

Karl Petersen | Florian Bansbach
Eike Dornbach (Hrsg.)

IFRS Praxis- handbuch

Ein Leitfaden für die Rechnungs-
legung mit Fallbeispielen

12. Auflage



**Inkl. Anhang-
Checkliste zum
Download**

Vahlen

Zum Inhalt:

Das IFRS Praxishandbuch ist ein Leitfaden und Nachschlagewerk für Fach- und Führungskräfte. Die online abrufbare Anhang-Checkliste ergänzt es zu einem wertvollen Hilfsmittel bei der täglichen Arbeit. Sie können die Daten unter folgendem Link herunterladen:

http://vahlen.becksche.de/cd/ifrs_12a/index.html

Die überarbeitete 12. Auflage enthält:

- Berücksichtigung des neuen Leasingstandards IFRS 16
- Überarbeitung und Aktualisierung der Bereiche zu Finanzinstrumenten nach IFRS 9 und zur Erlöserfassung nach IFRS 15
- Ergänzung der Darstellungen zur Ent- und Übergangskonsolidierung
- Alle aktuellen Standards und Interpretationen
- Neue Beispiele sowie Praxishinweise

Das Werk entstand in Kooperation folgender mittelständischer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften:



„Das IFRS Praxishandbuch ist ein von Experten mit Praxiserfahrung verfasstes Werk. Es bietet eine angenehm verständlich und übersichtlich geschriebene Darstellung der Bilanzierungsgrundsätze nach IFRS und eignet sich deshalb für die grundlegende Erarbeitung der einschlägigen IFRS Regeln. Durch konkrete Lösungsansätze und zahlreiche Fallbeispiele ist es in der praktischen Arbeit sehr nützlich. Die Anhangcheckliste unterstützt den Praxisbezug. Es liefert damit eine wertvolle Hilfestellung für eine möglichst praktikable Erstellung von Abschlüssen und bei der Finanzberichterstattung nach IFRS.“

Günther Beck, Mitglied des Vorstands der Maschinenfabrik Berthold Hermle AG

Zu den Autoren:

WP/StB Karl Petersen; Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München; Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

Dipl.-Betriebswirt (FH) Florian Bansbach; Bansbach GmbH, Stuttgart; Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

WP/StB/RA Dr. Eike Dornbach; Dornbach GmbH, Koblenz; Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

IFRS Praxishandbuch

Ein Leitfaden für die Rechnungslegung
mit Fallbeispielen

von

WP/StB Karl Petersen

Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

Dipl.-Betriebswirt (FH) Florian Bansbach

BANSBACH GmbH, Stuttgart
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

und

WP/StB/RA Dr. Eike Dornbach

Dornbach GmbH, Koblenz
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

in Kooperation mit

KLS Accounting & Valuation GmbH

Köln

12., aktualisierte Auflage

Verlag Franz Vahlen München

Vorwort

Ziel dieses Buches ist es, dem fachkundigen Leser die komplexe Materie der internationalen Rechnungslegung möglichst praxisnah und leicht verständlich näher zu bringen. Mit diesem Werk werden die verantwortlichen Entscheidungsträger in den Unternehmen bei der Umstellung auf die IFRS unterstützt. Durchgängiges Konzept dieses Buches ist die Aufarbeitung der Materie mit Hilfe von Fallbeispielen und Graphiken. Die Farbgebung der Randverweise auf die Fundstellen im IFRS-Regelwerk differenziert zwischen verpflichtend anzuwendenden Regelungen und solchen, die noch nicht in Europarecht übernommen worden sind. Blickpunkt hierfür ist das Jahr 2018. Checklisten zur Erstellung des Anhangs unterstützen den Praxisbezug des Handbuchs.

In die Aktualisierung der Voraufgabe sind wertvolle Hinweise unserer Leser und Rezensenten eingeflossen. Die Herausgeber und Autoren bedanken sich für das Feedback und erbitten auch im Hinblick auf die 13. Auflage Anregungen und fachkundige Kritik.

Gegenstand der diesjährigen fachlichen Aktualisierung war insbesondere die Aufnahme des neu veröffentlichten IFRS 16 zur Leasingbilanzierung. Bei den Grundlagenerläuterungen zur Fair-Value-Bewertung wurden die Verflechtungen mit den an anderen Stellen dargestellten Einzelthemen verbessert. Die Ausführungen zur Kapitalkonsolidierung wurden um Erläuterungen zur Ent- und Übergangskonsolidierung erweitert. Das Kapitel zu den aktuellen Entwicklungen wurde auf den neuesten Stand gebracht. Darüber hinaus wurde der Praxisbezug durch die Aufnahme weiterer Praxishinweise und Beispiele an geeigneten Stellen noch weiter geschärft.

Prof. Dr. Dirk Hachmeister von der Universität Hohenheim hat wie in den Voraufgaben das Problemfeld der IFRS-Anwendung bei Personengesellschaften übernommen. Seine Ausführungen betreffen die Bilanzierung des Eigenkapitals, die Ermittlung latenter Steuern, die Bilanzierung von Anteilen an Personengesellschaften sowie die Konsolidierung von Personengesellschaften.

Der vorliegende Text beinhaltet alle wesentlichen bis zum September 2017 vom IASB veröffentlichten bzw. durch die EU-Kommission beschlossenen IFRS-Standards. Die Autoren haben zudem alle aktuellen, für das Handbuch wichtigen Interpretationen des IFRS Interpretations Committee berücksichtigt.

Die Herausgeber bedanken sich bei allen Autoren für die angenehme Zusammenarbeit und das große Engagement bei der Erstellung dieses Gemeinschaftswerks. Darüber hinaus gilt ein besonderer Dank Herrn Dr. Sebastian Höfner, Herrn WP/StB Sebastian Moshövel und Herrn WP/StB Hermann Plankensteiner für ihre fachliche Mitarbeit.

Zuordnung der Standards zu den Abschnitten im IFRS Praxishandbuch

IFRS Nr.	Titel	Abschnitt
1	Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards	B
2	Anteilsbasierte Vergütung	C.IV.5
3	Unternehmenszusammenschlüsse	D.III.1
4	Versicherungsverträge	./.
5	Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche	C.IV.3
6	Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen	C.II.1.6.3
7	Finanzinstrumente: Angaben	C.II.4.10
8	Geschäftssegmente	E.VI.
9	Finanzinstrumente	C.II.4, III.4, IV.4
10	Konzernabschlüsse	D
11	Gemeinsame Vereinbarungen	C.IV.6, D.II.3
12	Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen	Online 3
13	Bemessung des beizulegenden Zeitwerts	C.I.3
14	Regulatorische Abgrenzungsposten	B.3.4
15	Erlöse aus Verträgen mit Kunden	C.I.4.7
16	Leasingverhältnisse	C.IV.2.7
IAS Nr.	Titel	Abschnitt
1	Darstellung des Abschlusses	E.I., II., III., V.
2	Vorräte	C.II.5
7	Kapitalflussrechnungen	E.IV.
8	Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler	C.I.5
10	Ereignisse nach der Berichtsperiode	Online 9.7
12	Ertragsteuern	C.IV.1
16	Sachanlagen	C.II.2
17	Leasingverhältnisse	C.IV.2
19	Leistungen an Arbeitnehmer	C.III.3
20	Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand	C.I.1
21	Auswirkungen von Wechselkursänderungen	C.II.4, D.I.5.5
23	Fremdkapitalkosten	C.I.1
24	Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen	E.VIII.
26	Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen	./.
27	Einzelabschlüsse	C.II.4.11
28	Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	D.I.5, II.3, III.
29	Rechnungslegung in Hochinflationländern	D.I.5.5
32	Finanzinstrumente: Darstellung	C.II.4, III.1
33	Ergebnis je Aktie	E.VII.
34	Zwischenberichterstattung	E.X.
36	Wertminderung von Vermögenswerten	C.I.1
37	Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen	C.III.2
38	Immaterielle Vermögenswerte	C.II.1
39	Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung	C.II.4, III.4, IV.4
40	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	C.II.3
41	Landwirtschaft	Online 9.8

IFRIC Nr.	Titel	Abschnitt
1	Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen	C.III.2.3.4
2	Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente	C.III.1
4	Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält	C.IV.2.3.4
5	Rechte und Anteile an Fonds für Entsorgung, Wiederherstellung und Umweltsanierung	<i>Online</i> 5.3.3
6	Verbindlichkeiten wegen Teilnahme an einem spezifischen Markt ergeben Elektro- und Elektronikaltgeräte	C.III.2.3.4
7	Anwendung des Anpassungsansatzes unter IAS 29 – Rechnungslegung in Hochinflationländern	D.I.5.5
10	Zwischenberichterstattung und Wertminderung	E.X.3.1
12	Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen	C.II.1.6.2
14	IAS 19 – Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswertes, Mindestfinanzierungsvoraussetzungen und ihre Wechselwirkung	C.III.3.3.2.3.2
16	Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb	C.IV.4.6.3
17	Sachdividenden an Anteilseigner	C.I.1.3.2.3.3
19	Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente	C.III.4.6
20	Abraumkosten in der Produktionsphase eines Tagebauwerks	./.
21	Abgaben	C.III.2.3.4

SIC Nr.	Titel	Abschnitt
7	Einführung des Euro	./.
10	Beihilfen der öffentlichen Hand – Kein spezifischer Zusammenhang mit betrieblichen Tätigkeiten	C.I.1.3.2.3.1
15	Operating-Leasingverhältnisse – Anreize	C.IV.2.4.1.1
25	Ertragsteuern – Änderungen im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Eigentümer	C.IV.1.6.1
27	Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen	./.
29	Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Angaben	<i>Online</i> 5.2.2
32	Immaterielle Vermögenswerte – Kosten von Internetseiten	C.II.1.6.1

Hinweis zu den Randverweisen in diesem Buch:

Randverweise in dieser Form zeigen an, dass die Vorschrift verpflichtend anzuwenden ist.

Randverweise in dieser Form zeigen an, dass die Vorschrift zum 01.01.2018 noch nicht verpflichtend anzuwenden ist.

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Abbildungsverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XV
A. Grundlagen der IFRS-Rechnungslegung	1
I. Aufbau, Ziele und Konzeption der IAS/IFRS	3
1 Entwicklung der IFRS	3
2 Das System der IFRS	4
3 Inhalt des Conceptual Framework	7
4 Synopsis IFRS/HGB	9
II. Grundlagen der Anwendung der IFRS in Deutschland	11
1 Rechtliche Grundlagen der Anwendung	11
2 Normenauslegung und Regelungslücken	14
B. Umstellung der Rechnungslegung auf die IFRS	17
1 Anwendungsbereich von IFRS 1	21
2 Grundlagen der Rechnungslegungsumstellung	21
3 Umstellung nach IFRS 1 im Einzelnen	23
C. Bilanzierung und Bewertung nach IFRS	43
I. Allgemeine Regelungen und Prinzipien	45
1 Bilanzierung und Bewertung der Aktiva	48
2 Bilanzierung und Bewertung der Passiva	104
3 Bewertung zum Fair Value – Allgemeine Grundsätze und Methoden	110
4. Erlösrealisation	125
5 Änderungen von Schätzungen, Korrektur von Fehlern und Methodenänderungen	156
II. Aktiva	162
1 Immaterielle Vermögenswerte	165
2 Sachanlagen	183
3 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	195
4 Finanzielle Vermögenswerte	204
5 Vorräte	251
III. Passiva	260
1 Eigenkapital	262
2 Rückstellungen	272
3 Personalverpflichtungen	289
4 Finanzielle Verbindlichkeiten	317

IV.	Übergreifende Regelungen	330
1	Latente Steuern	334
2	Leasing	356
3	Zum Verkauf bestimmte langfristige Vermögenswerte und einzustellende Geschäftsbereiche	388
4	Sicherungsbeziehungen (<i>Hedge Accounting</i>).....	395
5	Anteilsbasierte Vergütungen.....	425
6	Gemeinsame Vereinbarungen.....	447
7	IFRS für kleine und mittlere Unternehmen („Small and Medium-sized Entities“; „SME“)	454
D.	Konsolidierung nach IFRS	459
I.	Grundlagen der Erstellung des IFRS-Konzernabschlusses	461
1	Vorbemerkung	462
2	Rechtliche Rahmenbedingungen der Konzernrechnungs- legung nach IFRS	462
3	Bestandteile des IFRS-Konzernabschlusses	464
4	Prozess der derivativen Konzernabschlusserstellung	464
5	Erstellung konsolidierungsfähiger Jahresabschlüsse	465
6	Synopse IFRS / HGB	480
II.	Abgrenzung des Konsolidierungskreises	483
1	Vorbemerkung	483
2	Tochterunternehmen	484
3	Gemeinschaftsunternehmen	495
4	Assoziierte Unternehmen	496
5	Synopse IFRS / HGB.....	498
III.	Konsolidierungsmaßnahmen	502
1	Kapitalkonsolidierung	505
2	Schuldenkonsolidierung	563
3	Aufwands- und Ertragskonsolidierung	568
4	Zwischenergebniseliminierung	571
5	Synopse IFRS / HGB.....	577
E.	Finanzberichterstattung nach IFRS	581
I.	Bilanz	583
1	Mindestbestandteile der Bilanz	583
2	Gliederung der Bilanz	584
3	Vergleichszahlen	587
4	Synopse IFRS / HGB.....	588
II.	Gesamtergebnisrechnung	589
1	Grundlagen	589
2	Aufbau der Gesamtergebnisrechnung	591
3	Synopse IFRS / HGB.....	598
III.	Anhang (<i>notes</i>).....	599
1	Grundlagen	599
2	Struktur und Darstellungsform	600

3	Anlagespiegel	600
4	Rückstellungsspiegel	602
5	Synopse IFRS / HGB	603
IV.	Kapitalflussrechnung	604
1	Grundlagen	604
2	Abgrenzung des Finanzmittelfonds	605
3	Darstellung der Finanzmittelbewegungen	606
4	Änderungen der Beteiligungsquote	611
5	Besonderheiten im Konzernabschluss	611
6	Synopse IFRS / HGB	612
V.	Eigenkapitalveränderungsrechnung	613
1	Aufgabe und Inhalt	613
2	Darstellungsformat	614
3	Synopse IFRS / HGB	615
VI.	Segmentberichterstattung	617
1	Aufgabe und Inhalt	617
2	Allgemeine Grundsätze der Berichterstattung	617
3	Bestimmung der berichtspflichtigen Segmente	618
4	Segmentinformationen	622
5	Synopse IFRS / HGB	625
VII.	Ergebnis je Aktie	627
1	Überblick und Abgrenzung	627
2	Unverwässertes Ergebnis je Aktie	628
3	Verwässertes Ergebnis je Aktie	633
4	Ausweis	643
5	Anhangangaben (<i>notes</i>)	644
6	Synopse IFRS / HGB	644
VIII.	Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen	646
1	Zielsetzung des Standards	646
2	Begriff der nahe stehenden Unternehmen und Personen ...	647
3	Offenzulegende Sachverhalte	648
4	Anhangangaben (<i>notes</i>)	648
5	Synopse IFRS / HGB	649
IX.	Lagebericht	651
1	Rechtliche Grundlagen	651
2	Management Commentary	652
3	Lagebericht nach HGB	655
4	Synopse IFRS / HGB	658
X.	Zwischenberichterstattung	659
1	Berichterstattungspflicht	659
2	Bestandteile des Zwischenberichts	660
3	Anforderungen an die Zwischenberichterstattung	661
4	Synopse IFRS / HGB	665

F. Aktuelle Entwicklungen	667
Aktuelle Projekte von IASB und IFRIC	669
1 Übersicht	669
2 Darstellung der Projekte zur Standardsetzung und dazugehöriger Projekte	671
Verzeichnis der Herausgeber und Autoren	673
Stichwortverzeichnis	675

Abbildungsverzeichnis

Teil A Grundlagen der IFRS-Rechnungslegung

Abb. 1: Qualitative Charakteristika der Rechnungslegung	8
Abb. 2: Wahlrechte zur IFRS-Anwendung	12
Abb. 3: Pflicht zur Aufstellung für börsennotierte Unternehmen	12
Abb. 4: Anwendung von nicht übernommenen IFRS (In Anlehnung an Buchheim/Gröner/Kühne, BB 2004 1783 (1787))	15

Teil B Umstellung der Rechnungslegung auf die IFRS

Abb. 1: Schematische Darstellung der Überleitung der Rechnungs- legung von HGB/US-GAAP auf IFRS	22
--	----

Teil C Bilanzierung und Bewertung nach IFRS

Abb. 1: Ablauf der Aktivierungsentscheidung	49
Abb. 2: Bestandteile der Anschaffungskosten	53
Abb. 3: Bestandteile der Herstellungskosten	55
Abb. 4: Ereignisbezogener versus obligatorischer impairment test	64
Abb. 5: Grundstruktur des impairment tests	65
Abb. 6: Indikatoren einer Wertminderung	68
Abb. 7: Einflussfaktoren des Nutzungswerts	70
Abb. 8: Anforderungen an die Cashflow-Schätzung zur Bestimmung des Nutzungswerts	72
Abb. 9: Beurteilungsschema für die Goodwill-Allokation nach IAS 36 .	77
Abb. 10: Bottom up- und top down-Test für corporate assets	80
Abb. 11: Erfassung von Wertminderungen in Abhängigkeit vom Bewertungsobjekt	81
Abb. 12: Grundstruktur des Wertaufholungstests	90
Abb. 13: Indikatoren für den Wegfall einer Wertminderung	90
Abb. 14: Erfassung von Zuschreibungen in Abhängigkeit vom Bewertungsobjekt	91
Abb. 15: Ablauf der Passivierungsentscheidung	104
Abb. 16: Bewertungsverfahren und Bewertungsmethoden nach IDW S 5	117
Abb. 17: Darstellung des Modells in fünf Schritten zur Umsatz- realisierung	126
Abb. 18: Prüfschema zu der Vorgehensweise bei der Identifikation von Verträgen mit einem Kunden	127
Abb. 19: Prüfschema zu der Vorgehensweise bei der Identifikation von einzelnen vertraglichen Leistungsverpflichtungen	131
Abb. 20: Prüfschema zu der Vorgehensweise bei der Bestimmung der vertraglichen Gegenleistung	135
Abb. 21: Prüfschema zur Ermittlung der Zeitraumbezogenen bzw. des Zeitpunkts der Umsatzrealisation	143

Abb. 22: Methoden der Auftragskostenermittlung	146
Abb. 23: Aktivierungsvoraussetzungen für Entwicklungskosten	171
Abb. 24: Bilanzierung bei Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen IFRS 6	179
Abb. 25: Einteilung der Finanzinstrumente nach IAS 32.11	205
Abb. 26: Kategorisierung finanzieller Vermögenswerte	210
Abb. 27: Auswahl des Modells zur Erfassung erwarteter Verluste	230
Abb. 28: Wertberichtigungsmatrix	234
Abb. 29: Rückstellungsarten nach HGB und IFRS im Vergleich	273
Abb. 30: Schema zur Identifikation von Verbindlichkeitsrückstellungen und Eventualschulden	274
Abb. 31: Berechnung des Barwerts einer leistungsorientierten Pensionsverpflichtung zum Abschlussstichtag	293
Abb. 32: Berechnung des Periodenerfolgs/-aufwands aus dem Pensionsplan	297
Abb. 33: Einteilung der Finanzinstrumente nach IAS 32.11	317
Abb. 34: Klassifizierung von Leasingverhältnissen nach IAS 17.8	358
Abb. 35: Prüfschema zur Identifikation eines Leasingverhältnisses i.S.d. IFRS 16 (modifiziert entnommen aus IFRS 16.B31)	377
Abb. 36: Arten von Sicherungsbeziehungen	403
Abb. 37: Prospektive Beendigung des Cash Flow Hedges	415
Abb. 38: Systematisierung und Berücksichtigung von Bedingungen bei anteilsbasierten Vergütungen	434
Abb. 39: Prüfschema zur Klassifizierung gemeinschaftlicher Vereinbarungen	451
Abb. 40: Bilanzierung von gemeinsamen Vereinbarungen nach IFRS 11	453
Teil D Konsolidierung nach IFRS	
Abb. 1: Ablauf der Währungsumrechnung im Konzern	468
Abb. 2: Fair value – Ermittlung für einzelne Vermögenswerte und Schulden	513
Abb. 3: Goodwillermittlung	529
Abb. 4: Behandlung eines negativen Unterschiedsbetrags	531
Abb. 5: Ermittlung des Beteiligungsansatzes nach der Equity-Methode	561
Teil E Finanzberichterstattung nach IFRS	
Abb. 1: Mögliches Gliederungsschema einer IFRS-Bilanz	585
Abb. 2: Darstellungsalternativen für die Gewinn- und Verlustrechnung.	593
Abb. 3: Anlagespiegel	601
Abb. 4: Kapitalflussrechnung (indirekte Methode)	607
Abb. 5: Kapitalflussrechnung (direkte Methode)	609
Abb. 6: Eigenkapitalveränderungsrechnung	615
Abb. 7: Identifizierung der berichtspflichtigen Segmente	619
Abb. 8: Segmentdaten	623
Abb. 9: Segmentübergreifende Angabepflichten	624
Teil F Aktuelle Entwicklungen	
Abb. 1: Phasen im Standardsetzungsprozess (due process)	669

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
a.F.	alte Fassung
Abb.	Abb.
Abs.	Absatz
AfS.	available-for-sale
AG.	Aktiengesellschaft
AG.	application guidance
AHK.	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AK.	Anschaffungskosten
AktG.	Aktiengesetz
allg.	allgemein
Anzahlg.	Anzahlung
App.	Appendix
Art.	Artikel
BB.	Betriebsberater
BetrVG.	Betriebsverfassungsgesetz
BFH.	Bundesfinanzhof
BG.	Bemessungsgrundlage
BGA.	Betriebs- und Geschäftsausstattung
BGB.	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH.	Bundesgerichtshof
BilMoG.	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilReG.	Bilanzrechtsreformgesetz
BilRUG.	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BMF.	Bundesministerium der Finanzen
BörsG.	Börsengesetz
BörsZulV.	Börsenzulassungsverordnung
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
CDAX.	Composite DAX
CGU.	cash generating unit
cif.	cost insurance freight
c.p.	ceteris paribus
corp.	corporate
DAX.	Deutscher Aktienindex
d.h.	das heißt
DIN.	Deutsche Industrie-Norm
DRS.	Deutscher Rechnungslegungsstandard
DRSC.	Deutsches Rechnungslegungsstandard Committee
DVFA/SG.	Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management/Schmalenbach-Gesellschaft

EBIT.....	earnings before interest and taxes: Ergebnis vor Zinsen und Steuern
EDV.....	Elektronische Datenverarbeitung
EFRAG.....	European Financial Reporting Advisory Group
EG.....	Europäische Gemeinschaft
EGHGB.....	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EigVO.....	Eigenbetriebsverordnung
einschl.	einschließlich
EK.....	Eigenkapital
ERP.....	Enterprise Resource Planning
ESTR.....	Einkommensteuerrichtlinien
EU.....	Europäische Union
europ.	europäische
EWG.....	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
F & E.....	Forschung und Entwicklung
F.....	Framework
f.....	folgende
FA.....	Fertigungsauftrag
FASB.....	Financial Accounting Standards Board
ff.....	fortfolgend
Fifo.....	First in first out
FI.....	Finanzinstrument
FIN.....	Interpretations of Statements of Financial Accounting
fob.....	free-on-board
FV.....	Finanzielle Vermögenswerte
FW.....	Fremdwährung
gem.....	gemäß
ggf.....	gegebenenfalls
GJ.....	Geschäftsjahr
GKV.....	Gesamtkostenverfahren
GO.....	Gemeindeordnung
GoB.....	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoFW.....	Geschäfts- oder Firmenwert
GuV.....	Gewinn- und Verlustrechnung
GV.....	Geschäftsvorfall
h.M.....	herrschende Meinung
HB.....	Handelsbilanz
HFA.....	Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer
HGB.....	Handelsgesetzbuch
HK.....	Herstellungskosten
I.....	Impairment
i.d.F.....	in der Fassung
i.d.R.....	in der Regel
i.S.d.....	im Sinne des/der
ISO.....	International Organization for Standardization
i.S.v.....	im Sinne von
IAS.....	International Accounting Standards
IASB.....	International Accounting Standards Board

IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	IASC-Foundation
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRIC	IFRS Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IG	Implementation Guide
IN	Introduction
inkl.	inklusive
insb.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
IT	Informationstechnik/Information Technology
i.V.m.	in Verbindung mit
JA	Jahresabschluss
KGv	Kurs-Gewinn-Verhältnis
KLB	Konzernlagebericht
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LB	Lagebericht
LG	Leasinggeber
Lifo	Last in first out
LKW	Lastkraftwagen
L+L	Lieferungen und Leistungen
LN	Leasingnehmer
lt.	laut
M & A	Mergers & Acquisitions
MDAX	Midcap-Index
MU	Mutterunternehmen
MIN	Minimum
Mio.	Million
N	Neubewertung
N/A	nicht anwendbar
Nr.	Nummer
NW	Nordrhein-Westfalen
NWP	Niederstwertprinzip
OCI	Other Comprehensive Income
od.	oder
o.g.	oben genannt
p.a.	per annum
PKW	Personenkraftwagen
PoC	Percentage of Completion
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RBF	Rentenbarwertfaktor
resp.	respektive
RHB	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
RIC	Rechnungslegungs Interpretations Committee
RL	Richtlinie
RLZ	Restlaufzeit
RS	Rechnungslegungsstandard
Rz.	Randziffer

S.	Seite
s.u.	siehe unten
SAR	share appreciation rights
SDAX.	Small-Cap Index
SGE	strategische Geschäftseinheit
SIC	Standing Interpretations Committee
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
sog.	so genannt
SPE	special purpose entity
TAB	tax amortisation benefit
TU	Tochterunternehmen
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
u.Ä.	und Ähnliches
u.U.	unter Umständen
UKV	Umsatzkostenverfahren
US-GAAP ..	United States Generally Accepted Accounting Principles
usw.	und so weiter
v.a.	vor allem
VFE-Lage ..	Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
vgl.	vergleiche
VJ	Vorjahr
VO	Verordnung
vs.	versus
WBK	Wiederbeschaffungskosten
WHK	Wiederherstellungskosten
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
z.B.	zum Beispiel
ZGE	Zahlungsmittel generierende Einheit(en)
ZLB	zusammengefasster Lagebericht

A.
Grundlagen der
IFRS-Rechnungslegung

I. Aufbau, Ziele und Konzeption der IAS/IFRS

Gliederung:

1	Entwicklung der IFRS	3
2	Das System der IFRS	4
2.1	Vorbemerkung	4
2.2	Systematik der Standards	4
2.3	Stellenwert der Interpretationen	5
2.4	Stellenwert des Conceptual Framework	5
2.5	Stellenwert anderer Veröffentlichungen des IASC/IASB	5
2.6	True and fair view override principle	6
2.7	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	6
3	Inhalt des Conceptual Framework	7
4	Synopse IFRS/HGB	9

1 Entwicklung der IFRS

Im Jahr 1973 wurde das *International Accounting Standards Committee (IASC)* gegründet. Dessen *Board* erließ bis zum Jahre 2001 die für das gesamte Normensystem namengebenden *International Accounting Standards (IAS)*, Interpretationen zu den IAS durch das *Standing Interpretations Committee (SIC)* sowie ein theoretisches Rahmenkonzept (*Framework*). 2001 erfolgte im Zuge einer strategischen und organisatorischen Neuausrichtung die Umbenennung des *Board* in *International Accounting Standards Board (IASB)*. Dabei wurde beschlossen, die künftigen Standards und damit auch das gesamte Normensystem als *International Financial Reporting Standards (IFRS)* zu bezeichnen. Dies soll den umfassenden Regelungsanspruch über die Bilanzierungsregeln und die gesamte Finanzberichterstattung zum Ausdruck bringen. Demzufolge wurde auch das Interpretationskomitee als *International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)* bezeichnet. Im April 2010 erfolgte schließlich eine Umbenennung in *IFRS Interpretations Committee*. Weiterhin bleiben die bisherigen IAS und SIC sowie das *Framework* bis auf Weiteres gültig. Daher wird das Normensystem heute synonym als IAS, IFRS oder als IAS/IFRS bezeichnet. Im folgenden wird der Ausdruck IFRS verwandt.

Das Framework des IASB wurde 1989 verabschiedet und befindet sich seit dem Jahr 2004 in Überarbeitung. Hierbei handelte es sich zunächst um ein Gemeinschaftsprojekt mit dem US-amerikanischen FASB, basierend auf einem *Memoandum of Understanding* aus dem Jahr 2002, in dem ein verbessertes und gemeinsames Rahmenkonzept entwickelt werden soll. Ziel ist die Schaffung einer Grundlage für zukünftige Rechnungslegungsstandards, die „prinzipien-basiert“,

„in sich konsistent“ und „international angenähert“ sind. Das Projekt war in acht Phasen (A bis H) aufgeteilt. Ende September 2010 wurde die Phase A (*Objective and qualitative Characteristics*) mit Veröffentlichung des *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010* abgeschlossen. In diesem Rahmen wurden Kapitel 1 des Frameworks zur Zielsetzung der Finanzberichterstattung sowie Kapitel 3 zu qualitativen Merkmalen, die Finanzinformationen nützlich machen, einschließlich der Nebenbedingungen Wesentlichkeit und Kosten der Finanzberichterstattung, verabschiedet. Kapitel 2 wird sich der Berichtseinheit (*reporting entity*) widmen. Kapitel 4 enthält noch nicht erneuerte Bestandteile des ursprünglichen Rahmenkonzepts *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* aus dem Jahr 1989 zur bestehenden grundlegenden Annahme (*underlying assumption*), Bilanzierungselementen (Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen) sowie zur Ausgestaltung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften (F.4.2 ff.) dieser Elemente. Es folgen Ausführungen zu den möglichen Kapitalerhaltungskonzeptionen (F.4.57 ff.). Im Mai 2015 hat das IASB einen Exposure Draft zur Überarbeitung des *Conceptual Framework* veröffentlicht. Ziel ist die Aktualisierung und Anpassung an neue IFRS sowie eine verstärkte Berücksichtigung von Bewertungs-, Ausweis- und Anhangthemen. Derzeit laufen die öffentlichen Konsultationen. Im Jahr 2016 wird das IASB über die Details des weiteren Projektverlaufs entscheiden.

Die IFRS sind **Fachnormen zur externen Rechnungslegung**, die von einer internationalen Organisation (IASC/IASB) verantwortet und heute bereits mit zunehmender Tendenz weltweit angewendet werden.

§ 315e HGB Seit 2005 erfolgt die Anwendung der IFRS auch auf gesetzlicher Grundlage. Nach der am 11. September 2002 im Amtsblatt der EU veröffentlichten **IFRS-Verordnung** müssen die meisten kapitalmarktorientierten Unternehmen EU-weit seit 2005 ihre Konzernabschlüsse nach IFRS aufstellen.

2 Das System der IFRS

2.1 Vorbemerkung

Das Normensystem besteht im Grunde aus den Standards (IAS/IFRS), den Interpretationen zu den Standards (SIC/IFRIC) sowie dem theoretischen Rahmenkonzept (*Conceptual Framework*). Das Vorwort zu den IFRS (*Preface*) zählt nicht zu den so genannten verbindlichen Veröffentlichungen (*authoritative pronouncements*). Obwohl das *Board* zwischenzeitlich die Übersetzung der Standards in zahlreiche Sprachen genehmigt hat, ist der englische Originaltext gemäß Paragraph 38 der Satzung der *IFRS Foundation*, früher *IASC-Foundation* (IASCF), in Zweifelsfällen maßgeblich.

2.2 Systematik der Standards

Die **Normen mit der höchsten Priorität** sind die Standards (IAS/IFRS) und die korrespondierenden Interpretationen. Jeder Standard behandelt ein bestimmtes

Bilanzierungsproblem. Die Standards sind nicht sachlich geordnet, sondern – ebenso wie die Interpretationen – in der zeitlichen Reihenfolge ihrer Verabschiedung **durchnummeriert**. Die Nummern zurückgezogener IAS oder SIC bleiben frei.

Inhaltlich sind die Standards regelmäßig wie folgt **gegliedert**:

- Zielsetzung (*objective*);
- Anwendungsbereich (*scope*);
- Definitionen (*definitions*);
- Einzelregeln (fett oder kursiv oder normal gesetzt) und ggf. Anwendungsrichtlinien (*guidance*);
- Angaben und ggf. Darstellung (*disclosures and presentation*);
- ggf. Übergangsvorschriften (*transitional provisions*);
- Zeitpunkt des Inkrafttretens (*effective date*);
- ggf. Anhänge (*appendices*).

Aus der **Formatierung** des Standardtextes ergibt sich keine Gewichtung. Allerdings sind fett gesetzte Passagen im Kontext der jeweiligen Hintergrundmaterialien (*basis for conclusion*) anzuwenden.

2.3 Stellenwert der Interpretationen

Die Interpretationen (SIC/IFRIC) stehen mit den Standards auf der gleichen Verbindlichkeitsstufe. Die **Nichtbeachtung** der einschlägigen Interpretationen steht somit im Widerspruch zu einer Erklärung, dass die IFRS uneingeschränkt beachtet worden sind. IAS 1.7
IAS 1.16

2.4 Stellenwert des Conceptual Framework

Die Regelungen des *Conceptual Framework* sind grundsätzlich **unverbindlich**. Wenn sie mit einem Standard in Konflikt stehen, geht der Standard dem *Conceptual Framework* vor (vgl. *conceptual framework, purpose and status*).

Zwingend zu beachten ist das *Conceptual Framework* nur dann,

- wenn ein Standard hierauf verweist oder
- wenn keine Regelung für eine Bilanzierungsfrage aus einem Standard oder einer Interpretation ableitbar ist oder IAS 8.11
- um zu überprüfen, ob Branchenpraktiken oder Normen verwandter Standardsetter im Rahmen einer IFRS-Bilanzierung anwendbar sind.

Andererseits fungieren die im *Conceptual Framework* formulierten **Zielsetzungen einer Finanzberichterstattung** nach IFRS als Messlatte, mit der entschieden werden muss, ob ein *true and fair view override* (→ A.I.2.6) geboten ist. IAS 1.15–24

2.5 Stellenwert anderer Veröffentlichungen des IASC/IASB

Andere Veröffentlichungen des IASC/IASB, wie das *Preface* oder Entwürfe (*exposure drafts*) zu Standards oder Interpretationen, sind ebenso **unverbindliche** Verlautbarungen wie Auffassungen in der kommentierenden Literatur.

Folglich dürfen **Regelungslücken** nicht durch (noch unverbindliche und nicht einmal auf freiwilliger Basis durch das IASC/IASB oder das IFRIC zur Anwendung empfohlene) *exposure drafts* geschlossen werden. Vielmehr gehen diesen das *Conceptual Framework*, die von verwandten Standardsettern entwickelten oder in der jeweiligen Branche üblichen Lösungen sowie „Literaturmeinungen“ vor.

IAS 8.10–12

2.6 True and fair view override principle

IAS 1.15–24 IAS 1 schließt nicht aus, dass in äußerst seltenen Fällen, die nicht näher erläutert werden, die Beachtung eines Standards oder einer Interpretation dem gewünschten Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entgegen stehen könnte. In diesen Situationen verlangt IAS 1.19 ein Abweichen von der betreffenden Vorschrift in Verbindung mit weit reichenden Hinweis- und Erläuterungspflichten. Bislang sind indes noch **keine Anwendungsfälle** dieses *true and fair view override* bekannt geworden.

2.7 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

IAS 8.10 Die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden müssen für die Adressaten **entscheidungsrelevant** (*decision useful*) und **verlässlich** (*reliable*) sein.

Verlässlichkeit setzt voraus, dass

- die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen (*faithful representation*),
- nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise bilanziert wird (*substance over (legal) form*),
- Informationen unverzerrt wiedergegeben werden (*neutral*),
- im Rahmen von Ermessensentscheidungen vorsichtig bilanziert wird (*prudent*) und
- die Informationen in allen wesentlichen Punkten vollständig sind (*material completeness*).

IAS 1.25–46 Weitere **Fundamentalprinzipien** der IFRS sind die Grundsätze:

- Unternehmensfortführung (*going concern*);
- Periodenabgrenzung (*accrual basis of accounting* bzw. *accrual principle*);
- Darstellungstetigkeit (*consistency of presentation*);
- Saldierungsverbot (*offsetting prohibition*);
- Aggregation (Aufspaltung) unwesentlicher (wesentlicher) Posten (*materiality and (dis)aggregation*).

IAS 1.30A Wesentliche Informationen dürfen durch Aggregation nicht verschleiert werden.

IAS 1.31 Wesentlichkeit bezieht sich auf alle Bestandteile des Abschlusses. Unwesentliche Informationen brauchen auch dann nicht angegeben zu werden, wenn ein Standard bestimmte Anhangangaben verlangt.

Im Übrigen sind die nachfolgend beschriebenen Grundsätze des *Conceptual Framework* zu beachten.

3 Inhalt des Conceptual Framework

Das *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* aus dem Jahr 1989 wird seit dem Jahr 2004 überarbeitet. Ende September 2010 wurde die Phase A der Überarbeitung mit Veröffentlichung des *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010* abgeschlossen. Die folgenden Erläuterungen beziehen sich auf diese Version des Framework.

Mit dem Erlass des *Conceptual Framework* werden unter anderem folgende **Ziele** verfolgt:

- Unterstützung bei der Ableitung neuer Normen;
- Unterstützung bei der weltweiten Harmonisierung der Rechnungslegung;
- Unterstützung von nationalen Standardsettern bei der Entwicklung nationaler Standards;
- Unterstützung von Rechnungslegern bei der Anwendung der IFRS;
- Unterstützung von Adressaten bei der Interpretation von IFRS-Abschlüssen;
- Unterstützung von Abschlussprüfern bei der Beurteilung der IFRS-Konformität von Abschlüssen.

Daher enthält das *Conceptual Framework* grundlegende Informationen zu folgenden Bereichen:

- **Zielsetzung der Rechnungslegung**

F.OB2

Bereitstellung finanzieller Informationen, die für bestehende und potenzielle Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger nützlich sind, um adäquate Entscheidungen treffen zu können (sog. *decision usefulness*). Die Zielsetzung der Rechenschaft (*stewardship*) über die von der Unternehmensleitung geleisteten Tätigkeiten ist hierbei als nachrangig gegenüber der im Vordergrund stehenden Bewertungsfunktion zu sehen. Sie wird im *Conceptual Framework* auch nicht mehr explizit genannt, sondern lediglich umschrieben (F.OB4).

- **Qualitative Charakteristika der Rechnungslegung**

F.4.1

Das Fundament der Rechnungslegung nach IFRS bildet die Basisannahme der **Unternehmensfortführung** (*going concern*). Weiterhin sind die Nebenbedingungen der **Ausgewogenheit von Kosten und Nutzen** (*cost constraint*) sowie der **Ausgewogenheit** zwischen den nachstehenden qualitativen Charakteristika (*balance between qualitative characteristics*) zu beachten, wobei jedoch die Reduzierung der Bedeutung eines Sekundärgrundsatzes gemäß F.QC34 möglich ist, um z.B. die Relevanz einer Information zu erhöhen.

F.QC 33–QC 39

Zu den *fundamental qualitative characteristics* (Primärgrundsätze) sind zu zählen:

- Relevanz (*relevance*), die aus der Art der Information und ihrer Wesentlichkeit (*materiality*) resultiert. Wesentliche entscheidungsrelevante Informationen zeichnen sich dadurch aus, dass ihre (Nicht-)Offenlegung eine andere Beurteilung von vergangenen, gegenwärtigen oder zukünftigen Ereignissen nach sich ziehen oder eine bestehende Beurteilung bestätigen kann. Eine Quantifizierung des zentralen Bilanzierungsprinzips der Wesentlichkeit (*quantitative thresholds*) wird seitens des IASB beharrlich abgelehnt.
- Glaubwürdige Darstellung (*faithful representation*), d.h. die Abbildung eines Vorgangs erfolgt in der Weise, dass die Informationen vollständig (*complete*), objektiv, d.h. frei von verzerrenden Einflüssen (*neutral*) und frei von Fehlern

F.QC 6 –QC 11

F.QC 12 –QC 16

(free from error) dargestellt werden. Mit Überarbeitung des Framework wurde der vormals enthaltene Grundsatz der Verlässlichkeit (*reliability*) durch den Grundsatz der glaubwürdigen Darstellung ersetzt, wobei nach Ansicht des IASB im Grunde beide Grundsätze identisch sind.

Neben den Primärgrundsätzen enthält das *Conceptual Framework* mehrere Sekundärgrundsätze (*enhancing qualitative characteristics*):

F.QC 20 –.QC 25

- Vergleichbarkeit (*comparability*) aus der folgt, dass
 - Informationen über (geänderte) Rechnungslegungspolitiken offen zu legen sind,
 - Bilanzierungs-, Bewertungs- und Ausweispraktiken im Gesamtunternehmen einheitlich sein müssen und im Zeitablauf beizubehalten sind und
 - über (vergleichtsrelevante) Vorperioden berichtet werden muss.

F.QC 26 –.QC 28

- Nachprüfbarkeit (*verifiability*), wonach verschiedene sachkundige und voneinander unabhängige Beobachter übereinstimmend zu der Auffassung gelangen, dass ein bestimmte Sachverhalt grundsätzlich angemessen dargestellt wird.

F.QC 29

F.QC 30 –.QC 31

- zeitnahe Berichterstattung (*timeliness*),
- Verständlichkeit (*understandability*), d.h. dass die Informationen des Jahresabschlusses für einen fachkundigen und interessierten Leser verständlich darzustellen sind.

Die qualitativen Charakteristika lassen sich wie folgt zusammenfassen:

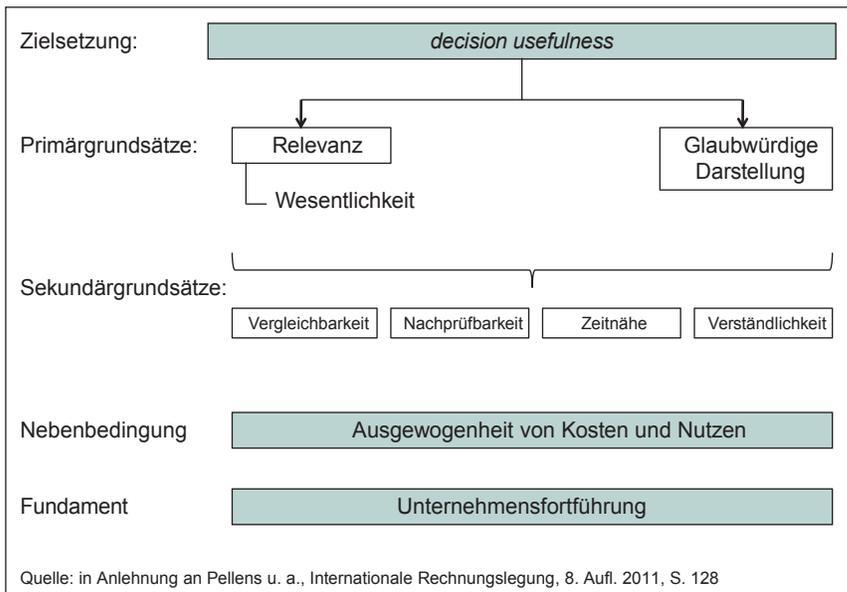


Abbildung 1: Qualitative Charakteristika der Rechnungslegung

F.4.1–.4.56 • Definitionen, Ansatz und Bewertung von **Jahresabschlusspositionen**

F.4.57–.4.65 • **Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte**, deren Darlegung mit folgendem Hinweis abschließt: „Derzeit hat das Board ... nicht die Absicht, ein bestimmtes Modell vorzuschreiben“ (F.4.65).

4 Synopse IFRS/HGB

Wesentliche Unterschiede zwischen HGB und IFRS sind nachfolgend dargestellt.

	IFRS	HGB
Charakter der Vorschriften	verbindliches EU-Recht	Historisch gewachsene gesetzliche Regelungen
Träger der Auslegung und der Entwicklung von Bilanznormen	Normengeber und Normenausleger ist das IASB Rechtlich bindende Wirkung nach Übernahme durch die EU-Kommission	Die Auslegung und Rechtsfortbildung der GoB wird im Wesentlichen vom BFH und BGH und mit Abstrichen vom DRSC und den Berufsverbänden getragen
Adressaten und Zwecke der Rechnungslegung	Kapitalanleger und andere interessierte Kreise Ziel: Schutz der Investoren	Bilanzierender, Gesellschafter und Gläubiger Ziel: Kapitalerhaltung und Gläubigerschutz
Übergeordnetes Ziel der Rechnungslegung	<i>decision usefulness</i> : Vermittlung von entscheidungsrelevanten Informationen	Vorsichtige Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns
Dominierende Grundsätze bei der Gewinnermittlung	<i>Accrual Principle</i> : periodengerechte Gewinnermittlung Angesichts der Nachrangigkeit des Vorsichtsprinzips: Es besteht keine einheitliche Regelung zur Behandlung von unrealisierten Gewinnen bzw. Verlusten	Vorsichtsprinzip, Objektivierungsprinzip Fundamentale Ausprägung des dominierenden Vorsichtsprinzips: Unrealisierte Gewinne dürfen nicht, unrealisierte Verluste müssen dagegen ausgewiesen werden
Bestandteile der Rechnungslegung	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanz • Gesamtergebnisrechnung • Kapitalflussrechnung • Eigenkapitalveränderungsrechnung • Anhang inkl. Segmentberichterstattung • Lagebericht einschließlich Risikobericht (§315e Abs.1 HGB) 	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanz • GuV • Kapitalflussrechnung • Eigenkapitalveränderungsrechnung • Segmentberichterstattung • Anhang • Lagebericht einschließlich Risikobericht
Bilanzwahrheit/ Generalnorm	<i>Fair Presentation</i> im Rahmen der Rechnungslegungsvorschriften <i>Overriding principle</i> des <i>True and Fair View</i> nur unter sehr restriktiven Voraussetzungen	Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nur im Rahmen der GoB unter Beachtung des Vorsichtsprinzips Ggf. zusätzliche Angaben im Anhang zur Darstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der wirtschaftlichen Lage (Abkopplungsthese)
Stetigkeit	Änderungen sind zu erläutern und der GuV-Effekt ist offenzulegen	Grundprinzip der Rechnungslegung Änderungen bedürfen unter Umständen lediglich der verbalen Erläuterung im Anhang
Rechtsgrundlagen	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Conceptual Framework</i> und zahlreiche Einzelregelungen in Form von IFRS sowie SIC /IFRIC soweit durch die EU-Kommission übernommen • kein vollständiges, systematisch strukturiertes Regelsystem 	<ul style="list-style-type: none"> • Stark kodifiziertes Bilanzrecht §§290ff. HGB (sowie §§238 ff. HGB) • §315e HGB: befreiender Konzernabschluss durch einen nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Konzernabschluss • Verlautbarungen des DRSC

	IFRS	HGB
Bedeutung des Konzernabschlusses	Konzernabschluss dominiert angesichts der fehlenden Zahlungsbemessungsfunktion des Einzelabschlusses	Einzelabschluss dominiert angesichts der eingeschränkten Funktion des Konzernabschlusses
Funktion des Konzernabschlusses	Im Grundsatz wie HGB	<ul style="list-style-type: none">• Informationsfunktion• keine Grundlage für Gewinnverwendung• grundsätzlich keine Steuerbemessungsgrundlage

II. Grundlagen der Anwendung der IFRS in Deutschland

Gliederung:

1	Rechtliche Grundlagen der Anwendung	11
1.1	Konzernabschluss	12
1.2	Einzelabschluss	14
2	Normenauslegung und Regelungslücken	14
2.1	Anwendung von IFRS, die vollständig durch die EU-Kommission übernommen wurden	14
2.2	Anwendung von IFRS, die unvollständig oder bisher nicht durch die EU-Kommission übernommen wurden	15
2.3	Anwendung von anderen Quellen zur Ausgestaltung von Regelungslücken der europ. IFRS und der Ableitung von konsistenten Auslegungen	16

1 Rechtliche Grundlagen der Anwendung

Nach der am 11. September 2002 im Amtsblatt der EU veröffentlichten IAS-Verordnung 1606/2002 müssen die kapitalmarktorientierten Unternehmen EU-weit seit 2005 bzw. in Ausnahmefällen seit 2007 ihre Konzernabschlüsse nach IFRS aufstellen.

Diese Mitgliedstaatenwahlrechte wurden im Rahmen des Bilanzrechtsreformgesetzes (BilReG) durch den deutschen Gesetzgeber wie folgt ausgestaltet (Art.57 EGHGB):

- zwingende Anwendung der IFRS im Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Mutterunternehmen
- Wahlrecht der Anwendung der IFRS oder des HGB auf den Konzernabschluss der übrigen Mutterunternehmen
- Für Publizitätszwecke im Bundesanzeiger können große Kapitalgesellschaften bzw. §264a – HGB Gesellschaften (z.B. GmbH & Co. KG) statt eines HGB-Abschlusses einen IFRS-Einzelabschluss offen legen. **§ 325 Abs. 2a HGB**

	Tochterunternehmen	Mutterunternehmen nimmt organisierten Kapitalmarkt nicht in Anspruch	Mutterunternehmen ist kapitalmarktorientiert
Konzernabschluss	N/A	HGB oder IFRS	IFRS
Jahresabschluss zwecks Offenlegung	HGB oder IFRS	HGB oder IFRS	HGB oder IFRS
Jahresabschluss	HGB	HGB	HGB

Abbildung 2: Wahlrechte zur IFRS-Anwendung

Zur Ermittlung der ertragssteuerlichen Bemessungsgrundlage ist weiterhin ein um steuerliche Vorschriften modifizierter HGB-Jahresabschluss aufzustellen.

1.1 Konzernabschluss

Nach Artikel 4 der IAS-Verordnung müssen kapitalmarktorientierte Unternehmen mit Sitz in der EU ihren Konzernabschluss nach IFRS aufstellen. Unternehmen sind in diesem Sinne immer dann kapitalmarktorientiert, wenn ihre Wertpapiere in einem geregelten Markt zugelassen sind. Der Begriff des geregelten Markts gem. IAS-Verordnung entspricht dabei dem Begriff des organisierten Markts gem. §2 Abs. 5 WpHG.

Als organisierter Markt im Sinne des §2 Abs. 5 WpHG gilt der regulierte Markt, nicht dagegen der so genannte Freiverkehr.

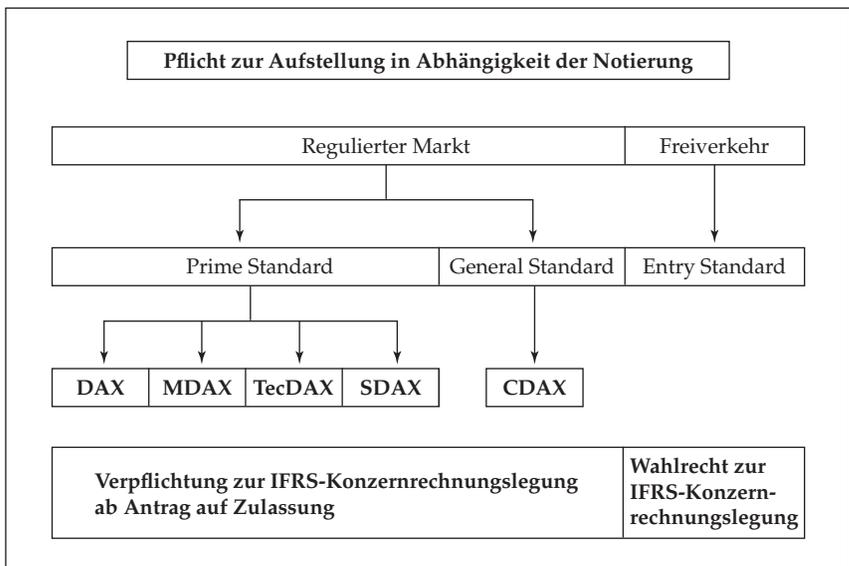


Abbildung 3: Pflicht zur Aufstellung für börsennotierte Unternehmen

Die Verpflichtung zu einem IFRS-Konzernabschluss gilt gem. §315e Abs.2 HGB darüber hinaus auch, wenn eine Zulassung eines Wertpapiers zum Handel an einem organisierten Markt im Inland beantragt worden ist.

Durch §315e HGB haben auch **nicht kapitalmarktorientierte** Mutterunternehmen das Wahlrecht, ihren Konzernabschluss entweder nach den Vorschriften der IFRS oder des HGB aufzustellen. Der IFRS-Konzernabschluss besitzt für diese Unternehmen befreiende Wirkung in Bezug auf Aufstellung und Offenlegung nach HGB-Grundsätzen.

Alle Unternehmen, die einen IFRS-Konzernabschluss aufstellen, sind gem. §315e HGB verpflichtet, dies auf Basis der durch die EU-Kommission übernommenen IFRS (*endorsed IFRS*) zu tun, nachfolgend (europ.) IFRS genannt.

Die durch die EU-Kommission verabschiedeten IAS/IFRS werden im EU-Amtsblatt veröffentlicht.

Nach Meinung der EU-Kommission bilden die IFRS grundsätzlich ein abgeschlossenes Regelwerk, das die an die Unternehmen zu stellenden Transparenz Anforderungen umfassend beschreibt. Dieser Grundsatz wird aber für Bereiche, die durch die IFRS nicht abgedeckt werden, durchbrochen.

Diese betreffen im Wesentlichen:

- die Vorschriften darüber, welche Unternehmen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind (**die Abgrenzung des Konsolidierungskreises bestimmt sich demgegenüber nach den IFRS**);
- bestimmte Angaben im Anhang zum Konzernabschluss;
- den Konzernlagebericht;
- die Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts;
- die Offenlegung des Konzernabschlusses, des Konzernlageberichts und ergänzender Unterlagen.

Demnach sind betreffend eines IFRS-Konzernabschlusses auch folgende HGB-Vorschriften zu beachten:

- Aufstellung in deutscher Sprache
- Unterzeichnung des Konzernabschlusses
- Mitwirkungspflichten der Tochterunternehmen
- Angaben zur Identifikation des Mutterunternehmens
- Angaben zum Beteiligungsbesitz
- Durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer und Personalaufwand
- Organbezüge
- Entsprechenserklärung zum Corporate Governance Kodex gem. §161 AktG
- Honorar für den Abschlussprüfer
- Konzernlagebericht
- Offenlegung
- Prüfung

§ 315e Abs. 1
HGB

§ 244 HGB

§ 245 HGB

§ 294 Abs. 3 HGB

§ 297 Abs. 1a HGB

§ 313 Abs. 2 und
3 HGB

§ 314 Abs. 1 Nr. 4
HGB

§ 314 Abs. 1 Nr. 6
HGB

§ 314 Abs. 1 Nr. 8
HGB

§ 314 Abs. 1 Nr. 9
HGB

§ 315–315d HGB

§ 325–329 HGB

§ 316–324a HGB

Nicht kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen, die vom Wahlrecht zur Aufstellung eines IFRS-Konzernabschlusses Gebrauch machen, können im Unterschied zu Pflichtanwendern von der Erleichterungsvorschrift des §313 Abs.3 Satz 1 HGB Gebrauch machen.

Durch die Erhöhung der Schwellenwerte in §293 HGB durch das BilRUG hat sich der Kreis der zur Konzernrechnungslegung verpflichteten Unternehmen verkleinert. Maßgeblich für die Beurteilung der Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung sind die HGB-Werte und nicht die IFRS-Werte.

1.2 Einzelabschluss

§ 325 Abs. 2a HGB Für Kapitalgesellschaften sowie für §264a HGB-Gesellschaften besteht ein Wahlrecht, den im Bundesanzeiger zu veröffentlichenden Einzelabschluss nach durch die EU-Kommission übernommenen IFRS aufzustellen. Dieses Wahlrecht kann für jeden Einzelabschluss separat ausgeübt werden.

Zusätzlich zu diesem, im Hinblick auf die Publizitätsanforderungen befreienden, IFRS-Abschluss, ist weiterhin für Zwecke der Offenlegung ein HGB-Jahresabschluss im Bundesanzeiger zu veröffentlichen. Die Aufstellung des HGB-Abschlusses ist ferner zwingend für Zwecke der Ausschüttungsbemessung und unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen notwendig.

Neben den (europ.) IFRS-Regelungen sind zudem in einem IFRS-Einzelabschluss die Vorgaben in §325 Abs. 2a S. 3 sowie Abs. 2b HGB zu beachten.

2 Normenauslegung und Regelungslücken

In der Praxis der europ. IFRS lassen sich folgende Kategorien von Regelungslücken unterscheiden:

- Regelungslücken infolge der Nichtübernahme eines Standards durch die EU-Kommission.
- Sachverhalte, die bislang nicht durch einen IAS/IFRS geregelt sind.

Ferner lassen sich folgende Kategorien von Auslegungserfordernissen unterscheiden:

- Auslegungsbedarf aufgrund der unvollständigen Übernahme eines Standards durch die EU.
- Nationale Besonderheiten, die bei einer Anwendung der vorhandenen Standards zu keiner sachgemäßen Darstellung des Sachverhalts führen würden.

2.1 Anwendung von IFRS, die vollständig durch die EU-Kommission übernommen wurden

Im Rahmen der Übernahme eines Standards durch die EU-Kommission wird die zugehörige Entscheidungsbegründung (*Basis for conclusions*) und der Anwendungshinweis (*Implementation guidance*), sofern vorhanden, grundsätzlich nicht durch die EU übernommen, da sie nicht Bestandteil des Standards sind.

Folglich sind diese Bestandteile der Standards kein geltendes Europarecht. Dennoch sind diese Bestandteile der Standards, sowie das Rahmenkonzept der IFRS, welches ebenfalls nicht übernommen wurde, nach Auffassung der EU-Kommission zum Zweck einer angemessenen und konsistenten Anwendung der IFRS, zu berücksichtigen.

2.2 Anwendung von IFRS, die unvollständig oder bisher nicht durch die EU-Kommission übernommen wurden

Wenn ein vom IASB veröffentlichter Standard nicht durch die EU übernommen wurde, so ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob dieser Standard im Widerspruch zu bereits durch die EU übernommenen Standards steht. Ist dies nicht der Fall, so ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Anforderungen der IAS 8.10 und IAS 8.11 erfüllt sind. Ist dies der Fall, so darf dieser Standard nach IFRS zur korrekten und sinnlogischen Ausgestaltung der Regelungslücke der europ. IFRS herangezogen werden. In allen anderen Fällen, darf er nicht herangezogen werden.

Bei Nichtanwendung eines noch nicht durch die EU übernommenen IFRS liegt unseres Erachtens nach kein Verstoß gegen das Vollständigkeitsgebot des IAS 1.16 vor, da sich der Vollständigkeitsgrundsatz des ins EU-Recht übernommenen IAS 1.16 nur auf europ. IFRS beschränkt.

Somit kann bei Nichtanwendung von nicht oder noch nicht durch die EU übernommenen Standards und Interpretationen durch den Abschlussprüfer dennoch eine Bestätigung der Erstellung des Jahresabschlusses in Übereinstimmung mit den geltenden EU-IFRS ausgestellt werden.

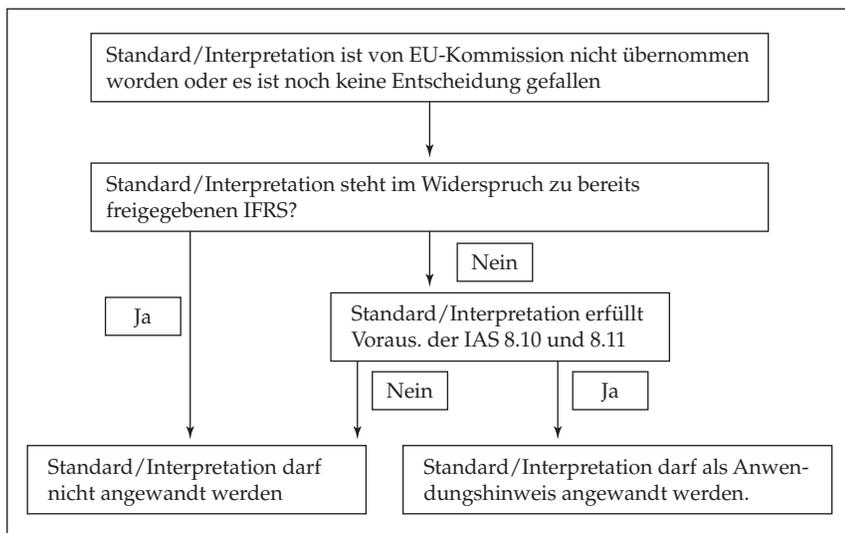


Abbildung 4: Anwendung von nicht übernommenen IFRS
(In Anlehnung an Buchheim/Gröner/Kühne, BB 2004 1783 (1787))

2.3 Anwendung von anderen Quellen zur Ausgestaltung von Regelungslücken der europ. IFRS und der Ableitung von konsistenten Auslegungen

IAS 8.11 und 8.12 sehen folgende Vorgehensweise zur Ausgestaltung von Regelungslücken vor:

- Vorschriften der IFRS, die ähnliche und vergleichbare Themen behandeln, sowie Anhänge und Implementierungsrichtlinien zu diesen Standards,
- Definitionen, Erfassungskriterien und Bewertungskonzepte des Rahmenkonzeptes und
- Verlautbarungen anderer Standardsetter, die ein ähnliches Rahmenkonzept für die Entwicklung von Rechnungslegungsstandards verwenden, andere Rechnungslegungsliteratur und akzeptierte Branchenlösungen, soweit diese mit den europ. IFRS vereinbar sind.

Hierbei ist allerdings zu beachten, dass die Rechnungslegungsstandards anderer Standardsetter, die zur Ausgestaltung von Regelungslücken der europ. IFRS herangezogen werden, nicht die gleichen Regelungen enthalten dürfen, die zur Nichtübernahme des entsprechenden Standards durch die EU-Kommission geführt haben.

B.
Umstellung der Rechnungslegung
auf die IFRS

B. Umstellung der Rechnungslegung auf die IFRS

Gliederung:

1	Anwendungsbereich von IFRS 1	21
2	Grundlagen der Rechnungslegungsumstellung	21
3	Umstellung nach IFRS 1 im Einzelnen	23
3.1	Grundsatz der retrospektiven Anwendung	23
3.2	Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung anderer IFRS	25
3.2.1	Überblick	25
3.2.2	Schätzungen	25
3.2.3	Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten	26
3.2.4	Bilanzierung von Sicherungsgeschäften	27
3.2.5	Nicht beherrschende Anteile	27
3.3	Allgemeine Erleichterungen bei der retrospektiven Anwendung anderer IFRS	28
3.3.1	Überblick	28
3.3.2	Anwendung von IFRS 2 auf anteilsbasierte Vergütungen	28
3.3.3	Anwendung von IFRS 4 auf Versicherungsverträge	29
3.3.4	Ansatz des beizulegenden Zeitwerts oder des Ergebnisses einer Neubewertung als fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei bestimmten langfristigen Vermögenswerten	29
3.3.5	Anwendung von IFRIC 4 Leasingverhältnisse	30
3.3.6	Behandlung einer kumulierten Umrechnungsdifferenz aus der Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen	30
3.3.7	Bewertung von Anteilen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen in separaten Einzelabschlüssen	30
3.3.8	Ansatz und Bewertung von Vermögenswerten und Schulden in Abschlüssen von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen im Zuge der Umstellung auf IFRS	31
3.3.9	Behandlung zusammengesetzter Finanzinstrumente	31
3.3.10	Kategorisierung vor Umstellung erfasster Finanzinstrumente	32
3.3.11	Fair value-Bewertung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten bei erstmaliger Erfassung	32
3.3.12	Entsorgungsverpflichtungen als Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Sachanlagen	33
3.3.13	Bewertung von finanziellen oder immateriellen Vermögenswerten im Einklang mit IFRIC 12	33

3.3.14 Fremdkapitalkosten	33
3.3.15 Bilanzierung von Vermögenswertübertragungen durch Kunden	33
3.3.16 Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente	34
3.3.17 Starke Hochinflation	34
3.3.18 Gemeinsame Vereinbarungen	34
3.3.19 Abraumkosten in der Produktionsphase eines Tagebauwerks	34
3.4 Sonderfall Regulatorische Abgrenzungsposten	34
3.5 Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen	35
3.5.1 Retrospektive Anwendung von IFRS 3	35
3.5.2 Anpassungen von Vermögenswerten und Schulden bei nicht nach IFRS 3 neu zu beurteilenden Unternehmenszusammenschlüssen	36
3.5.2.1 Erfassung bislang nicht berücksichtigter Vermögenswerte und Schulden	36
3.5.2.2 Eliminierung von Bilanzposten, die keine Vermögenswerte oder Schulden darstellen	37
3.5.2.3 Bewertungsanpassungen	37
3.5.3 Behandlung des Goodwill bei nicht nach IFRS 3 neu zu beurteilenden Unternehmenszusammenschlüssen	38
3.5.3.1 Grundsatz	38
3.5.3.2 Anpassungen bei der Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände bzw. -werte	39
3.5.3.3 Kaufpreisunsicherheiten	39
3.5.3.4 Impairment test	39
3.5.4 Behandlung bislang nicht in den Konzernabschluss einbezogener Tochter-, Gemeinschafts- und assoziierter Unternehmen	40
3.6 Erläuterung der Rechnungslegungsumstellung	40
3.6.1 Überleitungsrechnungen	40
3.6.2 Kategorisierung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten	41
3.6.3 Beizulegender Wert als Ersatz für Anschaffungs- und Herstellungskosten	41
3.6.4 Fiktive Anschaffungskosten für Anteile an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierte Unternehmen im separaten Einzelabschluss	41
3.6.5 Verwendung eines Ersatzes für Anschaffung- oder Herstellungskosten für Erdöl- und Erdgasvorkommen, bei preisregulierten Geschäftsbereichen sowie nach sehr hoher Inflation	42
3.6.6 Zwischenberichterstattung	42

1 Anwendungsbereich von IFRS 1

IFRS 1 regelt den Übergang von einem nationalen Rechnungslegungskonzept (z.B. HGB, US-GAAP) auf IFRS. **IFRS 1.IN2**

IFRS 1 ist anzuwenden auf

- den erstmalig nach IFRS aufgestellten Abschluss (**IFRS-Erstabschluss**); **IFRS 1.2**
- jeden ggf. nach IAS 34 erstellten Zwischenabschluss für Zeiträume, die vom IFRS-Erstabschluss abgedeckt werden.

Als IFRS-Erstabschluss gilt der Jahres- oder Konzernabschluss, in dem das Unternehmen die IFRS **erstmalig anwendet** und dessen **Vereinbarkeit mit den IFRS ausdrücklich und uneingeschränkt bestätigt** wird. Fehlt nur eine dieser Bedingungen, gilt der Abschluss nicht als IFRS-Erstabschluss. Hat ein Unternehmen in einer früheren Periode bereits die IFRS angewandt, zwischenzeitlich jedoch nicht weiter nach den IFRS bilanziert, hat er bei erneuter Bilanzierung nach den IFRS ein Wahlrecht, IFRS 1 nochmals anzuwenden oder alternativ nach IAS 8 alle IFRS retrospektiv anzuwenden, als ob kontinuierlich entsprechend den IFRS bilanziert worden wäre. **IFRS 1.3–1.5**

Stellt sich zu einem späteren Zeitpunkt heraus, dass der Abschluss in einem oder mehreren Punkten fehlerhaft war, berührt das nicht seine Eigenschaft als IFRS-Erstabschluss. Der bzw. die Fehler sind nach IAS 8 (→ C.I.5.) zu behandeln.

IFRS 1 findet ebenfalls keine Anwendung, wenn in einem späteren Abschluss Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden geändert werden. Auch insoweit kommt IAS 8 zum Tragen. Geht die Anpassung der Rechnungslegung auf einen geänderten oder neu verabschiedeten Standard zurück, sind die entsprechenden Übergangsvorschriften zu beachten.

2 Grundlagen der Rechnungslegungsumstellung

Die Umstellung der Rechnungslegung von HGB/US-GAAP auf IFRS ist ein komplexer Vorgang, der regelmäßig mehrere Geschäftsjahre umfasst.

In einem ersten Schritt ist zu entscheiden, zu welchem Stichtag der IFRS-Erstabschluss erstellt werden soll. Dieser Zeitpunkt wird als Berichtszeitpunkt oder „*reporting date*“ bezeichnet (→ Abbildung 1).

Der IFRS-Erstabschluss muss mindestens drei Bilanzen, zwei Gesamtergebnisrechnungen, zwei gesonderte Gewinn- und Verlustrechnungen (falls erstellt), zwei Kapitalflussrechnungen und zwei Eigenkapitalveränderungsrechnungen sowie die dazugehörigen Anhangangaben, einschließlich Vergleichsinformationen beinhalten. Das macht es erforderlich, auch für das der Berichtsperiode vorangehende Geschäftsjahr einen IFRS-Abschluss (IFRS-Vorjahresabschluss) aufzustellen. Die Grundlage hierzu bildet eine Eröffnungsbilanz nach IFRS zum Tag des Übergangs (*date of transition*). In der schematischen Darstellung in Abbildung 1 ist die IFRS-Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 02 durch Überleitung der HGB/US-GAAP-Bilanz zum 31. Dezember 01 aufzustellen. Zu diesem Zweck sind sämtliche am 31. Dezember 01 noch schwebenden Geschäftsvorfälle nach **IFRS 1.21**

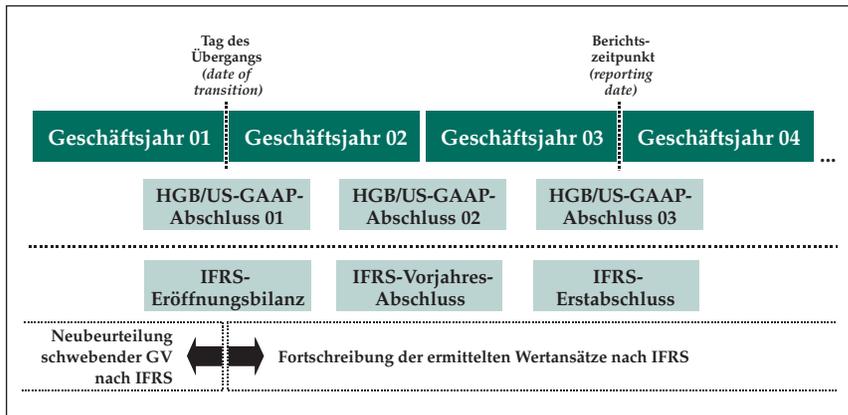


Abbildung 1: Schematische Darstellung der Überleitung der Rechnungslegung von HGB/US-GAAP auf IFRS

den einschlägigen IFRS neu zu beurteilen. Die Fortschreibung dieser Wertansätze nach den anzuwendenden IFRS-Normen ergibt sodann die Abschlusswerte zum 31. Dezember 02 bzw. zum 31. Dezember 03.

IFRS 1 enthält Vorgaben, die bei der Aufstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz, des IFRS-Vorjahresabschlusses und des IFRS-Erstabschlusses zu beachten sind. Es handelt sich um

- Regelungen zu den anzuwendenden Rechnungslegungsmethoden (*accounting policies* → B.3.1.);
- Ausnahmen von diesen Methoden, wobei zu unterscheiden ist zwischen
 - Wahlrechten, die aus Vereinfachungsgründen ein Abweichen von anderen IAS/IFRS erlauben (*exemptions*, → B.3.3.), und
 - zwingenden Abweichungen von den grundsätzlich vorgeschriebenen Rechnungslegungsmethoden (*exceptions*, → B.3.2.);
- Erläuterungspflichten zur Umstellung der Rechnungslegung auf IFRS (→ B.3.5.).

Der Standard selbst enthält nur eine allgemeine Ausnahmeregelung zur Vornahme von Schätzungen. Alle übrigen *exceptions* und *exemptions* finden sich in den folgenden Anhängen:

- Appendix B: zwingende Abweichungen von der retrospektiven Anwendung der übrigen IFRS;
- Appendix C: Erleichterungen für Unternehmenszusammenschlüsse;
- Appendix D: Erleichterungen in Bezug auf andere IFRS;
- Appendix E: kurzzeitige Befreiungen von anderen IFRS.

Appendix A enthält allgemeine Definitionen der im Standard verwendeten Fachbegriffe.

3 Umstellung nach IFRS 1 im Einzelnen

3.1 Grundsatz der retrospektiven Anwendung

Soweit keine Ausnahmetatbestände vorliegen, sind in der IFRS-Eröffnungsbilanz sowie in allen zusammen mit dem IFRS-Erstabschluss veröffentlichten Abschlüssen die gleichen Rechnungslegungsmethoden anzuwenden. Etwaige Wahlrechte sind danach im Einzel- bzw. Konzernabschluss sowie in Zwischenabschlüssen einheitlich und stetig auszuüben. **IFRS 1.7**

Die gewählten Rechnungslegungsmethoden müssen zudem vereinbar sein mit jenen Standards des IASB, die zum Berichtszeitpunkt gültig sind.

Andere IFRS, die erst zu einem späteren Zeitpunkt verpflichtend anzuwenden sind, dürfen vorzeitig angewendet werden, wenn der entsprechende Standard bzw. die Interpretation das erlaubt. Eine Verpflichtung zur vorzeitigen Anwendung besteht nicht. **IFRS 1.8**

In der Entscheidungsbegründung (*basis for conclusions*) IFRS 1.BC 11A wird ausgeführt, dass ein Unternehmen im ersten IFRS-Abschluss die Wahl hat, die bestehenden, derzeit geltenden IFRS anzuwenden oder die neuen bzw. überarbeiteten IFRS, wenn die vorzeitige Anwendung zulässig ist. In letzterem Fall muss für alle im Abschluss dargestellten Perioden dieselbe Fassung eines Standards angewendet werden.

Die in den anzuwendenden Standards enthaltenen Übergangsvorschriften gelten nicht für Erstanwender der IFRS, es sei denn, die Anhänge B–E bestimmen etwas anderes. **IFRS 1.9**

Die Umstellung der Rechnungslegung folgt dem **Grundsatz der retrospektiven Anwendung der IFRS**. Danach hat die Neubeurteilung der zum Stichtag der IFRS-Eröffnungsbilanz noch schwebenden Geschäftsvorfälle so zu erfolgen, als ob das Unternehmen schon immer die IFRS angewendet hätte. Mit anderen Worten: In der IFRS-Eröffnungsbilanz sind jene Werte anzusetzen, die sich ergeben hätten, wenn die an ihrem Stichtag (*date of transition*) noch schwebenden Geschäftsvorfälle von Anfang an nach den im Berichtszeitpunkt gültigen IFRS abgebildet worden wären. **IFRS 1.10**

Die Neubeurteilung auf Basis der gewählten Rechnungslegungsmethoden kann folgende Anpassungsnotwendigkeiten auslösen:

- zusätzliche Erfassung von Vermögenswerten und Schulden, die unter HGB/US-GAAP nicht in die Bilanz aufzunehmen waren und nicht aufgenommen worden sind;
- Ausbuchung von unter HGB/US-GAAP erfassten Vermögenswerten und Schulden, die nach den IFRS nicht bilanzierungsfähig sind;
- Neubewertung von Vermögenswerten und Schulden entsprechend der von HGB/US-GAAP abweichenden Bestimmungen der IFRS;
- Umgliederung von Vermögenswerten, Schulden oder Eigenkapitalkomponenten, für die die IFRS abweichende Ausweisbestimmungen vorsehen.

Die Auswirkungen der Bilanzierungs- und Bewertungsanpassungen auf die Höhe des Reinvermögens sind in der IFRS-Eröffnungsbilanz unmittelbar in den Gewinnrücklagen bzw. im Gewinnvortrag zu erfassen. Ggf. sind latente Steuern abzugrenzen. **IFRS 1.11**

Beispiele

Fall 1: Die in die IFRS-Eröffnungsbilanz überzuleitende HGB-Bilanz enthält Aufwandsrückstellungen nach §249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB in Höhe von 300. Aufgrund des Ansatzverbots für Aufwandsrückstellungen nach IAS 37.20 (→ C. III. 2.) sind die Rückstellungen aufzulösen. Das geschieht mit dem Buchungssatz

Sonstige Rückstellungen	300
an	
Gewinnrücklagen	300

Aufgrund der Abweichung zwischen IFRS-Bilanzwert (0) und Steuerwert (300) sind passivische latente Steuern – bei einem Steuersatz von 30 % – wie folgt abzugrenzen

Gewinnrücklagen	90
an	
Passivische latente Steuern	90

Fall 2: Unter HGB wurden selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht aktiviert. Wäre IAS 38 von Anfang an angewendet worden, hätte sich für das (langfristige) immaterielle Vermögen als Folge des bedingten Aktivierungsgebots für Entwicklungskosten (→ C.I.1.) zum Stichtag der Eröffnungsbilanz ein um 500 höherer Wertansatz ergeben. Die nachträgliche Erfassung dieser Vermögenswerte erfolgt durch den Buchungssatz

Immaterielles Vermögen	500
an	
Gewinnrücklagen	500

Zusätzlich sind – ebenfalls erfolgsneutral – passivische latente Steuern abzugrenzen. Auf Basis eines Steuersatzes von 30 % lautet die Buchung

Gewinnrücklagen	150
an	
Passivische latente Steuern	150

Fall 3: Das am 1. Januar 01 zum Preis von 1.000 angeschaffte Betriebsgebäude wurde nach HGB und Steuerrecht über 25 Jahre linear abgeschrieben und hat zum 31. Dezember 10 einen Restbuchwert von 600. Bei Anwendung von IAS 16 hätte eine wirtschaftliche Nutzungsdauer von 50 Jahren zugrunde gelegt werden müssen.

Die Anpassung der Bewertung und die Abgrenzung latenter Steuern auf Basis eines Steuersatzes von 30 % erfordern die Buchungen

Gebäude	200
an	
Gewinnrücklagen	200
Gewinnrücklagen	60
an	
Passivische latente Steuern	60

3.2 Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung anderer IFRS

3.2.1 Überblick

IFRS 1 verbietet in bestimmten Fällen die retrospektive Anwendung anderer IFRS oder bestimmter Regelungen dieser IFRS. Eine allgemeine Sonderregelung besteht für die Vornahmen von Schätzungen in der IFRS-Eröffnungsbilanz (→ B.3.2.2). Daneben enthält Appendix B folgende Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung bestimmter IFRS:

IFRS 1.13ff.,
IFRS 1.App.B

- Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten (→ B.3.2.3);
- Bilanzierung von Sicherungsgeschäften (*Hedge-Accounting* → B.3.2.4);
- nicht beherrschende Anteile (→ B.3.2.5);
- Einstufung und Bewertung finanzieller Vermögenswerte;
- eingebettete Derivate;
- Darlehen der öffentlichen Hand.

3.2.2 Schätzungen

Für Zwecke der Rechnungslegung nach HGB/US-GAAP vorgenommene Schätzungen sind beim Übergang auf IFRS beizubehalten. Unzulässig ist danach insbesondere eine Anpassung von Schätzungen aufgrund zwischenzeitlich gewonnener besserer Erkenntnisse. Das gilt sowohl für Schätzungen, die sich auf den Stichtag der Eröffnungsbilanz als auch auf den Stichtag eines dem IFRS-Erstabschluss beigefügten Vergleichsabschlusses beziehen.

IFRS 1.14f.
IFRS 1.17

Abweichend von dieser Grundregel sind solche Schätzungen zu korrigieren, die im Zeitpunkt ihrer Vornahme objektiv und subjektiv falsch waren. Hierbei handelt es sich um Schätzungen, die unter Berücksichtigung der seinerzeit verfügbaren Informationen (objektiv) und ihrer Erkennbarkeit (subjektiv) nicht vertretbar waren.

Beispiele:

Fall 1: Zum 31. Dezember 01 wurde auf Basis eines Kostenvoranschlags eine Rückstellung wegen ausstehender Rechnung in Höhe von 200 passiviert. Die nach Aufstellung des HGB-Abschlusses eingegangene Rechnung lautet über 210.

Lösung: Die Schätzung des Erfüllungsbetrags der Verpflichtung unter HGB ist mit Blick auf die seinerzeit verfügbaren Informationen nicht zu beanstanden. In die IFRS-Eröffnungsbilanz sind daher ebenfalls 200 einzustellen. Der Ausweis erfolgt als Verbindlichkeit (→ C.III.2.3.4). Der Mehraufwand von 10 ist im Zeitpunkt seiner Erkennbarkeit zu berücksichtigen.

Fall 2: Zum 31. Dezember 01 wurde eine Forderung gegen einen Kunden aus Bonitätsgründen um 50% einzelwertberichtigt. Nach der Aufstellung des HGB-Abschlusses stellt sich heraus, dass bei der Bewertung der Forderung eine Aufrechnungsmöglichkeit mit einer Verbindlichkeit gegenüber dem gleichen Kunden übersehen worden ist. Infolgedessen erleidet das Unternehmen keinen Forderungsausfall.

Lösung: Die Schätzung des beizulegenden Werts der Forderung war offenkundig unzutreffend. Bei der Aufstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz ist die Forderung mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen.

Eine Anpassung von Schätzungen ist ferner dann geboten, wenn diese durch abweichende Rechnungslegungsvorschriften beeinflusst wird.

Beispiel:

Die HGB-Bilanz zum 31. Dezember 01 enthält eine Rückstellung für Schadensersatz. Die Rückstellung wurde auf Grund der Klage eines Wettbewerbers mit dem von diesem geltend gemachten Betrag angesetzt. Es spricht vieles dafür, dass die tatsächliche Schadensersatzleistung deutlich geringer ausfallen wird.

Lösung: Die Schätzung des Rückstellungsbetrags ist für Zwecke der IFRS-Eröffnungsbilanz nach unten anzupassen, da nach IAS 37 bei der Bewertung von Rückstellungen dem Vorsichtsprinzip nur untergeordnete Bedeutung zukommt (→ C.III.2.).

IFRS 1.16 Eine etwaige Anpassung der unter HGB vorgenommenen Schätzungen nach den vorstehenden Grundsätzen hat im Einklang mit IAS 10 zu erfolgen. Danach hat die Neuschätzung für die Rechnungslegung nach IFRS jene Verhältnisse widerzuspiegeln, die am Stichtag vorherrschen, auf den sich die Schätzung bezieht. Ausdruck dieser Verhältnisse sind z.B. Marktpreise, Zinssätze oder Wechselkurse.

3.2.3 Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten

IFRS 1.App.B2 Hat ein Unternehmen unter HGB/US-GAAP finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten in einem Geschäftsjahr, das vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf die IFRS (*transition date*) begonnen hat, ausgebucht, die es nach den Bestimmungen von IFRS 9 nicht hätte ausbuchen dürfen, so ist der Abgang für Zwecke der IFRS-Eröffnungsbilanz nicht rückgängig zu machen.

Finanzinstrumente, die nach ihrer Ausbuchung erneut zugegangen und am Stichtag des Übergangs auf IFRS noch vorhanden sind, müssen bilanziert werden.

In der IFRS-Eröffnungsbilanz sind ebenfalls finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten zu erfassen, die bei Abgang eines anderen Finanzinstruments zurückbehalten wurden.

Beispiele:

- Wurde dem Käufer einer Forderungsgesamtheit eine Entschädigung für Forderungsausfälle zugesichert, ist diese Verpflichtung nach den Grundsätzen von IFRS 9 (→ C.III.4.) als finanzielle Verbindlichkeit in den Abschluss aufzunehmen.
- Das Recht, verkaufte Forderungen gegen eine Gebühr einzuziehen, die höher ist als die Kosten der Einziehung, ist als finanzieller Vermögenswert zu aktivieren.

Gehören die unter HGB/US-GAAP ausgebuchten finanziellen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten am Stichtag der IFRS-Eröffnungsbilanz zum Vermögen einer Zweckgesellschaft (*special purpose entity* (SPE)), über die das Unternehmen die Kontrolle ausübt (→ D.II.2.1), ist diese SPE zu konsolidieren.

Abweichend von den vorstehenden Regelungen darf ein Erstanwender die Ausbuchungsregeln des IFRS 9 retrospektiv ab einem von ihm festzulegenden Datum anwenden, wenn er bereits im Zeitpunkt der betreffenden Transaktion über jene Informationen verfügte, die für die Anwendung der Ausbuchungsregeln auf die abgegangenen Finanzinstrumente erforderlich sind. **IFRS 1.App.B3**

3.2.4 Bilanzierung von Sicherungsgeschäften

Im Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS hat ein Unternehmen alle derivativen Finanzinstrumente zu ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten und alle aus derivativen Finanzinstrumenten entstandenen abgegrenzten Verluste und Gewinne, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als Vermögenswerte oder Schulden ausgewiesen wurden, auszubuchen. **IFRS 1.App.B4–B6**

Eine Sicherungsbeziehung, die nicht die Voraussetzungen für Sicherungsbeziehungen nach IAS 39 erfüllt, darf in der IFRS-Eröffnungsbilanz nicht angesetzt werden. Falls ein Unternehmen nach den bislang angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen eine Nettoposition als ein Grundgeschäft angesetzt hat, darf es bis spätestens zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS innerhalb dieser Nettoposition einen Einzelposten als ein Grundgeschäft einstufen.

Für jede Transaktion, die bis zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS als Sicherungsinstrument bestimmt wurde, jedoch nicht die Bilanzierungsvoraussetzungen für Sicherungsbeziehungen nach IAS 39 erfüllt, hat das Unternehmen die Bilanzierung des Sicherungszusammenhangs unter Beachtung der Vorschriften des IAS 39 einzustellen. **IAS 39.91**
IAS 39.101

Vor dem Übergangszeitpunkt eingegangene Transaktionen dürfen nicht retrospektiv als Sicherungsgeschäfte designiert werden.

3.2.5 Nicht beherrschende Anteile

Die folgenden Regelungen des IFRS 10 sind prospektiv vom Tag des Übergangs auf IFRS anzuwenden: **IFRS 1.App.B.7**

- Zurechnung des anteiligen Gesamtergebnisses auf nicht beherrschende Anteile, auch wenn dadurch der Posten der nicht beherrschenden Anteile negativ wird; **IFRS 10.B94**
- bilanzielle Abbildung von Transaktionen zwischen den Gesellschaftern des Mutterunternehmens und den nicht beherrschenden Gesellschaftern, die nicht zu einem Verlust der Beherrschungsmöglichkeit führen; **IFRS 10.23f.**
IFRS 10.B93ff.
- die Bestimmungen zur Abbildung eines Kontrollverlusts bei Tochterunternehmen sowie die damit in Verbindung stehenden Anforderungen des IFRS 5.8A zur Einstufung der Vermögenswerte als *held for sale*. **IFRS 10.B97ff.**

Entscheidet sich ein Erstanwender dazu, IFRS 3 retrospektiv auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden (→ B.3.5), ist IFRS 10 ebenfalls im Einklang mit den Vorgaben des IFRS 1 App.C1 anzuwenden.

3.3 Allgemeine Erleichterungen bei der retrospektiven Anwendung anderer IFRS

3.3.1 Überblick

IFRS 1 sieht zu folgenden Bilanzierungsfragen Erleichterungen von der retrospektiven Anwendung der IFRS in der Eröffnungsbilanz vor:

- IFRS 1 App.C** • Erleichterungen bei Anwendung von IFRS 3 auf Unternehmenszusammenschlüsse (→ B.3.5);
- IFRS 1 App.D2f.** • Anwendung von IFRS 2 auf anteilsbasierte Vergütungen,
- IFRS 1 App.D4** • Anwendung von IFRS 4 auf Versicherungsverträge,
- IFRS 1 App.D5–D8B** • Ansatz des beizulegenden Zeitwerts oder des Ergebnisses einer Neubewertung als fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei bestimmten langfristigen Vermögenswerten,
- IFRS 1 App.D9f.** • Anwendung von IFRIC 4 Leasingverhältnisse,
- IFRS 1 App.D12f.** • Behandlung einer kumulierten Umrechnungsdifferenz aus der Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen,
- IFRS 1 App.D14f.** • Bewertung von Anteilen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen in separaten Einzelabschlüssen,
- IFRS 1 App.D16f.** • Ansatz und Bewertung von Vermögenswerten und Schulden in Abschlüssen von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen im Zuge der Umstellung auf IFRS,
- IFRS 1 App.D18** • Behandlung zusammengesetzter Finanzinstrumente,
- IFRS 1 App.D19** • Kategorisierung vor Umstellung erfasster Finanzinstrumente,
- IFRS 1 App.D20** • *Fair value*-Bewertung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten bei erstmaliger Erfassung,
- IFRS 1 App.D21f.** • Entsorgungsverpflichtungen als Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Sachanlagen,
- IFRS 1 App.D22** • Bewertung von finanziellen oder immateriellen Vermögenswerten im Einklang mit IFRIC 12,
- IFRS 1 App.D23** • Fremdkapitalkosten,
- IFRS 1 App.D24** • Bilanzierung von Vermögenswertübertragungen durch Kunden nach IFRIC 18,
- IFRS 1 App.D25** • Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente,
- IFRS 1 App.D26f.** • Starke Hochinflation,
- IFRS 1 App.D31** • Gemeinsame Vereinbarungen,
- IFRS 1 App.D32** • Abraumkosten in der Produktionsphase eines Tagebauwerks.

3.3.2 Anwendung von IFRS 2 auf anteilsbasierte Vergütungen

IFRS 1 App.D2 Die Regelungen des IFRS 2 sind bei Erstanwendern nicht verpflichtend für Eigenkapitalinstrumente, die vor dem 7. November 2002 als anteilsbasierte Vergütungen gewährt wurden. Entsprechendes gilt für Eigenkapitalinstrumente, die nach dem 7. November 2002 gewährt wurden, aber bis zum späteren Tag aus

- 1. Januar 2005 und
- Tag der Umstellung (*date of transition*)

unverfallbar geworden sind.

Eine freiwillige Anwendung von IFRS 2 auf die vorstehend genannten Vergütungsmodelle ist nur dann zulässig, wenn der Erstanwender den beizulegenden Zeitwert der Eigenkapitalinstrumente am Bewertungsstichtag (*measurement date*) öffentlich bekannt gegeben hat.

Für alle anteilsbasierten Vergütungen, die durch Hingabe von Eigenkapitalinstrumenten erfüllt und nicht nach IFRS 2 behandelt werden, sind die Angaben nach IFRS 2.44 f. zu machen.

Werden die Bedingungen eines anteilsbasierten Vergütungsprogramms mit Ausgleich in Eigenkapitalinstrumenten, das nicht nach IFRS 2 abgebildet worden ist, während der Laufzeit geändert, müssen die Regelungen des IFRS 2.26-29 keine Anwendung finden, sofern die Änderung vor dem Tag der Umstellung erfolgt ist.

Ein Erstanwender ist nicht verpflichtet, IFRS 2 auf Verbindlichkeiten aus anteilsbasierten Vergütungsmodellen mit Barausgleich anzuwenden, die bis zum 1. Januar 2005 oder dem späteren Umstellungsstichtag erfüllt worden sind. Soweit IFRS 2 dennoch auf solche Vergütungsprogramme angewendet wird, besteht keine Verpflichtung, Vergleichsinformationen anzupassen, die sich auf eine Periode oder einen Stichtag vor dem 7. November 2002 beziehen.

3.3.3 Anwendung von IFRS 4 auf Versicherungsverträge

Ein Erstanwender darf bei der Umstellung der Rechnungslegung die Übergangsvorschriften des IFRS 4 anwenden. Eine vollständig retrospektive Anwendung des Standards ist mithin nicht gefordert. **IFRS 1.App.D4**

3.3.4 Ansatz des beizulegenden Zeitwerts oder des Ergebnisses einer Neubewertung als fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei bestimmten langfristigen Vermögenswerten

Anstelle einer retrospektiven Anwendung von IAS 16 darf ein Erstanwender Vermögenswerte des Sachanlagevermögens in der IFRS-Eröffnungsbilanz mit seinem beizulegenden Wert im Übergangsstichtag als fiktivem Zugangswert ansetzen. **IFRS 1.App.D5f.**

Alternativ ist es zulässig, auf die Ergebnisse einer nach nationalem Recht erfolgten Neubewertung von Sachanlagen am Umstellungsstichtag oder zu einem früheren Zeitpunkt zurückzugreifen, wenn das Bewertungsergebnis annähernd

- die beizulegenden Zeitwerte oder
- die fortgeführten, auf Basis eines allgemeinen oder speziellen Preisindex hochgerechneten Anschaffungs- oder Herstellungskosten

der Vermögenswerte reflektiert.

Die vorstehenden Wahlrechte gelten auch für

- als Finanzinvestition gehaltene Immobilien und
- immaterielle Vermögenswerte, die die Ansatzkriterien des IAS 38 und die Voraussetzungen des IAS 38 für die Anwendung des Neubewertungsmodells (insbesondere Existenz eines aktiven Markts) erfüllen. **IFRS 1.App.D7**

Sind Vermögenswerte oder Schulden unter nationalem Recht aus einem besonderen Anlass (z. B. der Privatisierung einer öffentlichen Einrichtung oder eines Börsengangs) zum beizulegenden Zeitwert bewertet worden, dürfen solche vor oder **IFRS 1 App.D8**

am Tag des Übergangs auf IFRS ermittelten Wertansätze als fiktive Zugangswerte nach den einschlägigen IFRS herangezogen werden. Nach dem Tag des Übergangs auf IFRS ermittelte Werte dürfen verwendet werden, wenn der Bewertungszeitpunkt (noch) innerhalb des IFRS-Erstabschlusses liegt.

- IFRS 1 App.D8A** Unternehmen der Erdöl- und Erdgasbranche können bei Umstellung auf IFRS die Buchwerte zugrunde legen, die nach ihren bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen für Erdöl- und Erdgasvorkommen ermittelt wurden.
- IFRS 1 App.D8B** Erstanwender, deren Geschäftstätigkeiten preisreguliert sind, dürfen die nach bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Buchwerte der betroffenen Vermögenswerte als fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten ansetzen. In diesem Fall ist aber ein *impairment test* nach IAS 36 durchzuführen.

3.3.5 Anwendung von IFRIC 4 Leasingverhältnisse

- IFRS 1 App.D9** Ein Erstanwender darf bei der Umstellung der Rechnungslegung die Übergangsvorschriften des IFRIC 4 anwenden. Danach ist bei abgeschlossenen Vereinbarungen die Prüfung, ob der Vertrag ein Leasingverhältnis enthält, nach den Umständen am Umstellungsstichtag vorzunehmen.
- IFRS 1 App.D9A** Der Erstanwender kann für bestehende Leasingverträge auf die Neubeurteilung der Klassifizierung nach IFRIC 4 verzichten, wenn sich das Ergebnis gegenüber der Anwendung von HGB/US-GAAP nicht ändert.

3.3.6 Behandlung einer kumulierten Umrechnungsdifferenz aus der Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen

- IFRS 1 App.D12f.** Differenzen aus der Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen sind nach IAS 21 (→ D.I.5.5) in einem gesonderten Posten des Eigenkapitals (→ C.III.1.) zu erfassen und fortzuführen. Im Falle eines (Teil-)Abgangs eines ausländischen Geschäftsbetriebes ist die im Eigenkapital enthaltene kumulierte Umrechnungsdifferenz (anteilig) in das Ergebnis der Periode zu übernehmen.
- In der IFRS-Eröffnungsbilanz dürfen die kumulierten Währungsumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen aller ausländischer Gesellschaften auf Null gesetzt werden. Das hat zur Folge, dass beim (Teil-) Abgang eines solchen Unternehmens keine unrealisierten Währungserfolge in das Jahresergebnis zu übernehmen sind, die vor dem Stichtag der IFRS-Eröffnungsbilanz entstanden sind.

3.3.7 Bewertung von Anteilen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen in separaten Einzelabschlüssen

- IFRS 1 App.D14f.** Anteile an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen sind nach IAS 27 in separaten Einzelabschlüssen entweder zu Anschaffungskosten oder im Einklang mit IFRS 9 zu bewerten. Wahlweise ist auch die Anwendung der Equity-Methode zulässig (→ C.II.4.11.)
- Um derartige Anteile in der IFRS-Eröffnungsbilanz eines separaten Einzelabschlusses zu bewerten, gewährt IFRS 1 dem Erstanwender ein Wahlrecht, diese entweder

- zu Anschaffungskosten nach IAS 27 oder
- zu fiktiven Anschaffungskosten zu bewerten, wobei als Ersatzbewertungsmaßstäbe in Betracht kommen
 - der beizulegende Zeitwert nach IFRS 9 iVm IFRS 13 oder
 - der Buchwert nach lokalem Recht am Übergangsstichtag.

Bei einer Bewertung mit fiktiven Anschaffungskosten kann für alle Anteile an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen der Ersatzbewertungsmaßstab gesondert bestimmt werden.

3.3.8 *Ansatz und Bewertung von Vermögenswerten und Schulden in Abschlüssen von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen im Zuge der Umstellung auf IFRS*

Stellt ein Tochter-, Gemeinschafts- oder assoziiertes Unternehmen seine Rechnungslegung zu einem späteren Zeitpunkt als das Mutterunternehmen auf IFRS um, kann es seine Vermögenswerte und Schulden mit den Buchwerten ansetzen, die das Mutterunternehmen am Tag des Übergangs (*transition date*) ohne Berücksichtigung von Konsolidierungseffekten und Anpassungen aufgrund des Unternehmenszusammenschlusses in seinem Konzernabschluss ansetzen würde. Im Einzelnen bedeutet dies:

**IFRS 1
App.D16(a)**

- Ausgangspunkt für die Fortschreibung der Buchwerte bilden jene Wertansätze, die sich in einer auf den Tag des Übergangs des Mutterunternehmens erstellten IFRS-Eröffnungsbilanz ergeben hätten;
- maßgebend für die Ermittlung der Eröffnungsbilanzwerte und deren Fortschreibung sind die im Konzernabschluss gewählten Rechnungslegungsmethoden;
- bei der Feststellung des Mengengerüsts und der Wertansätze sind weder Anpassungen aufgrund eines abweichenden Erwerbspreises für die Vermögenswerte und Schulden aus Konzernsicht zu berücksichtigen noch Auswirkungen aus Konsolidierungsmaßnahmen.

Alternativ steht Tochter-, Gemeinschafts- oder assoziierten Unternehmen die Möglichkeit offen, jene Buchwerte anzusetzen, die nach den übrigen Bestimmungen des IFRS 1 in ihrer IFRS-Eröffnungsbilanz anzusetzen wären.

**IFRS 1
App.D16(b)**

Haben Tochter-, Gemeinschafts- oder assoziierte Unternehmen ihre Rechnungslegung früher als das Mutterunternehmen auf IFRS umgestellt, bilden die fortgeführten Buchwerte der betreffenden Unternehmen die Grundlage für die Bilanzierung und Bewertung der Vermögenswerte und Schulden im Konzernabschluss des Mutterunternehmens. Anpassungen sind vorzunehmen, um

IFRS 1 App.D17

- den Konsolidierungsvorschriften und den Vorschriften über die Equity-Bewertung Rechnung zu tragen und
- Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses auf die Bilanzierung und Bewertung zu berücksichtigen.

3.3.9 *Behandlung zusammengesetzter Finanzinstrumente*

Zusammengesetzte Finanzinstrumente wie Wandelschuldverschreibungen und Optionsanleihen sind nach IAS 32 in ein Schuldinstrument (Anleihe) und in ein

IFRS 1 App.D18

Eigenkapitalinstrument zu zerlegen. Ist im Zeitpunkt des Übergangs das Schuldinstrument bereits getilgt, zielt die retrospektive Anwendung von IAS 32 allein darauf, zwei Eigenkapitaleffekte zu isolieren, nämlich

- das ursprünglich emittierte Eigenkapitalinstrument (Wandlungs- oder Optionsrecht) und
- die aufgelaufenen Zinsen auf die Anleiheverbindlichkeit.

Während der auf das Wandlungs- oder Optionsrecht entfallende Teil des Emissionserlöses die Kapitalrücklage erhöht, gehen die kumulierten Zinsen auf den Fremdkapitalanteil zu Lasten der Gewinnrücklagen.

IFRS 1 erlaubt Erstanwendern, auf die separate Ermittlung der beiden Eigenkapitalbestandteile zu verzichten. Macht das Unternehmen von diesem Wahlrecht Gebrauch, können sich Verschiebungen innerhalb des Eigenkapitals ergeben.

3.3.10 Kategorisierung vor Umstellung erfasster Finanzinstrumente

IFRS 1 App.D19 IFRS 9 erlaubt, Finanzinstrumente im Zugangszeitpunkt der Kategorie ‚erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert‘ oder – bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen der Kategorie ‚erfolgswirksam zum beizulegenden Wert bewertete finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten‘ zuzuweisen. IFRS 1 billigt Erstanwendern dieses Designationswahlrecht bei der Aufstellung einer IFRS-Eröffnungsbilanz zu.

Zu den Unterschieden zwischen den beiden Klassen (→ C.II.4.1.3)

3.3.11 Fair value-Bewertung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten bei erstmaliger Erfassung

IFRS 1 App.D20 Beim erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit gilt der Transaktionspreis als bester Nachweis des beizulegenden Zeitwerts. Eine abweichende Bewertung ist nur zulässig, wenn der beizulegende Zeitwert des Finanzinstruments durch einen Vergleich mit anderen beobachtbaren aktuellen Markttransaktionen desselben Instruments nachgewiesen oder mittels einer Bewertungsmethode bestimmt wird, deren Variablen nur Daten von beobachtbaren Märkten umfassen.

Diese Regelung kann dazu führen, dass beim erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswertes bzw. einer finanziellen Verbindlichkeit kein Gewinn bzw. Verlust zu erfassen ist, allerdings in der unmittelbaren Folgebewertung. IFRS 9.5.2.1 iVm IFRS 13 erlaubt die Erfassung eines Gewinns bzw. Verlusts in der Folgebewertung nur, wenn dieser durch die Änderung eines Faktors (einschließlich des Zeitablaufs) entstanden ist, den Marktteilnehmer bei der Preisbildung berücksichtigen würden.

Ungeachtet des Grundprinzips der retrospektiven Anwendung der IFRS erlaubt IFRS 1 Erstanwendern, die vorstehende Regelung zum sog. *day-one gain* prospektiv auf Transaktionen anzuwenden, die am oder nach dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS abgeschlossen wurden.

Als Folge kann die Ermittlung von *day-one* Differenzen beim erstmaligen Ansatz von Finanzinstrumenten unterbleiben, sofern die Transaktion vor dem Zeitpunkt des Übergangs erfolgte.

3.3.12 Entsorgungsverpflichtungen als Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Sachanlagen

Nach IFRIC 1 führen bestimmte Änderungen in der Bewertung von Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen zu einer Anpassung der Anschaffungskosten des dazugehörigen Vermögenswerts. Ein Erstanwender muss die Regelungen dieser Interpretation nicht beachten, soweit die Rückstellungsänderungen vor dem Tag des Übergangs aufgetreten sind. Macht er von diesem Wahlrecht Gebrauch, hat er

IFRS 1 App.D21

- zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS die Rückstellung nach IAS 37 zu bewerten;
- den Betrag zu schätzen, der in den Anschaffungskosten des zugehörigen Vermögenswerts im Zeitpunkt des Entstehens der Verpflichtung einbezogen worden wäre; dazu ist die Verbindlichkeit auf diesen Tag unter Rückgriff auf die beste Schätzung des historischen risikoadjustierten Zinssatzes zu diskontieren; und
- auf dieser Basis die kumulierte Abschreibung des Vermögenswerts bis zum Übergangszeitpunkt auf IFRS auf Basis der aktuellen Schätzung der Nutzungsdauer und unter Anwendung der gewählten Abschreibungsmethoden zu ermitteln.

Unternehmen der Erdöl- und Erdgasbranche, die IFRS 1 App.D8A(b) in Anspruch nehmen (→ B.3.3.4), können Entsorgungs- und ähnliche Verpflichtungen im Zusammenhang mit Öl- und Gasvorkommen gemäß IAS 37 bewerten und den Unterschiedsbetrag zum nach bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Buchwert in den Gewinnrücklagen erfassen.

IFRS 1 App.D21A

3.3.13 Bewertung von finanziellen oder immateriellen Vermögenswerten im Einklang mit IFRIC 12

Ein Erstanwender darf bei der Umstellung der Rechnungslegung die Übergangsvorschriften des IFRIC 12 anwenden. Eine retrospektive Anwendung der Interpretation ist mithin nicht gefordert.

IFRS 1 App.D22

3.3.14 Fremdkapitalkosten

Ein Erstanwender darf die Anforderungen des IAS 23 zur Aktivierung von Fremdkapitalkosten eines qualifizierten Vermögenswerts ab dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS anwenden. Die nach den bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aktivierten Fremdkapitalkosten werden dann fortgeführt. Wenn sich ein qualifizierter Vermögenswert während des Übergangs auf IFRS in der Herstellung befindet, können die bis zum Übergang auf IFRS bereits nach nationalem Recht aktivierten Fremdkapitalkosten unverändert angesetzt bleiben. Fremdkapitalkosten ab dem Zeitpunkt des Übergangs sind dann nach IAS 23 zu behandeln.

IFRS 1 App.D23

3.3.15 Bilanzierung von Vermögenswertübertragungen durch Kunden

IFRIC 18 regelt die Bilanzierung der Übertragung von Sachanlagen oder von Zahlungsmitteln für den Bau oder Erwerb einer Sachanlage durch einen Kunden. Ein Erstanwender kann unter bestimmten Voraussetzungen IFRIC 18 auf alle Übertragungen ab einem frei wählbaren Datum vor Umstellung auf IFRS anwenden.

IFRS 1 App.D24

3.3.16 Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente

IFRS 1 App.D25 Ein Erstanwender darf bei der Umstellung der Rechnungslegung die Übergangsvorschriften des IFRIC 19 anwenden.

3.3.17 Starke Hochinflation

IFRS 1 App.D26ff. Wenn die funktionale Währung vor der Umstellung der Rechnungslegung starker Hochinflation gem. IFRS 1 App.D27 unterlag, können alle Vermögenswerte und Schulden mit dem *fair value* am Zeitpunkt des Übergangs als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden.

3.3.18 Gemeinsame Vereinbarungen

IFRS 1.D31 Ein Erstanwender darf grds. die Übergangsvorschriften des IFRS 11 anwenden. Im Falle der Umstellung von der Quotenkonsolidierung auf die Equity-Methode muss er die Beteiligung gem. IAS 36 zum Beginn der frühesten ausgewiesenen Berichtsperiode einem Wertminderungstest unterziehen. Eine festgestellte Wertminderung ist mit den Gewinnrücklagen zum Beginn der frühesten ausgewiesenen Berichtsperiode zu verrechnen.

3.3.19 Abraumkosten in der Produktionsphase eines Tagebauwerks

IFRS 1.D32 Ein Erstanwender kann die Übergangsregelungen von IFRIC 20.A1 bis A4 anwenden. Dabei meint der in IFRIC 20 enthaltene Zeitpunkt des Inkrafttretens den 1. Januar 2013 oder den späteren Beginn der ersten IFRS-Berichtsperiode.

3.4 Sonderfall Regulatorische Abgrenzungsposten

Das IASB hat zu Beginn des Jahres 2014 mit IFRS 14 einen sog. Zwischenstandard (*interim standard*) veröffentlicht, der die Bilanzierung durch autorisierte Regulatoren preisregulierter Absatzgeschäfte adressieren soll. Parallel zur Veröffentlichung arbeitet das IASB in einem eigenen Projekt weiter an finalen Lösungen für die Bilanzierung preisregulierter Absatzgeschäfte. In Deutschland sind als Beispiele preisregulierter Märkte die Gas- und Strombranche zu nennen. IFRS 14 ist für nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden, wobei eine frühere Anwendung zulässig und angabepflichtig ist. Die Übernahme in europäisches Recht (*endorsement*) ist derzeit nicht geplant, da die Europäische Kommission erst den endgültigen Standard abwarten will.

IFRS 14.3 ff. Die Anwendung des IFRS 14 ist zum einen nur solchen Unternehmen gestattet, die auf preisregulierten Märkten agieren. Zum anderen ist die Anwendung nur Erstanwendern gestattet. Dies bedeutet, dass Unternehmen, die bereits nach IFRS bilanzieren, explizit von der Anwendung des IFRS 14 ausgeschlossen sind. Neben dieser Einschränkung auf IFRS-Erstanwender wird darüber hinaus vorausgesetzt, dass ein regulatorischer Abgrenzungsposten im letzten Jahresabschluss nach nationalen Rechnungslegungsnormen angesetzt wurde. Für diese IFRS-Erstanwender ist die bilanzielle Berücksichtigung von regulatorischen Abgrenzungsposten als Wahlrecht konzipiert, über das nur zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung gem. IFRS 1 entschieden werden kann. Wird das Wahlrecht zum Zeitpunkt der

IFRS-Umstellung gem. IFRS 1 nicht genutzt, ist eine spätere Bilanzierung nach IFRS 14 nicht mehr möglich.

IFRS 14 weist keine eigenen Bilanzierungsvorschriften auf. Vielmehr wird durch die Nichtanwendungsvorschrift des IAS 8.11 eine Öffnungsklausel zur Fortführung der bisherigen nationalen Bilanzierungsmethoden geschaffen, die den Ansatz und die Bewertung regulatorischer Abgrenzungsposten betreffen. Dabei sind diese übernommenen Bilanzierungsgrundsätze grundsätzlich in den Folgeperioden fortzuführen. Allerdings sind Anpassungen zulässig, wenn dies zu verlässlicheren (bei gleichbleibender Relevanz) oder relevanteren (bei gleichbleibender Verlässlichkeit) Informationen führt. IFRS 14.9 ff.

Die aktiven und passiven regulatorischen Abgrenzungsposten sind jeweils aggregiert vor der Bilanzsumme auszuweisen. Eine Unterscheidung in kurz- und langfristige ist nicht notwendig. Etwaige gebildete latente Steuern sind zusammen mit den Abgrenzungsposten zu zeigen und somit von den übrigen latenten Steuern zu separieren. In der Gesamtergebnisrechnung sind die erfolgswirksamen Veränderungen grundsätzlich unterhalb der GuV auszuweisen, während im OCI Nettoveränderungen von Abgrenzungsposten erfasst werden müssen, deren zugrundeliegende Abschlussposten bzw. deren Veränderungen auch im OCI erfasst werden. IFRS 14.20 ff.

Es sind zahlreiche Anhangangaben gefordert, die es den Abschlussadressaten u.a. ermöglichen sollen, über die Art und Umfang der Preisregulierung sowie die hieraus resultierenden Risiken hinaus auch die Bilanzierungsgrundsätze zu verstehen. Neben umfangreich geforderten qualitativen Angaben zu Details der Regulierung sind detaillierte quantitative Angaben notwendig. Besonders beachtenswert ist hier die verpflichtende Darstellung einer Überleitungsrechnung, zu deren Zweck die Eröffnungsbilanzwerte der regulatorischen Abgrenzungsposten unterteilt in verschiedene Klassen auf die Werte zum Stichtag überzuleiten sind. Hierbei sind die einzelnen Ursachen der Veränderung separat aufzuzeigen. IFRS 14.27 ff.

3.5 Abbildung von Unternehmenszusammenschlüssen

3.5.1 Retrospektive Anwendung von IFRS 3

Erstanwender sind nicht verpflichtet, IFRS 3 auf Unternehmenszusammenschlüsse retrospektiv anzuwenden, die vor dem Tag des Übergangs auf IFRS erfolgt sind. Stattdessen dürfen sie die unter HGB/US-GAAP gewählte Methode der Einbeziehung in den Konzernabschluss beibehalten und nach den Regelungen der IFRS fortführen. IFRS 1 App.C1f.

Alternativ eröffnet IFRS 1 das Wahlrecht, vor dem Stichtag der IFRS-Eröffnungsbilanz vollzogene Unternehmenszusammenschlüsse in retrospektiver Anwendung von IFRS 3 neu zu beurteilen. Die Neubeurteilung kann auf solche Unternehmenszusammenschlüsse beschränkt werden, die nach einem von Unternehmen festgelegten Zeitpunkt zustande gekommen sind. Für alle zuvor erfolgten Unternehmenszusammenschlüsse ist die unter HGB/US-GAAP praktizierte Darstellungsform beizubehalten. Entscheidet sich das Unternehmen für diese Verfahrensweise, sind alle Unternehmenszusammenschlüsse ab dem festgesetzten Zeitpunkt retrospektiv nach IFRS 3 abzubilden.

Zu den notwendigen Anpassungen im Falle einer Fortführung der bisherigen Konsolidierung → B.3.5.2.

IFRS 1 App.C5 Die Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung der Vorschriften für Unternehmenszusammenschlüsse gelten auch für erworbene assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen.

3.5.2 Anpassungen von Vermögenswerten und Schulden bei nicht nach IFRS 3 neu zu beurteilenden Unternehmenszusammenschlüssen

3.5.2.1 Erfassung bislang nicht berücksichtigter Vermögenswerte und Schulden

IFRS 1 App.C4 In den Konzernabschluss sind alle Vermögenswerte und Schulden, die im Zuge eines Unternehmenszusammenschlusses erworben bzw. übernommen worden sind, aufzunehmen. Ausgenommen von diesem Vollständigkeitsgebot sind

- finanzielle Vermögenswerte und Schulden, die unter HGB/US-GAAP ausgebucht wurden, aber nach IFRS 9 nicht hätten ausgebucht werden dürfen (→ B.3.5.3.2);
- sonstige Vermögenswerte (einschließlich eines Goodwill) und Verbindlichkeiten, die im Konzernabschluss nach HGB/US-GAAP nicht erfasst worden sind und nach IFRS im Einzelabschluss der Tochterunternehmen nicht angesetzt werden dürften.

IFRS 1 App.C4(f) Im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbene Vermögenswerte und Schulden, die nach HGB/US-GAAP nicht angesetzt wurden, sind in der IFRS-Eröffnungsbilanz des Konzerns mit dem Betrag anzusetzen und zu bewerten, zu dem sie auch nach IFRS im Einzelabschluss des betreffenden Tochterunternehmens anzusetzen und zu bewerten wären. In Höhe des aktivierten Betrags sind die Gewinnrücklagen zu erhöhen. Etwas anderes gilt dann, wenn es sich bei dem nachträglich zu erfassenden Vermögenswert um einen immateriellen Vermögenswert handelt, der unter HGB/US-GAAP als Teil des Geschäfts- oder Firmenwerts erfasst war (→ B.3.5.3.2). In diesem Fall ist der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts anzupassen.

Beispiel:

Ein Tochterunternehmen verfügte im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs durch das Mutterunternehmen über selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte. Bei der Aufstellung des Konzernabschlusses wurden diese nicht separat angesetzt, sondern als Teil des Geschäfts- oder Firmenwerts berücksichtigt.

Soweit die immateriellen Vermögenswerte im Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses die Ansatzvoraussetzungen nach IAS 38 (→ C.II.1.) erfüllten, sind sie in der IFRS-Eröffnungsbilanz des Konzerns unter Beachtung von IAS 12 (→ C.IV.1.) zu berücksichtigen. Die Bewertung erfolgt mit dem Betrag, den das Tochterunternehmen in seinem Einzelabschluss nach IFRS ansetzen müsste.

Hätte das Tochterunternehmen die immateriellen Vermögenswerte im Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses mangels Vorliegen der Aktivierungsvoraussetzungen nach IAS 38 nicht aktivieren dürfen, sind die Vermögenswerte auch im Konzernabschluss nicht separat zu erfassen.

3.5.2.2 Eliminierung von Bilanzposten, die keine Vermögenswerte oder Schulden darstellen

Nach HGB/US-GAAP im Konzernabschluss bilanzierte Aktiva und Passiva sind aus der IFRS-Eröffnungsbilanz zu eliminieren, wenn sie nicht die Ansatzvoraussetzungen der IFRS erfüllen. Die Gegenbuchung erfolgt in den Gewinnrücklagen, es sei denn, bei dem auszubuchenden Bilanzposten handelt es sich um einen immateriellen Vermögenswert, der nicht die Ansatzvoraussetzungen nach IAS 38 erfüllt. In diesem Fall ist der Goodwill entsprechend zu erhöhen (→ B.3.5.3).

Beispiel:

Hauptanwendungsfälle für derartige Anpassungen dürften – soweit nach BilMoG noch zulässig – Aufwandsrückstellungen darstellen. So sind beispielsweise im Konzernabschluss passivierte Aufwendungen für Instandhaltungen mit den Gewinnrücklagen zu verrechnen, und zwar unabhängig davon, ob sie für das Mutter- oder Tochterunternehmen angesetzt worden sind. Mit den betreffenden Posten sind zugleich etwaige für sie angesetzte latente Steuern zu eliminieren.

3.5.2.3 Bewertungsanpassungen

Bei der Bewertung der im Zuge eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Aktiva und Passiva im Konzernabschluss ist danach zu unterscheiden, ob die betreffenden Vermögenswerte und Schulden nach den einschlägigen IFRS **IFRS 1 App.C4(d)f.**

- zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw.
- nach einem abweichenden Maßstab wie dem *fair value*

zu bewerten sind.

Bei den nach dem Anschaffungswertprinzip zu bewertenden Vermögenswerten und Schulden bestimmen sich die Zugangswerte nach den Anschaffungskosten, die unter HGB/US-GAAP unmittelbar im Anschluss an den Unternehmenszusammenschluss ermittelt worden sind. Diese Werte sind in der Folgezeit nach den einschlägigen IFRS fortzuführen. **IFRS 1 App.C4(e)**

Beispiel:

Zum Vermögen eines Tochterunternehmens gehört ein Betriebsgebäude. Diesem Gebäude wurden aus Konzernsicht im Zugangszeitpunkt (Übergang der Beherrschungsmöglichkeit) Anschaffungskosten von 1.000 beigemessen. Bei der Aufstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz ist das Gebäude mit dem Betrag anzusetzen, der sich in Fortführung dieser Anschaffungskosten nach planmäßigen Abschreibungen gemäß IAS 16 und etwaigen Wertminderungen sowie Wertaufholungen nach IAS 36 zum Tag des Übergangs ergibt.

Etwaige Bewertungsabweichungen im Vergleich zu HGB/US-GAAP führen zu einer Anpassung der Gewinnrücklagen. Latente Steuern sind zu berücksichtigen. Zudem ist ein etwaiger Minderheitenposten anzupassen.

- IFRS 1** Die Wertansätze erworbener Vermögenswerte und Schulden, für die das Anschaffungswertprinzip nach IFRS nicht gilt, sind zum Stichtag der IFRS-Eröffnungsbilanz nach den Vorgaben der IFRS anzupassen. Die Gegenbuchung erfolgt in den Gewinnrücklagen.
- App.C4(d)** **iVm** **IFRS 1** **App.C4(k)**

Beispiel:

Am 1. Januar 01 erwarb MU 100% der Anteile an TU. Zum Vermögen von TU gehörten unter anderem langfristige Gläubigerpapiere, die nach IFRS der Kategorie *available for sale* zuzurechnen sind. Ihr *fair value* belief sich zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses auf 150. Mit diesem Betrag sind sie im HGB-Konzernabschluss auch zum Stichtag der IFRS-Eröffnungsbilanz bewertet. Ihr *fair value* beträgt zu diesem Zeitpunkt 180.

In der IFRS-Eröffnungsbilanz sind die Wertpapiere mit 180 anzusetzen. Die Bewertungsanpassung schlägt sich in einer Erhöhung des sonstigen Ergebnisses (*other comprehensive income*) um 30 nieder. Bei einem Steuersatz von 30% sind passivische latente Steuern in Höhe von 9 anzusetzen. Der Buchungssatz lautet:

Anteile	30
an	
Sonstiges Ergebnis	30
Sonstiges Ergebnis	9
an	
Passivische latente Steuern	9

Ist das Mutterunternehmen mit weniger als 100% am Tochterunternehmen beteiligt, zieht die Anpassung der Gewinnrücklagen zugleich eine Adjustierung des Minderheitenpostens nach sich.

3.5.3 Behandlung des Goodwill bei nicht nach IFRS 3 neu zu beurteilenden Unternehmenszusammenschlüssen

3.5.3.1 Grundsatz

- IFRS 1** **App.C4(g)** **iVm** **IFRS 1** **App.C4(h)** In die IFRS-Eröffnungsbilanz ist der zu diesem Stichtag ermittelte Buchwert des unter HGB/US-GAAP angesetzten Geschäfts- oder Firmenwerts zu übernehmen, soweit sich nicht aufgrund der nachfolgend erläuterten Tatbestände eine Anpassungsnotwendigkeit ergibt. Liegt keiner dieser Sachverhalte vor, darf der Buchwert des unter HGB/US-GAAP ermittelten Geschäfts- oder Firmenwerts nicht korrigiert werden. Unzulässig ist

- eine Änderung der unter HGB/US-GAAP berücksichtigten Abschreibung;
- Anpassungen des Geschäfts- oder Firmenwerts rückgängig zu machen, die nach IFRS 3 nicht zulässig wären, um die Buchwerte von Vermögenswerten und Schulden zwischen dem Tag des Unternehmenszusammenschlusses und dem Tag des Übergangs nach dem hausangewendeten Rechnungslegungsrecht anzupassen;
- die Reaktivierung eines unter HGB mit den Rücklagen verrechneten Geschäfts- oder Firmenwerts.

Im letzten Fall sind auch keine Aufwendungen für den verrechneten Geschäfts- oder Firmenwert in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen, wenn das Tochterunternehmen abgeht oder das Investment eine Wertminderung erleidet.

3.5.3.2 Anpassungen bei der Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände bzw. -werte

Soweit unter HGB/US-GAAP angesetzte immaterielle Vermögenswerte aus der IFRS-Eröffnungsbilanz eliminiert wurden, weil sich diese nach IAS 38 nicht für einen Ansatz qualifizieren (→ B.3.5.2.2), ist der Buchwert des Goodwill um den betreffenden Betrag zu erhöhen. Korrekturen dieser Art dürften aufgrund der restriktiven Ansatzvoraussetzungen nach HGB/US-GAAP für immaterielle Vermögensgegenstände allenfalls in Ausnahmefällen in Betracht kommen.

IFRS 1
App.C4(g)(i)
iVm
IFRS 1
App.C4(c)(i)

Umgekehrt ist der Goodwill um den Wertansatz neu in die IFRS-Eröffnungsbilanz aufzunehmender immaterieller Vermögenswerte zu vermindern.

Die vorstehenden Grundsätze gelten nicht, wenn der Geschäfts- oder Firmenwert unter HGB mit den Rücklagen verrechnet wurde. In diesem Fall ist die Gegenbuchung zur Eliminierung des immateriellen Vermögensgegenstands in den Gewinnrücklagen vorzunehmen.

Als Folge obiger Anpassungen können latente Steuern zu bilden sowie der Minderheitenposten zu adjustieren sein.

3.5.3.3 Kaufpreisunsicherheiten

Hat sich am Stichtag der IFRS-Eröffnungsbilanz eine ursprünglich vereinbarte nachträgliche Kaufpreiserhöhung so weit konkretisiert, dass sie wahrscheinlich und ihr Betrag verlässlich schätzbar ist, muss der Goodwill um den Betrag dieser Verbindlichkeit erhöht werden. In gleichem Zug ist die Schuld zu passivieren.

IFRS 1
App.C4(g)(ii)
iVm
IFRS 1
App.C4(i)(ii)

Umgekehrt ist der Buchwert des Goodwill um den Betrag einer zuvor erfassten unsicheren Kaufpreiserhöhung zu reduzieren, wenn die Nachzahlung am Stichtag der IFRS-Eröffnungsbilanz nicht mehr wahrscheinlich oder nicht mehr verlässlich ermittelbar ist.

Hat das Mutterunternehmen den Geschäfts- oder Firmenwert unter HGB mit den Rücklagen verrechnet, sind etwaige Anpassungen des Kaufpreises ausnahmsweise gegen die Gewinnrücklagen zu buchen.

Die Anpassung der Kaufpreisverbindlichkeit kann die Bildung latenter Steuern erfordern.

3.5.3.4 Impairment test

Unabhängig davon, ob am Stichtag der IFRS-Eröffnungsbilanz Hinweise auf eine Wertminderung des Goodwill vorliegen, ist dieser einem *impairment test* nach IAS 36 zu unterziehen (→ C.I.1.).

IFRS 1
App.C4(g)(iii)

3.5.4 *Behandlung bislang nicht in den Konzernabschluss einbezogener Tochter-, Gemeinschafts- und assoziierter Unternehmen*

IFRS 1 App.C4(j) Tochterunternehmen, die unter HGB/US-GAAP nicht konsolidiert wurden, nach **iVm** den Bestimmungen der IFRS jedoch hätten konsolidiert werden müssen, sind in **IFRS 1 App.C5** die IFRS-Eröffnungsbilanz einzubeziehen. Zu diesem Zweck sind die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens zum Tag des Übergangs mit dem Betrag anzusetzen, mit dem sie im Einzelabschluss des Unternehmens nach den einschlägigen IFRS anzusetzen wären.

Der Goodwill aus diesem Unternehmenszusammenschluss ermittelt sich damit als Differenz zwischen

- dem Anteil des Mutterunternehmens am Eigenkapital des Tochterunternehmens nach Vornahme der vorstehend erwähnten Korrekturen und
- den Anschaffungskosten der Beteiligung laut Einzelabschluss des Mutterunternehmens.

Entsprechendes gilt für Beteiligungen an Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen, die unter HGB/US-GAAP nicht in den Konzernabschluss einbezogen worden sind.

3.6 Erläuterung der Rechnungslegungsumstellung

3.6.1 *Überleitungsrechnungen*

IFRS 1.23–25 Die Auswirkungen aus der Umstellung der Rechnungslegung auf die Bilanz, die Gesamtergebnisrechnung und die Kapitalflussrechnung sind zu erläutern. Dazu sind folgende Überleitungsrechnungen zu erstellen:

- Überleitung des Eigenkapitals von HGB/US-GAAP auf IFRS in der IFRS-Eröffnungsbilanz;
- Überleitung des Eigenkapitals von HGB/US-GAAP auf IFRS zum Ende des letzten Geschäftsjahrs, für das nach HGB/US-GAAP Rechnung gelegt wurde;
- Überleitung des Gesamtergebnisses von HGB/US-GAAP auf IFRS für das letzte Geschäftsjahr, zu dem ein HGB/US-GAAP-Abschluss vorliegt.

Die Überleitungsrechnungen müssen so beschaffen sein, dass sie die wesentlichen Anpassungen erkennen lassen.

Erfasst das Unternehmen Wertminderungen nach IAS 36 für bestimmte Vermögenswerte erstmals bei der Ableitung der Wertansätze für die IFRS-Eröffnungsbilanz oder nimmt es Zuschreibungen vor, sind die Angabepflichten des IAS 36 (→ C.1.3.3) so zu erfüllen, als habe das Unternehmen die Wertminderungen bzw. Zuschreibungen in der Periode vorgenommen, die mit dem Übergangstichtag beginnt.

IFRS 1.23A f. Stellt ein Unternehmen erneut auf die IFRS um, wobei zwischenzeitlich ein anderes Rechnungslegungssystem zur Anwendung gelangt war, und entscheidet sich dafür, IFRS 1 erneut anzuwenden, so hat es anzugeben, warum es die IFRS nicht mehr angewandt hatte und aus welchem Grund es die IFRS nun erneut anwendet. Entscheidet sich das Unternehmen hingegen gegen eine erneute Anwendung

des IFRS 1, so sind die Gründe dafür zu erläutern, weshalb es die IFRS dergestalt anwendet, als hätte es durchgängig die IFRS angewandt.

Werden bei der Aufstellung der IFRS-Abschlüsse in den HGB/US-GAAP-Abschlüssen enthaltene Bilanzierungsfehler korrigiert, ist dies in den Überleitungsrechnungen gesondert zu vermerken. **IFRS 1.26**

Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder der Inanspruchnahme von Erleichterungen im Jahr der Erstanwendung unterliegen nicht IAS 8. Jedoch sind Änderungen, die nach Aufstellung eines Zwischenberichts erfolgen, zu erläutern und es ist eine Aktualisierung der Überleitungsrechnungen vorzunehmen. **IFRS 1.27f.**

Zu berichten ist ferner über wesentliche Anpassungen der Kapitalflussrechnung im Übergang von HGB/US-GAAP auf IFRS. **IFRS 1.25**

3.6.2 Kategorisierung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten

Stuft ein Unternehmen einen angesetzten finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit als zum beizulegenden Zeitwert bewertet oder als zur Veräußerung verfügbar ein, hat es die beizulegenden Zeitwerte der finanziellen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, deren Klassifizierung und den Buchwert nach den früher angewendeten Rechnungslegungsvorschriften für jede Kategorie gesondert anzugeben. **IFRS 1.29**

3.6.3 Beizulegender Wert als Ersatz für Anschaffungs- und Herstellungskosten

Soweit in der IFRS-Eröffnungsbilanz für Güter des Sachanlagevermögens, für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien oder für bestimmte immaterielle Vermögenswerte *fair values* als fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden (→ B.3.3.4), sind im Anhang anzugeben **IFRS 1.30**

- der kumulierte Betrag der beizulegenden Zeitwerte (*fair values*);
- die kumulierte Anpassung der Buchwerte nach HGB/US-GAAP.

3.6.4 Fiktive Anschaffungskosten für Anteile an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierte Unternehmen im separaten Einzelabschluss

Macht ein Unternehmen von dem Wahlrecht Gebrauch, Anteile an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen in der IFRS-Eröffnungsbilanz eines separaten Einzelabschlusses zu fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen, hat es folgende Angaben im Anhang zu machen: **IFRS 1.31**

- kumulierte fiktive Anschaffungskosten für jene Investments, die zum Buchwert nach dem zuvor angewendeten Rechnungslegungsrecht bewertet werden;
- kumulierte fiktive Anschaffungskosten für jene Investments, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden;
- Gesamtbetrag der Anpassungen der nach bisherigem Rechnungslegungsrecht berichteten Buchwerte.

3.6.5 Verwendung eines Ersatzes für Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Erdöl- und Erdgasvorkommen, bei preisregulierten Geschäftsbereichen sowie nach sehr hoher Inflation

IFRS 1.31aff. Legt ein Unternehmen der Erdöl- und Erdgasbranche bei der Umstellung auf IFRS der Bewertung von Erdöl- und Erdgasvorkommen die nach den bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Buchwerte zugrunde, so ist diese Tatsache sowie die Grundlage, auf der diese Buchwerte zugeordnet wurden, anzugeben. Setzt ein Erstanwender, dessen Geschäftstätigkeiten preisreguliert sind, für die betroffenen Vermögenswerte die nach bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Buchwerte als fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten an, so hat er diese Tatsache sowie die Grundlage, auf der diese Buchwerte bestimmt wurden, anzugeben. Nutzt ein Unternehmen die Möglichkeit, Vermögenswerte und Schulden in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz aufgrund ausgeprägter Hochinflation, der die funktionale Währung vor der Umstellung unterlag, zum beizulegenden Zeitwert als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten, muss erläutert werden, wie und warum das Unternehmen eine funktionale Währung angewandt und dann aufgegeben hat. Die Berichterstattung muss Ausführungen mit einschließen, dass nicht alle Unternehmen mit Transaktionen und Salden in dieser Währung auf einen zuverlässigen allgemeinen Preisindex zurückgreifen können und dass keine Umtauschbarkeit dieser Währung in eine relativ stabile Fremdwährung möglich ist.

3.6.6 Zwischenberichterstattung

IFRS 1.32f. Unternehmen, die zur Zwischenberichterstattung verpflichtet sind, haben beginnend mit dem Geschäftsjahr des IFRS-Erstabschlusses Zwischenabschlüsse nach IAS 34 aufzustellen. Ergänzend zu den Berichtspflichten dieses Standards (→ E.X.) sind in die Zwischenberichte des ersten nach IFRS abgebildeten Geschäftsjahrs folgende Überleitungsrechnungen aufzunehmen:

- Überleitung des Eigenkapitals von HGB/US-GAAP auf IFRS zum Ende der jeweiligen Zwischenberichtsperiode;
- Überleitung des Gesamtergebnisses der Zwischenberichtsperiode (*current and year to date*) von HGB/US-GAAP auf IFRS; Ausgangspunkt der Überleitung ist das (der) nach HGB/US-GAAP berichtete Gesamtergebnis (Jahreserfolg).

Der erste Zwischenbericht für das Geschäftsjahr des IFRS-Erstabschlusses hat zudem bestimmte Überleitungsrechnungen (→ B.3.6.1) und ergänzende Angaben zu enthalten. Alternativ genügt ein Hinweis auf ihre Veröffentlichung an anderer Stelle.

Änderungen der Rechnungslegungsmethoden oder der Inanspruchnahme von Erleichterungen im Jahr der Erstanwendung sind in jedem Zwischenbericht zu erläutern und erfordern eine Aktualisierung der Überleitungsrechnungen.

Für Unternehmen mit Sitz in Deutschland sind ergänzend die nationalen gesetzlichen (z.B. §37w ff. WpHG) und privatrechtlichen (z.B. Anforderungen der Deutschen Börse AG) Regelungen zur Zwischenberichterstattung zu beachten.

C.
Bilanzierung und Bewertung nach IFRS

I. Allgemeine Regelungen und Prinzipien

Gliederung:

1	Bilanzierung und Bewertung der Aktiva	48
1.1	Bilanzierungsgrundsätze	48
1.2	Bilanzierung dem Grunde nach	48
1.2.1	Prüfungsschema	48
1.2.2	Vorliegen eines Vermögenswerts (<i>asset</i>)	48
1.2.3	Ergänzende Ansatzkriterien	49
1.2.4	Eventualforderungen	51
1.2.5	Wesentlichkeit	51
1.3	Bewertung	51
1.3.1	Überblick	51
1.3.2	Zugangsbewertung	53
1.3.2.1	Anschaffungskosten	53
1.3.2.2	Herstellungskosten	54
1.3.2.3	Sonderfragen	56
1.3.2.3.1	Investitionszuschüsse	56
1.3.2.3.2	Fremdkapitalkosten	57
1.3.2.3.3	Tauschgeschäfte	58
1.3.3	Folgebewertung auf Basis historischer Anschaffungs- oder Herstellungskosten	59
1.3.3.1	Planmäßige Abschreibung	59
1.3.3.2	Außerplanmäßige Abschreibung (<i>impairment test</i>)	63
1.3.3.2.1	Überblick	63
1.3.3.2.2	Organisation und Durchführung des <i>impairment tests</i>	66
1.3.3.2.3	Qualitative Werthaltigkeitsprüfung	67
1.3.3.2.4	Quantitative Werthaltigkeitsprüfung	68
1.3.3.2.4.1	Beizulegender Zeitwert abzüglich Verkaufskosten (<i>fair value less costs to sell</i>)	69
1.3.3.2.4.2	Nutzungswert (<i>value in use</i>)	70
1.3.3.2.5	Besonderheiten bei ZGE	74
1.3.3.2.6	Sonderproblem 1: Goodwill	76
1.3.3.2.7	Sonderproblem 2: Gemeinschaftliche Vermögenswerte	79
1.3.3.2.8	Erfassung eines Wertminderungsaufwands	80
1.3.3.2.9	Beispiel zum <i>impairment test</i>	82
1.3.3.3	Wertaufholung	89

	1.3.3.3.1 Grundlagen	89
	1.3.3.3.2 Beispiel zur Wertaufholung	91
	1.3.4 Folgebewertung nach der Neubewertungsmethode	93
	1.3.4.1 Grundlagen	93
	1.3.4.2 Bilanzielle Darstellung der Neubewertung	94
	1.3.4.2.1 Allgemeine Grundsätze	94
	1.3.4.2.2 Neubewertung nicht abnutzbarer Vermögenswerte	95
	1.3.4.2.3 Neubewertung abnutzbarer Vermögenswerte	97
	1.4 Synopse IFRS / HGB	100
2	Bilanzierung und Bewertung der Passiva	104
	2.1 Bilanzierungsgrundsätze	104
	2.2 Bilanzierung dem Grunde nach	104
	2.2.1 Prüfungsschema	104
	2.2.2 Vorliegen einer Schuld (<i>liability</i>)	105
	2.2.3 Ergänzende Ansatzkriterien	105
	2.2.4 Eventualschulden	106
	2.2.5 Wesentlichkeit	106
	2.3 Bewertung	106
	2.3.1 Überblick	106
	2.3.2 Zugangsbewertung von Rückstellungen	107
	2.3.3 Folgebewertung von Rückstellungen	107
	2.3.4 Zugangsbewertung von Verbindlichkeiten	108
	2.3.5 Folgebewertung von Verbindlichkeiten	108
	2.4 Anhangangaben (<i>notes</i>)	108
	2.5 Synopse IFRS / HGB	109
3	Bewertung zum Fair Value – Allgemeine Grundsätze und Methoden	110
	3.1 Einführung und Überblick	110
	3.2 Definition	111
	3.3 Einzelne und mehrere Vermögenswerte und Schulden	112
	3.4 Bewertungsrelevanter Markt	112
	3.5 Bestmögliche Verwendung für nicht finanzielle Vermögens- werte	113
	3.6 Fair value von Schulden und eigenen Eigenkapitalinstru- menten	115
	3.7 Fair value im Zugangszeitpunkt	115
	3.8 Bewertungsmethoden	116
	3.9 Bewertungshierarchie	122
	3.10 Anhangangaben (<i>notes</i>)	124
	3.11 Synopse	124
4.	Erlösrealisation	125
	4.1 Überblick und Abgrenzung	125
	4.2 Die Erlösrealisationskriterien unter IFRS 15	126
	4.3 Schritt 1: Identifizierung der Verträge mit einem Kunden (oder von kombinierten Verträgen)	126

4.3.1	Überblick	126
4.3.2	Zusammenfassung von Verträgen	129
4.4	Schritt 2: Identifizierung der einzelnen vertraglichen Leistungsverpflichtungen	130
4.5	Schritt 3: Bestimmung der vertraglichen Gegenleistung (Transaktionspreis)	134
4.5.1	Überblick	134
4.5.2	Bemessung der variablen Gegenleistung	135
4.5.3	Sonderfall der refund liabilities	137
4.5.4	Behandlung von bedeutsamen Finanzierungs- komponenten	137
4.5.5	Darstellung von Tauschgeschäften	138
4.5.6	Behandlung von an den Kunden zu leistende Gegenleistungen	139
4.6	Schritt 4: Aufteilung der Gegenleistung auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen	139
4.6.1	Aufteilung des Einzelveräußerungspreises	139
4.6.2	Behandlung von Preisnachlässen	140
4.6.3	Darstellung von Änderungen des Transaktionspreises	142
4.7	Schritt 5: Umsatzrealisierung bei Erfüllung der Leistungs- verpflichtung	142
4.7.1	Überblick	142
4.7.2	Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum erfüllt werden	143
4.7.2.1	Identifikation von Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum erfüllt werden	143
4.7.2.2	Die Bewertung von Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum erfüllt werden	145
4.7.3	Leistungsverpflichtungen, die zu einem Zeitpunkt erfüllt werden	146
4.8	Behandlung von Vertragsänderungen	148
4.9	Behandlung von Vertragsanbahnungskosten	150
4.10	Behandlung von sonstigen Auftragskosten, die nicht durch andere Standards geregelt sind (Vertragserfüllungskosten)	151
4.11	Darstellung von <i>contract assets</i> und <i>contract liabilities</i>	151
4.12	Bilanzierung von Fertigungsaufträgen nach IFRS 15	152
4.13	Erstanwendungszeitpunkt und Übergangsregelung	154
4.14	Fazit	155
4.15	Anhangangaben (<i>notes</i>)	155
4.16	Synopse IFRS / HGB	156
5	Änderungen von Schätzungen, Korrektur von Fehlern und Methodenänderungen	156
5.1	Abgrenzung	156
5.1.1	Änderungen von Schätzungen	156
5.1.2	Korrektur von Fehlern	157
5.1.3	Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungs- methoden	158

5.2	Korrekturmethode	158
5.2.1	Änderungen von Schätzungen	158
5.2.2	Korrektur von Fehlern	158
5.2.3	Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungs- methoden	160
5.3	Anhangangaben (<i>notes</i>)	160
5.4	Synopse IFRS / HGB	160

1 Bilanzierung und Bewertung der Aktiva

1.1 Bilanzierungsgrundsätze

F.4.2 Die **Bilanz** enthält die mit der Ermittlung der Vermögens- und Finanzlage (*financial position*) verbundenen Posten **Vermögenswerte** (*assets*), **Schulden** (*liabilities*) und **Eigenkapital** (*equity*).

IAS 1.54–.76 Die weitere Untergliederung richtet sich nach den jeweiligen Gliederungsvorschriften (→ E.I.) und nach dem Wesentlichkeitsprinzip.

F.4.4 Da Rechnungsabgrenzungsposten unerwähnt bleiben, sind **aktive Rechnungsabgrenzungsposten** unter den Vermögenswerten auszuweisen. Ein nach HGB unter den Rechnungsabgrenzungsposten ausweisbares Disagio ist nach IFRS deshalb nicht existent, weil Forderungen und Verbindlichkeiten aus Fremdkapitalbeschaffung oder -vergabe zwingend nach der Effektivzinsmethode bilanziert werden müssen.

1.2 Bilanzierung dem Grunde nach

1.2.1 Prüfungsschema

Nach IFRS enthält die Aktivseite der Bilanz ausschließlich Vermögenswerte (*assets*). Ähnlich wie nach HGB verläuft die Prüfung, ob ein Aktivposten anzusetzen ist, zweistufig: In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob ein Vermögenswert vorliegt. Ist diese Frage zu bejahen, sind zusätzlich die ergänzenden Aktivierungskriterien (*recognition criteria*) zu prüfen. Sind diese erfüllt, ist der Vermögenswert – vorbehaltlich seiner Wesentlichkeit für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der Cashflows – in die Bilanz aufzunehmen (→ Abbildung 1).

1.2.2 Vorliegen eines Vermögenswerts (*asset*)

F.4.4a Zur Erfassung eines Vermögenswertes (*asset*) im Abschluss ist im ersten Schritt zu prüfen, ob die *asset*-Definition im Sinne der IFRS erfüllt ist. Das *Conceptual Framework* definiert ein *asset* als eine Ressource,

- welche aus einem Ereignis der Vergangenheit resultiert,
- über die das Unternehmen verfügen kann und
- die einen künftigen wirtschaftlichen Vorteil repräsentiert.

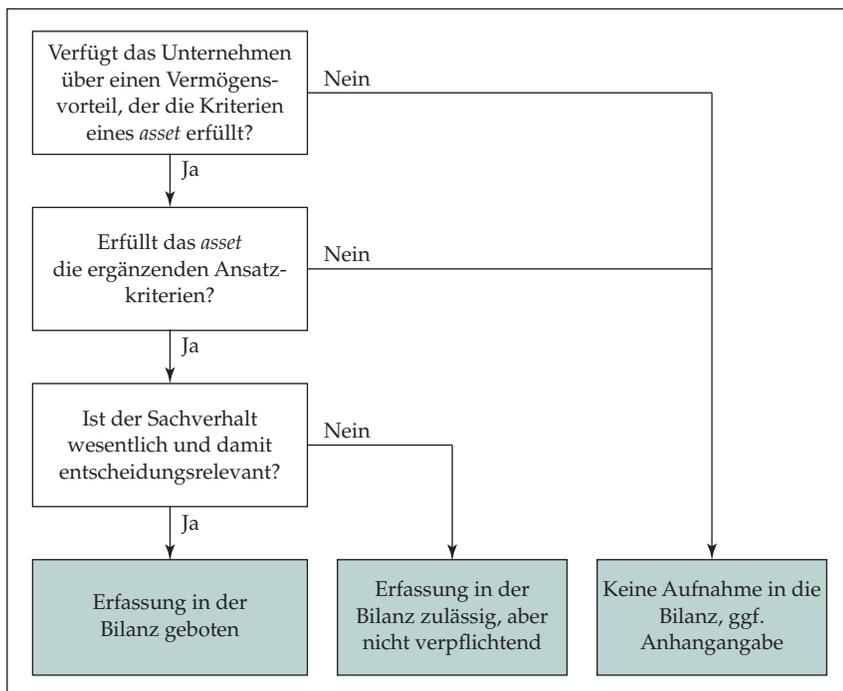


Abbildung 1: Ablauf der Aktivierungsentscheidung

Die Frage des Vorliegens eines Vermögenswertes stellt sich in der praktischen Anwendung der IFRS nur in Ausnahmefällen und dann vorwiegend im Sinne einer Abgrenzung immaterieller Vermögenswerte von den Geschäftswert bildenden Faktoren. Bei materiellen Gegenständen ist dagegen regelmäßig vom Vorliegen eines Vermögenswertes auszugehen.

Aus diesem Grund enthält IAS 38 für den Problembereich der immateriellen Vermögensgegenstände (*intangibles*) weitergehende Konkretisierungen zu den Merkmalen eines Vermögenswertes, die aufgrund der in IAS 8 festgelegten Normenhierarchie den Bestimmungen des *Conceptual Framework* vorgehen. **IAS 38**

1.2.3 Ergänzende Ansatzkriterien

Damit ein Vermögenswert als Aktivposten in die Bilanz aufzunehmen ist, muss er neben der allgemeinen *asset*-Definition im zweiten Schritt auch die ergänzenden Ansatzkriterien erfüllen. Ein *asset* muss aktiviert werden, wenn **F.4.44**

- der künftige **Nutzenzufluss wahrscheinlich** ist und
- die Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten für den *asset* **verlässlich** bewertet werden können.

Im Vergleich mit dem HGB zeigt sich, dass in den meisten Fällen die Unterschiede zwischen einem Vermögensgegenstand (HGB) und einem *asset* (IFRS) auf der Ebene der konkreten Aktivierungsfähigkeit gegenstandslos werden.

Beispiel:

Während **Werbeaufwendungen** geeignet sind, künftig Mittelzuflüsse zu generieren und daher der *asset*-Eigenschaft nach IFRS genügen, repräsentieren sie nach HGB mangels Einzelveräußerbarkeit keinen Vermögensgegenstand.

Da das Ertragspotenzial der Werbeaufwendungen indes nicht verlässlich schätzbar ist, dürfen sie weder im HGB- noch im IFRS-Abschluss aktiviert werden.

Diese Regelungen des *Conceptual Framework* gelten aufgrund der Normenhierarchie der IFRS subsidiär zu Bestimmungen der einzelnen Standards, d.h. abweichende Bestimmungen in einzelnen Standards gehen den Regelungen im *Conceptual Framework* vor.

IAS 16.7 Die Ansatzkriterien der Standards für **materielle Vermögenswerte** (IAS 16) und **IAS 38.18ff** **immaterielle Vermögenswerte** (IAS 38) entsprechen den Regelungen des *Conceptual Framework*. Aufgrund der inhärenten Unsicherheiten bei der Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände und der Problematik der Abgrenzung vom (nicht aktivierungsfähigen) originären Goodwill enthält IAS 38 zusätzliche Erläuterungen und Hinweise, die es dem Bilanzierenden erleichtern sollen, das Vorliegen der Kriterien bei immateriellen Vermögensgegenständen im Einzelfall zu überprüfen (→ C.II.1.).

Für **finanzielle Vermögenswerte** gelten die für materielle und immaterielle Vermögenswerte formulierten Aktivierungskriterien allenfalls subsidiär über das *Conceptual Framework*. IFRS 9 macht ihren Ansatz nicht vom Nachweis der entsprechenden Voraussetzungen abhängig. Dies ist Ausdruck einer (widerlegbaren) Vermutung, dass bei diesen Vermögenswerten von einem künftigen Nutzenzufluss auszugehen ist und die Zugangsbewertung aufgrund ihres Charakters als Nominalgüter keine Probleme bereitet.

IAS 16.12ff. Die Kriterien gelten unabhängig vom Zeitpunkt des Anfalls der Aufwendungen. **IAS 38.18ff.** Dementsprechend beurteilt sich nicht nur die Aktivierung von Kosten für den erstmaligen Erwerb bzw. die erstmalige Herstellung eines Vermögenswerts nach den beiden Voraussetzungen. Auch für **nachträgliche Aufwendungen** ist auf dieser Grundlage zu entscheiden, ob sie unmittelbar als Aufwand oder als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu behandeln sind (→ C.II.1.4, C.II.2.3.4).

Obwohl es bei der Aktivierung auf die **Wahrscheinlichkeit** eines Nutzenzuflusses ankommt, bleiben die Wahrscheinlichkeitsmaße undefiniert.

Im Allgemeinen ist von einer **asymmetrischen Interpretation des Wahrscheinlichkeitskriteriums** auszugehen, d.h. Vermögenswerte sind ertragswirksam bzw. eigenkapitalmehrend zu erfassen, wenn die Wahrscheinlichkeit des künftigen Nutzenzuflusses quasi sicher ist. Schulden sind dagegen bereits aufwandswirksam bzw. eigenkapitalmindernd zu erfassen, wenn mehr für als gegen den Eintritt des Nutzenabflusses spricht.

Bei der Aktivierung von Vermögenswerten kann von einem quasi sicheren Nutzenzufluss ausgegangen werden, wenn die Eintrittswahrscheinlichkeit z.B. 80% überschreitet.

1.2.4 Eventualforderungen

Eine Eventualforderung im Sinne der IFRS ist ein **möglicher Vermögenswert**, der aus **vergangenen Ereignissen** resultiert und dessen Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer **unsicherer zukünftiger Ereignisse** erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen. **IAS 37.10**

Eine Eventualforderung darf **nicht** aktiviert werden. **IAS 37.31**

Beispiel:

Ein Unternehmen möchte einen Anspruch gerichtlich durchsetzen. Der Ausgang des Verfahrens steht noch nicht fest.

Sofern der mögliche Nutzenzufluss wahrscheinlich ist, hat eine kurze Beschreibung der Art der Forderung sowie – wenn praktikabel – eine Abschätzung der finanziellen Auswirkungen im Anhang zu erfolgen. **IAS 37.34 iVm IAS 37.89**

Eventualforderungen sind laufend zu beurteilen, um eine angemessene Berücksichtigung im Jahresabschluss sicherzustellen. Tritt eine Änderung ein, die einen Nutzenzufluss quasi sicher macht, so wird in der Periode der Änderung ein Vermögenswert und ein entsprechender Ertrag erfasst. **IAS 37.35**

1.2.5 Wesentlichkeit

Die Rechnungslegungsgrundsätze der IFRS müssen keine Beachtung finden, wenn ihre Anwendung nur unwesentliche Auswirkungen auf den Abschluss hat. Insofern schränkt der Wesentlichkeitsgrundsatz den Grundsatz der Vollständigkeit ein. Wesentlichkeit wird eher als eine Schwelle oder ein Grenzwert interpretiert und weniger als eine primäre qualitative Anforderung. **IAS 8.8; F.QC 11**

Die IFRS enthalten keine quantitativen Grenzwerte für die Wesentlichkeit von Bilanzierungsobjekten. Die Beurteilung hat sich unter anderem am Zugangswert des jeweiligen Vermögenswerts zu orientieren. Allgemein gilt ein Posten als wesentlich, wenn seine Aufnahme in die Bilanz oder sein Weglassen geeignet sein könnte, ökonomische Entscheidungen eines Abschlusslesers zu beeinflussen.

In Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes kann auf die Aktivierung von Vermögenswerten verzichtet werden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten einen bestimmten Schwellenwert (z.B. 500 €) nicht übersteigen.

Des Weiteren wird es nicht zu beanstanden sein, wenn aus steuerlichen Gründen angewandte Bilanzierungsmaßnahmen (z.B. Sammelposten gemäß § 6 Abs. 2a EStG) Eingang in die Bilanz nach IFRS finden, soweit dadurch kein verzerrtes Bild der Vermögenslage gezeichnet wird.

1.3 Bewertung

1.3.1 Überblick

Die IFRS unterscheiden – analog zum HGB – zwischen der erstmaligen Bewertung eines Vermögenswerts (Zugangsbewertung) und der Fortführung dieses Bewertungsansatzes (Folgebewertung).

Den Zugangswert erworbener Vermögenswerte bilden die Anschaffungskosten (→ C.I.1.3.2.1), vom Unternehmen hergestellte Vermögenswerte sind mit ihren Herstellungskosten (→ C.I.1.3.2.2) einzubuchen. Die IFRS differenzieren zwischen beiden Wertmaßstäben vielfach nicht, sondern sprechen übergreifend von *cost* im Sinne der historischen Zugangswerte.

Im Gegensatz zum HGB kennen die IFRS kein geschlossenes Bewertungskonzept für die Folgebewertung. Statt dessen enthalten die einzelnen Standards unterschiedliche Bewertungsmodelle, wobei teilweise zwischen verschiedenen Modellen gewählt werden kann.

Die größte praktische Bedeutung kommt dem **Anschaffungskostenmodell** (*cost model*) zu. Nach diesem Modell bilden die Zugangswerte die Obergrenze der Bewertung. Sie sind bei abnutzbaren Vermögenswerten im Wege der planmäßigen Abschreibung über die Nutzungsdauer als Aufwand zu erfassen. Etwaigen Wertminderungen eines Vermögenswerts ist zudem durch außerplanmäßige Abschreibungen Rechnung zu tragen. Fällt der Grund für eine Wertminderung weg, sehen die entsprechenden Standards grundsätzlich eine Zuschreibungspflicht vor.

Mit dem Anschaffungskostenmodell konkurriert das **Neubewertungsmodell** (*re-valuation model*). Es sieht einen Ansatz der betreffenden Vermögenswerte zum (fortgeführten) *fair value* vor.

IFRS 13 Allgemeine Grundsätze und Methoden zur Findung von fair values sind in IFRS 13 niedergelegt (→ C.I.3).

IAS 16.31ff., IAS 40.27ff., IAS 38.75ff. In anderen Fällen wird das Neubewertungsmodell hingegen lediglich als Alternative zum Anschaffungskostenmodell angeboten. Diesen Weg geht das IASB bei

IAS 39.9

- Sachanlagen (→ C.II.2.),
- als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (→ C.II.3.),
- – unter einschränkenden Voraussetzungen – bei immateriellen Vermögenswerten (→ C.II.1.) und
- bestimmten finanziellen Vermögenswerten (→ C.II.4.), die vom Bilanzierenden – abweichend von der Regelbewertung – der Kategorie *financial assets at fair value through profit or loss* zugewiesen werden, wie
 - bis zur Endfälligkeit zu haltende finanzielle Vermögenswerte (*held to maturity investments*) und
 - Forderungen, die nicht für Handelszwecke gehalten werden (*loans and receivables originated by the enterprise*).

Zu differenzieren ist ferner danach, ob die (regelmäßige) Fortschreibung des *fair value* erfolgswirksam oder erfolgsneutral erfolgt. Die erfolgsneutrale Variante der Neubewertungsmethode sieht sich bei Sachanlagen, immateriellen Vermögenswerten und bei den zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten verwirklicht. Bei ihr schlägt sich die Änderung des *fair value* der betreffenden Vermögenswerte üblicherweise im Eigenkapital nieder.

Demgegenüber sind Schwankungen des *fair value* bei den zu Handelszwecken gehaltenen finanziellen Vermögenswerten sowie im *investment property* ausnahmslos erfolgswirksam zu erfassen.

1.3.2 Zugangsbewertung

1.3.2.1 Anschaffungskosten

Eine einheitliche Definition der Anschaffungskosten findet sich in den IFRS nicht. Der Wertmaßstab wird vielmehr in unterschiedlichen Vorschriften adressiert und konkretisiert. Die Anschaffungskosten umfassen die in Abbildung 2 aufgeführten Bestandteile.

Der **Anschaffungspreis** ermittelt sich üblicherweise als Betrag der hingegebenen Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente. Im Falle einer die üblichen Zahlungsfristen übersteigenden Stundung der Gegenleistung, ist der Anschaffungspreis mit dem Barwert der Gegenleistung anzusetzen. Die Differenz ist bei *qualifying assets* nach IAS 23 als Teil der Anschaffungskosten zu aktivieren, **IAS 2.18**
IAS 16.23
IAS 38.32

Bestandteile der Anschaffungskosten nach IFRS
Anschaffungspreis (einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähige Erwerbsteuern)
– Anschaffungspreisminderungen (Rabatte, Skonti und ähnliche Minderungen)
+ direkt zurechenbare Erwerbsnebenkosten
+ direkt zurechenbare Betriebsbereitschaftskosten
+ Abriss- und Entfernungskosten sowie Wiederherstellungskosten für den Boden
+ nachträgliche Anschaffungskosten
+ aktivierte Fremdkapitalzinsen gemäß IAS 23

Abbildung 2: Bestandteile der Anschaffungskosten

ansonsten als Zinsaufwand in der GuV zu erfassen.

Als üblich sind nach den Verhältnissen beim Unternehmen Zahlungsziele von bis zu z.B. sechs Monaten anzusehen. Innerhalb dieser Zeitspanne ist keine Abzinsung des Kaufpreises vorzunehmen.

Rabatte und in Anspruch genommene **Skonti** sind vom Kaufpreis abzuziehen. Nicht in Anspruch genommene Skontobeträge bilden im Regelfall einen Bestandteil des zu aktivierenden Kaufpreises. Überschreitet die Skontofrist ausnahmsweise die übliche Zahlungsfrist des Unternehmens, ist der betreffende Betrag als Zinsaufwand in der GuV zu berücksichtigen.

Zu den **direkt zurechenbaren Erwerbs- oder Betriebsbereitschaftskosten** rechnen: **IAS 2.11,**
IAS 16.17
IAS 38.28f.

- Löhne und Gehälter, die unmittelbar auf den Beschaffungsvorgang entfallen;
- Kosten der Standortvorbereitung;
- Kosten der erstmaligen Lieferung und Verbringung an den Standort;
- Kosten für die Einrichtung und Montage des Vermögenswerts;
- Kosten für Test- und Probeläufe (nach Abzug der Nettoerlöse für die bis zur Betriebsbereitschaft hergestellten Produkte);
- Honorare für Berater, Ingenieure, Architekten.

IAS 16.20 Nach Herstellung der Betriebsbereitschaft anfallende Kosten sind nicht zu aktivieren.
IAS 38.30 Das gilt etwa für Kosten der (späteren) tatsächlichen Ingebrauchnahme eines zuvor betriebsbereiten Anlageguts oder einer Standortänderung.

IAS 16.19 Nicht als Teil der Anschaffungskosten aktivierungsfähig sind

- IAS 38.30**
- Kosten für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs,
 - Kosten für die Ausdehnung der Geschäftstätigkeit auf andere Gebiete oder neue Kundengruppen,
 - Verwaltungs- und andere allgemeine Kosten.

IAS 16.16 Kosten, die in Folge einer Verpflichtung zum **Abriss** oder zur **Entfernung** eines Vermögenswerts bzw. zur **Wiederherstellung** des Standorts nach Beendigung der Nutzung anfallen, sind in Höhe des Zugangswerts der für sie nach IAS 37 zu bildenden Rückstellung (→ C.III.2.) als Teil der Anschaffungskosten zu aktivieren.

IAS 16.12–14 Die Aktivierung nachträglicher Anschaffungskosten richtet sich nach den allgemeinen Ansatzkriterien (→ C.I.1.2.3).

Zur Behandlung von Fremdkapitalkosten (→ C.I.1.3.2.3.2).

IAS 16.22 iVm 1.3.2.2 **Herstellungskosten**

IAS 2,
IAS 38.65ff.
IAS 40.20ff.

Die Herstellungskosten eines vom Unternehmen selbst erstellten Vermögenswerts sind – ebenso wie die Anschaffungskosten – auf Basis der Vollkosten zu ermitteln. Die entsprechenden Bestimmungen hierzu finden sich in IAS 2.12ff. Sie gelten auch für die Bewertung von Sachanlagen, *investment properties* und – jedenfalls im Grundsatz – für immaterielle Vermögenswerte. Für Letztere sind zusätzlich die ergänzenden Regelungen gemäß IAS 38.65ff. zu beachten. Einen Überblick über die aktivierungspflichtigen und nicht aktivierungsfähigen Komponenten der Herstellungskosten liefert Abbildung 3.

Die IFRS enthalten kein Wahlrecht bei der Ermittlung der Herstellungskosten. Es sind sämtliche **produktionsbezogenen Kosten** anzusetzen, unabhängig davon, ob es sich um Einzel- oder um (fixe oder variable) Gemeinkosten handelt.

Im Regelfall hat der Aktivierungsumfang die steuerrechtliche Wertuntergrenze gemäß R 6.3 EStR überstiegen. Der Grund liegt darin, dass allgemeine Verwaltungskosten und Kosten des sozialen Bereichs nach IFRS ansatzpflichtig sind, so weit sie dem Produktionsbereich zurechenbar sind. Nach dem Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Einkommensteuer-Richtlinien 2008 sind nun auch angemessene Kosten der allgemeinen Verwaltung, angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung steuerlich ansatzpflichtig.

Nicht ausdrücklich geregelt in den IFRS ist die Einbeziehung von **Steuern** in die Herstellungskosten. Sie richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen. Danach sind Ertragsteuern mangels ihres Kostencharakters nicht aktivierungsfähig. Für Substanzsteuern, die einen Produktionsbezug aufweisen, besteht dagegen Aktivierungspflicht. Das gilt etwa für die Grundsteuer, die auf das dem Produktionsbereich zurechenbare Grundvermögen entfällt.

IAS 38.57ff. Die Frage der Aktivierungsfähigkeit von Forschungs- und Entwicklungskosten beurteilt sich nach IAS 38. Für **Forschungskosten** besteht demnach ein generelles Aktivierungsverbot. **Entwicklungskosten** sind dagegen in die Herstellungskosten

Komponenten der Herstellungskosten nach HGB und IFRS im Vergleich		
Kostenart	HGB [§ 255 Abs. 2, 3 HGB]	IFRS [IAS 2.10ff.]
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten	Pflicht	Pflicht ¹
Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	Pflicht ¹
Wertverzehr des Anlagevermögens	Pflicht	Pflicht ¹
Zurechenbare Fremdkapitalkosten	Wahlrecht	Pflicht ²
Kosten der allgemeinen Verwaltung	Wahlrecht	anteilige Pflicht ¹
Aufwendungen für soziale Einrichtungen	Wahlrecht	anteilige Pflicht ¹
Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen	Wahlrecht	anteilige Pflicht ¹
Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung	Wahlrecht	anteilige Pflicht ¹
Vertriebskosten	Verbot	Verbot

¹ Soweit produktionsbezogen
² Nur bei *qualifying assets*

Abbildung 3: Bestandteile der Herstellungskosten

der selbst erstellten Vermögenswerte einzubeziehen, so weit sie die Anforderungen nach IAS 38.57ff. erfüllen.

Neben den produktionsbezogenen Vollkosten rechnen solche Aufwendungen zu den Herstellungskosten, die der Bilanzierende in Kauf nimmt, um die selbst erstellten Vermögenswerte an ihren derzeitigen Ort zu bringen oder in den gegenwärtigen Zustand zu versetzen. Hierzu gehören beispielsweise Kosten der Produktentwicklung für einen speziellen Kunden oder sonstige Gemeinkosten ohne Fertigungsbezug.

Die **Zurechnung fixer Gemeinkosten** hat auf Basis der Istbeschäftigung zu erfolgen, solange diese nicht wesentlich von der normalen Produktionsauslastung abweicht. Die Normalauslastung bezeichnet jene Auslastung, die unter Berücksichtigung von Wartungszeiten und unter gewöhnlichen Verhältnissen durchschnittlich über einen längeren Zeitraum zu erwarten ist. **IAS 2.13**

Im Falle einer deutlichen Unterauslastung der Kapazitäten sind die fixen Gemeinkosten den erstellten Vermögenswerten auf Basis der Normalbeschäftigung zuzurechnen. Das verhindert die Aktivierung so genannter Leerkosten.

Die Grundsätze gelten auch für **variable Gemeinkosten**, die aus wirtschaftlichen Gründen geschlüsselt werden.

IAS 2.16 Neben den Leerkosten sind folgende Aufwendungen nicht in die Herstellungskosten einzubeziehen:

- Kosten wegen unüblich hoher Materialabfälle, Fertigungslöhne oder anderer Produktionskosten;
- Lagerkosten, die nicht innerhalb des Produktionsprozesses bis zur Weiterverarbeitung des Vermögenswerts in der nächsten Produktionsstufe anfallen;
- Verwaltungsgemeinkosten, die nicht angefallen sind, um die erzeugten Vermögenswerte an ihren derzeitigen Ort zu verbringen oder in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen (z.B. Aufwendungen für das Personalbüro, für das Rechnungswesen oder den Werkschutz);
- Vertriebskosten.

1.3.2.3 Sonderfragen

1.3.2.3.1 Investitionszuschüsse

IAS 20 IAS 20 regelt u.a. die bilanzielle Behandlung von **Zuwendungen der öffentlichen Hand** für den Erwerb von Vermögenswerten.

IAS 20.7 Derartige Zuwendungen sind zu erfassen, wenn so gut wie sicher feststeht, dass

- das Unternehmen die Bedingungen für die Gewährung der Zuwendung erfüllt hat oder erfüllen wird und
- die Zuwendung tatsächlich gewährt wird.

IAS 20.24 In der Bilanz werden derartige Zuwendungen entweder in einem passivischen Sonderposten, der über die Nutzungsdauer des geförderten Vermögenswerts nach einem der gewählten Abschreibungsmethode entsprechenden Verfahren erfolgswirksam aufzulösen ist, erfasst oder direkt vom Buchwert des geförderten Vermögenswerts abgesetzt.

IAS 20.32 Wird eine Zuwendung rückzahlungspflichtig, ist zu Lasten des passivischen Abgrenzungspostens eine Verbindlichkeit zu bilden. Es handelt sich dann um die Änderung einer Schätzung. Die Differenz zu dem ggf. höheren Rückzahlungsbetrag ist der Verbindlichkeit erfolgswirksam zuzuführen. Sofern der Investitionszuschuss ursprünglich direkt vom Buchwert des geförderten Vermögenswertes abgesetzt wurde, ist in Höhe des Rückzahlungsbetrages eine Verbindlichkeit zu passivieren. Als Gegenbuchung ist eine Zuschreibung des begünstigten Vermögenswertes vorzunehmen. Ferner ist die kumulative Abschreibung, die bis zum betreffenden Stichtag ohne Erhalt der Zuwendung vorzunehmen gewesen wäre, unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen.

SIC-10 SIC-10 regelt die Frage, dass IAS 20 auch auf Beihilfen der öffentlichen Hand anzuwenden ist, die auf die Förderung oder Langzeitunterstützung von Geschäftstätigkeiten entweder in bestimmten Regionen oder Industriezweigen ausgerichtet sind ohne Bedingungen speziell an die betrieblichen Tätigkeiten des Unternehmens zu stellen.

1.3.2.3.2 Fremdkapitalkosten

Fremdkapitalkosten, die direkt der Anschaffung oder Herstellung eines **qualifizierten Vermögenswertes** (*qualifying asset*) zugerechnet werden können, sind **als Bestandteil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten** des betreffenden Vermögenswertes zu aktivieren. **IAS 23.8ff.**

Nicht direkt zurechenbare, mit der Aufnahme von Fremdkapital anfallende Kosten sind im Zeitpunkt ihres Anfalls als Aufwand zu erfassen.

Qualifizierte Vermögenswerte zeichnen sich dadurch aus, dass ihre Versetzung in den beabsichtigten gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand einen erheblichen Zeitraum umfasst. Sie können materieller oder immaterieller Natur sein. Vermögenswerte, die routinemäßig gefertigt oder anderweitig in größeren Stückzahlen produziert werden, fallen nicht darunter. Gleiches gilt für Güter, die bereits im Zeitpunkt ihres Erwerbs gebrauchsfähig oder verkaufsfähig sind. **IAS 23.4,7**

In der Praxis werden nur solche Vermögenswerte als qualifizierte Vermögenswerte behandelt, bei denen der Zeitraum für das Versetzen in einen gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand mehr als ein Jahr beträgt.

Zu aktivieren sind jene Fremdkapitalkosten, die vermieden worden wären, wenn das Unternehmen den betreffenden Vermögenswert nicht angeschafft oder hergestellt hätte. **IAS 23.10–14**

Im Falle einer gezielten Mittelaufnahme für die Beschaffung bzw. Herstellung eines Vermögenswertes (Projektfinanzierung) sind die der Finanzierungsmaßnahme unmittelbar zurechenbaren Fremdkapitalkosten zu aktivieren. Etwaige Erträge aus der Zwischenanlage der Mittel sind vom Aktivierungsbetrag in Abzug zu bringen.

Fehlt es an einer Projektfinanzierung, sind die zu aktivierenden Fremdkapitalkosten durch Anwendung eines Finanzierungskostensatzes auf die jeweilige Mittelbindung im qualifizierten Vermögenswert zu ermitteln. Der Finanzierungskostensatz ergibt sich als gewogener Durchschnittssatz der Fremdkapitalkosten für Kredite des Unternehmens, die während der Periode bestanden haben und nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswertes stehen. **IAS 23.14**

Die auf diese Weise berechneten Aktivierungsbeträge für qualifizierte Vermögenswerte dürfen die in der Periode angefallenen Fremdkapitalkosten nicht übersteigen.

Aktivierungspflichtige Fremdkapitalkosten sind erstmals zu berücksichtigen, wenn **IAS 23.17–25**

- Ausgaben für den Vermögenswert anfallen,
- Fremdkapitalkosten anfallen und
- das Unternehmen begonnen hat, den qualifizierten Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten.

Die Aktivierung endet, wenn im Wesentlichen alle auf die Herstellung des gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustands gerichteten Arbeiten abgeschlossen sind.

Besteht der qualifizierte Vermögenswert aus mehreren Bestandteilen, die jeweils für sich gesondert nutzbar sind, ist der Aktivierungszeitraum für die Fremd-