vom HGB abweicht, sind die Bezeichnungen „Anlagevermögen“ für langfristige Vermögens-

werte und „Umlaufvermögen“ für kurzfristige Vermögenswerte nicht sachgerecht“) sollte dementsprechend gestrichen werden.

- **Begriff „Sonstige Forderungen“**

Die Bezeichnung „sonstige Forderungen“ in der Beispielgliederung im Anhang des E-RIC 2 sollte in „sonstige Vermögenswerte“ geändert werden. Dies gilt für den Bereich kurzfristiger Vermögenswerte und den Bereich langfristiger Vermögenswerte. Damit würden Rechnungsabgrenzungsposten begrifflich besser erfasst.

- **Ausgliederung des kurzfristigen Anteils der Pensionsverpflichtungen**

Die in der Tz. 32 des Entwurfs gegebene Empfehlung, Pensionspläne ohne Fondsdeckung in einen kurzfristigen und langfristigen Teil aufzuteilen, lehnen wir ab, da im Anhang in der Regel die Darstellung zusammen mit fondsgebundenen Pensionsplänen erfolgt, bei denen eine entsprechende Aufteilung nicht möglich ist (so auch Tz. 33 des Entwurfs). Eine Aufteilung wäre unseres Erachtens daher fehlleitend, da sich der in der Bilanz ausgewiesene Betrag eben nur teilweise aufteilen lässt, ggf. aber der Eindruck erweckt würde, dass sich ein kurzfristiger Anteil auch auf die Pensionspläne mit Fondsdeckung beziehen würde. Der Informationsmehrwert einer Ausgliederung ist daher gering.

- **Nennung der Verbindlichkeitspositionen an erster Stelle unter den lang- bzw. kurzfristigen Schulden**

IAS 1.51 ff spricht zwecks Darstellung und Gliederung in der Bilanz von lang- bzw. kurzfristigen Vermögen/Schulden. Dabei schreibt IAS 1.68 bestimmte Positionen als Mindestumfang vor. Dem und der o.g. Bezeichnung folgend werden unter den „Schulden“ jeweils zuerst die diversen Verbindlichkeitspositionen vor den Rückstellungen aufgeführt, da sie den höheren Grad an Schuldcharakter aufweisen, da Verbindlichkeiten definitiv und unwiderruflich sowohl von der Tatsache als auch vom Umfang her zu einem Vermögensabfluss führen. Bei Rückstellungen ist hingegen der tatsächliche Abfluss hinsichtlich Zeitpunkt und Höhe nicht exakt bestimmbar. Des Weiteren kann bei den Verbindlichkeiten im Grunde auch eine höhere Liquiditätsnähe unterstellt werden, denn wesentliche Rückstellungspositionen (z.B. Pensionsrückstellungen) führen tendenziell spät zu einem Liquiditätsabfluss.

Darüber hinaus resultierte u.E. die bisherige Reihenfolge nach HGB auch aus der Überlegung heraus, durch vorhandene Wahlrechte seien Teile der Rückstellungen quasi „EK-ähnlich“. Diese haben jedoch nach IAS keinen Bestand. Im Übrigen haben die Standards

ihren Ursprung im angloamerikanischen Raum, wo Rückstellungen in unserem „HGB-Sinne“ eher unbekannt bzw. von untergeordneter Bedeutung sind. So werden Teile der Rückstellungen im handelsrechtlichen Sinne nach IFRS und US-GAAP als abgegrenzte Schulden/Verbindlichkeiten bezeichnet. Bei den Rückstellungen handelt es sich um eine Art Residualgröße innerhalb der Schulden, die durch eine entsprechende Rangfolge auch formal am ehesten zum Ausdruck kommt. Letztendlich bildet auch der Standard selbst unter den „Guidance on Implementing“ als Beispiel eine Bilanz ab, in der die Rückstellungen unter den lang- bzw. kurzfristigen Schulden jeweils als letzte Position aufgeführt werden.

Mit freundlichen Grüßen

gez. Dr. Bernhard Haeger, E.ON AG

Leiter des Arbeitskreises „Externe Rechnungslegung“ der GEFIU