



OSTBAYERISCHE
TECHNISCHE HOCHSCHULE
REGENSBURG

BACHELORARBEIT

Dietrich Silber

Bilanzierung nach IFRS

Fakultät:	Betriebswirtschaft
Studiengang:	Betriebswirtschaft
Abgabefrist:	12.01.2019
Betreuerin/Prüferin:	Prof. Dr. Dr. Goertzen

Erklärung

1. Mir ist bekannt, dass dieses Exemplar der Bachelorarbeit/Masterarbeit als Prüfungsleistung in das Eigentum der Ostbayerischen Technischen Hochschule Regensburg übergeht.
2. Ich erkläre hiermit, dass ich diese Bachelorarbeit/Masterarbeit selbständig verfasst, noch nicht anderweitig für Prüfungszwecke vorgelegt, keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt sowie wörtliche und sinngemäße Zitate als solche gekennzeichnet habe.

Ort, Datum und Unterschrift

Student:	Dietrich Silber
Matrikelnummer:	3046232
Bearbeitungsdauer:	14.11.2018 – 12.01.2019
Zweitprüfer:	Prof. Dr. Mißlbeck

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	III
Abbildungsverzeichnis	IV
Tabellenverzeichnis	V
Abkürzungsverzeichnis	VI
1. Einleitung.....	1
1.1. Problemstellung und Zielsetzung	1
1.2. Aufbau der Arbeit	3
2. Grundlagen der Rechnungslegung nach IFRS	4
2.1. Entstehung und Aufbau der International Financial Reporting Standards.....	4
2.2. Rahmenkonzept.....	6
2.3. Bestandteile des Jahresabschlusses.....	7
2.4. IFRS im Einzel- und Konzernabschluss	8
3. Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften der Bilanz.....	9
3.1. Aufbau und Gliederung der Bilanz.....	9
3.2. Immaterielle Vermögensgegenstände	10
3.3. Sachanlagevermögen	20
3.4. Vorräte	28
3.5. Finanzinstrumente.....	36
3.6. Eigenkapital	48
3.7. Verbindlichkeiten.....	54
3.8. Rückstellungen	58
4. Fazit und Ausblick	66
A. Eigenkapitalveränderungsrechnung nach IFRS	VII
B. Rückstellungsspiegel nach IFRS	VII
Literaturverzeichnis	VII

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Anwendung der IFRS Standards nach Regionen.....	2
Abbildung 2: Organisationsstruktur der IFRS Foundationllho	5
Abbildung 3: Zusammensetzung der Pflichtbestandteile des IFRS-Abschlusses.....	7
Abbildung 4: Umsetzung der EU-Verordnung 1606/2002 im HBG.....	8
Abbildung 5: Mindestgliederung der Bilanz nach IAS 1.54.....	9
Abbildung 6: Folgebewertung immaterielle Vermögensgegenstand	19
Abbildung 7: Bestandteile der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	22
Abbildung 8: Anwendungsbereich und Ansatz.....	28
Abbildung 9: Arten von Finanzinstrumenten	38
Abbildung 10: Drei Bewertungskategorien nach IFRS 9	42
Abbildung 11 :Eigenkapitalpositionen nach IFRS	49
Abbildung 13:Entscheidungsbaum für Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten	60
Abbildung 14: Eigenkapitalveränderungsrechnung nach IFRS	VII
Abbildung 15: Rückstellungsspiegel nach IRFS	VII

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Darstellung über Umfang der Herstellungskosten	33
Tabelle 2: Entwicklung der IFRS Verbindlichkeit	57
Tabelle 3: Entwicklung der Rückstellung nach IFRS.....	65

Abkürzungsverzeichnis

AktG	Aktiengesetz
FIFO	first-in-first-out-Verfahren
GuV	Gewinn – und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuches
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standard Committee
IFRIC	IFRS Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee
T€	eintausend Euro
Verbindlichkeiten aus LuL	Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung

1. Einleitung

1.1. Problemstellung und Zielsetzung

„We support continuing work to achieve convergence to a single set of high quality accounting standards“.¹ Anhand des Zitates aus der G20 Deklaration aus dem Jahr 2012 wird anschaulich, dass die internationalen Standards eine wichtige Rolle auf den globalen Märkten einnehmen.

Die Wirtschaft ist abhängig von grenzüberschreitenden Transaktionen und dem freien Austausch von internationalem Kapital. Mehr als ein Drittel aller Finanztransaktionen finden grenzüberschreitend statt und diese Zahl wird in der Zukunft noch steigen. Anleger suchen global nach Diversifizierungs- und Investitionsmöglichkeiten, wohingegen Unternehmen Kapital aufnehmen, Transaktionen durchführen oder internationale Standorte und Tochtergesellschaften in mehreren Ländern haben. In der Vergangenheit wurden solche grenzüberschreitenden Aktivitäten erschwert. Ein Grund dafür war, dass verschiedene Länder ihre eigenen nationalen Rechnungslegungsstandards beibehalten haben. Diese Zusammensetzung von Buchhaltungsanforderungen führte oft zu Kosten, Komplexität und letztendlich zu Risiken. Unternehmen, die Jahresabschlüsse erstellten, Investoren und andere, die diese Abschlüsse verwenden, um wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen, waren von diesen Risiken betroffen. Bei Anwendung nationaler Rechnungslegungsstandards konnten die in den Abschlüssen ausgewiesenen Beträge und Sachverhalte mit unterschiedlichen Grundlagen bewertet werden. Um diese Komplexität zu umgehen, mussten die Einzelheiten der nationalen Rechnungslegungsstandards genau untersucht werden. Selbst ein geringer Unterschied in den gesetzlichen Anforderungen konnte eine erhebliche Auswirkung auf die Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens haben, z.B. konnte ein Unternehmen unter Anwendung der nationalen Rechnungslegung einen Gewinn verzeichnen und bei Anwendung der internationalen Rechnungslegung einen Verlust ausweisen.² Deshalb setzte sich der Zusammenschluss aus Rechnungslegungsersteller und -adressaten das Ziel, Rechnungslegungsstandards zu harmonisieren um Unternehmensabschlüsse international vergleichen zu können.³ Die

¹ <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/> , aufgerufen am 21.11.2018

² Vgl. <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/> , aufgerufen am 21.11.2018

³ Vgl. Pellens B., Fülbiel R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung 10. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2017, S.50 - 51

Kapitel 1: Einleitung

International Financial Reporting Standards (IFRS) stellen dabei ein internationales Regelwerk für eine einheitliche internationale Regelung für die Finanzberichte zur Verfügung.⁴

Die IFRS sind inzwischen für Unternehmen in den EU-Staaten und in über 100 anderen Ländern weitestgehend verpflichtend. Dabei variiert der Umfang und der Verbindlichkeitsgrad in den einzelnen Ländern.⁵ Deshalb haben sich die IFRS zu einer de facto globalen Sprache der Finanzberichterstattung entwickelt, die in den Industrie-, Schwellen und Entwicklungsländern weit verbreitet ist.⁶

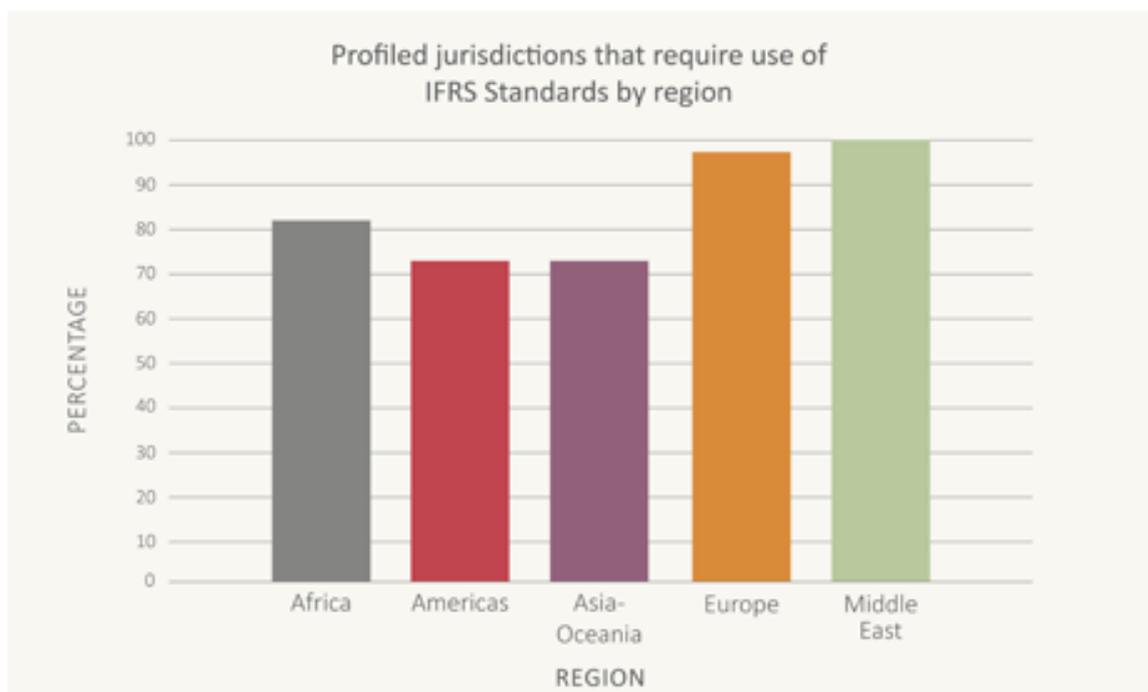


Abbildung 1: Anwendung der IFRS Standards nach Regionen (<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/#case-for> , aufgerufen am 21.11.2018)

Da internationale Rechnungslegungen sehr dynamisch sind, werden diese zunehmend komplexer. Aktuell werden IFRS Rechnungslegungsstandards hinsichtlich der Themen Umsatzrealisierung, Pensionen, Leasing und Finanzinstrumente überarbeitet. Aufgrund

⁴ Vgl. https://www.controlling-wiki.com/de/index.php/International_Accounting_Standards_IAS/IFRS , aufgerufen am 21.11.2018

⁵ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung 10. Auflage, a.a.O., S. V

⁶ Vgl. <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/#case-for> , aufgerufen am 21.11.2018

Kapitel 1: Einleitung

der unter Umständen gravierenden Auswirkungen auf das Rechenwerk ist eine rechtzeitige Analyse der neuen Standards dringend erforderlich.⁷

Da die internationalen Standards stetig an Bedeutung gewinnen, ist es das Ziel dieser Arbeit, einen Überblick über die Bilanzierung nach IFRS zu schaffen.

1.2. Aufbau der Arbeit

In dieser Thesis sollen die IFRS allgemein erläutert werden. Im Wesentlichen wird auf die Entstehung und den Aufbau des Regelwerkes, das Rahmenkonzept, die Bestandteile des Jahresabschlusses sowie auf den IFRS Einzel- und Konzernabschluss eingegangen. Anschließend werden die Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften einzelner Bilanzpositionen nach dem internationalen Recht beschrieben. Zur Veranschaulichung dienen fiktive Beispiele anhand der ABC-AG, welche an Beispiele in der Literatur angelehnt sind. Am Ende dieser Arbeit befinden sich sowohl ein Fazit als auch ein Ausblick zu der internationalen Rechnungslegung.

⁷ Vgl. <https://home.kpmg.com/de/de/home/themen/2015/01/ifrs-portal.html> , aufgerufen am 21.11.2018

2. Grundlagen der Rechnungslegung nach IFRS

2.1. Entstehung und Aufbau der International Financial Reporting Standards

Das International Accounting Standards Committee (IASC) entwickelte die IFRS (bzw. die älteren International Accounting Standards, IAS). Im Jahr 1973 wurde das IASC als ein privatrechtlicher Verein gegründet.⁸ Im Zuge einer strategischen und organisatorischen Neuausrichtung wurde das IASC im Jahr 2001 in International Accounting Standards Board (IASB) umbenannt.⁹ Das IASB hat sich das Ziel gesetzt einheitliche, hochwertige, durchsetzbare und weltweit anerkannte Rechnungslegungsstandards zu entwickeln, die auf klar formulierten Grundsätzen basieren.¹⁰

Das IASB und die IFRS Foundation sind in der Organisationsstruktur von besonderer Bedeutung. Eine zentrale Position nehmen die Treuhänder und das Board ein. Bei den Treuhändern handelt es sich um in der Finanzwelt anerkannte Persönlichkeiten, die in sonstigen Fragen weitreichende Entscheidungskompetenzen besitzen, jedoch keinen unmittelbaren Einfluss auf die Facharbeit des IASB haben. Die 22 Treuhänder haben die Aufgabe die Aktivitäten des IASB zu überwachen und die Finanzierung zu gewährleisten. Außerdem haben die Treuhänder die alleinige Entscheidungskompetenz zur Änderung der Satzung (mit Dreiviertelmehrheit), sie bestimmen die Mitglieder aller wichtigen Gremien der IFRS Foundation und sind für den Jahresbericht der Organisation verantwortlich. Wegen ihrer bedeutenden Rolle in der Organisation, sind die Treuhänder verpflichtet ausschließlich im öffentlichen Interesse zu handeln. Der Auswahlprozess zur Ernennung neuer Treuhänder wird von bestehenden Treuhändern und dem Monitoring Board durchgeführt. Eine weitere Aufgabe des Monitoring Boards ist die Beaufsichtigung der Treuhänder in ihrer satzungsmäßigen Aufgabenerfüllung. Die Consultative Groups werden fallweise in projekt- oder themenbezogenen Arbeitsgruppen eingesetzt. Außerdem beraten sie das IASB in seiner fachlichen Arbeit. Die vorrangige Aufgabe des IFRS Advisory Council ist die Beratung des IASB in seiner fachlichen Arbeit. Zudem muss das IFRS Advisory Council vor Satzungsänderungen durch die Treuhänder und vor wesentlichen Entscheidungen des Boards angehört werden. Die Kernaufgaben der Small and medium-sized (SME) Implementation Group sind die Erstellung einer Implementation

⁸ Vgl. Buchholz R., Internationale Rechnungslegung 13. Auflage, Erich Schmidt Verlag Berlin 2017, S. 4

⁹ Vgl. Petersen K., Banschbach F., Dornbach E., IFRS Praxishandbuch 12. Auflage, Verlag Franz Vahlen München 2016, S. 3

¹⁰ Vgl. Müller S., Saile P., Internationale Rechnungslegung (IFRS), Springer Gabler 2018, S. 8

Guidance sowie Änderungsvorschläge für den IFRS für SMEs. Um eine einheitliche Anwendung der IFRS zu gewährleisten, soll das IFRS Interpretations Committee (IFRSIC) in Kooperation mit nationalen Standardsetzern entsprechende Interpretationen erarbeiten.¹¹

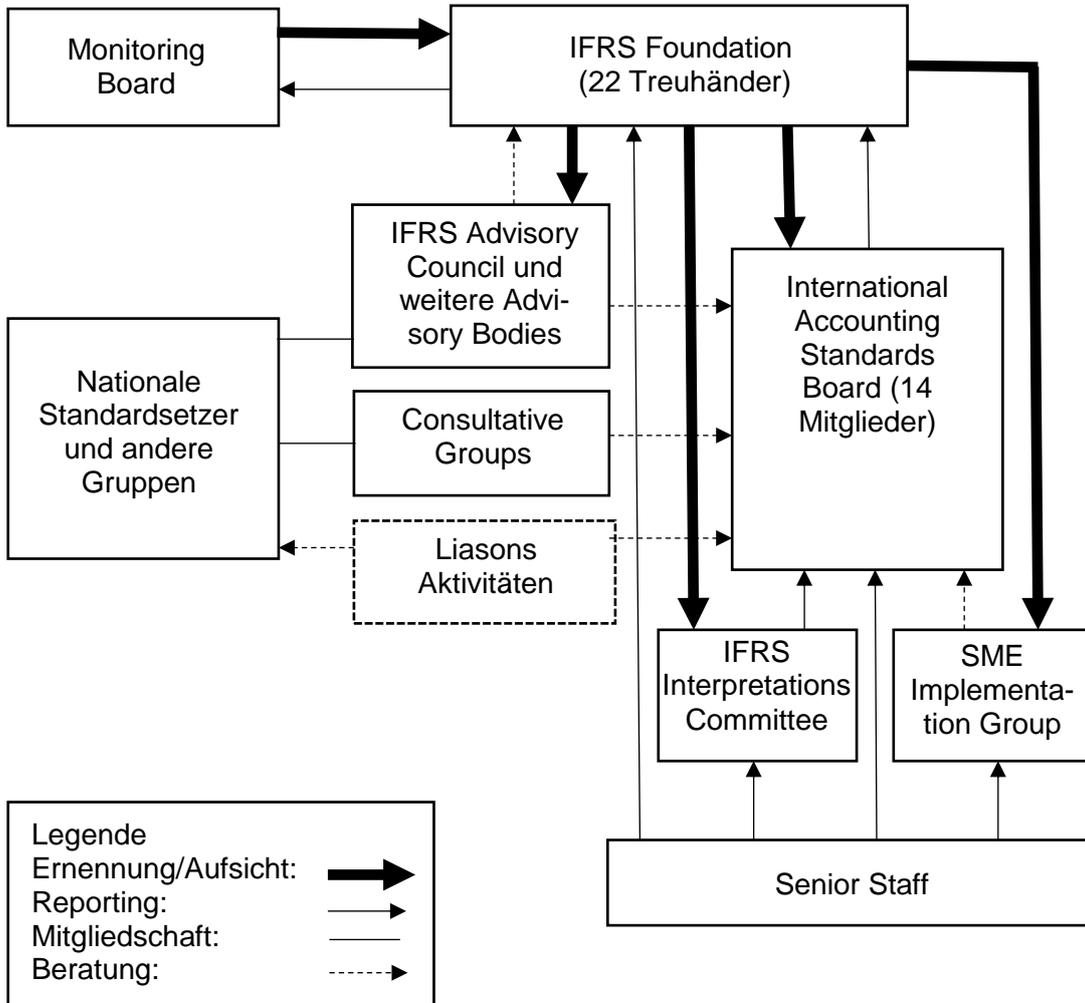


Abbildung 2: Organisationsstruktur der IFRS Foundation (selbst erstellte Abbildung in Anlehnung an Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung 10. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2017, S.53)

Das IFRS Rechnungslegungssystem besteht aus den Einzelstandards IAS und IFRS, den Interpretationen zu den Standards sowie dem theoretischen Rahmenkonzept. Die Standards IAS und IFRS sowie die korrespondierenden Interpretationen sind die Normen mit der höchsten Priorität.¹² Jeder Standard regelt die Bilanzierung spezieller Sachverhalte. Die IAS und IFRS regeln den Ansatz, die Bewertung, den Ausweis und die

¹¹ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung 10. Auflage, a.a.O., S.52 - 57

¹² Vgl. Petersen K., Bansbach F., Dornbach E., IFRS Praxishandbuch, a.a.O., S. 4

Erläuterungen der Posten der Rechnungslegung. Diese Regelungen sind verbindlich.¹³ Die Nummerierung der Standards erfolgt nach der zeitlichen Reihenfolge ihrer Verabschiedung. Somit sind die Standards nicht sachlich geordnet.¹⁴ Zu den einzelnen Standards existieren Interpretationen, die den Abbau von Auslegungsspielräumen zum Ziel haben.¹⁵ Die Interpretationen (Standing Interpretations Committee (SIC)/ International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)) sind mit den Standards auf derselben Verbindlichkeitsstufe.¹⁶ Ein Rahmenkonzept kommt zusätzlich nach der Rechnungslegung nach IFRS hinzu.¹⁷ Das Rahmenkonzept wird im Gliederungspunkt 2.2.2 Rahmenkonzept näher erklärt.

2.2. Rahmenkonzept

Mit dem Rahmenkonzept wurde eine Basis zur Entwicklung von Rechnungslegungsstandards geschaffen, die primär für den Standardsetzer gedacht ist. Außerdem ist es eine Interpretation bereits bestehender Standards und eine Ausgangsbasis für Bilanzierungsfragen, die in den Einzelstandards nicht geregelt sind. Durch die untergeordnete Bedeutung gegenüber den Standards, ist es nicht verbindlich.¹⁸ Das aktuelle Rahmenkonzept hat die Aufgabe, dem IASB bei der Entwicklung künftiger Standards sowie bei der Überarbeitung bestehender Standards behilflich zu sein, anderen Parteien (z.B. Erstellern und Abschlussprüfern) bei der Anwendung und Interpretation bestehender IFRS zu helfen und es ihnen zu ermöglichen, Bilanzierungsfragen im Sinne der IFRS zu klären, soweit kein spezieller IFRS den Sachverhalt regelt. Das Rahmenkonzept muss auf alle Abschlüsse, die IFRS-konform aufzustellen sind, angewendet werden. Demzufolge gilt es für Einzel- als auch für Konzernabschlüsse. Ausgeschlossen sind jedoch Rechnungslegungspublikationen, die für Spezialzwecke (z.B. Börsenprospekte) erstellt wurden oder die primär nicht-finanzieller Natur sind (z.B. Umweltberichte).¹⁹

¹³ Vgl. Buchholz R., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 9

¹⁴ Vgl. Petersen K., Bansbach F., Dornbach E., IFRS Praxishandbuch, a.a.O., S. 5

¹⁵ Vgl. Müller S., Saile P., Internationale Rechnungslegung (IFRS), a.a.O., S. 9

¹⁶ Vgl. Petersen K., Bansbach F., Dornbach E., IFRS Praxishandbuch, a.a.O., S. 5

¹⁷ Vgl. Müller S., Saile P., Internationale Rechnungslegung (IFRS), a.a.O., S. 9

¹⁸ Vgl. Müller S., Saile P., Internationale Rechnungslegung (IFRS), a.a.O., S. 9

¹⁹ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.97

2.3. Bestandteile des Jahresabschlusses

Nach IAS 1.10 besteht ein vollständiger Jahresabschluss aus der Bilanz, der Gesamtergebnisrechnung, der Eigenkapitalveränderungsrechnung, der Kapitalflussrechnung und dem Anhang. Die ersten vier genannten Bestandteile werden als Rechenwerke bezeichnet.²⁰ Zusätzlich muss bei Konzernabschlüssen in Deutschland, nach deutschem Recht, ein Lagebericht erstellt werden.²¹

Die Rechnungslegungsadressaten bekommen durch die Bilanz einen umfassenden Einblick über die Vermögens- und Finanzlage des berichtenden Unternehmens zum Bilanzstichtag. Die Ertragslage wird in der Gesamtergebnisrechnung und die Liquiditätslage eines Unternehmens wird in der Kapitalflussrechnung dargestellt. Die Kapitalflussrechnung zeigt die Herkunft der Ein- und Auszahlungen einer Periode auf. Die Eigenkapitalveränderungsrechnung (Anhang A) zeigt die Quellen einer Reinvermögensänderung auf. Das Gesamtergebnis setzt sich aus dem Gewinn oder Verlust und aus dem sonstigen Ergebnis zusammen. Außerdem verändert es die Höhe des Eigenkapitals.²²

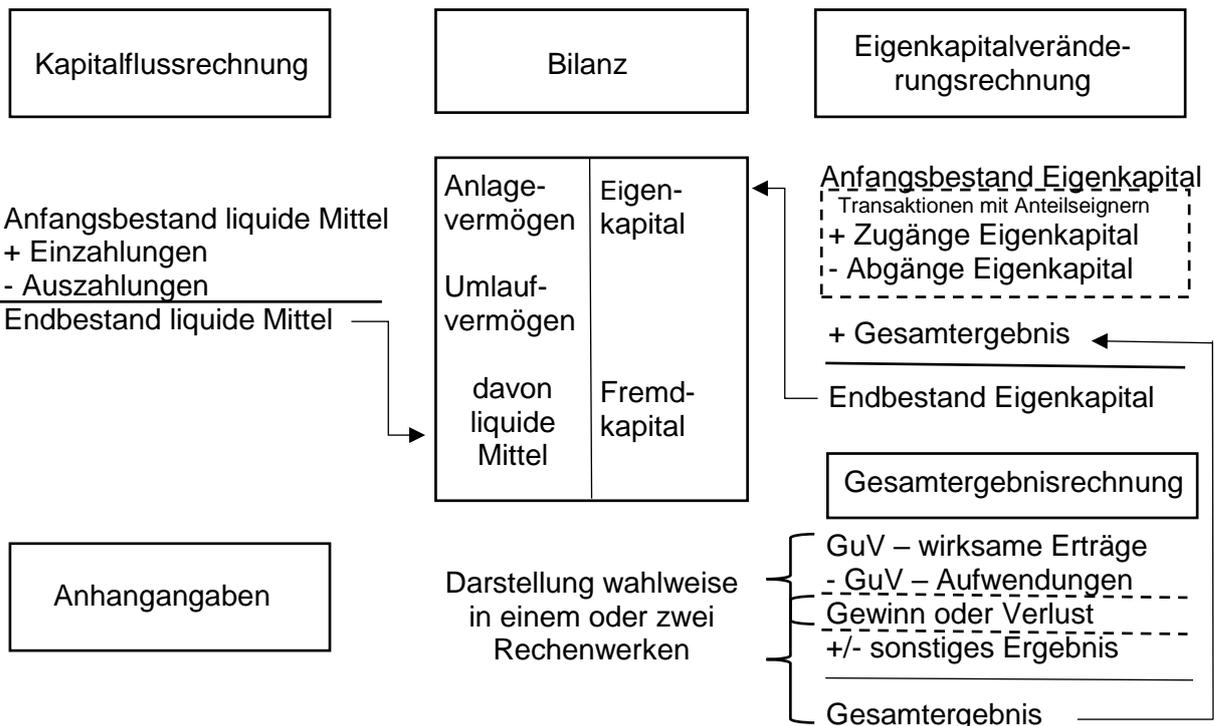


Abbildung 3: Zusammensetzung der Pflichtbestandteile des IFRS-Abschlusses (selbsterstellte Abbildung in Anlehnung an Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 181)

²⁰ Vgl. Müller S., Saile P., Internationale Rechnungslegung (IFRS), a.a.O, S. 57

²¹ Vgl. Buchholz R., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 25

²² Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.180

2.4 IFRS im Einzel- und Konzernabschluss

Ab dem Geschäftsjahr 2005 müssen europäische Unternehmen, die an einer europäischen Börse notiert sind, ihre Konzernabschlüsse in Übereinstimmung mit den IFRS erstellen.²³ Nicht börsennotierte konzernrechnungslegungspflichtige Unternehmen mit Sitz in Deutschland haben bei der Erstellung des Konzernabschlusses ein Wahlrecht. Sie können den Konzernabschluss nach den Regeln des Handelsgesetzbuches (HGB) oder nach IFRS erstellen. Dennoch sind nach HGB einige HGB-Regelungen bei pflichtmäßiger oder freiwilliger Anwendung der IFRS vorgeschrieben. Zum Zwecke der Veröffentlichung dürfen alle Unternehmen einen Einzelabschluss nach IFRS aufstellen, wobei für die Erfüllung der gesellschafts- und steuerrechtlichen Vorschriften weiterhin auch ein HGB-Einzelabschluss notwendig bleibt. Deshalb ergänzt ein IFRS-Abschluss auf Einzelabschlussebene lediglich den HGB-Abschluss, ersetzt diesen aber nicht.²⁴

	Einzelabschluss	Konzernabschluss
Kapitalmarkt-orientierte Unternehmen	Aus Vergleichbarkeitsgründen Wahlrecht für Offenlegungszwecke (§325 Abs. 2a HGB)	EU-Verordnung ab 2005 unmittelbares Recht: IAS/IFRS-Abschluss ist Pflicht (§315 a Abs. 1 HGB)
Nicht kapitalmarkt-orientierte Unternehmen	Aus Vergleichbarkeitsgründen Wahlrecht für Offenlegungszwecke (§325 Abs. 2a HGB)	Aus Vergleichbarkeitsgründen zwischen Unternehmen gleicher Größe und Art Wahlrecht (§315 a Abs. 3 HGB)

Abbildung 4: Umsetzung der EU-Verordnung 1606/2002 im HGB (selbsterstellte Abbildung in Anlehnung an https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/rechnungslegung-nach-ifs-1-einleitung_idesk_PI11525_HI1477215.htm 14.10.2018)

²³ Vgl. <https://www.iasplus.com/de/jurisdictions/europe/country35-de> , aufgerufen am 14.10.2018

²⁴ Vgl. https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/rechnungslegung-nach-ifs-1-einleitung_idesk_PI11525_HI1477215.html , aufgerufen am 14.10.2018

3. Ansatz-, Bewertungs- und Ausweissvorschriften der Bilanz

3.1. Aufbau und Gliederung der Bilanz

Aus der Informationsfunktion von Jahresabschlüssen ergibt sich die Notwendigkeit die in einer Bilanz anzusetzenden Posten aufzuspalten. IAS 1 enthält ein Bilanzgliederungsschema, das nicht als starre Formatvorlage, sondern als ein Katalog für Mindestpositionen, anzusehen ist. Deshalb bleibt die konkrete Darstellung den individuellen Anforderungen eines jeden Unternehmens überlassen. Die Mindestgliederungstiefe der Bilanz, aufgeteilt in zehn ausweispflichtige Aktiv- und acht Passivpositionen, ist im IAS 1.54 geregelt. Sind ein besseres Verständnis der Vermögenslage und eine detailliertere Darstellung erzielbar, so soll eine weitere Untergliederung sowie eine Ergänzung um zusätzliche Posten erfolgen.²⁵

Aktiva	Passiva
<p>Langfristige Vermögenswerte</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Sachanlagen 2. Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien 3. Immaterielle Vermögenswerte 4. Finanzielle Vermögenswerte 5. At-equity-Beteiligungen 6. Biologische Vermögenswerte 7. Latente Steueransprüche <p>Kurzfristige Vermögenswerte</p> <ol style="list-style-type: none"> 8. Vorräte 9. Forderungen aus Lieferungen und Leistung und sonstige Forderungen 10. Laufende Ertragsteueransprüche 11. Zahlungsmittel und Zahlungäquivalente 12. Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte 	<p>Eigenkapital</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Gezeichnetes Kapital und Rücklagen 2. Anteile an beherrschender Gesellschaft <p>Schulden</p> <ol style="list-style-type: none"> 3. Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung 4. Rückstellungen 5. Finanzielle Verbindlichkeiten 6. Laufende Steuerschulden 7. Schulden in direktem Zusammenhang mit der Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerten

Abbildung 5: Mindestgliederung der Bilanz nach IAS 1.54 (selbsterstellte Abbildung in Anlehnung an Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.183)

²⁵ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.182

3.2. Immaterielle Vermögensgegenstände

Durch den IAS 38 ist die grundsätzliche bilanzielle Behandlung immaterieller Vermögenswerte geregelt. Bereiche, die durch einen eigenen spezifischen IFRS geregelt sind, sind vom Geltungsbereich des IAS 38 ausgeschlossen.²⁶ Zu diesen Ausnahmen gehören:

- immaterielle Vermögenswerte des Umlaufvermögens, wie z.B. Auftragsforschungen für Dritte (IAS 2 und IAS 11),
- aktive latente Steuern (IAS 12),
- Ansprüche aus Leasingverträgen (IAS 17),
- Vermögenswerte, die aus vertraglichen Leistungen an Arbeitnehmer resultieren (IAS 19),
- nicht-materielle Vermögenswerte, die finanzieller Natur sind, wie z.B. Forderungen und sonstige Finanzinstrumente, die unter die Definition für Finanzinstrumente nach IAS 32.11 fallen (IAS 39),
- derivativer Goodwill, der sich im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen konkretisiert hat (IFRS 3),
- immaterielle Vermögenswerte aus Versicherungspolicen (IFRS 4),
- langfristige immaterielle Vermögenswerte, die im Rahmen der Einstellung von Geschäftsbereichen (IFRS 5) allein oder als Teil einer Veräußerungsgruppe als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wurde sowie
- immaterielle Vermögenswerte, die aus dem Abbau nicht-regenerativer Ressourcen resultieren (IFRS 6).²⁷

Immaterielle Vermögenswerte werden definiert als „identifizierbare, nicht monetäre, langfristig verfügbare Vermögenswerte ohne physische Substanz, die der Erstellung betrieblicher Leistungen über einen längeren Zeitraum dienen.“²⁸ Nach IAS 38 liegt ein immaterieller Vermögenswert vor, wenn er folgende Definitionskriterien erfüllt:

- Es ist in der Verfügungsmacht eines Unternehmens;
- Es erzeugt zukünftig einen wirtschaftlichen Nutzen;
- Es ist identifizierbar.

²⁶ Vgl. Coenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 22. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2012, S. 183

²⁷ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.387

²⁸ Zimmermann J., Werner J.R., Hitz J., Buchführung und Bilanzierung nach IFRS und HGB 3. Auflage, Pearson Hallbergmoos 2015, S. 186

Ein Unternehmen übt die Kontrolle über einen immateriellen Vermögenswert aus, wenn es sich den ökonomischen Nutzen aneignet und Dritte von diesem Recht ausschließen kann. Ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen kann die Erzielung von Erlösen aus dem Verkauf von Produkten, die Erbringung von Dienstleistungen, eine Kosteneinsparung oder andere Vorteile durch den internen Gebrauch des betreffenden Vermögenswertes sein²⁹. Nach IAS 38.12 ist ein Vermögenswert identifizierbar, wenn er separierbar ist, d.h. er kann von Unternehmen getrennt und verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden.³⁰ Die Identifizierbarkeit des immateriellen Vermögenswertes ist ein Reflex auf die besonderen Eigenschaften der Vermögenswerte, die durch die fehlende Substanz erschwert wird. Demnach sind Patente Urheberrechte, Lizenzen, Technologien und Software Beispiele für immaterielle Vermögenswerte.³¹

Ansatz

Sobald die Definition eines immateriellen Vermögenswertes erfüllt ist, ist er nach den abstrakten Ansatzbedingungen nach IAS 38.21 zu aktivieren. Ein immaterieller Vermögenswert ist nur dann anzusetzen, wenn dem Unternehmen der erwartete künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert zufließen wird und die Anschaffungs- oder Herstellkosten verlässlich ermittelt werden können.

Die Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses ist grundsätzlich anhand vernünftiger und begründeter Annahmen zu beurteilen (IAS 38.22). Bei der Beurteilung der Werthaltigkeit des immateriellen Vermögenswertes sind insbesondere externe Hinweise zu berücksichtigen. Da diesen Hinweisen eine größere Gewichtung beizumessen ist, werden sie gegebenenfalls stärker gewertet als interne Schätzungen. Nach IAS 38.24 erfolgt der Erstansatz eines immateriellen Vermögenswertes mit seinen Anschaffungs- oder Herstellkosten.³²

Bei einem selbsterstellten immateriellen Vermögenswert i. S. d. IAS 38 ist zu beachten, ab welchem Zeitpunkt im Entwicklungsprozess die Ansatzkriterien erfüllt wurden (IAS

²⁹ Vgl. Zimmermann J., Werner J.R., Hitz J., Buchführung und Bilanzierung nach IFRS und HGB 3. Auflage, Pearson Hallbergmoos 2015, S. 186

³⁰ Vgl. <https://beck-online.beck.de/?vpath=bib-data%2Fges%2Fias38%2Fcont%2Fias38%2EP12%2Ehtm> , aufgerufen am 31.10.2018

³¹ Vgl. Zimmermann J., Werner J.R., Hitz J., Buchführung und Bilanzierung nach IFRS und HGB 3. Auflage, Pearson Hallbergmoos 2015, S. 186

³² Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.387

38.51). Deshalb ist es notwendig, den Herstellungsprozess eines selbst erstellten immateriellen Vermögenswertes in eine Forschungs- und Entwicklungsphase einzuteilen (IAS 38.52). In der Forschungsphase werden eigenständig und planvoll neue wissenschaftliche oder technische Erkenntnisse gewonnen. In der Entwicklungsphase werden die gewonnenen Erkenntnisse der Forschungsphase zum Schaffen oder Verbessern von Produkten, Verfahren, Dienstleistungen o. Ä. genutzt. Nach IAS 38.54 dürfen Forschungsausgaben nicht als Vermögenswerte aktiviert werden. Sie müssen als Aufwand dargestellt werden. Ist eine Abgrenzung der Entwicklungsphase von der Forschungsphase nicht möglich, so müssen alle Ausgaben der Forschungsphase zugerechnet werden. Diese Ausgaben werden daher nicht als Herstellungskosten des selbst erstellten immateriellen Vermögenswertes berücksichtigt (IAS 38.53).³³ Beispiele für Forschungsaktivitäten sind gemäß IAS 38.56:

- „Aktivitäten, die auf Erlangung neuer Erkenntnisse ausgerichtet sind;
- Suche, Abschätzung oder Auswahl von Anwendungen für existierende Forschungsergebnisse;
- Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen;
- die Formulierung, der Entwurf, die Abschätzung oder Auswahl von möglichen Alternativen für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen.“³⁴

Für die innerhalb einer Entwicklungsphase selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerte besteht eine Ansatzpflicht, wenn folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- Die Absicht sowie die technische und organisatorische Fähigkeit, den Vermögenswert fertig zu stellen und zu nutzen oder zu verkaufen, sind vorhanden (IAS 38.57(a), 57(b) und 57(c));
- der künftige Nutzen innerhalb oder über einen Markt außerhalb des Unternehmens sowie die Art und Weise, wie dieser erzielt werden soll, kann belegt werden (IAS 38.57(d));
- es sind angemessene technische, finanzielle sowie sonstige Ressourcen vorhanden, so dass die Entwicklung abgeschlossen und der immaterielle Vermögenswert genutzt oder verkauft werden kann (IAS 38.57(e)), und

³³ Vgl. Müller S., Saile P., Internationale Rechnungslegung (IFRS), a.a.O, S. 96 - 97

³⁴ Zimmermann J., Werner J.R., Hitz J., Buchführung und Bilanzierung nach IFRS und HGB, a.a.O., S. 189

- die während seiner Entwicklung angefallenen Ausgaben können verlässlich bewertet werden (IAS 38.57(f)).³⁵

Selbstgeschaffene Markennamen, Verlagsrechte, Kundenlisten oder ähnliche Sachverhalte dürfen nach IAS 38.63 nicht als immaterielle Vermögenswerte angesetzt werden.³⁶

Bewertung

Bei erstmaligem Ansatz eines immateriellen Vermögenswerts liegt bei der Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten grundsätzlich das Prinzip der Maßgeblichkeit der Gegenleistung zugrunde (IAS 38.24ff). Bei der Erstbewertung wird nach der Art des Erwerbs unterschieden in

- gesonderte Anschaffung (IAS 38.25ff),
- Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (IAS 38.33ff),
- Öffentliche Zuwendungen (IAS 38.44),
- Tausch (IAS 38.45ff),
- Herstellung (IAS 36.66ff) und
- Einlage.³⁷

Bei **gesonderter Anschaffung** von immateriellen Vermögenswerten gehen IAS 38.25 – 26 davon aus, dass die Ansatzkriterien in der Regel erfüllt sind. Es können trotzdem nicht alle Kosten, die mit dem Vermögenswert in Verbindung stehen, angesetzt werden. Die Anschaffungskostenermittlung wird im IAS 38.27 konkretisiert. Die Anschaffungskosten bestehen aus dem Kaufpreis, allen weiteren Kosten, die den Vermögenswert in den betriebsbereiten Zustand versetzen, Einfuhrzölle und nicht abzugsfähige Verbrauchssteuer. Preismindernd anzusetzen sind Skonti, Boni und Rabatte.³⁸ Bei der Ermittlung der Anschaffungskosten in Fremdwährung erfolgt die Umrechnung zum, am Transaktionstag zugrundeliegenden, Kassakurs (IAS 21.21). Durchschnittskurse sind unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten und praktischen Erwägung anwendbar (IAS

³⁵ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.398

³⁶ Vgl. Ebner Stolz, IFRS-Jahresabschluss - Erstellung und Prüfung 2014/15 9. Auflage, Stollfuß Medien Sankt Augustin 2015, S.162

³⁷ Vgl. Werner B., Riese J., Schlüter J., Beck'sches IFRS-Handbuch 4. Auflage, Verlag C.H. Beck München 2013, S. 299

³⁸ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.393

21.22). Im IAS 38.28 sind direkt zurechenbare Kosten geregelt.³⁹ Zu den direkt zurechenbaren Kosten gehören Löhne und Gehälter, die unmittelbar auf den Beschaffungsprozess 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 und Honorare für Berater, Ingenieure und Architekten. Kosten, die nach Herstellung der Betriebsbereitschaft anfallen, sind nicht zu aktivieren. Beispiele hierfür sind Kosten für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs, Kosten für die Ausdehnung der Geschäftstätigkeit und Verwaltungs- und andere allgemeine Kosten.⁴⁰ Erfolgt die Bezahlung des Vermögenswertes nach dem normalen Zahlungsziel, dann sind Anschaffungskosten in Höhe vom Barwert des Kaufpreises anzusetzen.⁴¹

Immaterielle Vermögenswerte, die durch einen **Unternehmenszusammenschluss** erworben werden, werden mit den Anschaffungskosten des beizulegenden Zeitwertes zum Erwerbszeitpunkt angesetzt.⁴² In den Erläuterungen zum IAS 38.55ff geht das IASB davon aus, dass die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts grundsätzlich möglich ist. Im IFRS 13 ist geregelt, dass der beizulegende Zeitwert in folgender Reihenfolge bestimmt wird:

- auf der Basis von notierten Preisen auf einem aktiven Markt für identische Vermögenswerte (level 1, IFRS 13.76ff),
- auf der Basis von beobachtbaren Marktdaten, die auf direkte oder indirekte Weise ermittelt werden können (level 2, IFRS 13.81ff),
- auf der Basis von nicht beobachtbaren Marktdaten (level 3, IFRS 13.86ff).

Nach IFRS 13.2 handelt es sich bei dem beizulegenden Zeitwert um den Verkaufspreis aus Sicht des Veräußerers. Außerdem muss gemäß IFRS 13.27 der beizulegende Zeitwert auf Basis der bestmöglichen Verwendungsmöglichkeit bestimmt werden.⁴³

Falls ein immaterieller Vermögensgegenstand durch eine **Zuwendung der öffentlichen Hand**, wie etwa einer Subvention, (teil-) finanziert wird, dann besteht nach IAS 20.24 ein

³⁹ Vgl. Werner B., Riese J., Schlüter J., Beck'sches IFRS-Handbuch a.a.O., S. 300

⁴⁰ Vgl. Petersen K., Bansbach F., Dornbach E., IFRS Praxishandbuch, a.a.O., S. 53 - 54

⁴¹ Vgl. Pellens B., Fülbiel R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.393

⁴² Vgl. Pellens B., Fülbiel R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.393

⁴³ Vgl. Werner B., Riese J., Schlüter J., Beck'sches IFRS-Handbuch a.a.O., S. 301 - 303

Wahlrecht zwischen dem Brutto- und Nettoansatz. Der Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert und der beizulegende Zeitwert der öffentlichen Zuwendung (als passiver Abgrenzungsposten) sind nach dem Bruttoansatz anzusetzen. Nach dem Nettoansatz ist der Vermögenswert abzüglich der öffentlichen Zuwendung anzusetzen.⁴⁴

Die Regelungen zum Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen durch **Tausch** werden in den IAS 38.45ff geregelt. Die Bewertung hat zum beizulegenden Zeitwert zu erfolgen, außer dem Tauschgeschäft fehlt es an wirtschaftlicher Substanz oder der beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes kann nicht zuverlässig bestimmt werden. Ist der beizulegende Zeitwert des hingegebenen und des erworbenen immateriellen Vermögenswertes zuverlässig bestimmbar, dann ist der beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes zu verwenden, der eindeutiger zu ermitteln ist (IAS 38.47). Der Buchwert des hingegebenen Vermögenswertes ist anzusetzen, wenn weder der beizulegende Zeitwert des abgegebenen noch des erhaltenen Vermögenswertes zuverlässig ermittelbar ist.⁴⁵

Nach IFRS 2.10 erfolgt die Ausgabe von Gesellschaftsrechten gegen die **Einlage** von immateriellen Vermögenswerten. Die Bewertung der eingelegten immateriellen Vermögenswerte erfolgt mit dem beizulegenden Zeitwert. Wenn der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, erfolgt der Ansatz in Höhe des gewährten Gesellschaftsrechts. Eine Einlage ohne Ausgabe von Gesellschaftsrechten wird in IFRS bislang nicht geregelt. Bei Einlagevorgängen ohne Ausgabe von Gesellschaftsrechten sind mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten.⁴⁶

Die **Folgebewertung** von immateriellen Vermögenswerten kann nach dem Anschaffungskosten- oder Neubewertungsmodell erfolgen. Beim Anschaffungskostenmodell erfolgt die Bewertung von immateriellen Vermögenswerten mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich der planmäßigen Abschreibungen und außerplanmäßigen Wertminderungen (IAS 38.74). Die planmäßigen Abschreibungen werden über die Dauer der Nutzung des immateriellen Vermögenswertes verteilt. Voraussetzung dafür ist, dass eine Nutzungsdauer und eine Abschreibungsmethode bestimmt wurden. Nach IAS 38.88 muss geprüft werden, ob die Nutzungsdauer begrenzt oder unbegrenzt ist. Eine unbestimmte Nutzungsdauer muss gemäß IAS 38.91 nicht unendlich sein. Wenn

⁴⁴ Vgl. Pellens B., Fülbiel R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.393 - 394

⁴⁵ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect4.glc.gll.gl4.htm, aufgerufen am 01.11.2018

⁴⁶ Vgl. Werner B., Riese J., Schlüter J., Beck'sches IFRS-Handbuch a.a.O., S. 306 - 307

es keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass ein Vermögenswert von einem bestimmten Zeitpunkt an dem Unternehmen keine positiven Cashflows mehr erwirtschaftet, dann ist die Nutzungsdauer unbestimmt. Ein immaterieller Vermögenswert darf bei einer unbestimmten Nutzungsdauer nicht planmäßig abgeschrieben werden (IAS 38.107). Deshalb muss jährlich ein impairment test (Werthaltigkeitstest gemäß IAS 36) durchgeführt werden. Zu jedem Bilanzstichtag muss überprüft werden, ob eine bestimmte Nutzungsdauer bestimmt werden kann. Ist dies der Fall, dann ist die Änderung der Nutzungsdauer von unbestimmt auf bestimmt als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung anzusetzen (IAS 38.109). Nach IAS 38.90 wird eine bestimmte Nutzungsdauer anhand von internen und externen Faktoren bestimmt. Die Abschreibungsmethoden sind leistungsorientierte, lineare oder degressive Abschreibungen (IAS 38.98). Ein Vermögenswert ist linear abzuschreiben, wenn der Verlauf der Nutzenrealisierung unzuverlässig bestimmbar ist. Wenn sich eine dritte Partei dazu verpflichtet den Vermögenswert am Ende der Nutzungsdauer zu erwerben, dann ist der Restwert anzusetzen. Der Restwert ist zudem anzusetzen, wenn es einen aktiven Markt, der wahrscheinlich auch noch am Ende der Nutzungsdauer bestehen bleibt, für den Vermögensgegenstand gibt. Die sich ergebende Differenz zwischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und einem gegebenenfalls anzusetzenden Restwert ist als Abschreibung auf die Perioden der Nutzung zu verteilen. Die jeweilige Abschreibung des Jahres ist GuV wirksam zu erfassen.⁴⁷

Sobald der aktuelle Zeitwert eines immateriellen Vermögenswertes ermittelt werden soll, ist das Neubewertungsmodell anzuwenden. Zusätzlich zur planmäßigen Abschreibung beinhaltet das Neubewertungsmodell die Folgebewertung zum Neubewertungsbetrag. Die Existenz eines aktiven Marktes ist dabei eine Voraussetzung für das Neubewertungsmodell (IAS 38.75). Ein aktiver Markt ist für immaterielle Vermögensgegenstände nur selten gegeben. Die Neubewertung ist durchzuführen, wenn der beizulegende Zeitwert deutlich vom Buchwert abweicht. Bei stark schwankenden Wertansätzen ist dies jährlich der Fall (38.79). Bei einer Neubewertung eines Vermögenswertes, sind alle ähnlichen Vermögenswerte ebenfalls neu zu bewerten, sofern für sie ein aktiver Markt besteht. Das Neubewertungsmodell muss immer für eine Gruppe von ähnlichen Vermögenswerten einheitlich angewendet werden (IAS 38.72). Liegt für einen immateriellen Vermögenswert dieser Gruppe kein aktiver Markt vor, so muss dieser mit zu den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten folgebewertet werden (IAS 38.81). Ist der Buchwert durch eine Neubewertung verringert, so liegt eine Wertminderung vor. Die Wertminderung ist grundsätzlich GuV-wirksam zu erfassen. Wertsteigerungen sind hin-

⁴⁷ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.401 - 404

gegen GuV-neutral zu behandeln (IAS 38.85-86). Neubewertungsrücklagen müssen aufgelöst werden, wenn bei einer Neubewertung eine Wertminderung festgestellt wird. In diesem Fall ist eine Wertminderung GuV-neutral, weil sie über das sonstige Ergebnis erfolgt. Hierbei sind die Ereignisse der Vorperiode zu beachten. Liegt ein Abwertungsbedarf vor, dann ist diese Rücklage zunächst GuV-neutral über das sonstige Ergebnis abzulösen. Voraussetzung hierfür ist, dass in den Vorperioden eine Zuschreibung gegen das sonstige Ergebnis gebucht und dieses durch eine Neubewertungsrücklage im Eigenkapital abgeschlossen wurde. Liegt ein Aufwertungsbedarf vor, muss diese zunächst GuV-wirksam ausgeglichen werden. Allerdings muss in den Vorperioden eine Abwertung GuV-wirksam erfasst worden sein.⁴⁸

Ausweis

Immaterielle Vermögenswerte sind nach der Mindestgliederung (IAS 1.54) separat in der Bilanz darzustellen. Eine weitere Untergliederung immaterieller Vermögenswerte ist zum Verständnis der Vermögens- und Finanzlage notwendig. Nach IAS 38.119 kann auf eine Gruppenbildung nach Art und Funktion zurückgegriffen werden, die wie folgt abgebildet werden kann:⁴⁹

- „Markennamen,
- Drucktitel und Verlagsrechte,
- Computersoftware,
- Lizenzen und Franchiseverträge,
- Urheberrechte, Patente und sonstige gewerbliche Schutzrechte, Nutzungs- und Betriebskonzessionen,
- Rezepte, Geheimverfahren, Modelle, Entwürfe und Prototypen und
- in der Entwicklung befindliche immaterielle Vermögenswerte.“⁵⁰

Zum Verkauf vorgesehene immaterielle Vermögenswerte müssen separat ausgewiesen werden.⁵¹ Gemäß IAS 38.118 müssen Angaben wie Nutzungsdauer und Abschreibungssätze, Abschreibungsmethode, Bruttobuchwert und kumulierte Abschreibungen am Anfang und Ende der Periode, Posten der GuV, in denen Abschreibungen enthalten sind

⁴⁸ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.404 - 406

⁴⁹ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect4.gID%2Ehtm, aufgerufen am 20.10.2018

⁵⁰ https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect4.gID%2Ehtm, aufgerufen am 20.10.2018

⁵¹ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect4.gID%2Ehtm, aufgerufen am 20.10.2018

und Überleitung des Buchwerts zu Beginn auf das Ende der Berichtsperiode offengelegt werden. Nach IAS 38.122 sind zusätzliche Anhangangaben notwendig. Bei immateriellen Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer ist diese Angabe der Buchwert und Erläuterung, weshalb eine unbestimmte Nutzungsdauer geschätzt wurde. Eine besondere Beschreibung, ihr Buchwert sowie der verbleibende Abschreibungszeitraum sind bei immateriellen Vermögenswerten mit wesentlicher Bedeutung anzugeben. Detaillierte Angaben müssen bei immateriellen Vermögenswerten, die mit öffentlichen Zuschüssen finanziert und zum beilegenden Zeitwert bilanziert gemacht werden. Weitere Anhangbestandteile sind Verfügungsrechtsbeschränkungen und Verpflichtungen zum künftigen Erwerb von immateriellen Vermögenswerten. Wenn Vermögenswerte gemäß der Neubewertungsmethode bilanziert werden, müssen die Details der Neubewertung sowie der Betrag, der nach dem Anschaffungskostenmodell gelten würde, ersichtlich sein (IAS 38.124). Die Summe der nicht aktivierten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen der Periode sind gemäß IAS 38.126 anzugeben.⁵²

⁵² Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, a.a.O., S. 190 - 191

Anschaffungskostenmodell		Anschaffungskostenmodell
Nutzungsdauer bestimmt	Nutzungsdauer unbestimmt	Ansatz zum beizulegenden Zeitwert (fair value) am Tag der Neubewertung
Ansatz zu Anschaffungskosten abzüglich kumulierter Abschreibungen	Ansatz zu Anschaffungskosten	
planmäßige Abschreibungen	keine planmäßige Abschreibungen	abzüglich nachfolgender kumulierter Abschreibungen und Wertminderungen
Abschreibungsverfahren Methode, die den erwarteten wirtschaftlichen Nutzenverlauf korrekt abbildet	Jährliche Durchführung eines Werthaltigkeitstests und Überprüfung der Klassifizierung	
Nutzungsdauer Wird auf Grundlage des erwarteten Verbrauchs und unter Berücksichtigung von Nutzungsbeschränkungen geschätzt.		Neubewertung immer für eine ganze Gruppe von Sachanlagen
abzüglich kumulierter Wertminderungsaufwendungen gem. IAS 36		Wertzuwachs wird erfolgsneutral in die Neubewertungsrücklage eingestellt. Wertminderung erfolgswirksam, sofern sie die Rücklage übersteigen.

Abbildung 6: Folgebewertung immaterielle Vermögensgegenstand (selbsterstellte Abbildung in Anlehnung an https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_standards_ias38.pdf , aufgerufen am 20.10.2018)

Beispiel

Die ABC-AG hat 2018 einen immateriellen Vermögenswert entwickelt. Dabei sind Forschungskosten in Höhe von € 300.000 und Entwicklungskosten in Höhe von € 700.000 angefallen. Die Nutzungsdauer beträgt 4 Jahre. Der vom Markt abgeleitete Wert (beizulegender Wert) ist zum 31.12.2018 € 500.000 und zum 31.12.2019 € 600.000. Der Wert des immateriellen Vermögenswertes ist zum Bilanzstichtag 31.12.2018 sowie zum 31.12.2019 bei Anwendung des Anschaffungskosten- und Neubewertungsmodells zu bestimmen.⁵³

⁵³ Vgl. https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_standards_ias38.pdf , aufgerufen am 20.10.2018

Anschaffungskostenmodell

- Aktivierungsverbot für Forschungskosten, deshalb unmittelbar Aufwand
- Ermittlung des Abschreibungsbetrages:

Herstellungskosten	€ 700.000
÷ Nutzungsdauer	4
= Abschreibungen p.a.	€ 175.000

- Bilanzansatz 31.12.2018

Herstellungskosten	€ 700.000
- Abschreibungen	€ 175.000
= Buchwert 31.12.2018	€ 525.000

- Bilanzansatz 31.12.2019

Herstellungskosten	€ 525.000
- Abschreibungen	€ 175.000
= Buchwert 31.12.2019	€ 350.000

Neubewertungsmodell

- Aktivierungsverbot für Forschungskosten, deshalb unmittelbar Aufwand
- Bilanzansatz 31.12.2018
Da der beizulegende Wert (€ 500.000) geringer ist als der Buchwert (€ 700.000), erfolgt eine Abschreibung in Höhe von € 200.000 auf den beizulegenden Zeitwert. Somit ist der Bilanzansatz am 31.12.2018 € 500.000.
- Bilanzansatz 31.12.2019
Da der beizulegende Wert (€ 600.000) höher ist als der Buchwert (€ 500.000), muss eine erfolgswirksame Zuschreibung in Höhe von T€ 100 erfolgen. Somit ist der Bilanzansatz am 31.12.2019 € 600.000.⁵⁴

3.3. Sachanlagevermögen

IAS 16.6 definiert Sachanlagen als materielle Vermögenswerte, die ein Unternehmen für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke hält und die länger als eine Periode genutzt werden. Die Greifbarkeit und eine Nutzungsdauer, die mehr als eine Periode dauert, sind zentrale Merkmale von Sachanlagen. Die Vorschriften des IAS 16 sind für die

⁵⁴ Vgl. https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_standards_ias38.pdf, aufgerufen am 20.10.2018

Bilanzierung von Sachanlagen anzuwenden, außer ein anderer Standard verlangt oder gestattet eine abweichende Bilanzierung. Folgende Vermögenswerte fallen nicht in den Anwendungsbereich von IAS16:

- Sachanlagen, die nach IFRS 5 als zum Verkauf bestimmt gelten,
- Immobilien, die als Finanzinvestitionen genutzt werden (IAS 40),
- Ansatz von Sachanlagen, die im Rahmen eines Leasingverhältnisses ver- bzw. gemietet werden (IAS 16),
- Biologische Vermögenswerte (IAS 41),
- Ansatz und Bewertung von Vermögenswerten aus Exploration und Evaluierung (IFRS 6) und
- Mineralgewinnungsrechte (z.B. Schürfrechte), Bodenschätze (z.B. Erdgas) und ähnliche nicht regenerative Ressourcen.⁵⁵

Ansatz

Nach IAS 16.7 ist ein Vermögenswert als Sachanlage in der Bilanz anzusetzen, wenn beide Ansatzkriterien kumulativ erfüllt sind. Demnach ist er ausschließlich anzusetzen, wenn es wahrscheinlich ist, dass ein mit der Sachanlage verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen wird und wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlage verlässlich bewertet werden können. In den IFRS wird der Grad der Wahrscheinlichkeit, mit der ein künftiger Nutzen für den Vermögenswert zufließen muss um das Ansatzkriterium zu erfüllen, nicht geregelt. In der Literatur wird teilweise eine Wahrscheinlichkeit von 70 – 80 % gefordert.⁵⁶

Sachanlagen sind in der Regel voneinander abzugrenzen und einzeln zu bilanzieren, sofern die Ansatzkriterien erfüllt sind. Somit gilt der Einzelbewertungsgrundsatz. Eine bedingungslose Befolgung des Grundsatzes erscheint aufgrund des dadurch in manchen Fällen resultierenden Aufwands nicht sinnvoll. Deshalb ist es nach IAS 16.9 zulässig, einzelne unbedeutende Gegenstände zusammenzufassen und als Gruppe zu bewerten. Wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen Komponenten im Verhältnis zu den Gesamtkosten der Sachanlage einen bedeutenden Anteil darstellen, dann sind sie nach IAS 16.43 gesondert abzuschreiben. Sachanlagen mit gleicher Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode können nach IAS 16.45 zusammengefasst werden. Der Komponentenansatz besagt, dass bedeutende Komponenten selbst dann

⁵⁵ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 422

⁵⁶ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.qIsect5.gIB.gII.htm , aufgerufen am 22.10.2018

getrennt abzuschreiben sind, wenn sie in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen. IAS 16 enthält dabei keinen Hinweis wann ein bedeutender Anteil vorliegt. Es besteht ein Wahlrecht, auch nicht bedeutende Komponenten gesondert abzuschreiben (IAS 16.47).⁵⁷

Bewertung

Bei ihrem erstmaligen Ansatz sind Sachanlagen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Gemäß der Definition von IAS 16.6 umfassen diese den Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten, der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswerts wurden oder der den beizulegenden Zeitwert einer anderen Gegenleistung zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung entspricht. Überschreitet die Zahlung für eine Sachanlage die übliche Zahlungsfrist, so stellt, gemäß IAS 16.23, der Barwert des Barpreises die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dar. Nach IAS 16 werden die Anschaffungskosten und Herstellungskosten nicht differenziert. Die Herstellungskosten von selbsterstellten Vermögenswerten sind nach denselben Grundsätzen wie für erworbene Vermögenswerte zu ermitteln.

Anschaffungskosten	Herstellungskosten
- Anschaffungspreis Anschaffungspreisminderung	Bestandteile der Herstellungskosten gemäß IAS 2
+ alle direkt zurechenbaren Kosten, die angefallen sind, um den Vermögenswert in den vom Management vorgesehenen Zustand und Umgebung zu versetzen	
+ Ausgaben für zukünftige Entsorgungs-, Rekultivierungs- oder ähnliche Verpflichtungen	
+/- (Wahl-) Bestandteile aufgrund anderer Standards	
+ nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	
= Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten einer Sachanlage	

Abbildung 7: Bestandteile der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (selbsterstellte Abbildung in Anlehnung an Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.425)

⁵⁷ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 423 - 424

Der Anschaffungspreis einschließlich Einfuhrzölle und abzüglich erstattungsfähiger Umsatzsteuer sowie direkt zurechenbarer Rabatte, Boni und Skonti bilden die Basis für die Anschaffungskostenermittlung (IAS 16.16(a)). Die Anschaffungs- und Herstellungskosten werden durch alle direkt zurechenbaren Kosten erhöht, die anfallen, um den Vermögenswert an den gewünschten Standort und in den betriebsbereiten Zustand zu versetzen (IAS 16.16(b)). Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind in IAS 16.17 angegeben. Darunter fallen Ausgaben für die Standortvorbereitung, Kosten für erstmalige Lieferung und Leistung, Installations- und Montagekosten sowie Honorare. Sofern einem Unternehmen bei der Anschaffung oder Nutzung von Sachanlagen eine Verpflichtung entsteht, der es sich in späteren Perioden nicht entziehen kann, hat es die damit verbundenen zukünftigen Ausgaben, wie beispielsweise Abbruch- bzw. Bereinigungskosten/-ausgaben, zum Zeitpunkt der Entstehung der Verpflichtung in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren (IAS 16.16(c)). Nach IAS 23 müssen Fremdkapitalkosten als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert werden, wenn sie direkt dem Erwerb oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswerts zugeordnet werden können. Vermögenswerte, die erst nach einem längeren Zeitraum in einen betriebs- oder verkaufsbereiten Zustand versetzt werden können, werden als qualifizierte Vermögenswerte bezeichnet. Gemäß IAS 20 können Zuwendungen von öffentlichen Stellen als eine Minderung des Buchwerts der Sachanlage erfasst werden oder passivisch abgegrenzt und über die Nutzungsdauer der Sachanlage planmäßig als Ertrag verteilt werden.⁵⁸ Nach dem Anschaffungs- oder Herstellungsprozess können nachträgliche Kosten anfallen um eine Sachanlage im Betrieb zu halten, zu erweitern oder teilweise zu ersetzen (IAS 16.10). Wenn die allgemeinen Ansatzkriterien erfüllt sind, erhöhen sie die eigentlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dies gilt auch für planmäßige Generalüberholungen einzelner Teile einer Sachanlage, die für die Fortführung des Betriebs der Sachanlage notwendig sind. Der Buchwert der ersetzten Teile sind nach IAS 16.13-14 auszubuchen. Sobald sich eine Sachanlage im betriebsbereiten Zustand befindet, endet der Anschaffungs- und Herstellungsprozess. Demzufolge werden Kosten, die während der Nutzung oder der Verlagerung der Sachanlage anfallen, nicht als Anschaffungs- oder Herstellungskosten berücksichtigt (IAS 16.20). Somit sind Kosten, die die Ansatzkriterien nach IAS 16.7 nicht erfüllen, gemäß IAS 16.12 sofort als Gewinn oder Verlust zu erfassen. Beispiele für Kosten, die zum Zeitpunkt ihres Anfallens als Aufwand zu behandeln sind, sind im IAS 16.19 enthalten. Diese sind unter anderem:

⁵⁸ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 424 - 427

- Kosten für Neueröffnungen einer Betriebsstätte,
- Einführungskosten neuer Produkte oder Dienstleistungen, einschließlich Kosten für Werbung und verkaufsfördernde Maßnahmen,
- Kosten, die bei der Schaffung neuer Geschäfts- oder Kundenbeziehungen anfallen, sowie
- Verwaltungs- und andere allgemeine Gemeinkosten.⁵⁹

Analog zu den immateriellen Vermögensgegenständen können Sachanlagen entweder anhand des Anschaffungskostenmodells oder anhand des Neubewertungsmodells folgebewertet werden. In den Folgeperioden ist aufgrund des Stetigkeitsgebots eine einmalig ausgewählte Methode für eine Gruppe von Sachanlagen beizubehalten. Nach IAS 8 ist eine Änderung der Methode nur erlaubt, wenn ein anderer Standard oder eine Interpretation dies ausdrücklich verlangt oder wenn dadurch eine verbesserte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der Cashflows erreicht werden kann.

Beim Anschaffungskostenmodell erfolgt die Folgebewertung von Sachanlagen zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der planmäßigen Abschreibungen und ggf. außerplanmäßigen Wertminderungen. Die Abschreibungen erfolgen planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer der Sachanlage. Bei nicht abnutzbaren Sachanlagen sind nur außerplanmäßige Wertminderungen zu berücksichtigen. Gemäß IAS 16.55 beginnt die planmäßige Abschreibung zu dem Zeitpunkt, an dem der Vermögenswert auf gewünschte Weise in Betrieb genommen wird. Die Abschreibungen sind auch weiterzuführen, wenn der Vermögenswert zeitlich stillgelegt werden soll (IAS 16.55). Nach IFRS 5 enden planmäßige Abschreibungen mit der Ausbuchung oder dem Verkauf von Sachanlagen. Zu den Abschreibungsmethoden zählen lineare, degressive oder leistungsabhängige Verfahren. Am Ende eines Geschäftsjahres muss ein Unternehmen zusätzlich prüfen, ob Anhaltspunkte für eine Wertminderung gemäß IAS 36 vorliegen und somit Sachanlagen außerplanmäßig abgeschrieben werden müssen.⁶⁰

Beim Neubewertungsmodell werden Sachanlagen zu einem Neubewertungsbetrag bilanziert, der ihrem beizulegenden Zeitwert zum Neubewertungszeitpunkt abzüglich nachfolgender kumulierter planmäßiger und außerplanmäßiger Abschreibungen entspricht. Das Neubewertungsmodell darf nur angewendet werden, wenn der beizulegende Zeitwert verlässlich ermittelt werden kann (IAS 16.31). Gemäß der Definition aus

⁵⁹ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 427

⁶⁰ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 429 - 432

IAS 16.6 ist der beizulegende Zeitwert der Preis, der in einem geordneten Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bemessungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld gezahlt würde. Dazu ist das Vorliegen eines aktiven Marktes im Gegensatz zum Neubewertungsmodell der immateriellen Vermögensgegenstände nicht gefordert. Bei der Neubewertung einzelner Sachanlagen einer Gruppe, ist stets die gesamte Gruppe zu bewerten (IAS 16.36 i.V.m. IAS 16.38). Dadurch soll eine Vermischung unterschiedlicher Wertmaßstäbe vermieden werden. Weichen beizulegender Buchwert und beizulegender Zeitwert wesentlich voneinander ab, so ist stets eine Neubewertung von Sachanlagen notwendig. Die Häufigkeit der Neubewertung hängt von den Schwankungen des Verhältnisses zwischen beizulegendem Zeitwert und Buchwert ab. Eine jährliche Neubewertung ist bei starken Schwankungen durchzuführen, wobei bei geringfügigen Bewegungen alle drei bis fünf Jahre genügen (IAS 16.34). Gemäß IAS 16.35 kann eine Neubewertung direkt oder indirekt erfolgen. Bei der direkten Neubewertung werden alle bisher angefallen kumulierten Abschreibungen vom Bruttobuchwert der Sachanlage abgezogen und der Nettobetrag ist dem Neubewertungsbetrag anzupassen. Bei der indirekten Neubewertung sind alle bisher angefallen kumulierten Abschreibungen proportional zur Änderung des Bruttobuchwerts anzupassen. Nach der Neubewertung sind abnutzbare Sachanlagen anlog zum Anschaffungskostenmodell planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Der Restwert, die voraussichtliche Nutzungsdauer und die Abschreibungsmethode sind am Ende eines Geschäftsjahres zu kontrollieren und ggf. anzupassen. Gemäß IAS 36 sind auch beim Neubewertungsmodell Anhaltspunkte für eine Wertminderung der Sachanlagen zum Bilanzstichtag zu überprüfen.⁶¹

Ausweis

IAS 16 enthält keine expliziten Ausweisvorschriften für Sachanlagen. Das Sachanlagevermögen ist gemäß IAS 1.54 lediglich gesondert in einem Gesamtbetrag auf der Aktivseite der Bilanz auszuweisen. Jedoch müssen alle wesentlichen Positionen gesondert dargestellt werden. IAS 16.37 zählt beispielhaft eigenständige Gruppen des Sachanlagevermögens auf, die weiter untergliedert werden können.⁶²

⁶¹ Vgl. Pellens B., Fülbiel R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 432 - 435

⁶² Vgl. Pellens B., Fülbiel R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 439 - 440

- „Unbebaute Grundstücke,
- Grundstücke und Gebäude,
- Maschinen und technische Anlagen,
- Schiffe,
- Flugzeuge,
- Kraftfahrzeuge,
- Betriebsausstattung und
- Geschäftsausstattung“.⁶³
- Fruchtragende Pflanzen gem. IAS 16.37

Für jede Gruppe von Sachanlagen sind nach IAS 16.73 Angaben über die Bewertungsgrundlagen, die bei der Bestimmung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet wurden, die Abschreibungsmethode einschließlich der Nutzungsdauer und dem Abschreibungssatz, die Buchwerte und kumulierte Abschreibungsbeträge sowie kumulierte Wertminderung zu Beginn und Ende der Periode, zu veröffentlichen. Außerdem muss eine Überleitungsrechnung der Buchwerte zu Beginn bis Ende des Geschäftsjahres erstellt werden. Die Überleitungsrechnung muss den Buchwert, die kumulierten Abschreibungen jeder Gruppe von Sachanlagen, sämtliche Zu- und Abgänge, planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen und Wertaufholungen der Periode enthalten. Nach IAS 16.77 bestehen bei Anwendung des Neubewertungsmodells zusätzliche Angabepflichten. Diese sind der Zeitpunkt der Neubewertung, die Auskunft über einen unabhängigen Gutachter, der Buchwert für jede neubewertete Gruppe von Sachanlagen, der sich bei Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergeben hätte und Betrag und Entwicklung einer bestehenden Neubewertungsrücklage in der Periode sowie bestehender Ausschüttungsbeschränkung.⁶⁴

⁶³ Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 439 - 440

⁶⁴ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 440 - 441

Beispiel

Die ABC-AG hat Anfang des Jahres 2018 eine Maschine erworben. Die Anschaffungskosten betragen € 200.000. Die Maschine hat eine Nutzungsdauer von 5 Jahren. Der beizulegende Zeitwert betrug zum Bilanzstichtag 2018 € 180.000 und zum Bilanzstichtag 2019 € 260.000. Der Wert der Maschine ist zum Bilanzstichtag 31.12.2018 und 31.12.2019 nach dem Anschaffungskosten- und dem Neubewertungsmodell zu ermitteln.⁶⁵

Anschaffungskostenmodell

- Ermittlung des Abschreibungsbetrages:

Anschaffungskosten	€ 200.000
÷ Nutzungsdauer	5
= Abschreibungen p.a.	€ 40.000

- Bilanzansatz 31.12.2018

Anschaffungskosten	€ 200.000
- Abschreibungen	€ 40.000
= Bilanzansatz 31.12.2018	€ 160.000

- Bilanzansatz 31.12.2019

(fortgeführte) Anschaffungskosten	€ 160.000
- Abschreibungen	€ 40.000
= Buchwert 31.12.2019	€ 120.000

Neubewertungsmodell

- Bilanzansatz 31.12.2018

Da der beizulegende Wert der Maschine mit € 180.000 geringer ist als der Buchwert mit € 200.000, erfolgt eine außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von € 20.000. Somit ist der Bilanzansatz am 31.12.2018 € 180.000.

⁶⁵ Vgl. https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_standards_ias16.pdf, aufgerufen am 25.10.2018

- Bilanzansatz 31.12.2019

Da der beizulegende Wert der Maschine mit € 260.000 höher ist als der Buchwert mit € 180.000, muss eine erfolgswirksame Zuschreibung in Höhe von € 20.000 (bis zu den ursprünglichen Anschaffungskosten) sowie eine erfolgsneutrale Zuschreibung in Höhe von € 60.000 erfolgen. Somit ist der Bilanzansatz am 31.12.2019 € 260.000.⁶⁶

3.4. Vorräte

Die bilanzrechtliche Behandlung von Vorräten wird im IAS 2 geregelt. Gemäß IAS 2.6 werden Vorräte als Vermögenswerte definiert, die entweder im Rahmen des normalen Geschäftsvorgangs gehalten werden, die sich im Herstellungsprozess für einen Verkauf befinden oder als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe im Herstellungsprozess von Gütern und Dienstleistungen verbraucht werden. Nicht zu den Vorräten gehören Fertigungsaufträge (IAS 11), Finanzinstrumente (IAS 32, IAS 39 und IFRS 9) und biologische Vermögenswerte, die im Zusammenhang mit einer land- oder forstwirtschaftlichen Tätigkeit stehen (IAS 41).⁶⁷

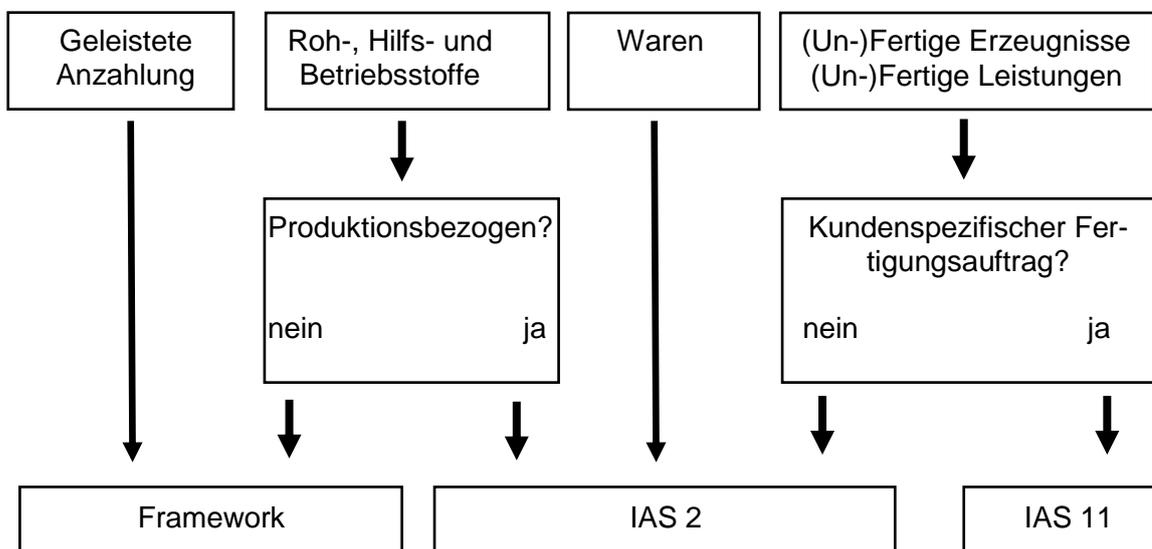


Abbildung 8: Anwendungsbereich und Ansatz (selbst erstellte Abbildung in Anlehnung an Vgl. Ebner Stolz, IFRS-Jahresabschluss - Erstellung und Prüfung 2014/15 9. Auflage, Stollfuß Medien Sankt Augustin 2015, S.223)

⁶⁶ Vgl. https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_standards_ias16.pdf , aufgerufen am 25.10.2018

⁶⁷ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 22. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2012, S. 221

Ansatz

IAS 2 enthält keine Ansatzvorschriften für Vorräte. Deshalb gelten für den Ansatz der Vorräte die allgemeinen Regelungen des Rahmenkonzepts. Die Erfüllung der Definition von Vermögenswerten ist eine Voraussetzung für die Aktivierung (F.4.44). Somit ergeben sich folgende wesentliche Voraussetzungen für den Ansatz von Vorräten als Vermögenswerte:

- Die Vorräte liegen, als Ergebnis vorangegangener Geschäftsvorfälle oder anderer Ereignisse der Vergangenheit, in der Verfügungsgewalt des Bilanzierenden (F.4.12.f).
- Aus den Vorräten fließt dem Bilanzierenden wahrscheinlich ein wirtschaftlicher Nutzen, z.B. durch Verkauf oder Tausch (F.4.38, F.4.44, F.4.10).
- Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vorräte lassen sich verlässlich ermitteln (F.4.41).⁶⁸

Bewertung

Die Bewertung der Vorräte nach IAS 2.9 muss zu dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Nettoveräußerungswert erfolgen. Alle Kosten des Erwerbs und der Be- und Verarbeitung, die angefallen sind, um den Vermögenswert an seinen derzeitigen Ort und in seinen derzeitigen Zustand zu versetzen, sind bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vorräte zu berücksichtigen (IAS 2.10). Bei der Ausübung der Bewertungswahlrechte ist das Stetigkeitsgebot zu beachten. Daher sind für jede Periode dieselben Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden. Abweichungen vom Stetigkeitsgebot sind vorzunehmen, wenn ein anderer Standard oder eine Interpretation eine Änderung verlangt oder wenn die Änderung der Bilanzierungs- oder Bewertungsmethode eine bessere und verlässlichere Information über die Lage oder die Finanzströme des Unternehmens liefert. IAS 2 geht von den historischen Kosten aus, deshalb sind fremdbezogen Vorräte mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Sofern der Nettoveräußerungswert nicht unter den historischen Kosten

⁶⁸ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect8.gIB.htm , aufgerufen am 26.10.2018

liegt, bilden diese den Ausgangspunkt für die Bewertung.⁶⁹ Folgende Komponenten sind in den Anschaffungskosten enthalten:⁷⁰

	Anschaffungspreis
+	Anschaffungsnebenkosten
-	Anschaffungspreisminderungen
+	<u>sonstige Kosten</u>
=	Anschaffungskosten ⁷¹

Soweit der Erbwerber vorsteuerabzugsberechtigt ist, ist der Kaufpreis oder Rechnungsbetrag ohne Vorsteuer der Anschaffungspreis. Wurden mehrere, verschieden Gruppen von Vermögenswerten zu einem Einheitspreis erworben, so ist das Verhältnis der beizulegenden Zeitwerte für die Bestimmung des Anschaffungspreises maßgeblich. Nach IAS 2.11 beinhalten die Anschaffungsnebenkosten alle Kosten, die dem Anschaffungsvorgang direkt zurechenbar sind. Darunter fallen z.B. Importzölle, Transportkosten und andere Steuern. Skonti, Rabatte und vergleichbare Sachverhalte sind als Anschaffungspreisminderungen vom Kaufpreis abzuziehen (IAS 2.11).⁷² Sonstige Kosten fallen gemäß IAS 2.15 an, wenn der jeweilige Vermögenswert an seinen aktuellen Ort und in seinen aktuellen Zustand versetzt wird.⁷³

Nach IAS 23.8 besteht für Fremdkapitalkosten eine Aktivierungsverpflichtung, wenn ein qualifizierter Vermögenswert vorliegt und die Fremdkapitalkosten dem Anschaffungsvorgang direkt zugeordnet werden können.⁷⁴ Des Weiteren muss es wahrscheinlich sein, dass dem Unternehmen hieraus ein künftiger Nutzen entsteht und die Kosten müssen

⁶⁹ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect8.glc.gll.htm , aufgerufen am 26.10.2018

⁷⁰ Vgl. Baetge, Wollmert, Kirsch, Oser, Bischof, Rechnungslegung nach IFRS – Kommentar auf der Grundlage des deutschen Bilanzrechts – Buch „IAS 2 Vorräte“, Schäfer-Poeschel Verlag Stuttgart 2018, S. 12

⁷¹ Vgl. Baetge, Wollmert, Kirsch, Oser, Bischof, Rechnungslegung nach IFRS – Kommentar auf der Grundlage des deutschen Bilanzrechts – Buch „IAS 2 Vorräte“, a.a.O., S. 12

⁷² Vgl. Baetge, Wollmert, Kirsch, Oser, Bischof, Rechnungslegung nach IFRS – Kommentar auf der Grundlage des deutschen Bilanzrechts – Buch „IAS 2 Vorräte“, a.a.O., S. 12 - 13

⁷³ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect8.glc.gll.htm , aufgerufen am 26.10.2018

⁷⁴ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect8.glc.gll.htm , aufgerufen am 26.10.2018

verlässlich ermittelbar sein.⁷⁵ Wenn diese Voraussetzungen nicht vorliegen, sind die Fremdkapitalkosten bei Entstehung im Periodenaufwand zu erfassen (IAS 23.8).⁷⁶

Bei der Bestimmung der Höhe der Herstellungskosten gewähren die Vorschriften von IAS 2 grundsätzlich keine Spielräume. Demnach sind die Herstellungskosten mit produktionsbezogenen Vollkosten anzusetzen.⁷⁷ Somit bestehen die Herstellungskosten aus folgenden Pflichtbestandteilen:

	Einzelkosten (direkt zurechenbar)
+	Produktionsgemeinkosten (fixe und variable Gemeinkosten)
+	sonstige Kosten
<hr/>	
=	Herstellungskosten ⁷⁸

Nach IAS 2.12 sind Fertigungseinzelkosten explizit als Einzelkosten genannt. Des Weiteren beinhalten die Herstellungskosten alle Materialeinzel- und Sondereinzelkosten der Fertigung. In die Herstellungskosten der Vorräte sind bestimmte fixe und variable Produktionsgemeinkosten in angemessener Höhe zu berücksichtigen, wenn diese produktionsbezogen und während der Herstellung angefallen sind. Fixe Produktionskosten sind Kosten, die unabhängig von der Produktionsmenge anfallen und somit der Produktion nicht direkt zugerechnet werden können. Beispielhaft sind hier Abschreibungen des Sachanlagevermögens und Aufwendungen für die Instandhaltung der Produktionsgebäude und –anlagen zu nennen. Variable Produktionsgemeinkosten sind zwar Kosten, die der Herstellung nicht direkt zurechenbar sind, die sich jedoch vom unmittelbar mit dem Produktionsvolumen ändern, z.B. Material- und Fertigungsgemeinkosten. Nach dem Konzept des produktionsbezogenen Vollkostenansatzes sind auch die direkt zurechenbaren Kosten der Verwaltung zu aktivieren. Alle Verwaltungskosten müssen aufgeschlüsselt und einer betrieblichen Funktion zugeordnet werden. Die verbleibenden Kosten der allgemeinen Verwaltung müssen überprüft werden, ob sie dem Produktionsbereich zugeordnet werden können. Daraus folgt, dass für alle zurechenbaren Kosten der Fertigung eine Aktivierungspflicht und für alle dem Vertriebsbereich und der allgemeinen Verwaltung zuzuordnenden Verwaltungskosten ein Aktivierungsverbot besteht. Kosten,

⁷⁵ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 483

⁷⁶ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect8.glc.gll.htm , aufgerufen am 26.10.2018

⁷⁷ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 484 - 485

⁷⁸ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect8.glc.gll.htm , aufgerufen am 26.10.2018

die weder Einzel- noch Produktionsgemeinkosten sind und mit dem Vermögenswert in einem kausalen Zusammenhang stehen, dürfen als sonstige Kosten in die Herstellungskosten einfließen. Hierfür sind nach IAS 2.15 kundenspezifische Kosten der Produktentwicklung genannt. Für Forschungskosten besteht nach IAS 38.54 ein Aktivierungsverbot. Entwicklungskosten müssen unter den Voraussetzungen des IAS 38.57 als immaterielle Vermögenswerte aktiviert werden. Nach IAS 2.16 dürfen Vertriebskosten nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden und müssen daher in der Periode ihres Anfalls als Aufwand erfasst werden. Lagerkosten sind nicht aktivierungsfähig, weil sie i.d.R. dem Produktionsprozess nachgelagert sind. Somit versetzen sie ein Produkt nicht in seinen derzeitigen Zustand und an seinen jeweiligen Ort. Ebenfalls nicht aktivierungsfähig sind Leerkosten.⁷⁹

	Herstellungskosten nach IFRS
Einzelkosten	
Materialeinzelkosten	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht
Gemeinkosten	
Materialgemeinkosten	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Pflicht
Abschreibungen	Pflicht
Verwaltungskosten des Material- und Fertigungsbereichs sowie produktionsbezogene allgemeine Verwaltungskosten	Pflicht
Verwaltungskosten des Vertriebsbereichs	Verbot
Übrige allgemeine Verwaltungskosten	Verbot
Kosten für freiwillige soziale Leistungen, soziale Einrichtungen und betriebliche Altersvorsorge, soweit produktionsbezogen	Pflicht
Übrige Kosten für freiwillige soziale Leistungen, soziale Einrichtungen und betriebliche Altersvorsorge	Verbot
Fremdkapitalkosten	Pflicht
Steuern	

⁷⁹ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.qIsect8.qIC.qIII.htm , aufgerufen am 27.10.2018

Substanzsteuer, soweit produktionsbezogen	Pflicht
Ertragssteuer und sonstige Substanzsteuern	Verbot
Forschungs- und Entwicklungskosten	
Grundlagenforschung	Verbot
Kosten der Neuentwicklung	Pflicht
Kosten der Weiterentwicklung	Pflicht
Vertriebskosten	Verbot
Sonstige Kosten	
Leerkosten	Verbot
Lagerkosten für Fertigerzeugnisse	Verbot

Tabelle 1: Darstellung über Umfang der Herstellungskosten (selbst erstellte Tabelle in Anlehnung an https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect8.glc.glll%2Ehtm, aufgerufen am 28.10.2018)

Bei der Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten können aus wirtschaftlichen Gründen vereinfachende Verfahren wie die Standardkostenmethode oder retrograde Methode angewendet werden (IAS 2.21). Die Standardkostenmethode verwendet Plankosten zur Ermittlung der Herstellungskosten. Dabei werden die normale Höhe des Material- und Personaleinsatzes sowie die normale Leistungsfähigkeit und Kapazitätsauslastung der Maschine unterstellt. Nach IAS 2.21 müssen diese Plangrößen regelmäßig überprüft und ggf. an die Gegebenheiten angepasst werden. Diese Methode unterstellt einen normalen Betriebsverlauf und somit werden Kosten ineffizienter Produktion, ungewöhnliche Ausschusskosten oder Kosten der Unterbeschäftigung nicht in die Herstellungskosten einbezogen. Deshalb wird die Überbewertung der Vorräte verhindert. Bei Einzelhandelsunternehmen, die für große Stückzahlen von Vorräten mit ähnlichen Bruttogewinnspannen und hoher Umschlagshäufigkeit die Anschaffungskosten ermitteln, findet insbesondere die retrograde Methode Anwendung. Die Anschaffungskosten der Vorräte werden indirekt ermittelt, indem vom Verkaufspreis eine angemessene Bruttogewinnspanne abgezogen wird (IAS 2.22). Vorräte, deren Verkaufspreise reduziert wurden, werden durch den verwendeten Prozentsatz auch berücksichtigt. Für eine ganze Warengruppe darf eine durchschnittliche Bruttogewinnspanne verwendet werden (IAS 2.22). Somit liegt die Vereinfachung dieser Methode darin, dass nicht genau überprüft werden muss, zu welchem Preis eine jeweilige Ware verkauft worden ist.⁸⁰

⁸⁰ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 490 - 491

In der Folgebewertung ist der Bilanzansatz der Vorräte der niedrigere Wert aus Anschaffungs-/ Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert (IAS 2.9). Der Nettoveräußerungswert wird wie folgt ermittelt:

$$\begin{array}{r} \text{Geschätzter Verkaufspreis} \\ - \text{ Erlösschmälerung} \\ - \text{ Geschätzte noch anfallende Fertigungskosten} \\ - \underline{\text{ Geschätzte noch anfallende Verkaufskosten}} \\ = \text{ Nettoveräußerungswert}^{81} \end{array}$$

Der Nettoveräußerungswert wird absatzmarktorientiert ermittelt und ist zu jedem Stichtag neu zu ermitteln. Die Abschreibung auf den Nettoveräußerungspreis ist rückgängig zu machen, sobald die Gründe für die erfolgte Wertminderung entfallen (Wertaufholungsgebot). Dabei stellen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Wertobergrenze für die Vorräte da.⁸²

Vorräte sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. Nach IAS 2.23 werden hierbei den einzelnen Vorratsgegenständen die jeweiligen Kosten anhand ihrer tatsächlichen Verbrauchsfolge zugeordnet. Demnach sind Waren, die für bestimmte Aufträge beschafft, oder die nach spezifischen Kundenwünschen hergestellt wurden, einzeln zu bewerten. Sobald Vorräte in großer Stückzahl vorhanden oder untereinander austauschbar sind, sind sie für die Einzelbewertung ungeeignet (IAS 2.24). Beispiele hierfür sind Rohstoffe oder Massenprodukte. Vereinfachend gibt es neben der Einzelbewertung auch Durchschnitts- und Verbrauchsfolgeverfahren. Sofern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach IAS 2.25 nicht einzeln zu bewerten sind, sind sie mit dem first-in-first-out-Verfahren (FIFO) oder nach der Methode des gewogenen Durchschnitts zu ermitteln. Nach IFRS sind andere Verbrauchsfolgeverfahren, wie z.B. last-in-first-out-Verfahren (LIFO) nicht zulässig, außer sie entsprechen der tatsächlichen Verbrauchsfolge.⁸³

FIFO ist ein Verbrauchsfolgeverfahren. Hierbei sind zuerst angeschaffte Vorräte zuerst zu verbrauchen. Deshalb wird angenommen, dass der Vorratsbestand aus zuletzt beschafften oder produzierten Vermögenswerten besteht. Bei Anwendung der Durchschnittsmethode werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von ähnlichen oder in der laufenden Periode hinzugerechneten Vorräten mit dem gewogenen Durchschnitt

⁸¹ Vgl. Ebner Stolz, IFRS-Jahresabschluss - Erstellung und Prüfung 2014/15, a.a.O. S. 266 - 267

⁸² Vgl. Ebner Stolz, IFRS-Jahresabschluss - Erstellung und Prüfung 2014/15, a.a.O. S. 267

⁸³ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect8.glc.glll.htm , aufgerufen am 28.10.2018

bewertet. Dieser Durchschnitt kann pro Berichtsperiode oder als gleitender Durchschnitt mit jeder neuen Lieferung berechnet werden (IAS 2.27).⁸⁴

Ausweis

Nach IAS 1.54 wird kein Gliederungsschema für Vorräte vorgegeben. Eine Untergliederung der Vorräte nach wird gemäß IAS 2.37 wie folgt empfohlen:

- Handelswaren
- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
- unfertige Erzeugnisse
- Fertigerzeugnisse⁸⁵

Hinsichtlich der Offenlegungspflichten gemäß IAS 2.36-39 müssen IFRS-Abschlüsse die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Vorräte einschließlich der Zuordnungs- und Bewertungsverfahren, den Gesamtbuchwert der Vorräte und die Buchwerte einer unternehmensspezifischen Untergliederung, die Buchwerte der zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten angesetzten Vorräte, die in einer Periode erfassten Wertminderungen, Fremdfinanzierungskosten, den Buchwert der Vorräte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten verpfändet sind und Ereignisse, die zu einer Wertaufholung geführt haben, enthalten.⁸⁶

Beispiel

Die ABC-AG fertigt Werkzeugmaschinen. Im Geschäftsjahr 2018 wurden 1000 Winkelschleifer auf Lager produziert. Die Herstellungskosten betragen € 60,00 je Stück. Sie wurden unter den Vorräten (Fertigerzeugnisse) ausgewiesen. Am Abschlussstichtag ist bekannt, dass die ABC-AG die auf Lager befindlichen Winkelschleifer aller Voraussicht nach nur zu € 55,00 je Stück verkaufen kann. Außerdem werden für Marketing und Vertrieb noch € 2,00 je Stück anfallen. Der Wert des Vorratsbestands ist zum 31.12.2018 zu ermitteln.⁸⁷

⁸⁴ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR_glsect8.glC.gIII.htm, aufgerufen am 28.10.2018

⁸⁵ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 501

⁸⁶ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 500 - 501

⁸⁷ Vgl. https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_standards_ias2.pdf, aufgerufen am 28.10.2018

- Die ABC-AG muss den Bestand des zu Herstellungskosten bewerteten Vorratsvermögens am Bilanzstichtag auf seine Werthaltigkeit prüfen.

- Werthaltigkeitsprüfung:

geschätzter Verkaufserlös je Stück	55,00 €
- geschätzte noch anfallende Verkaufskosten je Stück	2,00 €
= Nettoveräußerungswert zum Bilanzstichtag je Stück	53,00 €

- Das Ergebnis ist die Feststellung einer Wertminderung.
- Die Herstellungskosten je Stück i.H.v. € 60,00 sind höher als der Nettoveräußerungswert mit € 53,00 je Stück. Deshalb muss eine Wertminderung i.H.v. € 7,00 je Stück erfolgen.
- Daraus ergibt sich, dass der Lagerbestand an Winkelschleifern auf den Nettoveräußerungswert abzuschreiben ist.

- Buchung:

sonstige betriebliche Aufwendungen (Abschreibungen auf Vorräte) 7.000 €
an Vorräte 7.000 €

- Bilanzausweis zum 31.12.2018:

Vorräte (Fertigerzeugnisse: „Winkelschleifer“): € 53.000 (Nettoveräußerungswert)⁸⁸

3.5. Finanzinstrumente

Der zentrale Standard für die Bilanzierung von Finanzinstrumenten war der IAS 39. Aufgrund dessen schweren Verständlichkeit und komplizierten Anwendung, wurde er vom neuen Standard, dem IFRS 9, abgelöst. Dieser ist ab dem 01.01.2018 verpflichtend anzuwenden.⁸⁹ Weitere Teilaspekte zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten befinden sich in den IAS 32, IFRS 7 und IFRS 13. Zu den Ausnahmen vom Anwendungsbereich vom IFRS 9 gehören gemäß IFRS 9.2.1:

- Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach IAS 27,28 und IFRS 10 bilanziert werden,
- Leasingverträge (IAS 16),
- Verpflichtungen und Forderungen der Unternehmen aus Mitarbeitervergütung (IAS 19),

⁸⁸ Vgl. https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_standards_ias2.pdf, aufgerufen am 28.10.2018

⁸⁹ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 642

- Von der berichtenden Unternehmung begebene Eigenkapitalinstrumente, die dem Eigenkapital der Unternehmung zuzuordnen sind (IAS 32),
- Versicherungsverträge (IFRS 4), Ausnahme: bestimmte Finanzgarantien nach der Definition in IFRS 9.4.2 und 9.4.2,
- Wetterderivate, soweit sie im Anwendungsbereich des IFRS 4 liegen,
- Verträge (Termingeschäfte) mit bedingten Gegenleistungen im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen (IFRS 3),
- Kreditzusagen,
- Finanzinstrumente, Verträge und Verpflichtungen aus aktienbasierter Vergütung (IFRS 2), Ausnahme: IAS 39.5 – 39.7
- finanzielle Garantien, die durch IAS 37 geregelt werden und
- Ansprüche und Verpflichtungen, die in den Regelungsbereich des IFRS 15 fallen.⁹⁰

IFRS 32.11 definiert Finanzinstrumente als „Verträge, die bei einem Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und gleichzeitig bei einem anderen Unternehmen zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führen“.⁹¹ Zu den finanziellen Vermögenswerten gehören der Kassenbestand, Eigenkapitalinstrumente eines anderen Unternehmens, andere flüssige Mittel, Rechte auf flüssige Mittel, Eigenkapitaltitel anderer Unternehmen sowie Rechte, die den vorteilhaften Austausch von Finanzinstrumenten garantieren. Aus einer Verpflichtung des bilanzierenden Unternehmens, flüssige Mittel an einen externen Vertragspartner zu liefern oder Finanzinstrumente mit diesem zu ungünstigen Bedingungen zu tauschen, entstehen finanzielle Verbindlichkeiten. Finanzielle Verbindlichkeiten werden im Gliederungspunkt 3.7 näher erläutert. Eigenkapitalinstrumente sichern dem Eigentümer den anteiligen Anspruch am Residualvermögen des emittierenden Unternehmens. Das ist der Wert aller Vermögenswerte abzüglich aller Schulden.⁹² Finanzinstrumente lassen sich in originäre, derivative und strukturierte Finanzinstrumente aufteilen. Originäre Finanzinstrumente lassen sich in aktivische und passivische Finanzinstrumente aufteilen. Zahlungsmittel, Forderungen, Aktien oder gehaltene Anleihen sind Beispiele für aktivische Finanzinstrumente. Beispiele für passivische originäre Finanzinstrumente sind Verbindlichkeiten aus Lieferungen (Verbindlichkeiten aus LuL) und Leistung, Darlehnsverbindlichkeiten oder begebene Anleihen. Kapitalmarktprodukte wie z.B. Optionen Futures, Swaps usw. werden unter derivative Finanzinstrumente eingeordnet. Ein strukturiertes Finanzinstrument, ist ein

⁹⁰ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2016, S. 281

⁹¹ Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 248

⁹² Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 643 - 644

derivatives Finanzinstrument, welches in einem originären Basisvertrag eingebunden ist. Die Wandelanleihe ist ein Beispiel hierfür.⁹³

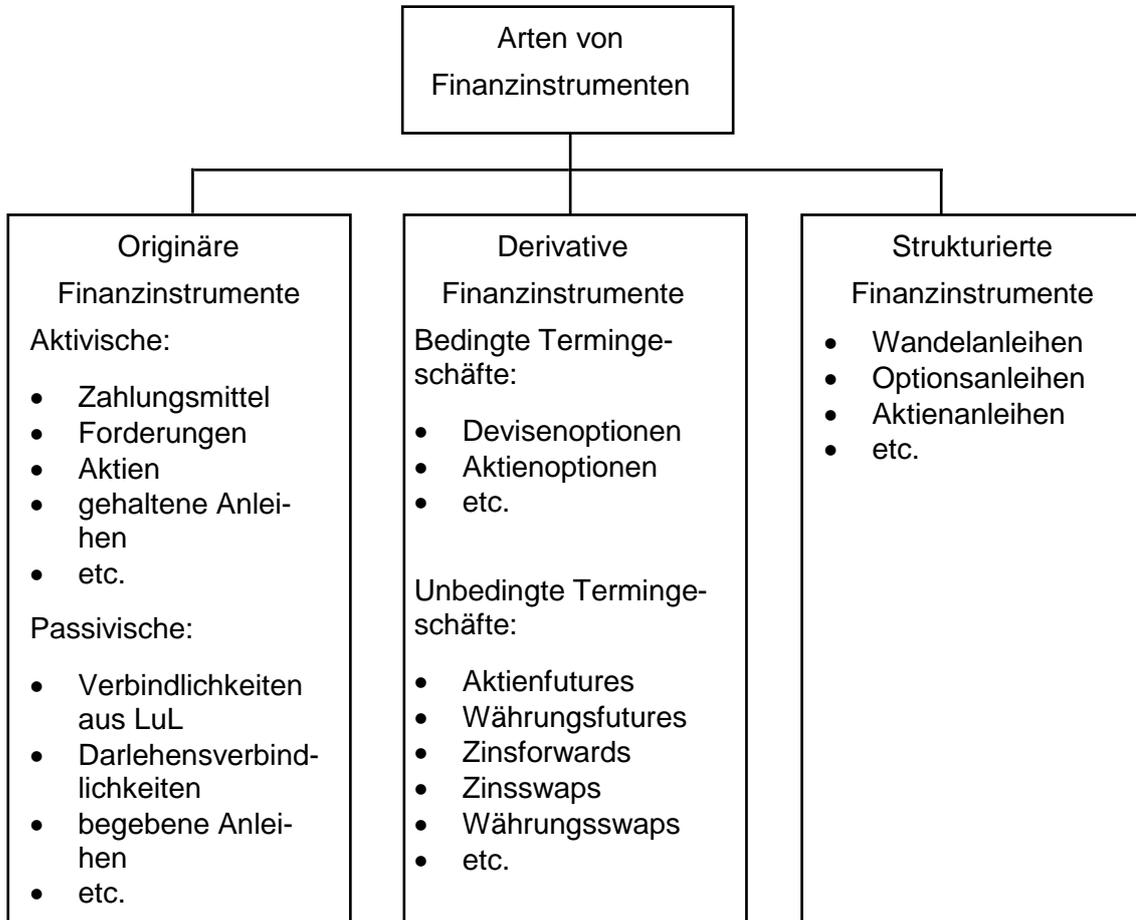


Abbildung 9: Arten von Finanzinstrumenten (selbst erstellte Abbildung in Anlehnung an Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 249

Ansatz

Der Ansatz der Finanzinstrumente erfolgt, wenn das bilanzierende Unternehmen Partei eines Vertrages wird, der zu einem Finanzinstrument führt (IFRS 9.3.1.1). Nach IFRS 9 müssen Finanzinstrumente in Abhängigkeit von ihrer Beschaffenheit und ihrem Verwendungszweck in verschiedene Kategorien zusammengefasst werden. Gemäß IFRS 9.B3.1.3 kann das Unternehmen für jede Kategorie getrennt entscheiden, ob der Ansatz zum Handelstag oder zum Erfüllungstag erfolgt. Hierbei ist zu beachten, dass der Ansatz

⁹³ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 248 - 249

der jeweiligen Kategorie stetig sein muss.⁹⁴ Der Handelstag wird als der Tag, an dem das Unternehmen die Verpflichtung zum Kauf oder Verkauf eingegangen ist, definiert (IFRS 9.B.3.1.5). Der Erfüllungstag hingegen ist der Tag, an dem ein Vermögenswert an oder durch das Unternehmen geliefert wird.⁹⁵ Wenn Finanzinstrumente zum Erfüllungstag angesetzt werden und dieser nach dem Bilanzstichtag liegt, müssen mögliche Wertänderungen zwischen Handels- und Erfüllungstag entsprechend der Folgebewertungsvorschriften der jeweiligen Kategorie trotzdem beachtet werden. Dies erfolgt indem die Wertänderungen als Forderung oder Verbindlichkeit erfasst werden.⁹⁶

Bewertung

Die Erstbewertung von Finanzinstrumenten erfolgt, unter zusätzlicher Berücksichtigung von Transaktionskosten, mit dem beizulegenden Zeitwert, außer es handelt sich um Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (IFRS 9.5.1.1). Gemäß IFRS 9.5.1.3 werden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, ohne signifikante Finanzierungskomponente, mit dem Transaktionspreis bzw. den Anschaffungskosten erstbewertet. Transaktionskosten sind Kosten, die nicht entstanden wären, wenn der Erwerb, Abgang oder die Ausgabe von Finanzinstrumenten nie stattgefunden hätte (IFRS 9.A). Setzt das Unternehmen zum Erfüllungstag an, so ist dennoch der beizulegende Zeitwert zum Handelstag maßgeblich (IFRS 9.5.1.2). Gemäß IFRS 9.B5.1.2A entspricht, beim erstmaligen Ansatz, der beizulegende Zeitwert dem Transaktionspreis.⁹⁷

Der beizulegende Zeitwert kann am Abschlussstichtag vom Transaktionspreis abweichen. Nach IFRS 13.B4 kann eine Abweichung zustande kommen, wenn der Geschäftsvorfall

⁹⁴ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 647

⁹⁵ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect3.gID.gIII%2Ehtm , aufgerufen am 29.10.2018

⁹⁶ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 647

⁹⁷ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 648

- zwischen sich nahestehenden Vertragsparteien stattfindet,
- in einer Zwangssituation erfolgt,
- neben dem betreffenden Finanzinstrument die Übertragung weiterer Vermögenswerte oder Schulden umfasst oder
- in einem für das Finanzinstrument wichtigsten oder vorteilhaftesten Markt stattfindet.⁹⁸

Beim Bestehen einer Abweichung erfolgt die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts nach IFRS 13.72 anhand einer dreistufigen Hierarchie. Auf der ersten Stufe wird geprüft, ob identische Finanzinstrumente auf einem aktiven Markt gehandelt werden. Grundvoraussetzung ist hierbei das Bestehen und der Zugang zu einem aktiven Markt. Gemäß IFRS 13.A ist ein aktiver Markt ein Markt, auf dem Geschäftsvorfälle mit dem Vermögenswert oder der Schuld mit ausreichender Häufigkeit und Volumen auftreten, so dass immer Preisinformationen zur Verfügung stehen.⁹⁹ „Ein Finanzinstrument gilt als an einem aktiven Markt notiert, wenn notierte Preise an einer Börse, von einem Händler, Broker, einer Branchengruppe, einem Preisberechnungs-Service oder einer Aufsichtsbehörde leicht und regelmäßig erhältlich sind [...] und diese Preise aktuelle und regelmäßig auftretende Markttransaktionen unter voneinander unabhängigen Dritten darstellen.“¹⁰⁰ Der beizulegende Zeitwert wird bestimmt, indem sich ein vertragswilliger Käufer und Verkäufer, zu marktüblichen Bedingungen, auf einen Preis einigen. Das Ziel bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts ist es einen Preis zu finden, zudem am aktiven Markt am Abschlussstichtag eine Transaktion mit einem Finanzinstrument erfolgen würde. Dabei ist nicht der zu beobachtende Handel eine Voraussetzung für das Existieren eines aktiven Marktes, sondern dass ein Vertragspartner zum angegebenen Preis zu finden ist.¹⁰¹ Bestehen mehrere aktive Märkte für den finanziellen Vermögenswert, muss der Hauptmarkt bzw. der vorteilhafteste Markt identifiziert werden (IFRS 13.78(a)). Anpassungen der dort notierten Preise müssen in der Regel nicht erfolgen (IFRS 13.79).¹⁰² Falls kein aktiver Markt vorliegt, wird auf der zweiten Hierarchieebene der beizulegende Zeitwert unter Berücksichtigung anderer direkter oder indirekt beobachtbarer

⁹⁸ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 648

⁹⁹ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect3.gIE.gllV.g11.gla.htm, aufgerufen am 31.10.2018

¹⁰⁰ https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect3.gIE.gllV.g11.gla.htm, aufgerufen am 31.10.2018

¹⁰¹ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect3.gIE.gllV.g11.gla.htm, aufgerufen am 31.10.2018

¹⁰² Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 649

Daten bestimmt (IFRS 13.81). Dabei können notierte Preise für ähnliche Finanzinstrumente auf aktiven Märkten oder Preise von inaktiven Märkten herangezogen werden. Nur wenn vergleichbare Marktdaten mit dem zu bewertenden Instrument hoch korrelieren, dürfen sie zur Bewertung verwendet werden. Außerdem muss ein logischer und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem zu bewertenden und dem als Bewertungsgrundlage verwendetem Finanzinstrument bestehen. Gegebenenfalls können Unterschiede zwischen dem beizulegenden Zeitwert des zu bewertenden und dem gleichartigen Finanzinstrument, für das ein Marktpreis gegeben ist, bestehen. Dieser Unterschied ist festzustellen und ggf. sind Anpassungen vorzunehmen.¹⁰³ Lässt sich der beizulegende Zeitwert weder auf der ersten noch auf der zweiten Stufe ermitteln, so kommen auf der dritten Stufe anerkannte Bewertungsmethoden, sofern diese eine angemessene Annäherung an den Marktwert gewährleisten, zur Anwendung. Bei der Bewertung von Finanzinstrumenten gelten die Marktwertmethode, die Kostenmethode und die Kapitalwertmethode als die drei relevanten Ansätze.¹⁰⁴ Insbesondere Bewertungsverfahren auf Basis der Kapitalwertmethode, wie z.B. Barwertverfahren, Optionspreismodelle oder die Residualwertmethode, kommen sehr häufig zum Einsatz (IFRS 13.B). Dabei muss das bilanzierende Unternehmen die besten verfügbaren Informationen berücksichtigen. Dies schließt auch die Nutzung von unternehmenseigenen Daten ein.¹⁰⁵

Nach IFRS 9 umfasst die Folgebewertung in Einteilung der Finanzinstrumente in drei Kategorien, aus denen sich die Folgebewertungsmethode ergibt:

- Finanzinstrumente, die zu fortgeführten Anschaffungskosten folgebewertet werden,
- Finanzinstrumente, die erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert folgebewertet werden und
- Finanzinstrumente, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert folgebewertet werden.¹⁰⁶

¹⁰³ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect3.gIE.gllV.g11.glb%2Ehtm , aufgerufen am 31.10.2018

¹⁰⁴ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect3.gIE.gllV.g11.glc.htm , aufgerufen am 31.10.2018

¹⁰⁵ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 649

¹⁰⁶ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 674

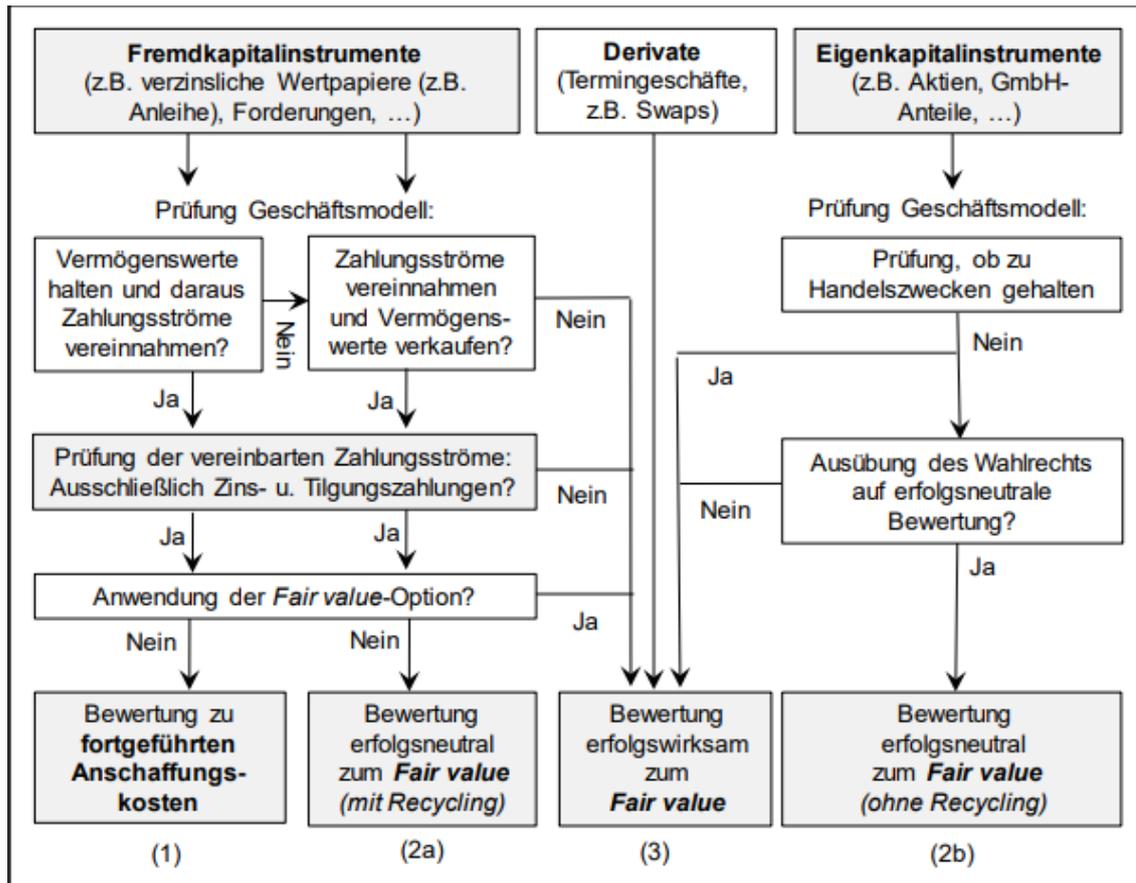


Abbildung 10: Drei Bewertungskategorien nach IFRS 9 (https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_standards_ifrs9_neu.pdf , aufgerufen am 01.11.2018)

Wenn folgende Bedingungen gleichzeitig erfüllt sind, dann wird ein Finanzinstrument in die Kategorie „zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet“ eingeordnet (IFRS 9.4.1.2):

- Der finanzielle Vermögenswert wird im Rahmen eines Geschäftsmodells durch das Unternehmen über eine Laufzeit hinweg gehalten, um vertraglich vereinbarte Zahlungsströme zu vereinnahmen (Geschäftsmodellbedingung) und
- die Ausgestaltung des finanziellen Vermögenswertes führt zu festgelegten Zeitpunkten zu Zahlungsströmen, die Zins- und Tilgungszahlungen für eine Kapitalüberlassung darstellen (Zahlungsstrombedingung).¹⁰⁷

Die Geschäftsmodellbedingung wird nicht für jeden finanziellen Vermögenswert einzeln geprüft, da nach IFRS 9.B4.1.2 Vermögenswerte, abhängig von ihrer geplanten Verwendung innerhalb des Unternehmens, in verschiedene Portfolios zusammenzufassen sind. Anschließend erfolgt für jedes Portfolio eine Prüfung. Hierbei müssen Vermögenswerte

¹⁰⁷ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 674 - 675

des gleichen Typs nicht demselben Portfolio zugeordnet werden. Für die Erfüllung der Geschäftsbedingung eines Portfolios sind der Anlass und die Häufigkeit bisheriger und geplanter Verkäufe relevant. Bei der Prüfung ist jedoch irrelevant, ob einzelne finanzieller Vermögenswerte vor dem Laufzeitende verkauft werden oder dies zumindest nicht ausgeschlossen wird (IFRS 9.B.1.3-3B). Die Zahlungsstrombedingung hingegen muss für jeden finanziellen Vermögenswert einzeln geprüft werden. Die Zahlungsstrombedingung wird z.B. regelmäßig von einfachen Fremdkapitaltiteln erfüllt. Wohingegen Eigenkapitaltitel diese Bedingung nie erfüllen, da sie einen anteiligen Anspruch auf das Residualvermögen des ausgebenden Unternehmens verbriefen. Gemäß IFRS 9.4.1.3 müssen Zinsen für die Überlassung des Kapitals hauptsächlich ein Entgelt für den Zeitwert des Geldes und für das jeweilige Kreditrisiko darstellen. Ungeachtet der Kategorisierung ist nach IFRS 9.4.1.5 die fair value Option anzuwenden. Diese besagt, dass Unternehmen die Möglichkeit besitzen finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten beim Erstansatz freiwillig, jedoch unwiderruflich als „Finanzinstrumente, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert folgebewertet werden“ zu klassifizieren.¹⁰⁸

Finanzinstrumente sind nach IFRS 9.4.1.2A als „**erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert bewertet**“ zuzuordnen, wenn:

- das Geschäftsmodell des Unternehmens die Realisierung vertraglicher Zahlungsströme und die Veräußerung des finanziellen Vermögenswertes oder der Gruppe der finanziellen Vermögenswerte, zu denen der betreffende finanzielle Vermögenswert gehört, zum Ziel hat und
- die Vertragsbedingungen des finanziellen Vermögenswertes zu festgelegten Zeitpunkten zu Zahlungen führen, die ausschließlich Zins- und Tilgungszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag darstellen.¹⁰⁹

Das Kriterium des Geschäftsmodells sieht nicht nur das Halten der finanziellen Vermögenswerte, sondern auch Verkäufe vor. Somit sind neben den Informationen über die Vereinnahmung vertraglicher Zahlungsströme auch Informationen über den bilanzierten beizulegenden Zeitwert relevant. Bei dieser Form der Bewertung findet eine GuV-neutrale Erfassung von Gewinnen und Verlusten statt. Zinserträge, Wertminderungen sowie Währungsumrechnungseffekte bilden eine Ausnahme. Sie werden erfolgswirksam er-

¹⁰⁸ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 677 - 679

¹⁰⁹ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 282

fasst. Nach IFRS 9.5.7.1 in Verbindung mit IFRS 9.5.7.10 werden alle restlichen Wertänderungen im sonstigen Ergebnis erfasst.¹¹⁰ Die Zahlungsstrombedingung ist analog zur Kategorie „zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet“. Unternehmen haben nach IFRS 9.5.7.5 die Möglichkeit Eigenkapitaltitel, soweit sie nicht zum Handelsbestand gehören, freiwillig dieser Kategorie zuzuordnen. Nach IFRS 9.A gehören Derivate immer zum Handelsbestand. Dieses Wahlrecht muss beim Erstansatz für jeden Eigenkapitaltitel einzeln ausgeübt werden. Wobei eine Änderung zu einem späteren Zeitpunkt nicht möglich ist. Sobald ein finanzieller Vermögenswert, der dieser Kategorie zugeordnet ist, die Bilanz verlässt, sind die aus der erfolgsneutralen Verbuchung der Wertänderung entstandenen positiven oder negativen Eigenkapitalpositionen erfolgswirksam aufzulösen (recycling; IFRS 9.5.7.10). Auf Eigenkapitaltitel trifft das jedoch nicht zu. Hier darf nach IFRS 9.B5.7.1 nur eine erfolgsneutrale Umbuchung der entstandenen Eigenkapitalpositionen innerhalb des Eigenkapital stattfinden.¹¹¹

Falls keine der beiden beschriebenen Szenarien vorliegt oder die Zahlungsstrombedingung nicht erfüllt wird, wird der finanzielle Vermögenswert nach IFRS 9.4.1.4 **„erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert“** bewertet. Dabei sind nach IFRS 9.5.7.1 alle Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts ertrags- oder aufwandswirksam in der GuV zu erfassen. Hierzu gehören beispielsweise alle zu Handelszwecken gehaltene Finanzinstrumente, Derivate sowie Investitionen in Eigenkapitalinstrumente.¹¹²

Eine Reklassifizierung finanzieller Vermögenswerte zwischen den drei Kategorien ist bei Änderung des Geschäftsmodells für ein Portfolio jederzeit möglich. Jedoch muss die Umgestaltung des Geschäftsmodells eine bedeutende Veränderung auf Gesamttätigkeit des Unternehmens haben und sie muss bereits im Geschäftsjahr vor der Änderung in eine andere der drei Kategorien wirksam geworden sein. Eine neue Klassifizierung von Vermögenswerten ist, die bei Erstansatz freiwillig der Kategorie „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ oder „erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ zugeordnet wurden und bei finanziellen Verbindlichkeiten, ausgeschlossen (IFRS 9.4.4.2).¹¹³

Wertminderungen werden nach IFRS 9 bei finanziellen Vermögenswerten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten oder erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert bilanziert

¹¹⁰ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 283

¹¹¹ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 681

¹¹² Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 283

¹¹³ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 683

werden, auf Grundlage der erwarteten Kreditausfälle bestimmt. Das ist das sogenannte expected loss model. Für finanzielle Vermögenswerte hingegen, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bilanziert werden, sind Wertminderungsvorschriften entbehrlich. Beim expected loss model werden Wertminderungen anhand von Erwartungswerten antizipiert. Dabei sind Verluste bereits zum Zeitpunkt des Ansatzes des finanziellen Vermögenswertes in Form eines Risikovorsorgepostens, der die erwarteten Kreditausfälle darstellt, GuV-wirksam zu berücksichtigen (IFRS 9.5.5.8).¹¹⁴

Ausweis

Finanzielle Vermögenswerte sind nach IAS 1.60 in lang- und kurzfristige Vermögenswerte zu unterteilen.¹¹⁵ Finanzielle Vermögenswerte, deren Verkauf innerhalb von zwölf Monaten vorgesehen ist, sind kurzfristig. Beträgt die Laufzeit mehr als ein Jahr, handelt es sich um langfristige Vermögenswerte (IAS 1.61).¹¹⁶

Finanzinstrumente werden nach IAS 1.54 als „finanzielle Vermögenswerte ausgewiesen“. Diese Position darf keine Beträge enthalten, die bereits unter „nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen“, „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen“ sowie „Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente“ ausgewiesen sind.¹¹⁷

Gemäß IAS 1.54 werden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen in der Bilanz gesondert ausgewiesen und nach IAS 1.77 in der Bilanz oder im Anhang sachgerecht untergliedert. Eine solche Untergliederung kann nach IAS 1.78b wie folgt aussehen:

- Forderungen gegenüber Handelskunden
- Forderungen gegenüber nahestehenden Unternehmen
- Anzahlungen
- sonstige Beträge¹¹⁸

¹¹⁴ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 684

¹¹⁵ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect3.gll.htm, aufgerufen am 01.11.2018

¹¹⁶ Vgl. <https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fges%2FIAS1%2Fcont%2FIAS1%2EP61%2Ehtm>, aufgerufen am 01.11.2018

¹¹⁷ Vgl. <https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fges%2Fias1%2Fcont%2Fias1.p54.htm&anchor=Y-100-G-IAS1-P-54>, aufgerufen am 01.11.2018

¹¹⁸ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 281

Nach IAS 1.55 ist eine weitere Untergliederung, sofern diese Darstellung zum Verständnis der Vermögens- und Finanzlage erforderlich ist, der finanziellen Vermögenswerte nach ihrer Art, Verwendung oder nach der Liquidierbarkeit in der Bilanz erforderlich. Nach IAS 1.58 sind für die Entscheidung des Detaillierungsgrad der Bilanz Kriterien wie Art und Liquidität von Vermögenswerten, Beträge, Art und Fälligkeitszeitpunkt von Schulden und Zweck der Vermögenswerte heranzuziehen.¹¹⁹

Für erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert folgebewertete Finanzinstrumente, Eigenkapitaltitel, die freiwillig erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert folgebewertet werden, reklassifizierte Finanzinstrumente, Saldierungen, Sicherheiten, Wertkorrekturen für vom Ausfall bedrohte Kredite, vom Unternehmen ausgegebene komplexe hybride Instrumente, deren derivative Komponenten sich in ihrer Wertentwicklung gegenseitig beeinflussen und eigene Zahlungsverzüge bestehen nach IFRS 7.9 – 19 zusätzliche Angabepflichten. Außerdem sind Angaben über die angewandten Ansatz- und Bewertungsmethoden (IAS 7.21) und über die beizulegenden Zeitwerte für Finanzinstrumente, die nicht zum beizulegenden Zeitwert folgebewertet werden (IAS 7.25 – 30), zu veröffentlichen. Nach IFRS 13.93 müssen alle Klassen von Vermögenswerten und Schulden hinsichtlich ihrer Hierarchie unterteilt und Angaben zu Umgliederung zwischen den Stufen gemacht werden. Hinsichtlich der Cashflows und der Risiken der Finanzinstrumente, einschließlich von Informationen über die Sicherheit und Höhe zukünftiger Zahlungen besteht eine Angabepflicht nach IFRS 7.31 – 42.¹²⁰

Beispiel

Die ABC-AG kauft zum 01. September 2018 Aktien (0,1%) im Wert von € 780.000 (Anschaffungskosten). Am 31. Dezember 2018 beträgt der Kurswert der Aktien € 850.000. Am 30. April 2019 werden die Aktien für € 900.000 verkauft. Die Zuordnung der Aktien erfolgt zur Kategorie zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte. Der Steuersatz beträgt 30%.¹²¹

¹¹⁹ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect3.gllF.gll.htm , aufgerufen am 01.11.2018

¹²⁰ Vgl. Pellens B., Fülber R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 699-701

¹²¹ Vgl. https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_hgb_kapitel8.pdf , aufgerufen am 01.11.2018

Kapitel 3: Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften der Bilanz

- Der Aktienkauf wird am 01. September verbucht.
- Buchung:

		Soll	Haben
01.09.2018	sonstige finanzielle Vermögenswerte	€ 780.000	
	Bank/ liquide Mittel		€ 780.000

- Zum Bilanzstichtag wird der Wertanstieg der Aktie um € 70.000 erfolgswirksam im Rechenwerk berücksichtigen.
- Da in der Steuerbilanz keine Zeitbewertung durchzuführen ist, muss eine Buchwertabweichung von € 70.000 (= € 850.000 – € 780.000) in Form einer passiven latenten Steuer berücksichtigt werden. Sie muss erfolgsneutral (sonstiges Ergebnis/ Marktbewertungsrücklage) erfasst werden, da auch die Zeitbewertung erfolgsneutral erfasst wurde. Sie beträgt € 21.000 (= € 70.000 × 30%).

- Buchung:

		Soll	Haben
31.12.2018	Sonstige finanzielle Vermögenswerte	€ 70.000	
	Sonstiges Ergebnis/ Marktbewertungsrücklage		€ 70.000
31.12.2018	Latente Steuer/ Marktbewertungsrücklage	€ 21.000	
	Passive latente Steuer		€ 21.000

- Am 04. April 2019 erfolgt die Veräußerung der Aktien. Im Eigenkapital wird der zwischengeparkte Erfolg aus der Zeitwertbewertung bei der Ausbuchung der Aktien ergebniswirksam umgebucht (sog. Recycling). Damit wird am 04. April 2019 der gesamte während der Haltedauer entstandene Gewinn in Höhe von € 120.000 im Ergebnis realisiert.

- Buchung:

		Soll	Haben
30.04.2019	Liquide Mittel	€ 900.000	
	Sonstiges Ergebnis/Marktbewertungsrückl.	€ 70.000	
	Sonstige finanzielle Vermögenswerte (kfrz.)		€ 850.000
	Sonstige betriebliche Erträge		€ 120.000

- Da keine Buchungsunterschiede mehr zwischen IFRS- und Steuerbilanz bestehen, wird die passive latente Steuer vom 31.12.2018 erfolgsneutral aufgelöst.
- Buchung:

		Soll	Haben
30.04.2019	Passive latente Steuer	€ 21.000	
	Latente Steuer/ Marktbewertungsrücklage		€ 21.000 ¹²²

3.6. Eigenkapital

Die Regelungen zum Eigenkapital finden sich im Framework und in den verschiedenen Standards wider. Bei Finanzierungsvermögen unterscheiden die IFRS nur zwischen Eigenkapital und Schulden. Gemäß IAS 32.18 ist bei der Klassifizierung nicht die rechtliche Ausgestaltung, sondern der wirtschaftliche Charakter der Finanzierungsinstrumente zu berücksichtigen. Eigenkapitalinstrumente werden nach IAS 32.11 als ein Vertrag definiert, der einen Residualanspruch an den Vermögenswerten eines Unternehmens nach Abzug aller Schulden beinhaltet. Dies bedeutet, dass alle Sachverhalte der Passivseite, die nicht als Verbindlichkeit oder Rückstellung identifiziert werden können, nach IAS 32 als Eigenkapital zu klassifizieren sind. Demnach sind nach IAS 32.16 Finanzinstrumente nur dann Eigenkapitalinstrumente, wenn ein Unternehmen keine vertraglichen Verpflichtungen zur Abgabe von flüssigen Mitteln oder finanziellen Vermögenswerten hat und kein Derivat und keine Pflicht des Unternehmens zur Lieferung einer variablen Zahl eigener Aktien besteht.¹²³

Ansatz

Das Eigenkapital kann unter Berücksichtigung der in den IFRS genannten Positionen systematisiert werden. Dabei wird im Wesentlichen zwischen dem einzahlten Kapital und dem erwirtschafteten Kapital unterschieden. Das eingezahlte Kapital besteht aus dem

¹²² Vgl. https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_hgb_kapitel8.pdf , aufgerufen am 01.11.2018

¹²³ Vgl. Ebner Stolz, IFRS-Jahresabschluss - Erstellung und Prüfung 2014/15, a.a.O. S. 240 - 241

gezeichneten Kapital und den Kapitalrücklagen. Zum erwirtschafteten Kapital gehören Gewinnrücklagen und die GuV-neutral gebildeten Eigenkapitalpositionen.¹²⁴

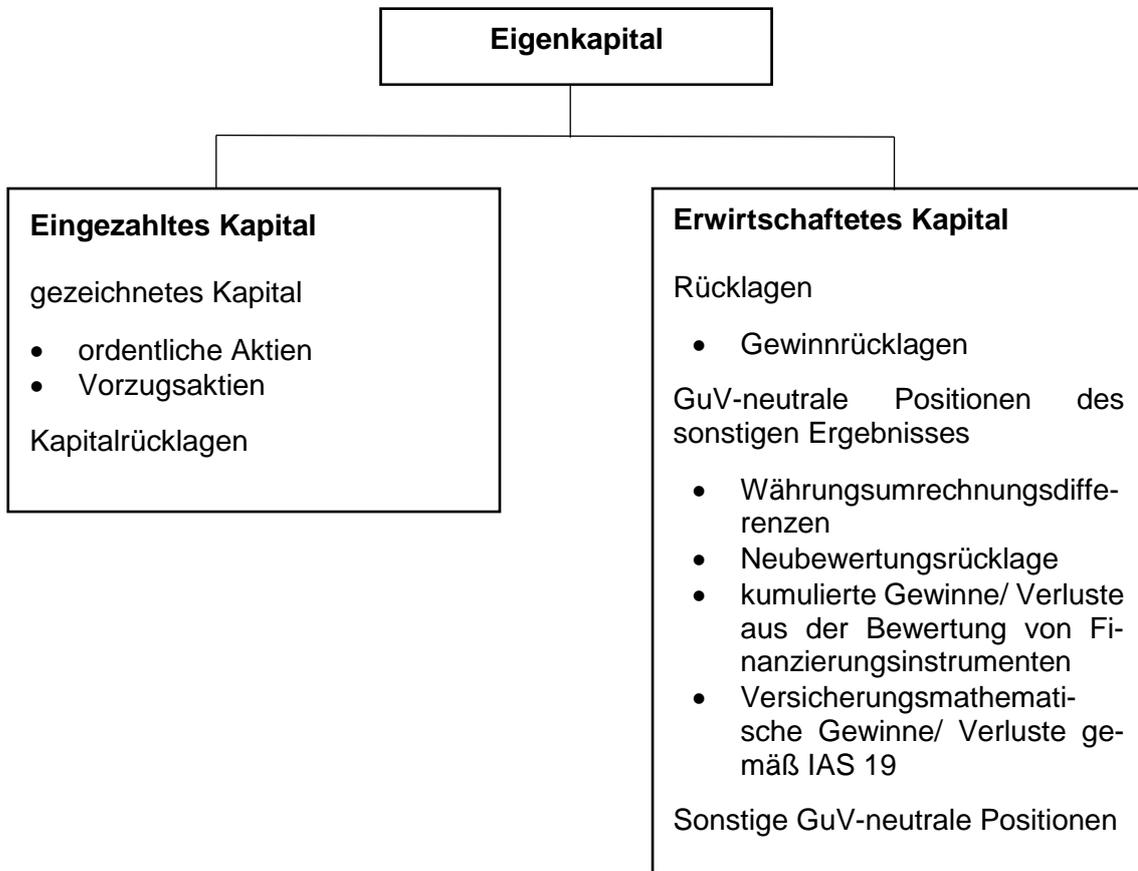


Abbildung 11: Eigenkapitalpositionen nach IFRS (selbsterstellte Abbildung in Anlehnung an Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.425)

Bewertung

Die Zusammensetzung des **gezeichneten Kapitals** ist abhängig von den rechtlichen Bestimmungen, denen das nach IFRS bilanzierende Unternehmen unterliegt. Es kann aus Stamm- und Vorzugsaktien, die jeweils mit oder ohne Nennwert ausgestaltet sein können, bestehen. Alle Anteilskategorien sind nach den Offenlegungspflichten des IAS 1.78-80 in Bilanz bzw. Anhang zu berücksichtigen. Die Nennwertaktie stellt über einen festen Nennwert einen Anteil am Grundkapital einer Aktiengesellschaft dar. Als eine „unechte nennwertlos Aktie“ wird eine Aktie bezeichnet, die über keinen festen Nennbetrag lautet. Dennoch lässt sich ihr ein rechnerischer Nennbetrag zuordnen. Das nennbetrags-

¹²⁴ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 581

mäßige festgesetzte Grundkapital einer Gesellschaft besteht dabei aus Aktien, die jeweils einen Teilbetrag des Grundkapitals darstellen. Durch die Division des Grundkapitals durch die Anzahl der Aktien lässt sich der Nennbetrag rechnerisch ermitteln. Das Aktiengesetz sieht letztlich einen rechnerischen Mindestwert von einem Euro vor (Aktiengesetz (AktG) § 8(2)). Die Zahl der Aktien und die Nennbeträge sind nach AktG § 23 Abs. 3 Nr. 4 in der Satzung zu bestimmen.¹²⁵ Nach IAS 32.33 sind Kauf, Verkauf, Ausgabe oder Einziehung von eigenen Aktien erfolgsneutral zu erfassen.¹²⁶ Kosten, die im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung anfallen, dürfen nicht aufwands- oder ertragswirksam erfasst werden. Die Transaktionskosten einer Eigenkapitalerhöhung oder -herabsetzung sind vom Eigenkapital abzuziehen.¹²⁷

Die **Kapitalrücklage** wird in keinem IFRS explizit definiert, jedoch ist die Bildung einer Unterposition im Eigenkapital nach IAS 1.78(e) in Form eines separaten Ausweises in der Bilanz oder im Anhang gefordert. Die Kapitalrücklage enthält das Aufgeld (Agio), das bei der Ausgabe von Anteilen durch die Gesellschafter bereitgestellt wird. Dadurch grenzt sie sich vom gezeichneten Kapital und den übrigen Rücklagen, die aus den in der Vergangenheit erzielten Gewinnen/Verlusten bzw. sonstigen Ergebnissen entstanden sind, ab.¹²⁸

Die Gewinnrücklagen werden aus dem Periodenergebnis gebildet. Nach IFRS kann zwischen folgenden Gewinnrücklagen unterschieden werden:

- gesetzliche Rücklage
- satzungsmäßige Rücklage
- andere Gewinnrücklage

Die Gewinnrücklagen bestehen grundsätzlich aus den thesaurierten Vorjahresergebnissen sowie dem Periodenergebnis. Da durch die IFRS keine Ergebnisverwendungsrechnung im Sinne des § 158 AktG gibt, ist das Periodenergebnis ein Bestandteil der Gewinnrücklage. Sie stellt das Ausschüttungs- und Verrechnungspotential eines Unternehmens dar. Dabei schreibt das IAS 8 vor, Korrekturen von wesentlichen Fehlern aus Vorperioden (IAS 8.42) und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS

¹²⁵ Vgl. Pellens B., Fülbiel R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 582 - 583

¹²⁶ Vgl. <https://beck-online.beck.de/?vpath=bib-data%2Fges%2FIAS32%2Fcont%2FIAS32%2EP33%2Ehtm> , aufgerufen am 05.11.2018

¹²⁷ <https://beck-online.beck.de/?vpath=bib-data%2Fges%2FIAS32%2Fcont%2FIAS32%2EP35%2Ehtm> , aufgerufen am 05.11.2018

¹²⁸ Vgl. Pellens B., Fülbiel R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 583

8.22) ergebnisneutral durch eine Verrechnung mit den Gewinnrücklagen vorzunehmen.

¹²⁹ Die IFRS regeln nicht die Bildung und Auflösung der gesetzlichen Rücklage. Sie ergibt sich aus den nationalen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen des Landes, in dem die bilanzierende Kapitalgesellschaft ihren Sitz hat. Sofern ein deutsches Unternehmen nach IFRS einen Konzernabschluss erstellt, nach § 150 AktG verpflichtet ist eine gesetzliche Rücklage zu bilden, muss sie die gesetzliche Rücklage innerhalb des Eigenkapitals in ihrem IFRS-Abschluss ausweisen. Die Dotierung der gesetzlichen Rücklage erfolgt aus den Gewinnrücklagen.¹³⁰ Die satzungsmäßige Rücklage beruht auf vertragliche Bestimmungen der Satzung. Eine Zuführung zu den satzungsmäßigen Rücklagen mindert die Gewinnrücklage.¹³¹ Alle sonstigen Rücklagen, die in der Regel aus vertraglichen Verpflichtungen entstehen, werden als andere Gewinnrücklagen ausgewiesen.¹³²

Das **sonstige Ergebnis** besteht aus den Währungsumrechnungsdifferenzen, der Neubewertungsrücklage, den kumulierten Gewinnen und Verlusten aus der Bewertung von Finanzinstrumenten und den versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten gemäß IAS 19. Die Währungsumrechnungsdifferenzen entstehen bei der Konsolidierung von ausländischen Gesellschaften mit abweichender Währung. Diese Differenzen werden in einer gesonderten Eigenkapitalposition gesammelt (IAS 21.39(c)). Die Bildung dieser Rücklage erfolgt nach Berücksichtigung aktiver bzw. passiver latenter Steuern GuV-neutral. Bis zum Ausscheiden der ausländischen Gesellschaft aus dem Konzern wird der Eigenkapitalposten GuV-neutral weitergeführt. Die Auflösung erfolgt GuV-wirksam (IAS 21.48).¹³³ Sofern bei der Folgebewertung des Sachanlagevermögens und/ oder immaterieller Vermögenswert die Neubewertungsmethode gewählt wird, so führen Wertansätze über die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus zu einer GuV-neutralen Berücksichtigung im sonstigen Ergebnis. Spätere Wertminderungen führen zunächst zu einer GuV-neutralen Auflösung der Neubewertungsrücklage. Aufgrund einer Neubewertung von Sachanlagen bzw. immateriellen Vermögenswerten ent-

¹²⁹ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 373 - 374

¹³⁰ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 374

¹³¹ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 374

¹³² Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 374

¹³³ Vgl. Pellens B., Fülber R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 586

standene Neubewertungsrücklagen werden bei Realisierung GuV-neutral in die Gewinnrücklagen umgebucht.¹³⁴ Gewinne und Verluste aus der Wertänderung von zur Veräußerung gehaltenen Wertpapieren werden innerhalb des Eigenkapitals kumuliert.¹³⁵ Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste werden über eine sofortige, vollständige und GuV-neutrale Verrechnung mit dem Eigenkapital erfasst.¹³⁶

Ausweis

Nach IAS 1.54q, .54r sind das gezeichnete Kapital und die Rücklagen auszuweisen. Eine weitere Untergliederung des Eigenkapitals in der Bilanz oder im Anhang ist nach IAS 1.77 vorzunehmen. Nach IAS 1.79 sind Mindestangaben in der Bilanz, der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang anzugeben. Demnach ist für jede Aktiegattung

- die Anzahl der genehmigten Anteile,
- die Anzahl der ausgegeben und voll eingezahlten Anteile und die Zahl der ausgegeben und nicht voll eingezahlten Anteile,
- der Nennwert der Anteile oder die Aussage, dass Anteile keinen Nennwert haben,
- eine Überleitungsrechnung der Zahl der im Umlauf befindlichen Anteile am Anfang und am Abschlussstichtag,
- die Rechte, Vorzugsrechte und Beschränkungen für die jeweilige Kategorie von Anteilen einschließlich Beschränkungen bei der Ausschüttung von Dividenden und der Rückzahlung des Kapitals,
- eigene Anteile, die durch das Unternehmen selbst, seine Tochtergesellschaften oder beteiligten Unternehmen gehalten werden und
- Anteile, die aufgrund von Optionen und Verkaufskontrakten zur Ausgabe vorbehalten sind, einschließlich der Verkaufsbedingungen und Beträge, anzugeben.¹³⁷

Außerdem muss Beschreibung von Art und Zweck jeder Rücklage innerhalb des Eigenkapitals erfolgen.¹³⁸ Des Weiteren müssen nach IAS 1.137 im Anhang die Dividenden,

¹³⁴ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 586

¹³⁵ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 586

¹³⁶ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 587

¹³⁷ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 370 - 371

¹³⁸ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 371

die vorgeschlagen oder beschlossen wurden, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde, die aber nicht als Verbindlichkeit im Abschluss bilanziert wurden, sowie der Betrag je Anteil und die Höhe des Betrags der aufgelaufenen, noch nicht bilanzierten Vorzugsdividenden, dargestellt werden. Die Eigenkapitalveränderungsrechnung ist ein eigenständiger Bestandteil des Jahresabschlusses und stellt die Bewegungen innerhalb des Eigenkapitals während einer Periode dar (IAS 1.106).¹³⁹

Beispiel

Im Rahmen einer Barkapitalerhöhung wird zum 01. Juli 2018 das Grundkapital der ABC AG um € 1.000.000 durch die Altaktionäre erhöht. Außerdem werden € 9.000.000 in die Kapitalrücklage eingezahlt. Somit erhöht sich das Eigenkapital um € 10.000.000. Bei der Kapitalerhöhung sind Kosten für das Honorar des Notars in Höhe von € 100.000 angefallen. Für die Eintragung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister sind € 5.000 entstanden. Der Ertragssteuersatz beträgt 30 %.¹⁴⁰

- Nach IFRS werden die zugeflossenen Beträge in Höhe von € 10.000.000 in das gezeichnete Kapital (Grundkapital) mit € 1.000.000 und in die Kapitalrücklage mit € 9.000.000 eingestellt.
- Buchung:

		Soll	Haben
01.07.18	Bank/Liquide Mittel	T€ 10.000	
	Gezeichnetes Kapital		T€ 1.000
	Kapitalrücklage		T€ 9.000

- Kosten, die notwendigerweise durch die Kapitalerhöhung verursacht wurden, sind nach IFRS direkt gegen das erhaltene Kapital (hier Kapitalrücklage) zu saldieren.
- Aus der unterschiedlichen Bilanzierung nach Steuerrecht (= Handelsrecht) und IFRS sind passive latente Steuern in Höhe von € 31.500 (= (€ 100.000 + € 5.000) x 30%) zu berücksichtigen. Diese Kosten werden ebenfalls mit der Kapitalrücklage verrechnet. Nach IFRS beträgt das Ergebnis im Jahr 2018 somit € 73.500 (= € 105.000 – € 31.500).¹⁴¹

¹³⁹ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 371 - 372

¹⁴⁰ Vgl. https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_hgb_kapitel12.pdf, aufgerufen am 07.11.2018

¹⁴¹ Vgl. https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_hgb_kapitel12.pdf, aufgerufen am 07.11.2018

• Buchung:

		Soll	Haben
01.07.18	Kapitalrücklage (Notar)	T€ 100	
	Kapitalrücklage (Handelsregister)	T€ 5	
	Liquide Mittel		T€ 105
01.07.18	Latenter Steueraufwand	T€ 32	
	Passive latente Steuer		T€ 32
01.07.18	Passive latente Steuer	T€ 32	
	Kapitalrücklage		T€ 32

3.7. Verbindlichkeiten

Gemäß IAS 37 liegt eine Verbindlichkeit bei einer gegenwärtigen Verpflichtung eines Unternehmens zur Übertragung einer wirtschaftlichen Ressource aufgrund von Geschehnissen aus der Vergangenheit vor. Außerdem muss gemäß IAS 37.10 ein verläSSLicher Wert ermittelbar sein. Nach IFRS erfolgt eine Unterscheidung der Verbindlichkeiten nach finanziellen und sonstigen Verbindlichkeiten. Die Regelungen zu den finanziellen Verbindlichkeiten werden noch im IAS 39 geregelt. Dieser Standard wird jedoch von IFRS 9 abgelöst.¹⁴² „[Finanzielle Verbindlichkeiten] fallen dabei in die Kategorie der Finanzinstrumente und stellen zum einen Verträge, welche Verpflichtungen enthalten (IAS 32.11) flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte an ein anderes Unternehmen abzugeben oder Finanzinstrumente unter potenziell nachteiligen Bedingungen tauschen zu müssen. Zum anderen fallen darunter auch Verträge, die durch eigene Eigenkapitaltitel des bilanzierenden Unternehmens bedient werden (IAS 32.11b).“¹⁴³

Ansatz

Eine Voraussetzung für finanzielle Verpflichtungen ist demnach die vertraglich vereinbarte Verpflichtung und das Vorliegen finanzieller Sachverhalte. Sonstige Verbindlichkeiten stellen eine Residualgröße zu den Finanzverbindlichkeiten dar. Das Abgrenzungskriterium ist die Nichterfüllung der Merkmale für finanzielle Verbindlichkeiten.¹⁴⁴

¹⁴² Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 453 - 456

¹⁴³ Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 456

¹⁴⁴ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 456

Eine weitere Untergruppe der Schulden sind die abgegrenzten Schulden. Diese Verbindlichkeiten stehen in der Regel fest, bezüglich ihrer Höhe und/ oder ihres Erfüllungszeitpunktes besteht jedoch ein eher unwesentliches Restrisiko. Ein Beispiel hierfür sind Verpflichtungen, die sich aus der Lieferung von Gütern oder dem Erbringen von Dienstleistungen ergeben. Die abgegrenzten Schulden werden unter den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder den sonstigen Verbindlichkeiten ausgewiesen.¹⁴⁵ Im Gegensatz dazu werden nach IAS 37.27 Eventualverbindlichkeiten bilanziell nicht berücksichtigt. Dabei handelt es sich um mögliche Verbindlichkeiten. Bei den Eventualverbindlichkeiten ist nicht sicher, ob eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens besteht. Die Existenz der Verbindlichkeit muss erst durch den Eintritt ungewisser Ereignisse bestätigt werden, die durch das Unternehmen nicht beeinflusst werden können.¹⁴⁶

Bewertung

Die finanziellen Verbindlichkeiten sind beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert, inklusive der Transaktionskosten, zu bewerten (IFRS 9.5.1.1). Der beizulegende Wert ist gemäß IFRS 13 der Preis, der im Zuge eines Geschäftsvorfalles unter Marktteilnehmern zum Bewertungszeitpunkt eingenommen werden würde oder der bei einer Übertragung der Schuld erzielt ist. Werden die finanziellen Schulden erfolgswirksam zu beizulegendem Zeitwert bewertet, so sind nach IFRS 9.5.1.1 keine Transaktionskosten beim Erstbuchwert zu berücksichtigen. Nach IFRS 9 sind Transaktionskosten zusätzlich anfallende Kosten, die beim Erwerb, der Emission oder der Veräußerung einer finanziellen Schuld anfallen. Sobald keine Transaktions-, Vertrags- oder Marktpreise vorliegen, ist der beizulegende Zeitwert anhand einer Bewertungsmethode zu ermitteln.¹⁴⁷ Die finanziellen Verbindlichkeiten sind unter Anwendung der Effektivzinsmethode zu fortgeführten Anschaffungskosten zu folgebewerten (IFRS 9.4.2.1). Von den fortgeführten Anschaffungskosten werden Tilgungen angezogen und kumulierte Amortisationen einer Differenz zwischen dem ursprünglichen Betrag und dem bei Fälligkeit rückzahlbaren Betrag unter Anwendung der Effektivzinsmethode verrechnet.¹⁴⁸

¹⁴⁵ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 456

¹⁴⁶ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 456

¹⁴⁷ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect14.gIE.gIV1.gI2.htm , aufgerufen am 08.11.2018

¹⁴⁸ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect14.gIE.gIV1.gI3%2Ehtm , aufgerufen am 08.11.2018

Die erstmalige Bewertung von nicht finanziellen sonstigen Verbindlichkeiten erfolgt anhand des Rückzahlungsbetrags. Dieser entspricht dem voraussichtlichen Ressourcenabfluss aus der Verbindlichkeit. Ob der Rückzahlungsbetrag zu Marktpreisen, zum Barwert oder auf Basis historischer Kosten zu ermitteln ist, ist weder in den einzelnen Standards noch im Framework geregelt. Für z.B. Pensionsverpflichtungen (IAS 19), Steuerpflichtigkeiten (IAS 12), Währungsumrechnung (IAS 21), Verbindlichkeiten aus von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien (IAS 40) und ungewissen Verpflichtungen (IAS 37) gibt es Einzelregelungen. Da es für die Folgebewertung von sonstigen Verbindlichkeiten keine Regelungen in den einzelnen Standards oder im Framework gibt, werden die Grundsätze für die Erstbewertung analog angewendet.¹⁴⁹

Ausweis

Nach IAS 1.54 sind Verbindlichkeiten in

- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistung und sonstige Verbindlichkeiten,
- finanzielle Verbindlichkeiten
- Steuerschulden und -erstattungsansprüche gemäß IAS 12 und
- Schulden, die den Veräußerungsgruppen zugeordnet sind, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, einzuteilen.¹⁵⁰

Nach IAS 1.60 sind grundsätzlich kurzfristige und langfristige Verbindlichkeiten als separate Posten auszuweisen. Ein Ausweis der Verbindlichkeiten nach der Liquidität darf nur vorgenommen werden, wenn sie verlässlichere und relevante Daten liefert (IAS 1.60). Nach IAS 1.77 wird eine weitere angemessene Untergliederung der Schulden in der Bilanz oder im Anhang gefordert. Deshalb ist ein Verbindlichkeitspiegel eine mögliche Darstellungsform.¹⁵¹

Beispiel

Die ABC-AG nimmt ein endfälliges Darlehen mit einer Laufzeit von vier Jahren in Höhe von € 500.000 auf. Der Nominalzins beträgt 5 % p.a. und ist jährlich zu entrichten. Unter Berücksichtigung eines Disagios von € 20.000 beträgt die Auszahlung im Jahr 2018 €

¹⁴⁹ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 458

¹⁵⁰ Vgl. <https://beck-online.beck.de/?vpath=bib-data%2Fges%2FIAS1%2Fcont%2FIAS1%2EP54%2Ehtm>, aufgerufen am 08.11.2018

¹⁵¹ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 458

480.000.¹⁵² Nach IFRS ist eine langfristige finanzielle Verbindlichkeit in Höhe von € 480.000 anzusetzen. Dieser beizulegende Zeitwert entspricht dem in Geld erhaltenen Wert. In der Folgebewertung werden die, unter der Verwendung der Effektivzinsmethode ermittelten, fortgeführten Anschaffungskosten angesetzt. Bei Verwendung eines Disagios erfolgt eine sukzessive GuV-wirksame Zuschreibung auf den Rückzahlungsbetrag in Höhe von € 500.000.¹⁵³ Der Effektivzins beträgt 6,15854% ($€ 480.000 = \sum_{t=1}^4 \frac{€ 25.000}{(1+i)^t} + \frac{€ 500.000}{(1+i)^4}$). Zum Zeitpunkt der Auszahlung der Verbindlichkeit im Jahr 2018 ist die Verbindlichkeit mit ihrem Auszahlungsbetrag zu passivieren. Die Nominalzinsleistung in Höhe von € 25.000 ist jährlich erfolgswirksam zu berücksichtigen. In den Perioden 2018 bis 2022 ist die Differenz zu den fortgeführten Anschaffungskosten der Vorperiode im Rahmen eines Aufzinsungseffektes erfolgswirksam zu erfassen.¹⁵⁴ Die Aufzinsung wird wie folgt ermittelt: $€ 480.000 \times 6,15854\% - € 25.000 = € 4.560,92$. Die Ergebnisse in der Tabelle sind auf ganze Zahlen gerundet.

Jahr	Anschaffungskosten in €	Normalzins in €	Aufzinsung in €	Tilgung in €	fortgeführte Anschaffungskosten in €
2018	480.000				
2019	480.000	25.000	4.561	0	484.561
2020	484.561	25.000	4.842	0	489.403
2021	489.403	25.000	5.140	0	494.543
2022	494.543	25.000	5.457	- 500.000	0

Tabelle 2: Entwicklung der IFRS Verbindlichkeit (selbst erstellte Tabelle in Anlehnung an https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect14.gIE.gIVl.gI3%2Ehtm , aufgerufen am 11.11.2018)

¹⁵² Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect14.gIE.gIVl.gI3%2Ehtm , aufgerufen am 08.11.2018

¹⁵³ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse – Aufgaben und Lösungen 16. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2016, S. 138

¹⁵⁴ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect14.gIE.gIVl.gI3%2Ehtm , aufgerufen am 11.11.2018

3.8. Rückstellungen

Die Schulden eines Unternehmens bestehen aus den Verbindlichkeiten und den Rückstellungen. Für die Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen ist IAS 37 maßgeblich.¹⁵⁵ „Nach IAS 37.10 sind unter Rückstellungen solche Schulden zu verstehen, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss sind. [...] Danach sind Rückstellungen ungewisse gegenwärtige Verpflichtungen, die aus vergangenen Ereignissen resultieren und künftig einen Abschluss wirtschaftlicher Ressourcen erwarten lassen.“¹⁵⁶

Ansatz

Nach IAS 37.14 sind Rückstellungen zu passivieren, wenn das Unternehmen aus einem vergangenen Ereignis eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) hat, der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Begleichung der Verpflichtung wahrscheinlich ist, und die Verpflichtungshöhe verlässlich geschätzt werden kann.

Die erste Voraussetzung besteht aus zwei Elementen. Das Unternehmen muss sich einer gegenwärtigen bestehenden Verpflichtung gegenübersehen. Dies ist der Fall, wenn das sich das Unternehmen aus ökonomischen Gründen der Verpflichtung nicht entziehen kann. Diese Voraussetzung wird erst dann erfüllt, wenn die Verpflichtung am Bilanzstichtag mit mehr als 50 % Wahrscheinlichkeit vorliegt (IAS 37.15). Zudem muss nach IAS 37.10 diese Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis resultieren. Dadurch wird durch das IASB sichergestellt, dass für keine künftig erwarteten oder geplanten Ereignisse in der Berichtsperiode Rückstellungen GuV-wirksam gebildet werden. Die zweite Voraussetzung fordert, dass ein Abfluss wirtschaftlicher Ressourcen zur Begleichung dieser Verpflichtung zu mehr als 50 % wahrscheinlich ist. Somit ist zusätzlich zum ersten Ansatzkriterium eine weitere Einschätzung der Wahrscheinlichkeit erforderlich (doppelter Wahrscheinlichkeitsbegriff). Bei einer Gruppe gleichartiger Verpflichtungen genügt es, wenn ein Ressourcenabfluss zur Begleichung des gesamten Portfolios von Verpflichtungen wahrscheinlich ist (IAS 37.24). Somit ist es nicht erforderlich für jede einzelne Verpflichtung die Wahrscheinlichkeit eines Ressourcenabflusses zu ermitteln. Wenn der in der Zukunft zur Begleichung der Verpflichtung erforderliche Betrag verlässlich geschätzt werden kann, dann ist auch die dritte Voraussetzung erfüllt. Ist eines oder

¹⁵⁵ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 509

¹⁵⁶ Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 510

mehrere dieser Kriterien nicht erfüllt, scheitert die Passivierung einer Rückstellung. Demnach ist als weiterer Schritt zu prüfen, ob eine Eventualschuld vorliegt.¹⁵⁷

Nach IAS 37.10 ist eine Eventualschuld

- eine mögliche Verpflichtung, die aus einem vergangenen Ereignis besteht und deren Bestehen durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird oder
- eine gegenwärtige Verpflichtung, die auf vergangenen Ereignissen beruht, jedoch nicht als Rückstellung passiviert wird, weil ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen mit der Erfüllung dieser Verpflichtung nicht wahrscheinlich ist, oder der Verpflichtungsbetrag nicht ausreichend verlässlich geschätzt werden kann.

Gemäß IAS 37.27 darf eine Eventualschuld nicht passiviert werden. Über sie wird nach IAS 37.86 im Anhang berichtet.¹⁵⁸

¹⁵⁷ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 510 - 512

¹⁵⁸ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 512 - 513

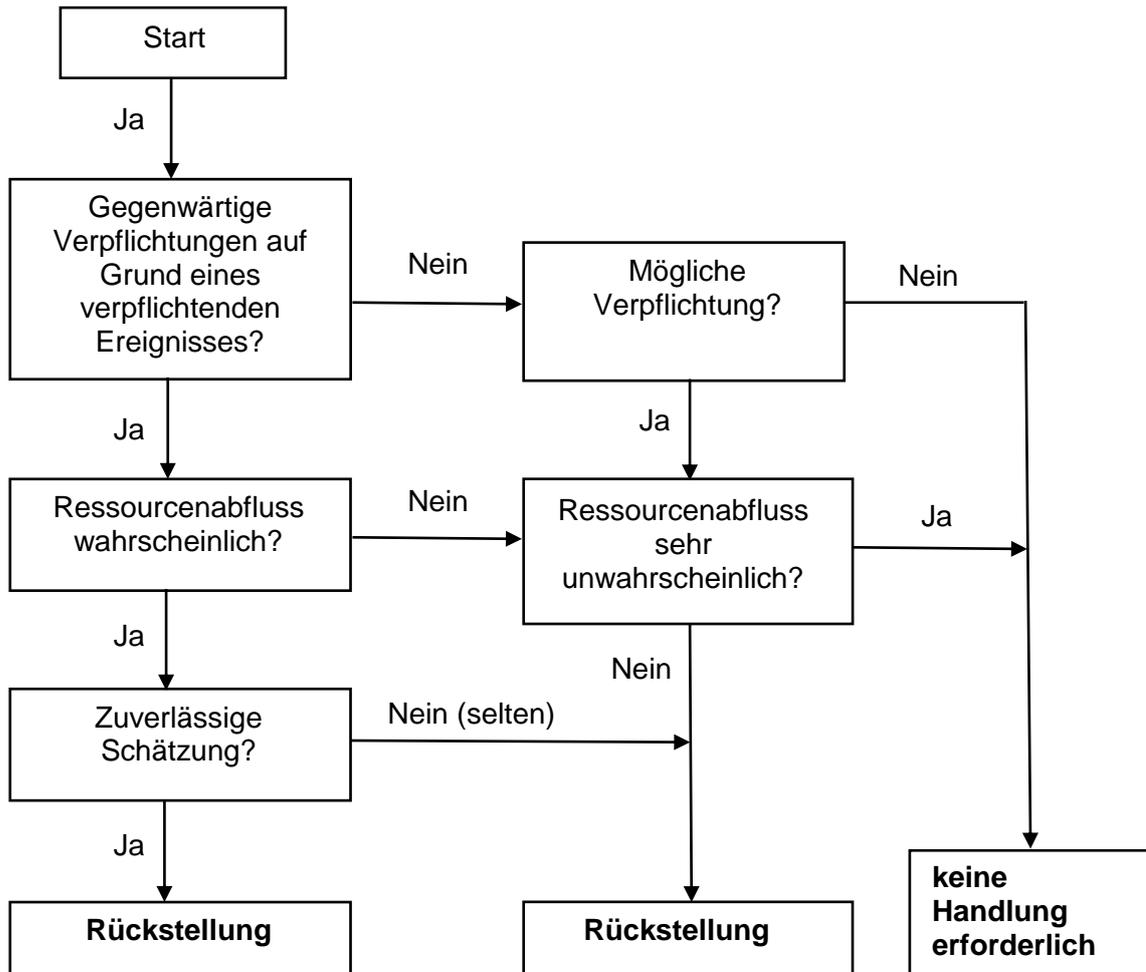


Abbildung 12: Entscheidungsbaum für Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten (selbst erstellte Abbildung in Anlehnung an Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S.513)

Bewertung

Die Bewertung der Rückstellung erfolgt mit der bestmöglichen Schätzung der künftigen Ausgaben, die zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich sind (IAS 37.36). Es handelt sich dabei um den Betrag, den das Unternehmen vernünftigerweise zur Begleichung der Verpflichtung am Bilanzstichtag oder zur Übertragung der Verpflichtung auf Dritte zahlen müsste (IAS 37.37). Dabei wird gemäß IAS 37.41 der Betrag vor Steuern angesetzt.¹⁵⁹ Das Management verantwortet die Ermittlung der bestmöglichen Schätzung. Diese darf allerdings nicht zur Bildung von stillen Reserven führen (IAS 37.43). Bei der Ermittlung der bestmöglichen Schätzung sind vor allem Erfahrungswerte, die mit vergangenen, ähnlichen Verpflichtungen gemacht wurden, einzubeziehen. Unter Umständen kann

¹⁵⁹ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 514

auch ein Sachverständiger hinzugenommen werden. Dies ist insbesondere bei der Bewertung von Rückstellungen, die für Rechtsstreitigkeiten, Umweltschutzvorschriften oder Pensionsverpflichtungen gebildet wurden, der Fall. Die Konkretisierung ist von der Anzahl der Positionen, für die eine Rückstellung gebildet wurde, abhängig. Ist eine größere Anzahl an Positionen gegeben, so wird unterschieden, ob eine Bandbreite von Werten vorliegt, die gleichwahrscheinlich oder nicht gleichwahrscheinlich sind. Bei einer Bandbreite mit nicht gleichwahrscheinlichen Werten ist der statistische Erwartungswert anzusetzen. Dabei wird der erwartete Verpflichtungsbetrag jeweils mit der Wahrscheinlichkeit ihres Eintritts gewichtet. Liegt eine Bandbreite gleichwahrscheinlicher Werte vor, ist die Rückstellung grundsätzlich mit dem Mittelpunkt (arithmetisches Mittel) der Bandbreite anzusetzen (IAS 37.39).¹⁶⁰

Liegt nur ein einzelner Sachverhalt vor, so ist bei der Bewertung IAS 37.40 zu verwenden. Existiert für den künftigen Ressourcenabfluss eine unterschiedliche Bewertung, ist der wahrscheinlichste Betrag die bestmögliche Schätzung.¹⁶¹ Dadurch wird vermieden, dass einzelne Extreme mit einer geringeren Eintrittswahrscheinlichkeit den Wertansatz verzerren. Um der zukünftigen Unsicherheit entgegenzuwirken, müssen Anpassungen vorgenommen werden. Dies ist der Fall sobald Ergebnisalternativen ober- oder unterhalb des wahrscheinlichsten Einzelergebnisses liegen. Da die Anpassungen in dem Standard nicht genau geregelt sind, ergeben sich Ermessensspielräume. In der Literatur wird der Betrag vorgeschlagen, bei dem eine gewisse Eintrittswahrscheinlichkeit -typischerweise 50 %- besteht.¹⁶²

„Bei Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Begleichung relativ weit in der Zukunft liegt, ist der Zins- und Zinseszinsseffekt, soweit wesentlich, zu berücksichtigen, um eine Überbewertung der Rückstellung zu vermeiden (IAS 37.45). Dies ist regelmäßig bei Verpflichtungen der Fall, bei denen mit einer Inanspruchnahme erst nach einem Zeitraum von mehr als einem Jahr zu rechnen ist.“¹⁶³ Zukünftige erwartete Ressourcenabflüsse sind konsequent zu diskontieren. Folglich ist der Barwert der Auszahlung, die für die Begleichung der Verpflichtung erforderlich ist, als bestmögliche Schätzung für die Rückstellung anzusetzen. Der Kalkulationszins vor Steuern ist als Basis für die Barwertberechnung zu verwenden. Dieser Zins soll den aktuellen risikolosen Marktzins und die

¹⁶⁰ Vgl. Ruhnke K., Simons D., Rechnungslegung nach IFRS und HGB 4. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2018, Seite 546

¹⁶¹ Vgl. Ruhnke K., Simons D., Rechnungslegung nach IFRS und HGB 4. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2018, Seite 546

¹⁶² Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 515

¹⁶³ Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 516

spezifischen Risiken der konkreten Verpflichtung, insofern bei der Schätzung der künftigen Auszahlungen noch nicht berücksichtigt, abbilden (IAS 37.47). Gemäß IAS 37.43 ist das Risiko die Unsicherheit zukünftiger Entwicklungen.¹⁶⁴ Soweit objektiv mit dem Eintritt gerechnet werden kann, sind bei der Bewertung von Rückstellungen künftige Ereignisse, die den zur Erfüllung einer Verpflichtung erforderlichen Betrag beeinflussen können, zu berücksichtigen (IAS 37.48). Erst wenn der Eintritt eines künftigen Ereignisses begründet sowie hinreichend und objektiv nachprüfbar ist, darf es bilanziell berücksichtigt werden. Folglich ist die bloße Ermessensentscheidung des Managements für die Berücksichtigung nicht ausreichend.¹⁶⁵

IAS 37.51 bestimmt, dass erwartete Gewinne aus dem Abgang von aktivierten Vermögenswerten bei der Bildung einer Rückstellung nicht berücksichtigt werden dürfen. Selbst dann, wenn die Veräußerung im engen Zusammenhang mit der Bildung der Rückstellung steht.¹⁶⁶

Wenn dem Unternehmen Erstattungen für zukünftige Ausgaben zustehen, so sind diese erwarteten Erstattungen als separate Vermögenswerte zu aktivieren. Somit mildern sie den Rückstellungsbetrag nicht. Nach IAS 37.53 sind diese Aktivierungen nur gestattet, wenn ein Unternehmen die Erstattung bei Erfüllung der Verpflichtung so gut wie sicher erhält. Dabei darf die Erstattung nicht höher als der Rückstellungsbetrag sein. In der Gesamtergebnisrechnung dürfen der Aufwand für die Rückstellungsbildung und der Ertrag aus der Aktivierung der Erstattung saldiert ausgewiesen werden.¹⁶⁷

In Rahmen der Folgebewertung sind Rückstellungen zu jedem Abschlussstichtag zu überprüfen und in der Regel GuV-wirksam an aktuelle Entwicklungen anzupassen (IAS 37.59). Außerdem müssen diskontierte Rückstellungsbeträge um eine Rechnungsperiode aufgezinst werden. Dieser Zinsaufwand ist gemäß IAS 37.60 als Fremdkapitalkosten darzustellen. Rückstellungen dürfen nur im Zusammenhang mit dem Sachverhalt verbraucht werden, für die sie gebildet wurden (IAS 37.61). Die Passivierungskriterien

¹⁶⁴ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 516 - 517

¹⁶⁵ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.gIsect13.gIE.gIII%2Ehtm, aufgerufen am 14.11.2018

¹⁶⁶ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.gIsect13.gIE.gIV%2Ehtm, aufgerufen am 14.11.2018

¹⁶⁷ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 517

sind ebenfalls kontinuierlich zu prüfen. Bei Nichterfüllung dieser Kriterien ist die Rückstellung GuV-wirksam aufzulösen.¹⁶⁸ Deckt die Rückstellungshöhe aufgrund neuer Erkenntnisse den Erfüllungsbetrag nicht mehr ab, entspricht sie nicht mehr der bestmöglichen Schätzung. Deshalb ist eine Zuführung in die Rückstellung erforderlich. Ausnahmen hiervon sind Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen, die unter IFRIC 1 fallen. Der Zuführungsbetrag ist die Differenz aus dem neuen voraussichtlichen Erfüllungsbetrag und der bisherigen Rückstellungshöhe.¹⁶⁹

Ausweis

Rückstellungen bilden nach IAS 1.54 (I) einen eigenständigen Bilanzposten dar. Gemäß IAS 1.77 ist eine weitere Untergliederung in Bilanz oder Anhang in Leistungen an Arbeitnehmer und andere Rückstellungen möglich.¹⁷⁰ Im Anhang sind gemäß IAS 37.84 f. folgende Angaben zu machen:¹⁷¹

- „der Buchwert [...] zum Periodenbeginn und -ende,
- die Erhöhung bestehender und der Betrag neuer Rückstellungen,
- verwendete und nicht verwendete Rückstellungsauflösung der Periode,
- bei abgezinsten Rückstellungen die aus dem Zeitablauf und aus Änderungen des Abzinsungssatzes resultierenden Rückstellungserhöhungen,
- eine Kurzbeschreibung der Art der Rückstellung und der erwarteten Fälligkeit der Abflüsse aus Inanspruchnahme,
- Angaben zu Unsicherheiten bezüglich Höhe oder Fälligkeit dieser Abflüsse und
- die erwarteten Rückgriffs- und Erstattungsansprüche.“¹⁷²

Diese Angaben werden in Form eines Rückstellungsspiegel dargestellt (Anhang C).¹⁷³

¹⁶⁸ Vgl. Pellens B., Fülber R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 517

¹⁶⁹ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.qIsect13.gIE.gIII%2Ehtm, aufgerufen am 14.11.2018

¹⁷⁰ Vgl. https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.qIF%2Ehtm, aufgerufen am 14.11.2018

¹⁷¹ Vgl. Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 460

¹⁷² Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, a.a.O., S. 460

¹⁷³ Vgl. Pellens B., Fülber R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 527

Beispiel

Die ABC-AG bildet zum 01.01.2018 eine Rückstellung für eine mögliche Schadenersatzzahlung. Diese wird voraussichtlich zum 31.12.2020 eintreten. Aufgrund des noch laufenden Gerichtsverfahrens ist die Höhe der Zahlung ungewiss. Die Geschäftsführung geht zum 01.01.2018 von € 100.000 aus. Zum Ende des Geschäftsjahres 2019 korrigiert die Geschäftsführung ihre Schätzung auf € 110.000, da neue Erkenntnisse vorliegen. Der zu verwendende Zinssatz beträgt 2%. Die ABC-AG begleicht die Zahlung in Höhe von € 110.000 Ende 2020 in bar.¹⁷⁴

- Zum 01.01.2018 entspricht der Rückstellungsbetrag dem abgezinsten Erfüllungsbetrag. Dieser wird im Laufe des Jahres 2018 unter Verwendung des Zinssatzes von 2% abgezinst.

- Buchung:

		Soll	Haben
31.12.2018	sonstiger Aufwand	€ 94.232	
	sonstige Rückstellungen		€ 94.232
31.12.2018	Zinsaufwand	€ 1.885	
	sonstige Rückstellungen		€ 1.885

- Im Jahr 2019 wird eine Anpassung der Rückstellung vorgenommen. Sie resultiert aus der Änderung des erwarteten Erfüllungsbetrags.

- Buchung:

		Soll	Haben
31.12.2019	Zinsaufwand	€ 1.922	
	sonstige Rückstellungen		€ 1.922
31.12.2019	sonstiger Aufwand	€ 9.804	
	sonstige Rückstellungen		€ 9.804

- Im Jahr 2020 wird die Zahlung beglichen.

¹⁷⁴ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 518 - 519

Kapitel 3: Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften der Bilanz

- Buchung:

		Soll	Haben
31.12.2020	Zinsaufwand	€ 2.157	
	sonstige Rückstellungen		€ 2.157
31.12.2020	sonstige Rückstellungen	€ 110.000	
	Kasse		€ 110.000 ¹⁷⁵

Jahr	Rückstellung zum 01.01. (in €)	Aufzinsung	Anpassung	Rückstellung zum 31.12. (in €)
2018	94.232 (=100.000/1,02 ³)	1.885 (=94.232×0,02)	0	96.117 (=94.232+1.885)
2019	96.117 (=100.000/1,02 ²)	1.922 (=96.117×0,02)	9.804 (=110.000/1,02- (96.117+1.922))	107.843 (=96.117+1.922+9.804)
2020	107.843	2.157	0	0

Tabelle 3: Entwicklung der Rückstellung nach IFRS (selbst erstellte Tabelle in Anlehnung an Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 518 – 51

¹⁷⁵ Vgl. Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 518 - 519

4. Fazit und Ausblick

Der Primäre Zweck der IFRS-Rechnungslegung ist die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen. Die Adressaten sollen durch den Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der Cashflow des Unternehmens bekommen. Diese Informationen werden von bestehenden und potenziellen Kreditgebern, Investoren und anderen Gläubigern, für die Entscheidung hinsichtlich des Kaufens, Verkaufens oder Haltens von Eigen- oder Fremdkapitaltiteln oder der Vergabe von Darlehen und anderen Kreditformen, benötigt.¹⁷⁶

In der IFRS-Rechnungslegung spielt der Wertmaßstab des fair value eine wichtige Rolle. Schwachstellen der Zeitbewertung betreffen die komplexe Wertermittlung, die Erfassung bloßer Buchgewinne und Gestaltungsspielräume.¹⁷⁷ Im internationalen Recht können Buch- und Scheingewinne aus der Bilanz grundsätzlich ausgewiesen werden, da durch die fair value Bewertung der IFRS das Realisationsprinzip nicht so streng ausgelegt wird. Somit können Erträge noch früher verbucht werden. Außerdem wird der Einzelbewertungsgrundsatz bei bestimmten Bewertungsanlässen im internationalen Recht öfter durchbrochen.¹⁷⁸

Die IFRS-Standards bringen den internationalen Finanzmärkten drei wesentliche Vorteile. Durch die internationale Vergleichbarkeit und bessere Qualität von Finanzinformationen, wird auf den internationalen Märkten Transparenz geschaffen. Durch diese Transparenz sind Investoren und Marktteilnehmer besser informiert und können somit effizienter wirtschaftliche Entscheidungen treffen. Die IFRS-Standards stärken die Rechenschaftspflicht, indem sie die Informationslücke zwischen Kapitalgeber und Kapitalnehmer verringern. Außerdem tragen die IFRS-Standards zur wirtschaftlichen Effizienz bei. Sie helfen Anlegern Chancen und Risiken weltweit zu erkennen und so die Kapitalallokation zu verbessern. Für Unternehmen senkt die Verwendung der IFRS-Standards die Kapitalkosten und reduziert die internationalen Berichtskosten.¹⁷⁹

Bei der erstmaligen Anwendung der IFRS entstehen jedoch hohe Umstellungs- und Folgekosten. Grund hierfür ist die umfangreiche Komplexität der Standards. Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung sieht durch diese Komplexität eine Ursache für viele festgestellte Bilanzierungsfehler in den IFRS-Abschlüssen. Außerdem ist der Umstieg

¹⁷⁶ Vgl. Küting P. Pfitzer N., Weber C.-P., IFRS oder HGB? 2 Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2013, S. 12

¹⁷⁷ Vgl. Küting P. Pfitzer N., Weber C.-P., IFRS oder HGB? 2 Auflage, a.a.O., S. 285

¹⁷⁸ Vgl. Küting P. Pfitzer N., Weber C.-P., IFRS oder HGB? 2 Auflage, a.a.O., S. 279

¹⁷⁹ Vgl. <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/> , aufgerufen am 18.11.2018

auf die IFRS-Rechnungslegung mit einem dauerhaften Mehraufwand verbunden, dem kaum messbare Vorteile gegenüberstehen.¹⁸⁰

Aufgrund Regelungslücken und starker Auslegungsbedürfnisse sind IFRS-Abschlüsse nur bedingt entscheidungsnützlich. Deshalb sollten nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen vom Wahlrecht der freiwilligen IFRS Anwendung Gebrauch machen und von diesen im Einzel- und Konzernabschluss absehen.¹⁸¹ Da die IFRS-Regeln auf die Berichterstattung an die Stakeholder und nicht auf die direkte Steuerung des Unternehmens am Markt und intern ausgerichtet sind, können sie das betriebliche Rechnungswesen nicht ersetzen.¹⁸²

¹⁸⁰ Vgl. Küting P. Pfitzer N., Weber C.-P., IFRS oder HGB? 2 Auflage, a.a.O., S. 284 - 288

¹⁸¹ Vgl. Küting P. Pfitzer N., Weber C.-P., IFRS oder HGB? 2 Auflage, a.a.O., S. 285 - 288

¹⁸² Vgl. https://www.controlling-wiki.com/de/index.php/International_Accounting_Standards_IAS/IFRS , aufgerufen am 18.11.2018

Anhang A: Eigenkapitalveränderungsrechnung nach IFRS

A. Eigenkapitalveränderungsrechnung nach IFRS

	Gezeichnetes Kapital	Gewinnrücklagen	Umrechnungsdifferenzen	Rücklage für Wertschwankungen Hedging	Rücklage für available for sale Wertpapiere	Neubewertungsrücklage	Summe	Minderheiten	Gesamtes Eigenkapital
Eigenkapital am 31.12.2018									
Änderung Bewertungsmethode/Fehlerkorrektur									
Angepasstes Eigenkapital am 31.12.2018									
Kapitalerhöhung									
Kapitalherabsetzung									
Dividendenzahlung									
Periodengesamtergebnis									
Vereinnahmung der Neubewertungsrücklage									
Eigenkapital am 31.12.2019									

Abbildung 13: Eigenkapitalveränderungsrechnung nach IFRS (selbsterstellte Abbildung in Anlehnung an Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung, a.a.O., S. 196)

Anhang B: Rückstellungsspiegel nach IFRS

B. Rückstellungsspiegel nach IFRS

Rückstellungsart	Buchwert 01.01.2018	Änderungen im Konsolidierungskreis (+/-)	Währungsumrechnungs differenzen (+/-)	Zuführung (+/-)	Zinseffekt (+/-)	Inanspruchnahme (+/-)	Auflösung (+/-)	Buchwert am 31.12.2018
langfristig								
kurzfristig								
IFRS 5								

Abbildung 14: Rückstellungsspiegel nach IFRS (selbst erstellte Abbildung in Anlehnung an https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdbBilanzR.glssect13.glj%2Ehtm, aufgerufen am 21.11.2018)

Literaturverzeichnis

Baetge, Wollmert, Kirsch, Oser, Bischof, Rechnungslegung nach IFRS – Kommentar auf der Grundlage des deutschen Bilanzrechts – Buch IAS 2 „Vorräte“, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2018

Buchholz R., Internationale Rechnungslegung 13. Auflage, Erich Schmidt Verlag Berlin 2017

Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 22. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2012

Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse 24. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2016

Coenenberg A., Haller A., Schultze W., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse – Aufgaben und Lösungen 16. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2016

Ebner Stolz, IFRS-Jahresabschluss - Erstellung und Prüfung 2014/15 9. Auflage, Stollfuß Medien Sankt Augustin 2015

Küting P., Pfitzer N., Weber C.-P., IFRS oder HGB? 2. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2013

Müller S., Saile P., Internationale Rechnungslegung (IFRS), Springer Gabler 2018

Pellens B., Fülbier R., Gassen J., Sellhorn T., Internationale Rechnungslegung 10. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2017

Petersen K., Bansbach F., Dornbach E., IFRS Praxishandbuch 12. Auflage, Verlag Franz Vahlen München 2016

Ruhnke K., Simons D., Rechnungslegung nach IFRS und HGB 4 Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart 2018

Werner B., Riese J., Schlüter J., Beck'sches IFRS-Handbuch 4. Auflage, Verlag C.H. Beck München 2013

Zimmermann J., Werner J.R., Hitz J., Buchführung und Bilanzierung nach IFRS und HGB 3. Auflage, Pearson Hallbergmoos 2015

Internetquellen

<https://beck-online.beck.de/?vpath=bib-data%2Fges%2FIAS1%2Fcont%2FIAS1%2EP54%2Ehtm> , aufgerufen am 08.11.2018

<https://beck-online.beck.de/?vpath=bib-data%2Fges%2FIAS1%2Fcont%2FIAS1%2EP61%2Ehtm> , aufgerufen am 18.10.2018

<https://beck-online.beck.de/?vpath=bib-data%2Fges%2FIAS32%2Fcont%2FIAS32%2EP33%2Ehtm> , aufgerufen am 05.11.2018

<https://beck-online.beck.de/?vpath=bib-data%2Fges%2FIAS32%2Fcont%2FIAS32%2EP35%2Ehtm> , aufgerufen am 05.11.2018

<https://beck-online.beck.de/?vpath=bib-data%2Fges%2FIAS38%2Fcont%2FIAS38%2EP12%2Ehtm> , aufgerufen am 16.10.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect4.gIC.gII.gI4.htm , aufgerufen am 18.10.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect4.gIE%2Ehtm , aufgerufen am 20.10.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect5.gIB.gII.htm , aufgerufen am 22.10.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect8.gIB.htm , aufgerufen am 26.10.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect8.gIC.gII.htm , aufgerufen am 26.10.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect8.gIC.gIII.htm , aufgerufen am 28.10.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect14.gIE.gIVI.gI2.htm , aufgerufen am 08.11.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect14.gIE.gIVI.gI3%2Ehtm , aufgerufen am 08.11.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect13.gIF%2Ehtm , aufgerufen am 14.11.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect13.gIE.gIII%2Ehtm , aufgerufen am 14.11.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect13.gIE.gIV%2Ehtm , aufgerufen am 14.11.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect13.gIE.gVII%2Ehtm , aufgerufen am 14.11.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect3.gID.gIII%2Ehtm , aufgerufen am 15.10.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect3.gIE.gIV.gI1.gIa.htm , aufgerufen am 16.10.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect3.gIE.gIV.gI1.gIb%2Ehtm , aufgerufen am 16.10.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect3.gIE.gIV.gI1.gIc.htm , aufgerufen am 16.10.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect3.gIF.gII.htm , aufgerufen am 18.10.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect8.gIC.gIII.htm , aufgerufen am 26.10.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect8.gIC.gIII%2Ehtm , aufgerufen am 28.10.2018

https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata/komm/IFRSHdbBilanzR_5/cont/IFRSHdb-BilanzR.glsect3.gID.gIII%2Ehtm , aufgerufen am 29.10.2018

<https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bib-data%2Fges%2Fias1%2Fcont%2Fias1.p54.htm&anchor=Y-100-G-IAS1-P-54> , aufgerufen am 18.10.2018

<https://home.kpmg.com/de/de/home/themen/2015/01/ifrs-portal.html> , aufgerufen am 21.11.2018

https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_hgb_kapitel12.pdf , aufgerufen am 07.11.2018

https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_hgb_kapitel8.pdf , aufgerufen am 18.10.2018

https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_standards_ias16.pdf , aufgerufen am 25.10.2018

https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_standards_ias2.pdf , aufgerufen am 28.10.2018

https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_standards_ias38.pdf , aufgerufen am 20.10.2018

https://www.boeckler.de/pdf/mbf_ifrs_standards_ifrs9_neu.pdf , aufgerufen am 01.11.2018

https://www.controlling-wiki.com/de/index.php/International_Accounting_Standards_IAS/IFRS , aufgerufen am 11.2018

https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/rechnungslegung-nach-ifrs-1-einleitung_idesk_PI11525_HI1477215.html , aufgerufen am 14.10.2018

<https://www.iasplus.com/de/jurisdictions/europe/country35-de> , aufgerufen am 14.10.2018

<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/#case-for> , aufgerufen am 21.11.2018

<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/> , aufgerufen am 18.11.2018