

Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand nach IAS/IFRS

von Prof. Dr. Volkmar Botta, Dipl.-Kfm. Ralf Staub
und Dipl.-Kfm. Adrian A. Weinaug, Jena

++ Kernaussagen ++

Wahlrechte führen zu unterschiedlichen Bilanz- und GuV-Strukturen. Zur Verbesserung der Vergleichbarkeit von Abschlüssen und zur Förderung der Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen sollten Zuwendungen der öffentlichen Hand konsequenterweise nach der Bruttomethode bzw. unter der GuV-Position „sonstige Erträge“ verbucht werden.

++ Kurzgliederung ++

- | | |
|---|---|
| I. Bilanzierung von Zuwendungen nach IAS 20 | III. Lösungen
• Brutto- und Nettomethode |
| II. Sachverhalt und Aufgaben | IV. Vergleich und Fazit |

I. Bilanzierung von Zuwendungen nach IAS 20

1. Einführung

IAS 20 regelt die Behandlung von „Government Grants“ im Rechenwerk des Unternehmens. Im Kontext der IAS/IFRS werden unter „Government“ außer Regierungsbehörden auch Institutionen mit hoheitlichen Aufgaben wie z. B. die BfA und ähnliche Körperschaften unabhängig davon verstanden, ob diese auf internationaler, nationaler oder lokaler Ebene agieren (vgl. IAS 20.2). Insoweit erklärt sich die deutsche Übersetzung des Wortes „Government“ mit „öffentlicher Hand“.

Das Wort „Grants“ ist mit „Zuwendung“ zu übersetzen. Allgemein wird unter einer Zuwendung i. S. des IAS 20 die **Übertragung von i. d. R. finanziellen Mitteln** der o. g. Geber auf Unternehmen als Ausgleich für die vergangene oder künftige Erfüllung bestimmter Bedingungen im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit (vgl. IAS 20.3) verstanden. Dabei werden **Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von langfristigen Vermögenswerten** (grants related to assets) und **erfolgsbezogene Zuwendungen** (grants related to income) unterschieden.

2. Zuwendungen für Vermögenswerte (grants related to assets)

Erhält ein Unternehmen eine Zuwendung für die Anschaffung bzw. Herstellung langfristiger Vermögenswerte, so sind bei der Bilanzierung insbesondere IAS 20.24-20.28 zu beachten. Dies gilt auch, wenn an die Gewährung der Zuwendung weitere Nebenbedingungen geknüpft wurden wie z. B. Standort oder Nutzungsdauer des Vermögenswerts.

Zuwendungen für Vermögenswerte umfassen sowohl die nach deutschem Steuerrecht bekannten Investitionszuschüsse als auch „steuerfreie“ Investitionszulagen (vgl. Lüdenbach/Hoffmann, § 12 Rz. 57). Hinsichtlich der bilanziellen Darstellung kommen die **Nettomethode** oder alternativ die **Bruttomethode** zur Anwendung.

Bei der Nettomethode werden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten um den Zuschuss vermindert (deducting in arriving at the carrying amount). Bei der Bruttomethode wird demgegenüber ein passiver RAP (deferred income) in Höhe des Zuschusses gebildet. Dieser ist ertragswirksam (vgl. IAS 20.24) und proportional zu den Abschreibungsbeträgen (vgl. IAS 20.17) über die Nutzungsdauer des Vermögenswerts aufzulösen. Das erstmalig für die bilanzielle Behandlung von Zuschüssen gewählte Verfahren ist künftig auch auf die Bilanzierung anderer Zuwendungen für Vermögenswerte anzuwenden. Die **nach deutschem Bilanzierungsrecht übliche Vorgehensweise**, Investitionszuschüsse nach der Nettomethode und Investitionszulagen nach der Bruttomethode zu verbuchen, ist dagegen für Abschlüsse **nach IAS/IFRS unzulässig** (vgl. Pfitzer/Wirth, S. 29). Ebenso unzulässig ist die nach deutschem Recht mögliche sofortige erfolgswirksame Verrechnung des Zuschusses.

Die bilanzielle Erfassung von Zuwendungen mithilfe der Brutto- bzw. Nettomethode erfolgt allerdings **nur bei hinreichender Sicherheit** (reasonable assurance) dafür, dass die mit der Zuwendung verbundenen Auflagen (zukünftig) erfüllt werden können und die Zuwendung auch tatsächlich gewährt wird (vgl. IAS 20.7). Dazu bedarf es einer nachvollziehbaren Aussage durch das Management (Business Plan) bzw. dem Vorliegen des Zuwendungsbescheids.

Wird die Zuwendung ausgezahlt, sind bei Anwendung der Nettomethode die aktiven Bestandskonten „Bank“ und das entsprechende Vermögenswertkonto zu bebuchen. Bei Anwendung der Bruttomethode muss der Zahlungseingang auf dem aktiven Bestandskonto „Bank“ und dem passiven Abgrenzungskonto verbucht werden.

Wird die Zuwendung nach der Nettomethode bilanziert, so resultiert daraus eine Reduzierung der jährlichen Abschreibungsbeträge. Bei Anwendung der Bruttomethode kommt es dagegen zur abschreibungsproportional ertragswirksamen Auflösung des passiven Abgrenzungspostens. Da die Anwendung der Nettomethode eine Bilanzverkürzung bewirkt, ergibt sich eine **günstigere Bilanzrelation von Eigen- zu Fremd- bzw. Gesamtkapital**. Das führt jedoch auch dazu, dass die im externen Rechnungswesen als Aufwand zu buchenden Abschreibungen von den im internen Rechnungswesen im Rahmen der Kostenrechnung und zu Kalkulationszwecken in Ansatz zu bringenden Kosten abweichen. Dies sollte jedoch tunlichst vermieden werden, um nicht die anzustrebende Übereinstimmung von Aussagen zu untergraben, die anhand des internen und externen Rechnungswesens generiert werden können. Vorzugsweise sollte daher die Bruttomethode angewendet werden, da sie die Übernahme der (externen) bilanziellen Abschreibungen als Grundkosten in die Kostenrechnung ermöglicht.

Kommt es zum Zufluss von Zahlungsmitteln vor Bestehen einer hinreichenden Sicherheit dafür, dass die Auflagen erfüllt werden können, so ist die Zuwendung jedoch zunächst als Verbindlichkeit gegenüber dem Geber zu verbuchen.

3. Erfolgsbezogene Zuwendungen (grants related to income)

Bei erfolgsbezogenen Zuwendungen sind einerseits Zuwendungen zur Deckung bestimmter Aufwendungen (**Aufwandszuwendung**) und andererseits Zuwendungen zur Kompensation von Ertragsausfällen (**Ertragszuwendung**) zu unterscheiden. Letztere sind hauptsächlich im landwirtschaftlichen Bereich vorzufinden.

Für die bilanzielle Abbildung von Aufwandszuwendungen kommen zwei alternative Verfahren in Betracht (vgl. IAS 20.29 ff.). Entweder werden die Zuwendungen **als Ertrag gebucht** und innerhalb der Position sonstige Erträge

(other income) bzw. in einem gesondert zu bildenden Posten (z. B. Erträge aus Zuwendungen) ausgewiesen oder mit der entsprechenden Aufwandsposition saldiert. Der Buchungssatz bei Zufluss der Zuwendung lautet im ersten Fall: Bank an sonstige Erträge bzw. Erträge aus Zuwendungen. Im zweiten Fall lautet der Buchungssatz: Bank an entsprechendes Aufwandskonto (z. B. Personalaufwand). **Ertragszuwendungen** dagegen dürfen nicht mit anderen Positionen saldiert werden. Sie **sind stets gesondert auszuweisen**.

In der GuV wird die Zuwendung erst gebucht, wenn hinreichend sicher ist, dass die Zuwendung tatsächlich gezahlt wird und entsprechende Auflagen erfüllt werden. Kommt es trotz Nichterfüllung des zweiten Sachverhalts zum Liquiditätszufluss, so ist die Zuwendung auf der Passivseite der Bilanz unter Verbindlichkeiten gegenüber dem Zuwendungsgeber auszuweisen. Bezieht sich die Zahlung auf eine Zuwendung für mehrere Perioden, so ist der die anderen Perioden betreffende Betrag nach dem Konzept der periodengerechten Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen (matching principle) passivisch abzugrenzen (deferred income) und in den folgenden Perioden aufzulösen.

4. Rückzahlung

Werden Zuwendungen rückzahlungspflichtig, weil beispielsweise vereinbarte Auflagen nicht erfüllt werden, ist dies als **Berichtigung einer vorausgegangenen Schätzung** zu behandeln (vgl. IAS 20.32). Bei der buchhalterischen Behandlung sind über IAS 20 hinaus die einschlägigen Regelungen von IAS 8 „Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“ zu beachten.

Wurde bei der Bilanzierung von Zuwendungen für Vermögenswerte die **Bruttomethode verwendet, so ist zunächst der passive Abgrenzungsposten aufzulösen**. Ein i. d. R. entstehender Überschussbetrag ist unmittelbar als Aufwand zu buchen (vgl. IAS 20.32) und mindert das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entsprechend (vgl. IAS 8.28 f.). Wurde die Zuwendung dagegen nach der **Nettomethode verbucht, so ist zunächst in Höhe des rückzahlungspflichtigen Betrags eine Zuschreibung auf den Buchwert vorzunehmen**. Dieser Buchwert ist um die kumulative Abschreibung zu korrigieren und diese ist insoweit aufwandswirksam zu verrechnen (IAS 20.32 S. 5), wie sie bei Wegfall der Zuwendung bis zu diesem Zeitpunkt zu erfassen gewesen wäre.

Die Rückzahlung von erfolgsbezogenen Zuwendungen wird prinzipiell direkt als Aufwand in der GuV verbucht. Wurde jedoch ein Abgrenzungsposten gebildet, weil sich der ausgezahlte Betrag auf mehrere Perioden bezieht, so ist zuerst dieser Posten erfolgsneutral aufzulösen und nur die Differenz zwischen Rückzahlungsbetrag und dem Wert des aufgelösten Abgrenzungspostens aufwandswirksam zu verrechnen.

5. Angaben im Anhang

Art und Umfang der im Abschluss enthaltenen Zuwendungen, die angewandten Bilanzierungsmethoden und die Art der Darstellung sind **im Anhang zu erläutern** (IAS 20.39a und b). Darüber hinaus ist über noch nicht erfüllte Auflagen zu berichten (vgl. IAS 20.39c).

II. Sachverhalt und Aufgaben

Sachverhalt: Die XYZ AG investiert 5 000 000 € im Januar X1 in die Anschaffung bzw. Herstellung eines innovativen Vermögensgegenstands zur Fertigung von Produkten aus

dem Hochtechnologiebereich. Die voraussichtliche Nutzungsdauer der Anlage beträgt fünf Jahre. Sie wird linear abgeschrieben. Die AG erhält für diese Investition einen Zuschuss i. H. von 500 000 € aus einem regionalen Förderprogramm unter der Auflage, dass mit der Investition in diesem Jahr mindestens zehn neue Vollarbeitsplätze geschaffen und für mindestens fünf Jahre aufrechterhalten werden. Die Unternehmensleitung geht davon aus, dass diese Auflage erfüllt werden kann. Der Zuschuss wird Ende Januar ausgezahlt.

Das regionale Arbeitsamt vermittelt die erforderlichen Fachkräfte und beteiligt sich an den gesamten jährlichen Personalaufwendungen des Unternehmens i. H. von 300 000 € mit 10 % im ersten Jahr und mit 5 % im zweiten Jahr. Die insgesamt bewilligten Aufwandszuwendungen werden im ersten Jahr vollständig an die XYZ AG ausgezahlt.

Außerdem ist bekannt, dass dem Unternehmen jährlich auszahlungswirksame Aufwendungen für Material i. H. von 100 000 € anfallen sowie jährlich konstante einzahlungswirksame Erträge i. H. von 1 450 000 € entstehen. Gewinne bzw. Verluste sollen direkt mit dem Eigenkapital verrechnet werden.

(1) Es sind die Bilanz sowie die GuV für das erste und zweite GJ unter Berücksichtigung dieser Angaben und der als Abb. 1 beigefügten Eröffnungsbilanz zu erstellen.

Abb. 1: Eröffnungsbilanz

Aktiva	Bilanz zum 1. 1. X1	Passiva
Anlagevermögen	0	Eigenkapital
Umlaufvermögen	5 000 000	Fremdkapital
Kasse	5 000 000	
	10 000 000	10 000 000

(2) Welche potenziellen Auswirkungen auf Bilanz und GuV ergeben sich für den Fall, dass die Zuwendung für die Anschaffung bzw. Herstellung der Vermögenswerte zu Beginn des zweiten Jahres rückzahlungspflichtig wird?

Für die Lösung der Aufgabenstellungen sollen jeweils die Netto- und die Bruttomethode angewandt werden.

III. Lösungen

1. Nettomethode

Die Bilanz zum 31. 12. X1 entwickelt sich bei Anwendung der Nettomethode gemäß der folgenden Abb. 2.

Abb. 2: Nettomethode

Aktiva	Bilanz zum 31. 12. X1	Passiva
Anlagevermögen	3 600 000	Eigenkapital
Umlaufvermögen	5 000 000	Fremdkapital
Kasse	1 595 000	Passive Abgrenzung
	10 195 000	10 195 000

In der Bilanz ist das Anlagevermögen mit 3 600 000 € ausgewiesen. Dieser Wert ergibt sich nach Abzug des Zuschusses i. H. von 500 000 € von den Anschaffungs- bzw. Herstellkosten und der Abschreibungen für das erste Jahr i. H. von 900 000 € (4 500 000 € verteilt auf fünf Jahre = 900 000 €). Im Folgenden wird aus Vereinfachungsgründen das Umlaufvermögen als konstant angenommen. Der Kassenbestand sinkt unter Berücksichtigung der zahlungswirksamen Vorgänge auf 1 595 000 €. Einzahlungswirksam sind neben den Umsatzerlösen i. H. von 1 450 000 € auch die Zuwendungen für Vermögenswerte i. H. von 500 000 € sowie die Aufwandszuwendungen i. H. von 45 000 €. Auszahlungswirksam sind neben der Investition i. H. von

5 000 000 € der Materialaufwand i. H. von 100 000 € und der Personalaufwand i. H. von 300 000 €. Das Eigenkapital nimmt in Höhe des in der GuV (Abb. 3) ausgewiesenen Gewinns zu, während das Fremdkapital konstant bleibt. Da sich die ausgezahlten Aufwandszuwendungen zum Teil auf das kommende Jahr beziehen, muss i. H. von 15 000 € eine entsprechende Abgrenzung vorgenommen werden.

In Abb. 3 werden die Aufwandszuschüsse als sonstiger Ertrag, in Abb. 4 als Abzug von den Personalkosten dargestellt. Obwohl nach beiden alternativen Verfahren der gleiche Gewinn ausgewiesen wird, unterscheiden sich Aufwands- und Ertragskennzahlen erheblich. Die Vergleichbarkeit von Unternehmen wird folglich aufgrund der Wahlfreiheit der Vorgehensweisen prinzipiell erschwert.

Abb. 3: Aufwandszuschüsse als sonstiger Ertrag

Soll	GuV vom 1. 1. - 31. 12. X1		Haben
Abschreibung	900 000	Umsatzerlöse	1 450 000
Materialaufwand	100 000	sonstige Erträge	30 000
Personalaufwand	300 000		
Gewinn	180 000		
	<u>1 480 000</u>		<u>1 480 000</u>

Abb. 4: Verrechnung der Aufwandszuschüsse mit Personalkosten

Soll	GuV vom 1. 1. - 31. 12. X1		Haben
Abschreibung	900 000	Umsatzerlöse	1 450 000
Materialaufwand	100 000		
Personalaufwand	270 000		
Gewinn	180 000		
	<u>1 450 000</u>		<u>1 450 000</u>

Unter Berücksichtigung der Abschreibungen, der zahlungswirksamen Vorgänge, der Auflösung des passiven Abgrenzungspostens sowie des erwirtschafteten Gewinns ergibt sich zum Ende des zweiten Jahres die Bilanz gem. Abb. 5.

Abb. 5: Bilanz zum 31. 12. X2

Aktiva	Bilanz zum 31. 12. X2		Passiva
Anlagevermögen	2 700 000	Eigenkapital	4 345 000
Umlaufvermögen	5 000 000	Fremdkapital	6 000 000
Kasse	2 645 000	Passive Abgrenzung	0
	<u>10 345 000</u>		<u>10 345 000</u>

Die Abb. 6 und 7 zeigen die aus der Anwendung der verschiedenen Verfahren resultierende GuV. In Abb. 6 werden die Zuwendungen unter der Position „sonstige Erträge“ ausgewiesen, Abb. 7 vermindert den Personalaufwand entsprechend um 15 000 €. Der ausgewiesene Gewinn ermäßigt sich im Vergleich zum Gewinn des ersten Jahres (vgl. Abb. 3 bzw. Abb. 4) um 15 000 € auf 165 000 €. Die Reduzierung ergibt sich aus der im Vergleich zum Vorjahr um 50 % geringeren Personalszuwendung, die durch Auflösung des passiven RAP berücksichtigt wird.

Abb. 6: Aufwandszuschüsse als sonstiger Ertrag

Soll	GuV vom 1. 1. - 31. 12. X1	Haben
Abschreibung	900 000	Umsatzerlöse 1 450 000
Materialaufwand	100 000	sonstige Erträge 15 000
Personalaufwand	300 000	
Gewinn	165 000	
	<u>1 465 000</u>	<u>1 465 000</u>

Abb. 7: Verrechnung der Aufwandszuschüsse mit Personalkosten

Soll	GuV vom 1. 1. - 31. 12. X1	Haben
Abschreibung	900 000	Umsatzerlöse 1 450 000
Materialaufwand	100 000	
Personalaufwand	285 000	
Gewinn	165 000	
	<u>1 450 000</u>	<u>1 450 000</u>

Gemäß Aufgabenstellung ist nun darzustellen, welche Auswirkungen sich auf das Rechenwerk bei Rückzahlung der erhaltenen Zuwendung für den Vermögenswert i. H. von 500 000 € ergeben:

Abb. 8: Bilanz zum 31. 12. X2 bei Rückzahlungspflicht

Aktiva	Bilanz zum 31. 12. X2	Passiva
Anlagevermögen	3 000 000	Eigenkapital 4 145 000
Umlaufvermögen	5 000 000	Fremdkapital 6 000 000
Kasse	2 145 000	Passive Abgrenzung 0
	<u>10 145 000</u>	<u>10 145 000</u>

Zum Wert des Anlagevermögens zum 31. 12. X1 (s. Abb. 2) ist daher zunächst eine Zuschreibung i. H. von 500 000 € vorzunehmen. Da der Buchwert zum Ende des zweiten Jahres dem Buchwert ohne Berücksichtigung der Zuwendungen zu entsprechen hat, sind aufwandswirksam insgesamt 110 000 € als Abschreibungen zu buchen. Im Vergleich zu dem in Abb. 5 ausgewiesenen Wert sinkt der Kassenbestand um den zurückgezahlten Betrag.

Der Anstieg der Abschreibung führt nun zu einem Verlust i. H. von 35 000 €, der das Eigenkapital entsprechend mindert. Da sich die Rückzahlung laut Aufgabenstellung jedoch nicht auf ertragsbezogene Zuwendungen bezieht, kann die Auflösung des passiven Abgrenzungspostens weiterhin als sonstiger Ertrag (Abb. 9) gebucht oder von den Personalaufwendungen (Abb. 10) abgesetzt werden.

Abb. 9: Aufwandszuschüsse als sonstiger Ertrag

Soll	GuV vom 1. 1. - 31. 12. X1	Haben
Abschreibung	1 100 000	Umsatzerlöse 1 450 000
Materialaufwand	100 000	sonstige Erträge 15 000
Personalaufwand	300 000	
	<u>1 500 000</u>	Verlust 35 000
		<u>1 500 000</u>

Abb. 10: Verrechnung der Aufwandszuschüsse mit Personalkosten

Soll	GuV vom 1. 1. - 31. 12. X2	Haben
Abschreibung	1 100 000	Umsatzerlöse 1 450 000
Materialaufwand	100 000	
Personalaufwand	285 000	Verlust 35 000
	<u>1 485 000</u>	<u>1 485 000</u>

2. Bruttomethode

In der Abb. 11 wird nun die vereinfachte IAS/IFRS-Bilanz zum 31. 12. X1 bei Anwendung der Bruttomethode dargestellt. Die Abschreibungen sind dabei zunächst unter Bezug auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten unter Vernachlässigung der Zuwendungen zu ermitteln. Sie belaufen sich auf jährlich 1 000 000 € (5 000 000 € verteilt auf fünf Jahre). Die hier als passiver Abgrenzungsposten (2) ausgewiesene Zuwendung für Vermögenswerte wird proportional zur Höhe des Abschreibungsbetrags aufgelöst, also jährlich zu einem Fünftel verrechnet. Die anderen Werte werden entsprechend der obigen Ausführungen ermittelt. Aus Übersichtlichkeitsgründen werden die Abgrenzungsposten in Abb. 11 getrennt ausgewiesen. Der Posten „Passive Abgrenzung (1)“ bezieht sich auf die Aufwandszuwendung, der Posten „Passive Abgrenzung (2)“ auf die Zuwendung für den Vermögenswert.

Abb. 11: Bilanz zum 31. 12. X2

Aktiva	Bilanz zum 31. 12. X2		Passiva
Anlagevermögen	4 000 000	Eigenkapital	4 180 000
Umlaufvermögen	5 000 000	Fremdkapital	6 000 000
Kasse	1 595 000	Passive Abgrenzung (1)	15 000
		Passive Abgrenzung (2)	400 000
	10 595 000		10 595 000

In der GuV kann die Auflösung des passiven Abgrenzungspostens (1) wiederum als sonstiger Ertrag (Abb. 12) bzw. als Minderung der zugehörigen Aufwandspositionen (Abschreibung bzw. Personalaufwand) dargestellt werden (vgl. Abb. 13).

Abb. 12: Aufwandszuschüsse als sonstiger Ertrag

Soll	GuV vom 1. 1. - 31. 12. X1		Haben
Abschreibung	1 000 000	Umsatzerlöse	1 450 000
Materialaufwand	100 000	sonstige Erträge	130 000
Personalaufwand	300 000		
Gewinn	180 000		
	1 580 000		1 580 000

Abb. 13: Verrechnung der Aufwandszuschüsse mit Personalkosten

Soll	GuV vom 1. 1. - 31. 12. X1		Haben
Abschreibung	900 000	Umsatzerlöse	1 450 000
Materialaufwand	100 000		
Personalaufwand	270 000		
Gewinn	180 000		
	1 450 000		1 450 000

Unter Berücksichtigung der beschriebenen Sachverhalte ergibt sich dann die in Abb. 14 dargestellte Bilanz zum 31. 12. X2. Die GuV für das zweite Jahr unterscheidet sich von der in Abb. 12 bzw. 13 dargestellten GuV lediglich in den Positionen Gewinn (165 000 €) sowie sonstige Erträge (115 000 €) bzw. Personalaufwand (285 000 €).

Abb. 14: Bilanz zum 31. 12. X2

Aktiva	Bilanz zum 31. 12. X2		Passiva
Anlagevermögen	3 000 000	Eigenkapital	4 345 000
Umlaufvermögen	5 000 000	Fremdkapital	6 000 000
Kasse	2 645 000	Passive Abgrenzung (1)	0
		Passive Abgrenzung (2)	300 000
	10 645 000		10 645 000

Unter der Maßgabe, dass die Zuwendung zurückgezahlt werden muss, entspricht die Bilanz zum 31. 12. X2 bei Anwendung der Bruttomethode der Bilanz gem. Abb. 8. Die auszahlungswirksame Rückzahlung der Zuwendung i. H. von 500 000 € wird mit dem passiven Abgrenzungsposten (2) i. H. von 400 000 € gem. Abb. 11 sowie über die Position „sonstiger Aufwand“ i. H. von 100 000 € gem. Abb. 15 bzw. 16 der GuV verrechnet.

Die Auflösung des „passiven Abgrenzungspostens (1)“ kann wiederum in der GuV über „sonstige Erträge“ (Abb. 15) bzw. als Minderung der Personalaufwendungen (Abb. 16) verbucht werden, da diese Zuwendung annahmegemäß nicht zurückgezahlt zu werden braucht.

Abb. 15: Auflösung des Abgrenzungspostens als sonstiger Ertrag

Soll	GuV vom 1. 1. - 31. 12. X2		Haben
Abschreibung	1 000 000	Umsatzerlöse	1 450 000
Materialaufwand	100 000	sonstige Erträge	15 000
Personalaufwand	300 000	Verlust	35 000
sonstiger Aufwand	100 000		
	1 500 000		1 500 000

Abb. 16: Auflösung des Abgrenzungspostens über Personalaufwand

Soll	GuV vom 1. 1. - 31. 12. X2		Haben
Abschreibung	1 000 000	Umsatzerlöse	1 450 000
Materialaufwand	100 000	Verlust	35 000
Personalaufwand	285 000		
sonstiger Aufwand	100 000		
	1 450 000		1 450 000

IV. Vergleich und Fazit

Die Erläuterungen und das voranstehende Zahlenbeispiel zeigen, dass die buchhalterische Behandlung der Zuwendungen für Vermögenswerte und von erfolgsbezogenen Zuwendungen aufgrund der explizit in IAS 20 zugelassenen Wahlrechte zu unterschiedlichen Bilanz- und GuV-Strukturen führt. Dies beeinflusst daraus abgeleitete Kennzahlen und beeinträchtigt Unternehmensvergleiche. Vor der vergleichenden Analyse von Jahresabschlüssen mittels Kennzahlen sind daher die Angaben im Anhang zu analysieren. Zur Verbesserung der Vergleichbarkeit von Abschlüssen, zur Erleichterung der Analyse und zur Förderung der Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen sollten daher Zuwendungen konsequenterweise nach der Bruttomethode bzw. als „sonstige Erträge“ verbucht werden.

Literatur: IASC (Hrsg.), International Financial Reporting Standards, London 2003; Lüdenbach/Hoffmann, IAS Kommentar, Freiburg 2003; Pfitzer/Wirth, in: Baetge u. a. (Hrsg.), Rechnungslegung nach IAS, Stuttgart 2002. ◇