

Grundlagen der International Financial Reporting Standards (IFRS)

Univ.-Prof. Dr. R. Hömberg – Dipl.-Kfm. M. König

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
und Wirtschaftsprüfung der RWTH Aachen

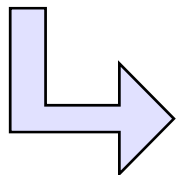
(2005 redigiert 2008)

Die folgenden Seiten sind Bestandteil der **Veranstaltungsunterlagen** der Vorlesung und der Tutorien im Fach „**Rechnungswesen B (Externes Rechnungswesen)**“ im Rahmen des Bachelor-Studiengangs Betriebswirtschaftslehre an der RWTH Aachen. Die genannten Veranstaltungen sind darüber hinaus Bestandteil der Studiengänge Wirtschaftsingenieurwesen (in mehreren Fachrichtungen), Informatik, Mathematik, Lehramt für Berufskollegs und Sekundarstufe II, Wirtschaftswissenschaftliches Zusatzstudium und Zusatzstudium Operations Research.

Die Unterlagen dienen als Einführung in die Rechnungslegung nach den Vorschriften des *International Accounting Standards Board (IASB)*. Sie sollen die grundlegenden Konzepte dieser Rechnungslegungsregeln darlegen und **wesentliche Unterschiede** zur Rechnungslegung nach deutschem Handelsrecht aufzeigen. Die Studierenden sollen so auf ihre spätere berufliche Praxis vorbereitet werden, in der die IFRS – insbesondere seit Beginn des Jahres 2005 – eine zunehmend wichtigere Rolle einnehmen.

Einflußfaktoren zugunsten der Internationalisierung der Rechnungslegung

- Die Internationalisierung der Geschäftsbeziehungen zieht eine **Internationalisierung der Anteilseigner** nach sich. Internationale Anleger erwarten die Anwendung international gebräuchlicher Rechnungslegungsregeln.
- Das **Listing deutscher Unternehmen** (auch) **an internationalen Börsenplätzen**, insbesondere in den USA (New York Stock Exchange) erfordert oder begünstigt Rechnungslegung nach internationalen Normen.
- Die **Deutsche Börse AG verlangt die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards** von Unternehmen des obersten Börsensegments, des *Prime Standards*.



Erstellung international anerkannter (Konzern-)Abschlüsse durch deutsche Unternehmen notwendig oder erwünscht.

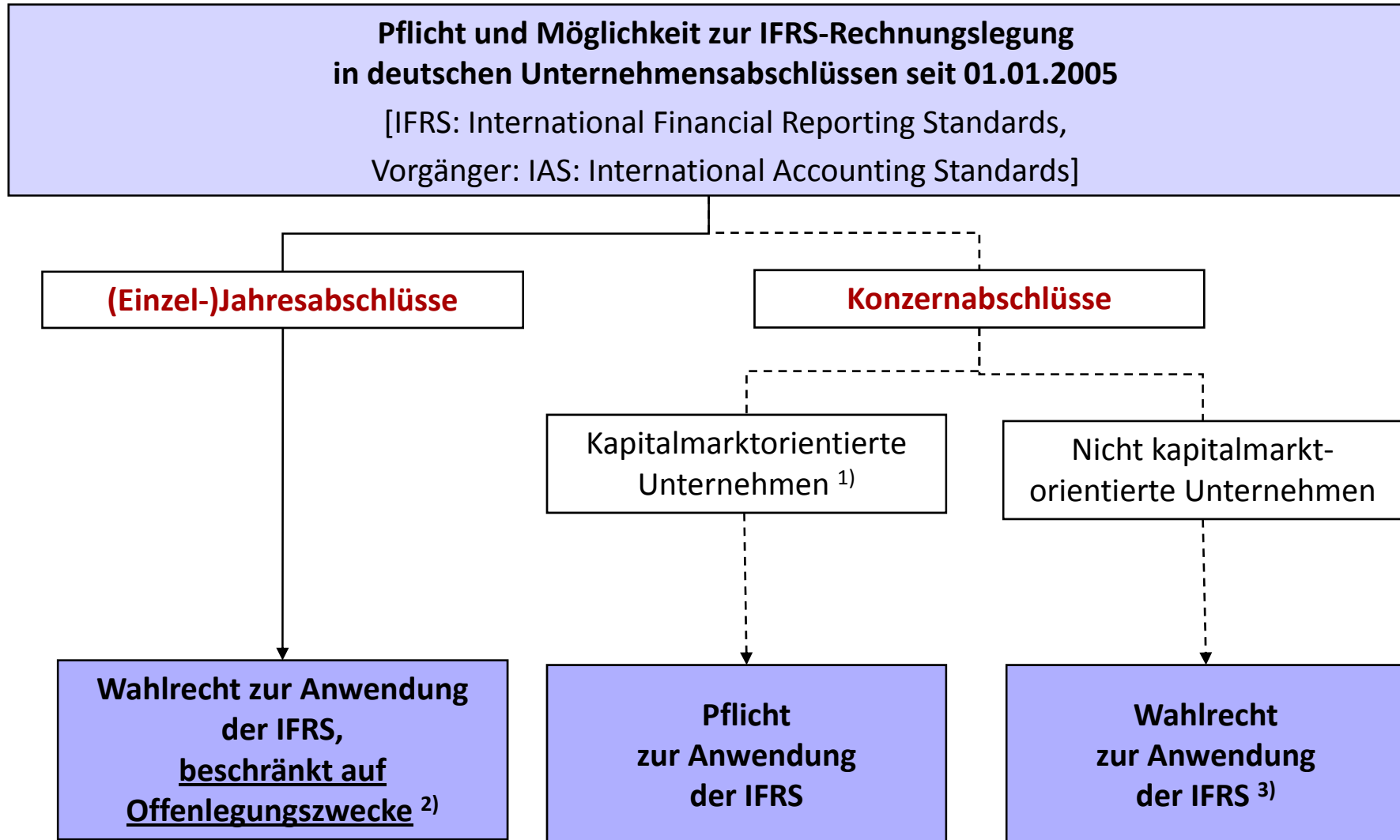
Vorschriften zur Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards

- Mit der Verordnung Nr. 1606/2002 der Europäischen Union vom 19.07.02 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards ist die **Anwendung der IFRS für Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen i.d.R. seit 2005 vorgeschrieben.**
- Durch die Ausübung eines **Mitgliedstaatenwahlrechts** können die **IFRS** in Deutschland **auch in Konzernabschlüssen nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen und in offenzulegenden Einzelabschlüssen angewandt** werden. Für die Ausschüttungsbemessung ist jedoch auch weiterhin ein HGB-Einzelabschluß zu erstellen.

- 1) IFRS: International Financial Reporting Standards des International Accounting Standards Board (IASB).
US-GAAP: Generally Accepted Accounting Principles der USA.

1 IFRS – Grundlagen

IFRS – Rechnungslegung seit 2005 – 1



1 IFRS – Grundlagen

IFRS – Rechnungslegung seit 2005 – 2

- 1) **Kapitalmarktorientierte Unternehmen** sind solche, deren Wertpapiere, z.B. Aktien, in einem beliebigen EU-Mitgliedsstaat zum Handel in einem **geregelten Markt** i.S.d. Art. 1 Abs. 13 der Richtlinie 93/22/EWG des Rates vom 10.5.1993 über Wertpapierdienstleistungen, z.B. einer Börse, zugelassen sind.

Ebenso gelten Unternehmen als kapitalmarktorientiert, wenn für sie bis zum Bilanzstichtag die **Zulassung eines Wertpapiers** i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 WpHG zum Handel an einem organisierten Markt i.S.d. § 2 Abs. 5 WpHG im Inland **beantragt** worden ist.

- 2) An die Stelle der von großen Kapitalgesellschaften nach § 325 Abs. 2 HGB geforderten Bekanntmachung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses im elektronischen Bundesanzeiger kann nach § 325 Abs. 2a HGB (unter weiteren Voraussetzungen) die Bekanntmachung eines nach den IFRS aufgestellten Einzelabschlusses treten.

Für die **Ausschüttungsbemessung** ist jedoch auch weiterhin ein HGB-Einzelabschluß zu erstellen.

- 3) Ein Unternehmen, welches von diesem Wahlrecht Gebrauch macht, hat die IFRS vollständig zu befolgen

1.1 IFRS – Grundlagen

Grundkonzeption: IFRS vs. HGB – 1

| IFRS | HGB |
|--|---|
| <p>1. Das International Accounting Standards Board (IASB) als international zusammengesetzter privater Standardsetter gibt Regeln für die Rechnungslegung in folgenden Formen vor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • International Financial Reporting Standards (IFRS) bzw. früher International Accounting Standards (IAS), • Standard-Interpretationen (IFRIC / SIC), • Rahmenkonzept (Framework). <p>2. Die <i>IFRS</i> sind für die steuerliche Gewinnermittlung in Deutschland irrelevant.</p> | <p>1. Der deutsche Gesetzgeber als staatliche Institution erläßt Regeln für die Rechnungslegung in Form des Handelsgesetzbuchs (HGB).</p> <p>2. Die handelsrechtlichen Regelungen sind prinzipiell durch das Maßgeblichkeitsprinzip Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung in Deutschland.</p> |

1.1 IFRS – Grundlagen

Grundkonzeption: IFRS vs. HGB – 2

7

| IFRS | HGB |
|---|--|
| <p>3. Es handelt sich um Einzelsachverhaltsregelungen (<i>case law</i>).</p> <p>4. Die Regelungen der IFRS orientieren sich i.W. an den Informationsbedürfnissen von Investoren [F.10¹].</p> <p>5. Die <i>IFRS</i> gelten grds. für einzelne Unternehmen und Konzerne; das Hauptaugenmerk liegt jedoch auf kapitalmarktorientierten Konzernen.</p> | <p>3. Es handelt sich oft um allgemeingültige Regelungen (<i>code law</i>).</p> <p>4. Die Vorschriften des <i>HGB</i> sind vom Gedanken des Gläubigerschutzes geprägt und haben das Ziel einer vorsichtigen Gewinnermittlung.</p> <p>5. Das <i>HGB</i> gilt grds. für einzelne Unternehmen aller Rechtsformen und für Konzerne.</p> <p>Es enthält jedoch differenzierte Regeln für Nicht-Kapitalgesellschaften und Kapitalgesellschaften sowie für Konzerne.</p> |

1) F.10 bezeichnet den 10. Absatz des Rahmenkonzepts (*Framework*) der IFRS.

1.2 IFRS – Grundlagen

IASB und Standarderstellung

Zusammensetzung des IASB

- Das **IASB** setzt sich zusammen aus Angehörigen von Berufsgruppen, die sich mit der Rechnungslegung beschäftigen (i.w. nationale Standardsetter, Wirtschaftsprüfer und Unternehmensvertreter). Diese kommen aus diversen

Prozeß der Erstellung neuer Standards

- Die **Standarderstellung** läuft in mehreren Schritten ab. Es werden sukzessive verschiedene **Entwürfe** (*Exposure Drafts*) eines Standards **veröffentlicht**, die von durch das *IASB* eingesetzten **Arbeitsgruppen** erarbeitet werden. Zu diesen Entwürfen können Interessierte (i.w. Unternehmen und Berufsverbände) **Kommentare** an das *IASB* senden, die im Rahmen der weiteren Standarderstellung berücksichtigt werden.

Weitere Informationen zum *IASB* und zu seiner Arbeit sind auf der **Homepage des IASB** unter <http://www.iasb.org> zu finden.

Seit 03.09.1998 ist das **Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC)** durch das Bundesjustizministerium als **deutsches privates Rechnungslegungsgremium** anerkannt. Aufgabe des *DRSC* ist es u.a., sich an der Arbeit des *IASB* zu beteiligen. Weitere Informationen zum *DRSC* und zu seiner Arbeit sind auf der **Homepage des DRSC** unter <http://www.drsc.de> zu finden.

1.2 IFRS – Grundlagen

Rahmenkonzept und Aufbau der Standards – 1

Das Rahmenkonzept (Framework)

- Das **Framework** enthält neben Aussagen zur **Zielsetzung** der *IFRS*, **grundsätzliche Annahmen, Anforderungen und Definitionen**.
- Es dient unter anderem als **Leitlinie für die Erstellung neuer Standards** (F.1 (a)) und als Hilfe für die **Behandlung** bisher **nicht** durch einen *IFRS* geregelter Sachverhalte (F.1 (d)).
- Das *Framework* hat jedoch nicht den Verbindlichkeitsgrad eines Standards; es geht insbesondere nicht einer konkreten Regelung in einem Standard vor (F.2 f.).

1.2 IFRS – Grundlagen

Rahmenkonzept und Aufbau der Standards – 2

Aufbau der Standards

- Die einzelnen Standards werden laufend durchnummeriert. Standards, die bis 2001 verabschiedet wurden, heißen IAS, Standards, die seit 2002 verabschiedet werden, IFRS. IFRS ist gleichzeitig die (Sammel-)Bezeichnung für alle Standards des IASB (sowohl IFRS als auch IAS) (IAS 1.11) ¹⁾.
- Jeder Standard beginnt mit der Darstellung seines **Anwendungsbereichs**.
- Anschließend werden die erforderlichen **Definitionen** aufgeführt.
- Schließlich folgen die **einzelnen Vorschriften** des Standards.
- Zur Strukturierung werden die einzelnen **Absätze** eines Standards **laufend durchnummeriert**. Zudem enthält jeder Standard **Überschriften** (auf unterschiedlichen Ebenen), die die einzelnen geregelten Sachverhalte voneinander abgrenzen.
- Jeder Standard enthält **fett-/kursivgedruckte Absätze**. Diese stellen die wesentlichen Vorschriften des Standards dar. Die normal gedruckten Absätze dienen der Erläuterung und Konkretisierung dieser Vorschriften.

1) IAS 1.11 bezeichnet den 11. Absatz des International Accounting Standards mit der laufenden Nummer 1.

1.3 IFRS – Grundlagen

Anforderungen nach IFRS vs. handelsrechtliche GoB – 1

| IFRS – Annahmen und Anforderungen – | HGB – Rechenschaftsgrundsätze der GoB – |
|--|--|
| <p>Zu Grunde liegende Annahmen:</p> <ul style="list-style-type: none">• Grundsatz der Periodenabgrenzung (<i>Accrual basis</i>, F.22)• Grundsatz der Unternehmensfortführung (<i>Going concern</i>, F.23) <p>Qualitative Anforderungen:</p> <ul style="list-style-type: none">• Verständlichkeit (<i>Understandability</i>, F.25)• Relevanz (<i>Relevance</i>, F.26-30)• Verlässlichkeit (<i>Reliability</i>, F.31-38)• Vergleichbarkeit (<i>Comparability</i>, F.39-42) | <p>Rahmengrundsätze:</p> <ul style="list-style-type: none">• Richtigkeit und Willkürfreiheit• Klarheit• Vollständigkeit• Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit <p>Definitionsgrundsätze:</p> <ul style="list-style-type: none">• Realisationsprinzip und Anschaffungswertprinzip• Abgrenzung der Sache und der Zeit nach• Imparitätsprinzip (Grundsatz der verlustfreien Bewertung) |

1.3 IFRS – Grundlagen

Anforderungen nach IFRS vs. handelsrechtliche GoB – 2

| IFRS – Annahmen und Anforderungen – | HGB – Rechenschaftsgrundsätze der GoB – |
|--|--|
| <p>Nebenbedingungen:</p> <ul style="list-style-type: none">• Zeitnahe Berichterstattung (<i>Timeliness</i>, F.43)• Abwägung von Kosten und Nutzen von bereitgestellten Informationen (<i>Balance between benefit and cost</i>, F.44)• Abwägungen der verschiedenen qualitativen Anforderungen an den Abschluß, damit die Zielsetzung des Abschlusses <u>insgesamt</u> erreicht wird. (<i>Balance between qualitative characteristics</i>, F.45) | <p>Ergänzende Grundsätze:</p> <ul style="list-style-type: none">• Stetigkeit, Vergleichbarkeit• Vorsichtsprinzip |

IFRS und *HGB* gehen beide von einer gewissenhaften und sachlich korrekten Rechenschaftslegung aus. Unterschiede gibt es jedoch im Hinblick auf die handelsrechtlichen **Realisations-, Imparitäts- und Vorsichtsprinzipien**, die unter *IFRS* so nicht existieren.

Anmerkung:

Auch nach *HGB* wird für die Bewertung die Unternehmensfortführung unterstellt.

1.4 IFRS – Grundlagen

Nicht explizit geregelte Bereiche nach IFRS

IFRS – Nicht explizit bzw. nicht verpflichtend behandelte Bereiche

Im Gegensatz zum *HGB* regeln die *IFRS* folgende Bereiche nicht explizit:

- **Mengenerfassung und Inventar**
(weder im *Framework* noch in den *IFRS* findet sich ein Hinweis auf Inventurarten oder -verfahren),
- **Aufstellungsfristen**
(lediglich das Erfordernis zeitnaher Berichterstattung wird in F.43 genannt; verpflichtende Aufstellungsfristen gibt es jedoch nicht),
- **Prüfung**
(F.1 (e) stellt lediglich fest, dass Abschlussprüfer neben den *IFRS* auch das *Framework* als Urteilsbasis bei ihrer Prüfung berücksichtigen sollen; eine Vorschrift, die eine Prüfung vorschreibt, existiert jedoch nicht),
- **Offenlegung**
(obwohl die *IFRS* explizit für veröffentlichte Abschlüsse von Unternehmen gelten, gibt es im Rahmenkonzept oder in einem Standard keine verpflichtenden Vorschriften über Fristen oder Art und Weise der Offenlegung dieser Abschlüsse).

2.1 Grundsätze der Aktivierung und Passivierung nach IFRS

Aktivierung nach IFRS

Aktivierung nach IFRS

Aktivierung erfordert:

Erfüllung der **Definition**
eines **Vermögenswerts** (*asset*)
(F.49 (a))

- Aufgrund von **Ereignissen in der Vergangenheit**
- in der **Verfügungsmacht des Unternehmens** stehende Ressource,
- von der erwartet wird, daß dem Unternehmen aus ihr **künftiger wirtschaftlicher Nutzen** zufließt.

Erfüllung der **Voraussetzungen**
zum Ansatz von Abschlußposten
(F.83)

- **Wahrscheinlicher** Zufluß des künftigen wirtschaftlichen Nutzens und
- **verlässlich bewertbare** Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

2.1 Grundsätze der Aktivierung und Passivierung nach IFRS

Aktivierung: IFRS vs. HGB

| Aktivierung nach IFRS | Aktivierung nach HGB |
|--|--|
| <p>Vermögenswert (<i>asset</i>):</p> <ul style="list-style-type: none">• Vermögenswert liegt vor,• wahrscheinlicher Zufluß von künftigem wirtschaftlichem Nutzen und• verlässlich bewertbare Anschaffungs- oder Herstellungskosten. | <p>Vermögensgegenstand (VG):</p> <ul style="list-style-type: none">• Wirtschaftliches Gut,• einzeln bewertbar,• einzeln verwertbar und• kein Aktivierungsverbot (z.B. nicht entgeltl. erworben. immaterielle VG des Anlagevermögens) |
| <p>Rechnungsabgrenzungsposten:</p> <ul style="list-style-type: none">• Nach Konzept der Periodenabgrenzung anzusetzen, sofern Vermögenswert-Definition/-Ansatzvoraussetzungen erfüllt (F.22). | <p>Rechnungsabgrenzungsposten:</p> <ul style="list-style-type: none">• Grds. Ausgabe vor dem Bilanzstichtag und Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag |
| <p>Bilanzierungshilfen:</p> <ul style="list-style-type: none">• Existieren <u>als solche</u> nicht; aktive latente Steuern sind als Vermögenswert anzusetzen (IAS 12). | <p>Bilanzierungshilfen:</p> <ul style="list-style-type: none">• Ingangsetzungsaufwendungen und• aktive latente Steuern. |

2.1 Grundsätze der Aktivierung und Passivierung nach IFRS

Beispiele zur Aktivierung

| Beispiele: Aktivierung ... | ... nach IFRS | ... nach HGB |
|---|--|---|
| Forschungsaufwendungen | Aktivierungs verbot (IAS 38.54) | Aktivierungs verbot |
| Selbsterstellte Patente (Entwicklungsaufwendungen) | Grundsätzlich Aktivierung spflicht (IAS 38.57) | Aktivierungs verbot |
| Zölle und Steuern auf erworbene Vermögenswerte bzw. - gegenstände | Keine Aktivierung als eigenständiger Vermö- genswert, statt dessen Einbeziehung bei Be-wertung des erworbenen Vermögenswerts (IAS 16.16, IAS 2.11) | Aktivierung wahlrecht als Rechnungsabgrenzungsposten sowie Wahlrecht zur Einbe- ziehung bei der Bewertung des Vermögensgegenstands Aktivierung wahlrecht (Bilanzierungshilfe) |
| Aktive latente Steuern | Aktivierung spflicht (IAS 12) | Aktivierung wahlrecht (Bilanzierungshilfe) |
| Aufwendungen für die Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs | Explizites Aktivierungs verbot (IAS 38.69 (a)) | |

2.1 Grundsätze der Aktivierung und Passivierung nach IFRS

Entwicklungsaufwendungen

Ein aus der Entwicklung entstehender immaterieller Vermögenswert ist **grundsätzlich** zwar **zu aktivieren**, aber nur dann, wenn ein Unternehmen **alle folgenden Nachweise erbringen kann** (IAS 38.57):

1. die **Fertigstellung** ist **realisierbar** (IAS 38.57 (a)).
2. es besteht die **Absicht**, den Vermögenswert **fertig zu stellen, zu nutzen oder zu verkaufen** (IAS 38.57 (b))
3. das Unternehmen hat die **Fähigkeit**, den immateriellen Vermögenswert **zu nutzen oder zu verkaufen** (IAS 38.57 (c))
4. wie der immaterielle Vermögenswert einen **künftigen wirtschaftlichen Nutzen** erzielen wird (IAS 38.57 (d))
5. die **Verfügbarkeit** technischer, finanzieller und sonstiger **Ressourcen, um die Entwicklung abzuschließen** (IAS 38.57 (e))
6. die **Fähigkeit** des Unternehmens, die **Ausgaben** des immateriellen Vermögenswertes während seiner Entwicklung **verlässlich zu bewerten** (IAS 38.57 (f))

2.2 Grundsätze der Aktivierung und Passivierung nach IFRS

Passivierung nach IFRS

Passivierung nach IFRS

Passivierung erfordert:

Erfüllung der **Definition**
einer **Schuld** (*liability*)
(F.49 (b))

- Aus einem Ereignis in der **Vergangenheit** entstandene
- **gegenwärtige Verpflichtung** des Unternehmens (ggü. Dritten),¹⁾
- deren Erfüllung erwartungsgemäß zu einem Abfluß **künftigen wirtschaftlichen Nutzens** führt.

Erfüllung der **Voraussetzungen**
zum Ansatz von Abschlußposten
(F.83)

- **Wahrscheinlicher** Abfluß des wirtschaftlichen Nutzens¹⁾ und
- **verlässlich bewertbarer** Wert der Verpflichtung¹⁾.

1) Sofern eine nur „mögliche“ Verpflichtung vorliegt, der Nutzenabfluß einer gegenwärtigen Verpflichtung nicht wahrscheinlich ist oder der Wert einer gegenwärtigen Verpflichtung nicht verlässlich ermittelt werden kann, darf keine Schuld bzw. Rückstellung angesetzt werden; statt dessen ist im Anhang eine **Eventualschuld** anzugeben (IAS 37.10, IAS 37.27, IAS 37.86).

2.2 Grundsätze der Aktivierung und Passivierung nach IFRS

Passivierung: IFRS vs. HGB

| Passivierung nach IFRS | Passivierung nach HGB |
|--|---|
| <p>Schuld (<i>liability</i>):</p> <ul style="list-style-type: none"> Schuld liegt vor, wahrscheinlicher Abfluß von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen und verlässlich bewertbarer Wert der Verpflichtung. | <p>Verbindlichkeit:</p> <ul style="list-style-type: none"> Der Höhe und dem Grunde nach sichere Verpflichtung. |
| <p>Rückstellung (<i>provision</i>):</p> <ul style="list-style-type: none"> Nach Fälligkeit¹⁾ oder Höhe ungewisse oder auf belastenden Verträgen beruhende Verpflichtung, die die Schuld-Definition/-Ansatzvoraussetzungen erfüllt (IAS 37). | <p>Rückstellung:</p> <ul style="list-style-type: none"> Der Höhe oder dem Grunde nach ungewisse Verbindlichkeiten, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder vor dem Bilanzstichtag verursachter Aufwand. |
| <p>Rechnungsabgrenzungsposten:</p> <ul style="list-style-type: none"> Nach dem Konzept der Periodenabgrenzung als Schulden anzusetzen, sofern Schuld-Definition/-Ansatzvoraussetzungen vorliegen (F.22). | <p>Rechnungsabgrenzungsposten:</p> <ul style="list-style-type: none"> Einnahme vor dem Bilanzstichtag und Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag. |

1) Unsicherheit **nach Fälligkeit** (timing) gemäß IAS (IAS 37.14) bedeutet, daß unsicher ist, *wann* (einschl. *ob überhaupt*) eine Verpflichtung eintritt. Unsicherheit **dem Grunde nach** gemäß HGB bedeutet, es ist unsicher, *ob* (damit aber gleichzeitig auch *wann*) eine Verpflichtung eintritt. Somit bestehen keine materiellen Unterschiede zwischen HGB und IFRS – trotz der unterschiedlichen Formulierungen.
Hinweis: Ausdrücklich nicht zu den Rückstellungen zählen in beiden Regelwerken Verpflichtungen, bei denen nur geringe Unsicherheiten hinsichtlich des Zahlungs-/Erfüllungstermins bestehen.

2.2 Grundsätze der Aktivierung und Passivierung nach IFRS

Passivierung Beispiele – 1

Beispiele (1): Bilanzierung einer möglichen bzw. sicheren Verpflichtung aus einem laufenden bzw. abgeschlossenen Gerichtsverfahren

| Passivierung ... | ... nach IFRS | ... nach HGB |
|---|---|--|
| Verpflichtung aus laufendem Gerichtsverfahren, ... Inanspruchnahme <i> eher unwahrscheinlich</i> | Passivierungs verbot (IAS 37.14) | Passivierungs verbot |
| Inanspruchnahme <i>wahrscheinlicher</i> als Nicht-Inanspruchnahme ¹⁾ | Pflicht zur Passivierung einer Schuld (hier: Rückstellung) (IAS 37.14) | Pflicht zur Passivierung einer Rückstellung |
| <i>Sichere</i> Verpflichtung aus abgeschlossenem Gerichtsverfahren | Pflicht zur Passivierung einer Schuld (F 49 (b), F.83) | Pflicht zur Passivierung einer Verbindlichkeit |

1) Die Passivierung einer Rückstellung unterliegt nach Ansicht einiger (deutschsprachiger) Autoren unter IFRS höheren Anforderungen an die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme als unter HGB,
vgl. z.B. Achleitner u.a., in: Baetge u.a. (Hrsg.): Rechnungslegung nach International Accounting Standards (IAS), 2. Aufl., Stuttgart: Poeschel 2003, Teil A, Kp. III, Rz. 41 f. und Born, Karl: Rechnungslegung international, 4., akt. und komplett überarb. Aufl., Stuttgart: Poeschel 2005, S. 708f.

2.2 Grundsätze der Aktivierung und Passivierung nach IFRS

Passivierung Beispiele – 2

Beispiele (2): Bilanzierung drohender Verluste und unterlassener Instandhaltung bzw. Abraumbeseitigung

| Passivierung ... | ... nach IFRS | ... nach HGB |
|--|--|---|
| Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (= belastende Verträge) | Pflicht zur Passivierung einer Schuld (hier: Rückstellung) (IAS 37.66, IAS 37.10) | Pflicht zur Passivierung einer Rückstellung |
| Im GJ unterlassene Instandhaltung , ... Nachholung <i>in den ersten 3 Monaten</i> des neuen GJ geplant | Passivierungs verbot (IAS 37.14, IAS 37.10) | Pflicht zur Passivierung einer Rückstellung |
| Nachholung <i>im neuen GJ nach Ablauf der ersten 3 Monate</i> geplant | | Wahlrecht zur Passivierung einer Rückstellung |
| Im GJ unterlassene Abraumbeseitigung , Nachholung <i>im neuen GJ</i> geplant | | Pflicht zur Passivierung einer Rückstellung |

GJ: Geschäftsjahr

3.1 IFRS - Bewertung

Erst- und Folgebewertung nach IFRS

Erstbewertung nach IFRS

- Die Erstbewertung von Vermögenswerten bei Zugang erfolgt grundsätzlich zu Anschaffungskosten (*cost of purchase*) Herstellungskosten (*cost of conversion*).
- Für die Bewertung von Wertpapieren bestehen abweichende Regelungen

Folgebewertung nach IFRS

- Für die **Folgebewertung** existieren zahlreiche **Wahlrechte und Spezialregelungen** für verschiedene Arten von Vermögenswerten (Vorräte, Sachanlagevermögen, Immaterielles Vermögen, Finanzinstrumente etc.).
- **Teilweise ist eine Bewertung über AK/HK hinaus möglich.**
- Für die Folgebewertung wird exemplarisch die Bewertung des Sachanlagevermögens dargestellt.
- Zudem wird auf die Bewertung von Wertpapieren und auf die Bewertung von Erzeugnissen bei langfristiger Fertigung eingegangen.

3.1 IFRS - Bewertung

Anschaffungskosten nach IFRS – 1

Anschaffungskosten nach IFRS

Die **Anschaffungskosten** (*cost of purchase*) nach IFRS entsprechen im wesentlichen den Anschaffungskosten nach HGB-Definition.

Sie umfassen

- **Anschaffungspreis**
(abzüglich evtl. erhaltener Rabatte, Skonti und Boni) (IAS 16.16 (a)),
- **Anschaffungsnebenkosten** (IAS 16.16 (b)) und
- **nachträgliche Anschaffungskosten** (IAS 16.13 f.).

Unterschiede zum HGB ergeben sich evtl. durch

- die Pflicht zur **Aktivierung künftiger Abbruchkosten** ¹⁾ (IAS 16.16 (c)) und
- die Ausübung des Wahlrechts zur Aktivierung von Fremdkapitalkosten nach der alternativ zulässigen Methode aus IAS 23.

¹⁾ Die Abbruchkosten werden gleichzeitig durch eine Rückstellung passiviert. Durch die um die Abbruchkosten höhere Abschreibung findet eine rationierliche Erfassung der Abbruchkosten im Aufwand statt (über die gesamte Nutzungsdauer des Gegenstandes). Die Abbruchkosten umfassen sowohl die Kosten für den Abbruch und die Abräumung des Gegenstandes als auch die Kosten für die Wiederherstellung des Standortes.

3.1 IFRS - Bewertung

Anschaffungskosten nach IFRS – 2

Berücksichtigung von Fremdkapitalkosten nach IAS 23 - 1

Fremdkapitalkosten (*borrowing costs*) können nach *IFRS* unter bestimmten Voraussetzungen in die **Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten** eines Vermögenswerts einbezogen werden (Wahlrecht).

1. Benchmark-Methode:¹⁾ Erfassung als Aufwand

- Fremdkapitalkosten werden **als Aufwand erfaßt** und nicht in die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten eines Vermögenswerts einbezogen (IAS 23.7).

1) Benchmark-Methode und alternativ zulässige Methode können vom Bilanzierenden alternativ zur Bewertung herangezogen werden. Die Begriffe legen zwar eine Bevorzugung der Benchmark-Methode nahe; faktisch besteht jedoch ein Wahlrecht zwischen zwei gleichberechtigten Alternativen.

3.1 IFRS - Bewertung

Anschaffungskosten nach IFRS – 3

Berücksichtigung von Fremdkapitalkosten nach IAS 23 - 2

2. Alternativ zulässige Methode: ¹⁾ Aktivierung

- Fremdkapitalkosten werden nicht als Aufwand erfaßt, **sofern** sie „*direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines **qualifizierten Vermögenswertes** zugeordnet werden können*“ (IAS 23.11); in diesem Fall werden sie **in die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten** des Vermögenswerts **einbezogen** (IAS 23.11).
- Ein **qualifizierter Vermögenswert** ist ein „*Vermögenswert, für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in einen beabsichtigten gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand zu versetzen*“ (IAS 23.4); Bsp. komplette Fabrikationsanlage.

Die Unterschiede zwischen *HGB* und *IFRS* bzgl. des Einbezugs von Fremdkapitalkosten in die Herstellungskosten sind somit nur gering. Nach *IFRS* gilt das beschriebene Wahlrecht – im Gegensatz zum *HGB* – jedoch auch für die Anschaffungskosten.

¹⁾ Benchmark-Methode und alternativ zulässige Methode können vom Bilanzierenden alternativ zur Bewertung herangezogen werden. Die Begriffe legen zwar eine Bevorzugung der Benchmark-Methode nahe; faktisch besteht jedoch ein Wahlrecht zwischen zwei gleichberechtigten Alternativen.

3.1 IFRS - Bewertung

Herstellungskosten: IFRS vs. HGB

| Herstellungskosten (<i>cost of conversion</i>) ... | ... nach IFRS (IAS 2.12 ff.) Herstellungsbezogener Vollkostenansatz | ... nach HGB |
|--|--|--|
| Materialeinzelkosten Fertigungseinzelkosten Sondereinzelkosten der Fertigung Materialgemeinkosten | Gebot | |
| Fertigungsgemeinkosten Planmäßige Abschreibungen Allgemeine | Gebot, soweit bezogen auf die Herstellung | Wahlrecht, soweit notwendig für die Herstellung |
| Verwaltungs-/Sozialkosten/ Altersversorgung | i.d.R. Verbot; Gebot nur, soweit bezogen auf die Herstellung | Wahlrecht, soweit auf den <u>Herstellungs-</u> <u>zeitraum</u> entfallend |
| Fremdkapitalzinsen | i.d.R. Verbot ¹⁾ ; z.T. Wahlrecht ²⁾ (IAS 23.11) | i.d.R. Verbot; Wahlrecht für Einzelkosten des Produkts im <u>Herstellungszeitraum</u> |
| Einzel-, Sondereinzel- und Gemeinkosten des Vertriebs | Verbot | |

1) Nach Benchmark-Methode.

2) Nach **alternativ zulässiger Methode, sofern** einem „qualifizierten Vermögenswert“ zuordnungsfähig.

3.1 IFRS - Bewertung

Beispiel zu Herstellungskosten: IFRS vs. HGB

| Herstellungskosten ... (Beträge in TEuro) | | ... nach IFRS | | ... nach HGB | |
|--|--|---------------|------------|--------------|------------|
| | | minimal | maximal | minimal | maximal |
| Material-EK | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| Fertigungs-EK | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 |
| Sonder-EK der Fertigung | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 |
| Material-GK | } <i>bezogen auf die Herstellung / notwendig für die Herstellung</i> | 30 | 30 | - | 30 |
| Fertigungs-GK | | 25 | 25 | - | 25 |
| Planm. Abschreibungen | | 40 | 40 | - | 40 |
| Allg. Verwaltungs-/Sozialkosten/ Altersversorgung <i>auf den Herstellungszeitraum entfallend, davon 5 TEuro bezogen auf die Herstellung</i> | 15 | 5 | 5 | - | 15 |
| Fremdkapitalzinsen <i>EK des Herstellungszeitraums; der hergestellte Vermögenswert erfüllt die Voraussetzungen eines qualifizierten Vermögenswerts</i> | 10 | - | 10 | - | 10 |
| Vertriebskosten | 30 | - | - | - | - |
| Herstellungskosten | | 260 | 270 | 160 | 280 |

EK: Einzelkosten (*directly attributable costs*)

GK: Gemeinkosten (*overhead costs*)

3.1 IFRS - Bewertung

Folgebewertung am Beispiel des Sachanlagevermögens nach IFRS - 1

| Folgebewertung am Beispiel des Sachanlagevermögens (IAS 16.29 ff.) ¹⁾ | |
|--|---|
| Anschaffungskostenmodell | Neubewertungsmodell |
| <ul style="list-style-type: none"> • Bewertung mit Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzgl. kumulierter planmäßiger Abschreibungen (IAS 16.30) sowie ggf. abzgl. außerplanmäßiger Abschreibungen (Wertminderungstest; IAS 36;. • Abweichend von der handelsrechtlichen Vorgehensweise sind alle wesentlichen Komponenten²⁾ einer Sachanlage getrennt voneinander abzuschreiben (IAS 16.43). • Die Abschreibungsmethode soll jedoch den Nutzungsverlauf widerspiegeln; insb. kommen in Betracht: lineare, degressive und leistungsabhängige Abschreibung (IAS 16.62). | <ul style="list-style-type: none"> • Bewertung mit dem Neubewertungsbetrag (<i>revalued amount</i>) (IAS 16.31) zum beizulegenden Wert. • Neubewertungen (<i>revaluations</i>) sind regelmäßig durchzuführen; je nach Wertschwankung der Vermögenswerte etwa alle 1 bis 5 Jahre (IAS 16.34); zwischenzeitlich muß ggf. eine planmäßige Abschreibung – ebenfalls getrennt nach den wesentlichen Komponenten – erfolgen. • Wird ein Vermögenswert Neubewertet, so ist seine ganze Vermögenswert-Gruppe neuzubewerten (IAS 16.36). Bsp.: Grundstücke, oder Maschinen, oder KFZ. • Auch beim Neubewertungsmodell ist bei entsprechenden Anzeichen ein Wertminderungstest durchzuführen (IAS 36); dieser führt jedoch in Neubewertungsjahren meist nicht zu einer Abwertung. |

3.1 IFRS - Bewertung

Folgebewertung am Beispiel des Sachanlagevermögens nach IFRS - 2

Für die **Folgebewertung anderer Vermögenswerte** existieren jeweils eigene *IFRS* mit Spezialvorschriften, die teils – ähnlich dem Vorgehen beim Sachanlagevermögen – ebenfalls verschiedene Bewertungsmethoden zulassen.

- 1) Für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien bestehen mit IAS 40 besondere Bewertungsvorschriften, die eine generelle, erfolgswirksame Bewertung solcher Immobilien zum beizulegenden Zeitwert ermöglichen.
- 2) Eine **Komponente** einer Sachanlage gilt als wesentlich, wenn ihr Anschaffungswert bedeutsam im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstandes ist (IAS 16.43). Nach IAS 16.44 kann es beispielsweise sinnvoll sein, ein Flugzeug und seine Triebwerke getrennt voneinander anzuschreiben.

3.1 IFRS - Bewertung

Begriffsbestimmung der Wertmaßstäbe für die Folgebewertung

Begriffsbestimmung der Wertmaßstäbe nach IFRS (IAS 16.6; IAS 36.6)

- **Beizulegender Zeitwert (*fair value*):**
Dieser ist der Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden könnte.¹⁾
- **Buchwert (*carrying amount*):**
Dieser ist der Betrag, mit dem ein **Vermögenswert nach Abzug aller kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen** (entspricht außerplanmäßigen Abschreibungen) erfaßt wird.
- **Erzielbarer Betrag (*recoverable amount*):**
Dieser ist der **höhere Betrag aus beizulegendem Zeitwert abzüglich Verkaufskosten (*fair value less costs to sell*) und Nutzungswert (*value in use*)** eines Vermögenswerts.
- **Beizulegender Zeitwert abzüglich Verkaufskosten (*fair value less costs to sell*):**
Dieser ist der Betrag, der durch den **Verkauf** eines Vermögenswertes in einer Transaktion **zu Marktbedingungen** zwischen sachverständigen, vertragswilligen Parteien nach Abzug der Veräußerungskosten erzielt werden könnte (ähnlich dem handelsrechtlichen Nettoveräußerungswert).
- **Nutzungswert (*value in use*):**
Dieser ist der **Barwert der künftigen Einzahlungsüberschüsse (*cashflows*)**, der voraussichtlich aus einem Vermögenswert abgeleitet werden kann; dabei sind Zahlungen sowohl aus seiner fortgesetzten Nutzung und als auch aus seinem Abgang am Ende der Nutzungsdauer zu berücksichtigen (ähnlich dem handelsrechtlichen Ertragswert).

1) Ggf. ist – bei schwieriger Wertbestimmung – der beizulegende Zeitwert auf andere Weise zu ermitteln, beim Sachanlagevermögen z.B. durch den Ertragswert oder abgeschriebenen Wiederbeschaffungswert (IAS 16.33).

3.2 IFRS - Bewertung

Wertminderungen im Sachanlagevermögen: IFRS vs. HGB

| IFRS: Wertminderungstest ¹⁾ | HGB: (gemildertes) Niederstwertprinzip |
|---|--|
| <p>Wenn der erzielbare Betrag (<i>recoverable amount</i>) kleiner als der Buchwert (<i>carrying amount</i>) ist, muß – unabhängig von der Wertminderungsdauer – auf den erzielbaren Betrag abgeschrieben werden (IAS 36.59); dieser ist der höhere Betrag aus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • beizulegendem Zeitwert abzüglich Verkaufskosten (<i>fair value less costs to sell</i>; IAS 36.6) und • Nutzungswert (<i>value in use</i>; IAS 36.6). <p>Wertaufholungspflicht besteht, sofern sich eine Änderung bei Schätzungen, die zur Ermittlung des erzielbaren Betrags herangezogen werden, ergibt (IAS 36.114).</p> | <p>Wenn der beizulegende Wert kleiner als der Buchwert ist, muß – bei dauernder Wertminderung – auf den beizulegenden Wert abgeschrieben werden;²⁾ dieser wird je nach Sachverhalt ermittelt als:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wiederbeschaffungswert (i.d.R.), • Einzelveräußerungspreis (wenn die Veräußerung geplant ist) oder • Ertragswert (bei bestimmten Vermögensgegenständen). <p>Für Kapitalgesellschaften gilt i.d.R. eine Wertaufholungspflicht, für alle anderen Kaufleute ein Wertaufholungswahlrecht.</p> |

- 1) Ein Wertminderungstest ist durchzuführen, sofern Anzeichen für eine Wertminderung (IAS 36.12) vorliegen. Gilt beim Sachanlagevermögen allgemein, d.h. sowohl beim Anschaffungskostenmodell als auch beim Neubewertungsmodell.
- 2) Für vorübergehende Wertminderungen im Sachanlagevermögen erfolgt jedoch keine Abschreibung.

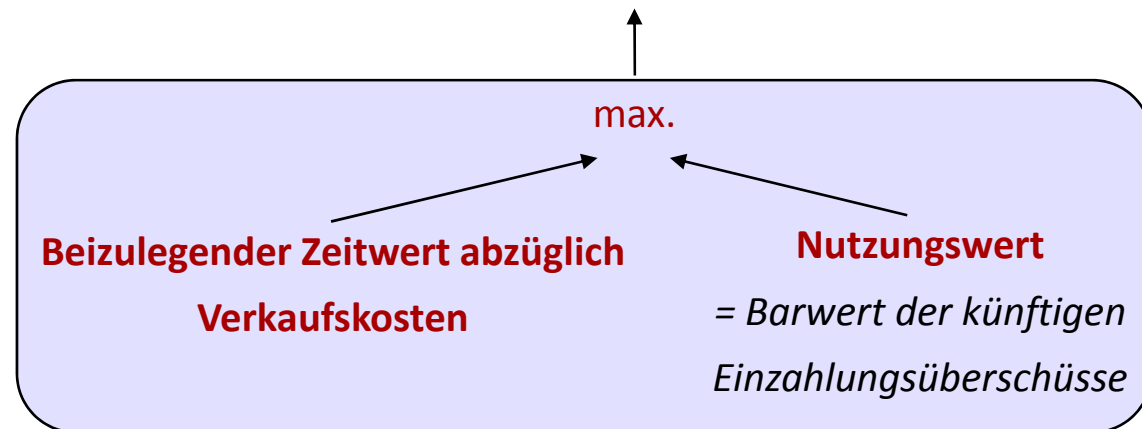
3.2 IFRS - Bewertung

Anschaffungskostenmodell zur Bewertung des Sachanlagevermögens

Folgebewertung nach dem **Anschaffungskostenmodell** inkl. Wertminderungstest

Anschaffungskosten (IAS 16.15 ff.)

- ./ **Planmäßige Abschreibungen** (Pflichtabschreibung; IAS 16.30 i.V.m. IAS 16.43 ff.)
- ./ **Außerplanmäßige Abschreibungen** (Pflichtabschreibung; IAS 16.30 i.V.m. IAS 36.7 u. 18 ff.), **wenn Buchwert > Erzielbarer Betrag** (IAS 36.59).



gilt auch beim Neubewertungsmodell

- Der Test entspricht grob der Vorgehensweise nach HGB, aber:
 - keine Sonderregelungen bei vorübergehender Wertminderung,
 - keine Abschreibungen wegen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung,
 - keine steuerrechtlichen Sonderregelungen.
- Ferner: **Zuschreibungspflicht nach IAS 36.114**

3.2 IFRS - Bewertung

Überblick über Wertminderungen nach IFRS und HGB – 1

| Abschreibungen nach dem Niederstwertprinzip - 1 | | | |
|---|--------------------|------------------|--|
| | IFRS ¹⁾ | HGB | |
| Rechtsform des Bilanzierenden | alle Rechtsformen | EU / PersG | KapG |
| Abschreibungen nach dem Niederstwertprinzip bei vorübergehender Wertminderung - im Anlagevermögen | Pflicht | Wahlrecht | Wahlrecht (nur Finanz-anlagevermögen, sonst Verbot) |
| - im Umlaufvermögen | Pflicht | Pflicht | |
| Abschreibungen nach dem Niederstwertprinzip bei dauerhafter Wertminderung | Pflicht | Pflicht | |

EU: Einzelunternehmen - PersG: Personengesellschaft - KapG: Kapitalgesellschaft (inkl. § 264a HGB)

- 1) Für das **Finanzvermögen** sieht IAS 39 umfangreiche Spezialregelungen vor, die häufig auf eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*) abstellen. Eine Anwendung der Wertminderungs- und Wertaufholungsvorschriften des IAS 36 für das Anlagevermögen bzw. des IAS 2 für das Vorratsvermögen ist für diese Vermögenswerte daher weder vorgesehen noch erforderlich. Auch für andere Vermögenswerte, bspw. als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (IAS 40), bestehen z. T. abweichende Vorschriften.

3.2 IFRS - Bewertung

Überblick über Wertminderungen nach IFRS und HGB – 2

| Abschreibungen nach dem Niederstwertprinzip - 2 | | | |
|--|--|--|------|
| | IFRS ¹⁾ | HGB | |
| Rechtsform des Bilanzierenden | alle Rechtsformen | EU / PersG | KapG |
| Wertmaßstab für die Abschreibungen nach dem Niederstwertprinzip - im Anlagevermögen | Erzielbarer Betrag (IAS 36, Orientierung am Absatzmarkt bzw. an der Weiternutzung) | Beizulegender Wert (Orientierung primär am Beschaffungsmarkt) | |
| - im Umlaufvermögen | Nettoveräußerungswert (IAS 2, Orientierung am Absatzmarkt) | Börsen-/Marktpreis, Beizulegender Wert (Orientierung je nach Verwendungsabsicht am Absatz- und/oder Beschaffungsmarkt) | |

EU: Einzelunternehmen - PersG: Personengesellschaft - KapG: Kapitalgesellschaft (inkl. § 264a HGB)

1) Siehe Fn. 1) eine Seite zuvor.

3.2 IFRS - Bewertung

Überblick über Wertminderungen nach IFRS und HGB – 3

Über das Niederstwertprinzip hinausgehende Abschreibungen; Zuschreibungen

| | IFRS ¹⁾ | HGB | |
|--|--------------------------|-------------------|--------------------------------|
| <i>Rechtsform des Bilanzierenden</i> | <i>alle Rechtsformen</i> | <i>EU / PersG</i> | <i>KapG</i> |
| Abschreibungen wegen zukünftiger Wertschwankungen | Verbot | Wahlrecht | |
| Abschreibungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung | Verbot | Wahlrecht | Verbot |
| Abschreibungen auf einen steuerlich zulässigen Wert | Verbot | Wahlrecht | Wahlrecht ²⁾ |
| Zuschreibungen bei Wertaufholung | Pflicht | Wahlrecht | Pflicht ²⁾ |

EU: Einzelunternehmen - PersG: Personengesellschaft - KapG: Kapitalgesellschaft (inkl. § 264a HGB)

1) Siehe Fn. 1) zwei Seiten zuvor.

2) Im Rahmen der umgekehrten Maßgeblichkeit ist jedoch ein Wertaufholungswahlrecht möglich.

3.2 IFRS - Bewertung

Neubewertung des Sachanlagevermögens – 1

Neubewertungsmodell nach IFRS (IAS 16.31 ff.) – 1

- Der **Neubewertungsbetrag** entspricht im Jahr der Neubewertung dem **beizulegenden Zeitwert** (IAS 16.31). Der betreffende Vermögenswert ist im Jahr der Neubewertung mit diesem Betrag anzusetzen, d.h. ggf. muß eine **Ab- oder Zuschreibung** in der erforderlichen Höhe vorgenommen werden.
- Wird der **Buchwert** eines Vermögenswertes **durch eine Neubewertung erhöht**, muß die – gegenüber der planmäßigen Abschreibung erfolgte – Erhöhung in einer **Neubewertungsrücklage im Eigenkapital** gegengebucht werden, es sei denn, die Neubewertung macht eine in der Vergangenheit erfolgte Abwertung aufgrund einer Neubewertung rückgängig.

Ein Ertrag aus der Neubewertung entsteht also nur insoweit, als dadurch ein früher erfaßter Neubewertungs-aufwand rückgängig gemacht wird. (IAS 16.39)
- Wird der **Buchwert** eines Vermögenswertes **durch Neubewertung gesenkt**, ist (dagegen) ein **Neubewertungsaufwand** zu erfassen, es sei denn, eine Neubewertungsrücklage für den betreffenden Vermögenswert besteht bereits.

In diesem Fall ist zuerst die Neubewertungsrücklage aufzulösen, und nur der ggf. darüber hinaus gehende Abwertungsbetrag muß als Aufwand verbucht werden. (IAS 16.40)

3.2 IFRS - Bewertung

Neubewertung des Sachanlagevermögens – 2

Neubewertungsmodell nach IFRS (IAS 16.31 ff.) – 2

- In Folgeperioden ist der Neubewertungsbetrag um – an den neuen Restbuchwert anzupassende – **planmäßige und ggf. außerplanmäßige Abschreibungen** zu korrigieren, sofern keine erneute Neubewertung erfolgt. (IAS 16.31)
- Wird ein Vermögenswert verkauft oder verschrottet, wird eine ggf. mit ihm verbundene **Neubewertungsrücklage im Eigenkapital in die Gewinnrücklagen umgebucht.** (IAS 16.41)
- Alternativ kann diese **Umbuchung** auch **anteilig während der Nutzungsdauer des Vermögenswerts** erfolgen und zwar jeweils in dem Maße, in dem die planmäßigen Abschreibungen durch die Neubewertung höher ausfallen als ohne diese. (IAS 16.41)

3.2 IFRS - Bewertung

Beispiel zur Folgebewertung des Sachanlagevermögens nach IFRS – 1

Beispiel: Eine Maschine wurde Anfang des Jahres 20X1 für 2.800 TEuro gekauft. Sie kann nicht für Zwecke der Abschreibung in verschiedene Komponenten zerlegt werden. Ihre voraussichtliche Nutzungsdauer beträgt 7 Jahre. Am Ende des Jahres 20X7 besitzt sie voraussichtlich keinen Restwert. Als Abschreibungsmethode wird die lineare Abschreibung gewählt. Eine beim Neubewertungsmodell erforderliche Neubewertung soll alle 2 Jahre vorgenommen werden. Es gelten folgende Informationen zum Wert der Maschine während der Nutzungsdauer:

| (Werte in TEuro) | (nur) planm. abgeschriebene Anschaffungskosten | Beizulegender Zeitwert | | Nutzungs- wert |
|---------------------|---|---------------------------|---|-------------------|
| Ende 20X1 | 2.400 | 2.220 | > | 2.170 |
| Ende 20X2 | 2.000 | 2.100 | > | 2.060 |
| Ende 20X3 | 1.600 | 1.760 | < | 1.780 |
| Ende 20X4 | 1.200 | 1.350 | < | 1.390 |
| Ende 20X5 | 800 | 950 | > | 925 |
| Ende 20X6 | 400 | 350 | < | 380 |
| Ende 20X7 | 0 | 0 | | 0 |

Bei einem Verkauf der Maschine fallen keine Veräußerungskosten an.

3.2 IFRS - Bewertung

Beispiel zur Folgebewertung des Sachanlagevermögens nach IFRS – 2

Folgebewertung der Maschine des obigen Beispiels:

| Beträge in TEuro | Anschaffungskostenmodell | | Neubewertungsmodell (Neubewertung [N] hier alle 2 Jahre) | |
|---------------------|----------------------------|--------|---|----------------|
| | Abschreibung ¹⁾ | Ansatz | Ab-/Zuschr. ¹⁾ | Ansatz |
| 20X1 | -400-180 ²⁾ | 2.220 | -400-180 ²⁾ | 2.220 |
| 20X2 | -370+150 ³⁾ | 2.000 | -370+250 ⁴⁾ | N 2.100 |
| 20X3 | -400 ⁵⁾ | 1.600 | -420 ⁵⁾ | 1.680 |
| 20X4 | -400 ⁵⁾ | 1.200 | -420+90 ⁴⁾ | N 1.350 |
| 20X5 | -400 ⁵⁾ | 800 | -450 ⁵⁾ | 900 |
| 20X6 | -400-20 ²⁾ | 380 | -450-100 ⁴⁾ | N 350 |
| 20X7 | -380 ⁵⁾ | 0 | -350 ⁵⁾ | 0 |

- 1) Abschreibung: negatives Vorzeichen; Zuschreibung: positives Vorzeichen.
- 2) Erfassung der planmäßigen Abschreibung und zusätzliche Verbuchung einer Wertminderung (*impairment*), da der erzielbare Betrag unter dem bisherigen Buchwert liegt.
- 3) Erfassung der planmäßigen Abschreibung und zusätzliche Verbuchung einer Zuschreibung, da der erzielbare Betrag höher ist als der Buchwert; Zuschreibungsobergrenze sind die fortgeführten Anschaffungskosten.

- 4) Nach Erfassung der planmäßigen Abschreibung erfolgt die (regelmäßige) Neubewertung (*revaluation*) zum Neubewertungsbetrag (entspricht dem beizulegenden Zeitwert).
- 5) Erfassung der planmäßigen Abschreibung. Die zusätzliche Buchung einer Wertminderung (*impairment*) ist nicht erforderlich, da der erzielbare Betrag nicht unter dem Buchwert liegt. Eine Zuschreibung kann nicht erfolgen, da die fortgeführten Anschaffungskosten nicht überschritten werden dürfen.

3.3 IFRS - Bewertung

Bewertung von Wertpapieren nach IFRS – 1

Relevant für die Wertpapierbewertung sind folgende Kategorien aus IAS 39.45 ¹⁾:

- a) Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete Wertpapiere;**
dies sind:
- a1) zu Handelszwecken [„Spekulationszwecke“] gehaltene Wertpapiere und
 - a2) alle Wertpapiere, die das Unternehmen bei erstmaligem Ansatz als „zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ bestimmt (Wahlrecht zur Zuordnung zu dieser Wertpapierkategorie), [a2) ist nur bedingt möglich]
- b) bis zur Endfälligkeit gehaltene Wertpapiere** [z. B. festverzinsliche Wertpapiere] sowie
- c) zur Veräußerung verfügbare Wertpapiere** ²⁾.

1) Die in IAS 39.45 zudem erwähnten *Kredite und Forderungen* können ebenfalls durch Wertpapiere verbrieft sein; sie werden hier nicht weiter betrachtet.

2) Restgröße

3.3 IFRS - Bewertung

Bewertung von Wertpapieren nach IFRS – 2

| a) Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete Wertpapiere | b) Bis zur Endfälligkeit gehaltene Wertpapiere | c) Zur Veräußerung verfügbare Wertpapiere |
|---|---|---|
| Erstbewertung | | |
| <u>Beizulegender Zeitwert</u> (<i>fair value</i>) (IAS 39.43) | <u>Beizulegender Zeitwert</u> (<i>fair value</i>) ¹⁾ unter Einschluß von Transaktionskosten, die direkt dem Erwerb des Wertpapiers zuzurechnen sind (IAS 39.43) | |
| Folgebewertung | | |
| <u>Beizulegender Zeitwert</u> (<i>fair value</i>) (IAS 39.46) (Bewertung > AK möglich!) ²⁾ | <u>Fortgeführte Anschaffungskosten</u> ³⁾ (<i>amortised cost</i>) (IAS 39.46) | <u>Beizulegender Zeitwert</u> (<i>fair value</i>) (IAS 39.46) (Bewertung > AK möglich!) ⁴⁾ |

Daneben ist – analog zum Vorgehen bei der Bewertung von Sachanlagevermögen – für bis zur Endfälligkeit gehaltene und für zur Veräußerung verfügbare Wertpapiere ein **Wertminderungstest** (*impairment test*) durchzuführen (IAS 39.58 ff.), dessen genaue Modalitäten hier nicht betrachtet werden.

3.3 IFRS - Bewertung

Bewertung von Wertpapieren nach IFRS – 3

- 1) Der *beizulegende Zeitwert* bei der Erstbewertung von Wertpapieren stellt eine Konkretisierung der im Rahmen der Erstbewertung regelmäßig anzusetzenden *Anschaffungskosten* dar, auch wenn IAS 39 den Begriff der *Anschaffungskosten* für die erstmalige Bewertung von Wertpapieren nicht ausdrücklich verwendet.

Im Rahmen der Folgebewertung wird jedoch bei bestimmten Wertpapierkategorien der Begriff der *fortgeführten Anschaffungskosten* verwendet.
- 2) Die Erfassung von Änderungen des beizulegenden Zeitwerts wird erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung vorgenommen (IAS 39.55 (a)).
- 3) Ein evtl. vorhandenes Disagio wird nicht passiviert, da das Wertpapier zunächst mit dem Auszahlungsbetrag bei Zugang anzusetzen ist und nicht bereits zum Rückzahlungsbetrag (inkl. Disagio).

In Folgejahren wird dieser Betrag über die Laufzeit des Wertpapiers sukzessive um das Disagio erhöht, also „fortgeführt“ (= fortgeführte Anschaffungskosten).
- 4) Die Erfassung von Änderungen des beizulegenden Zeitwerts wird solange erfolgsneutral direkt im Eigenkapital vorgenommen, bis der finanzielle Vermögenswert ausgebucht wird. Im Zeitpunkt der Ausbuchung (z. B. Verkauf) ist der zuvor im Eigenkapital erfasste, kumulierte Gewinn bzw. Verlust im Periodenergebnis zu erfassen (IAS 39.55 (b)).

3.3 IFRS - Bewertung

Beispiel zur Bewertung von Wertpapieren nach IFRS – 1

Beispiel: Ein Unternehmen kauft Ende 20X0 100 Aktien der Elektro AG für 50 Euro pro Stück aufgrund kurzfristiger Kursgewinnaussichten.

Gleichzeitig erwirbt das Unternehmen 100 festverzinsliche Wertpapiere (WP) der Energie AG mit einer Laufzeit bis Ende 20X5 und jährlicher Zinszahlung für 100 Euro pro Stück; diese Wertpapiere sollen bis zur Endfälligkeit gehalten werden.

Zudem werden 100 Aktien der Strom AG für 200 Euro pro Stück gekauft; das Unternehmen hält diese Aktien nach eigener Aussage nicht zu Handelszwecken und plant keinen Verkauf innerhalb der nächsten 3 Jahre.

Folgende Kurse sind zu verzeichnen:

| | <u>Aktien der Elektro AG</u> | <u>Wertpapiere der Energie AG</u> | <u>Aktien der Strom AG</u> |
|-----------|----------------------------------|---------------------------------------|--------------------------------|
| Ende 20X0 | 50 Euro/Stück | 100 Euro/Stück | 200 Euro/Stück |
| Ende 20X1 | 45 Euro/Stück | 95 Euro/Stück | ! 240 Euro/Stück |
| Ende 20X2 | ! 60 Euro/Stück | ! 105 Euro/Stück | 180 Euro/Stück |

!: Kurs > Anschaffungskosten

3.3 IFRS - Bewertung

Beispiel zur Bewertung von Wertpapieren nach IFRS – 2

Bewertung der Wertpapiere des obigen Beispiels:

| Beträge in Euro | 100 Aktien der Elektro AG | | 100 Wertpapiere der Energie AG | | 100 Aktien der Strom AG | |
|----------------------|---|----------------------|--|---------------------|---|----------------------|
| Wertpapier-kategorie | a1) Zu Handelszwecken gehaltene WP | | b) Bis zur Endfälligkeit gehaltene WP | | c) Zur Veräußerung verfügbare WP | |
| Erstbewertung X0 | 50 | 15.000 ¹⁾ | 100 | 5.000 ¹⁾ | 100 | 20.000 ¹⁾ |
| Folgebewertung X1 | 45 | 13.500 ²⁾ | 95 | 4.750 ³⁾ | 120 ! | 24.000 ²⁾ |
| Folgebewertung X2 | 60 ! | 18.000 ²⁾ | 100 !! | 5.000 ⁴⁾ | 90 | 18.000 ²⁾ |

1) Beizulegender Zeitwert

(Transaktionskosten für den Erwerb der WP der Energie AG und die Aktien der Strom AG sind in der Aufgabenstellung nicht ersichtlich, also hier = 0.)

2) Beizulegender Zeitwert

[!: Bilanzwert > Anschaffungskosten]

3) Wertminderung

(Abschreibung der zu fortgeführten Anschaffungs-kosten bilanzierten Wertpapiere auf den „**Barwert der erwarteten künftigen Cashflows**“ (IAS 39.63). Hier wird aus Vereinfachungsgründen angenommen, daß dieser dem Börsenpreis des Bilanzstichtags entspricht.)

4) Fortgeführte Anschaffungskosten

[!/: Keine Bewertung zum erzielbaren Betrag, da dieser die fortgeführten Anschaffungskosten übersteigt.]

3.3 IFRS - Bewertung

Bewertung langfristiger Fertigungsaufträge: IFRS vs. HGB – 1

| Bewertung langfristiger Fertigungsaufträge (<i>construction contracts</i>) | |
|--|--|
| nach IFRS (IAS 11) | nach HGB |
| <ul style="list-style-type: none"> Das Ergebnis eines langfristigen Fertigungsauftrags wird, sofern es verlässlich schätzbar ist, entsprechend dem Leistungsfortschritt erfolgswirksam erfaßt (IAS 11.22). | <ul style="list-style-type: none"> Das Ergebnis eines langfristigen Fertigungsauftrags wird erst nach Abgabe der Leistung an den Auftraggeber erfolgswirksam erfaßt (Realisationsprinzip). |

Bsp.: Fertigungsauftrag über 3 Jahre, gleichmäßiger Leistungsfortschritt,
Aufwand je Jahr: 50 TEuro, Verkaufserlös (Einzahlung im 3. Jahr): 210 TEuro.

| Beträge in TEuro | IFRS <i>(Percentage-of-Completion-Method)</i> | | HGB <i>(Completed-Contract-Method)</i> | |
|---------------------|--|--------------------------|---|--------------------------|
| | Aktivierung | Netto- Erfolgsausweis | Aktivierung | Netto- Erfolgsausweis |
| Jahr | | | | |
| 20X1 | 70 ¹⁾ | 70 - 50 = 20 | 50 ²⁾ | 0 |
| 20X2 | 140 ¹⁾ | 70 - 50 = 20 | 100 ²⁾ | 0 |
| 20X3 | 210 ³⁾ | 70 - 50 = 20 | 210 ³⁾ | 210 - 150 = 60 |

1) Aktivierung als Vorräte (*inventories*) oder als Forderungen (*trade and other receivables*) möglich.

2) Aktivierung als unfertige Erzeugnisse unter den Vorräten.

3) Aktivierung der zugeflossenen liquiden Mittel nach Lieferung und Erhalt der Zahlung.

3.3 IFRS - Bewertung

Bewertung langfristiger Fertigungsaufträge: IFRS vs. HGB – 2

Bewertung langfristiger Fertigungsaufträge nach IFRS

- Das Ergebnis eines langfristigen Fertigungsauftrags wird, sofern es verlässlich schätzbar ist, **entsprechend dem Leistungsfortschritt** erfolgswirksam erfaßt. (IAS 11.22)
- Der **Leistungsfortschritt** ist meßbar z.B. durch:
 - Ermittlung des Verhältnisses der angefallenen zu den Gesamtkosten,
 - Begutachtung der erbrachten Leistungen oder
 - Vollendung eines physischen Teilauftrags. (IAS 11.30)
- **Erwartete Verluste** aus einem langfristigen Fertigungsauftrag sind nach IAS 11.36 (jedoch) sofort erfolgswirksam zu erfassen.
- Der **Aktivierungsbetrag** für einen laufenden Fertigungsauftrag entspricht den „realisierten“ Erträgen abzüglich eventuell erhaltener Abschlagszahlungen (IAS 11.42). Der Ausweis erfolgt unter den „Vorräten“ (*inventories*) oder „Forderungen“ (*trade and other receivables*).
- Sofern die erhaltenen Abschlagszahlungen die „realisierten“ Erträge übersteigen, ist eine „Verbindlichkeit“ (*trade and other payables*) in Höhe der **Differenz zu passivieren**. (IAS 11.42)

3.3 IFRS - Bewertung

Bewertung von Verbindlichkeiten nach IFRS

Bewertung von finanziellen Verbindlichkeiten nach IAS 39

- Die Erstbewertung finanzieller Verbindlichkeiten erfolgt zum **beizulegenden Zeitwert des bei Eingehen der Verbindlichkeit erhaltenen Vermögenswerts** zuzüglich angefallener Transaktionskosten. (IAS 39.43) ¹⁾
- Die Folgebewertung finanzieller Verbindlichkeiten hat zu den **fortgeführten Anschaffungskosten** zu erfolgen (IAS 39.47).

Die fortgeführten Anschaffungskosten einer finanziellen Verbindlichkeit sind der **Betrag der Erstbewertung abzüglich Tilgungen und zuzüglich der kumulierten Amortisation eines eventuell vorhandenen Disagios** (IAS 39.9).

Die Amortisation des Disagios hat entsprechend der Effektivzinsmethode (IAS 39.9) zu erfolgen, deren Details hier nicht besprochen werden sollen.

1) Für zu Handelszwecken gehaltene finanzielle Verbindlichkeiten besteht zudem die Möglichkeit zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (IAS 39.9) – unter Vernachlässigung evtl. anfallender Transaktionskosten.

Eine solche Entscheidung zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert ist für die betreffende Verbindlichkeit bindend für die gesamte Haltedauer (IAS 39.50).

3.3 IFRS - Bewertung

Bewertung von Rückstellungen nach IFRS

Bewertung von Rückstellungen nach IAS 37

- Rückstellungen sind zu bewerten mit dem Betrag, der die „**bestmögliche Schätzung**“ der **zukünftigen Ausgabe** darstellt (IAS 37.36).

Bei Rückstellungen für eine **Vielzahl von Einzelsachverhalten** schreibt IAS 37.39 daher die Bewertung mit dem **Erwartungswert** der zukünftigen Ausgabe vor.

Wird eine Rückstellung für ein **einzelnes Ereignis** gebildet, erfolgt nach IAS 37.40 eine Bewertung mit dem **wahrscheinlichsten Wert** der zukünftigen Ausgabe.

- Bei wesentlichem Zinseffekt ist die Rückstellung zum **Barwert** der erwarteten künftigen Ausgabe zu bewerten (IAS 37.45).
- **Künftige Ereignisse**, die den Wert der Rückstellung beeinflussen können, **müssen** bei der Bewertung **beachtet werden**, wenn „*ausreichende substantielle Hinweise auf deren Eintritt*“ existieren (IAS 37.48).
- Das **Vorsichtsprinzip** hat bei der Bewertung von Rückstellungen nach IFRS insgesamt ein **geringeres Gewicht als nach HGB**.

4.1 IFRS – Gliederung und Ausweis

Mindestgliederung der Bilanz nach IFRS - 1

| Mindestgliederung der Bilanz (<i>balance sheet</i>) nach IFRS (IAS 1.68) | |
|--|---|
| Aktiva (<i>assets</i>) | Passiva (<i>liabilities</i>) |
| <ul style="list-style-type: none"> • Sachanlagen (<i>property, plant & equipment</i>) • Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien (<i>investment property</i>) • Immaterielle Vermögenswerte (<i>intangible assets</i>) • Finanzielle Vermögenswerte (<i>financial assets</i>) • Nach der <i>Equity-Methode</i> ¹⁾ bilanzierte Finanzanlagen (<i>investments accounted for using the equity method</i>) • Biologische Vermögenswerte (<i>biological assets</i>) • Vorräte (<i>inventories</i>) • Forderungen aus L&L und sonstige Forderungen (<i>trade and other receivables</i>) • Zahlungsmittel und Zahlungsmittel-äquivalente ²⁾ (<i>cash and cash equivalents</i>) | <ul style="list-style-type: none"> • Verbindlichkeiten aus L&L und sonstige Verbindlichkeiten (<i>trade and other payables</i>) • Rückstellungen (<i>provisions</i>) • Finanzielle Schulden (<i>financial liabilities</i>) • Steuerschulden und -erstattungsansprüche (<i>tax liabilities and assets</i>) • Latente Steueransprüche und -schulden (<i>deferred tax liabilities and deferred tax assets</i>) • Minderheitsanteile am Eigenkapital (<i>minority interest presented within equity</i>) (nur für Konzernabschluß relevant) • gezeichnetes Kapital und Rücklagen (<i>issued capital and reserves</i>) |

4.1 IFRS – Gliederung und Ausweis

Mindestgliederung der Bilanz nach IFRS - 2

In praxi wird die Bilanzgliederung bei den meisten Unternehmen deutlich über die Mindestgliederung hinausgehen, da zahlreiche IFRS unter bestimmten Voraussetzungen **zusätzliche Angaben und Aufgliederungen** erfordern.

- 1) Die **Equity-Methode** ist eine Bilanzierungs-methode für Unternehmensbeteiligungen, bei der die Anteile zunächst mit den Anschaffungs-kosten angesetzt und in den Folgejahren entsprechend dem Anteil des Bilanzierenden am sich ändernden **Reinvermögen** des Beteiligungsunternehmens berichtet werden (IAS 28.2). Handelsrechtlich ist diese Methode nur im Konzernabschluß anwendbar.
- 2) **Zahlungsmitteläquivalente** sind kurzfristige, äußerst liquide Finanzinvestitionen, die jederzeit in bestimmte Zahlungsmittelbeträge umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungsrisiken unterliegen (IAS 7.6).

4.2 IFRS – Gliederung und Ausweis

Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS: GKV vs. UKV

| Mindestgliederung der GuV (<i>income statement</i>) nach IFRS (IAS 1.78ff.) | |
|---|---|
| GKV | UKV |
| + Umsatzerlöse (<i>revenue</i>) + Sonstige Erträge +/- Bestandsveränderungen – Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffaufwand – Personalaufwand – Planmäßige Abschreibungen – Andere Aufwendungen | + Umsatzerlöse (<i>revenue</i>) – Umsatzkosten = Bruttogewinn + Sonstige Erträge – Vertriebskosten – Verwaltungsaufwendungen – Andere Aufwendungen |
| – Gesamtaufwand ¹⁾ | |
| = Gewinn (<i>profit</i>) | = Gewinn (<i>profit</i>) |
| + Finanzergebnis (<i>finance costs</i>) + Ergebnis aus Beteiligungen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden (<i>result from investments accounted for using the equity method</i>) – Steueraufwendungen (<i>tax expense</i>) | |
| = Ergebnis (<i>profit or loss</i>) ²⁾ | |

- 1) Eine Aufgliederung des Aufwands erfolgt nach IAS 1.88 in der GuV. Bei Wahl des UKV werden jedoch zusätzliche Angaben verlangt (IAS 1.93).
- 2) Die Ergebnisse bezüglich aufgebener Geschäftsbereiche sind gesondert in der GuV darzustellen (IAS 1.81).

4.3 IFRS – Gliederung und Ausweis

Abschlußbestandteile nach IFRS - 1

Bestandteile des IFRS-Abschlusses (*financial statements*) (IAS 1.8)

- **Bilanz**
(*balance sheet*),
- **Gewinn- und Verlustrechnung**
(*income statement*),
- **Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals**
(*statement of changes in equity*), ¹⁾
- **Kapitalflußrechnung**
(*cash flow statement*), ²⁾
- **Anhang**, der die maßgeblichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zusammenfaßt und sonstige Erläuterungen enthält (bei kapitalmarktorientierten Unternehmen: inkl. **Segmentberichterstattung**)
(*notes, comprising a summary of significant accounting policies and other explanatory notes [inkl. segment reporting]*).

4.3 IFRS – Gliederung und Ausweis

Abschlußbestandteile nach IFRS – 2

- 1) Diese Darstellung enthält gemäß IAS 1.96-101 neben dem Periodenergebnis alle Posten, die auf Grund anderer IFRS („*an der GuV vorbei*“) direkt im Eigenkapital erfaßt werden, sowie ggf. die Auswirkungen von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie der Berichtigung von Fehlern gem. IAS 8.
- 2) Die **Kapitalflußrechnung** stellt die Veränderungen der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente (= *cashflows*) einer Periode dar, getrennt nach *betrieblicher Tätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit* (IAS 7).

Zudem sind anzugeben:

Eigenkapitalveränderungen durch Transaktionen mit Anteilseignern (wobei Dividendenausschüttungen gesondert auszuweisen sind), die Veränderungen der Gewinnrücklagen sowie je Eigenkapitalposition (gezeichnetes Kapital, Agio, Rücklagen) eine Überleitungsrechnung vom Periodenanfangs- zum Periodenendbestand.

Insgesamt soll so die Entwicklung der Posten des Eigenkapitals transparent gemacht werden.

4.3 IFRS – Gliederung und Ausweis

Abschlußbestandteile nach IFRS – 3

Der im Vergleich zum *HGB* bei den *IFRS* nur sehr **groben (Mindest-) Bilanzgliederung** sowie dem **fehlenden Lagebericht** stehen **deutlich umfangreichere Anhangangaben** nach *IFRS* gegenüber.

Zudem wird Unternehmen empfohlen, außerhalb des *IFRS*-Abschlusses freiwillig einen Bericht des Managements über die Unternehmenslage zu veröffentlichen (IAS 1.9).