

**Kompakt-Training**  
**Praktische Betriebswirtschaft**  
Herausgeber Professor Klaus Olfert

[www.kiehl.de](http://www.kiehl.de)

Bolin | Hamacher | Lietz | Verhofen

**Internationale**  
**Rechnungslegung**  
**nach IFRS**

5. Auflage

Bolin/Hamacher/Lietz/Verhofen  
Kompakt-Training  
Internationale Rechnungslegung nach IFRS

# **Internationale Rechnungslegung nach IFRS**

Von

Bolin | Hamacher | Lietz | Verhofen

5., aktualisierte Auflage

**Herausgeber:**

Prof. Klaus Olfert  
76530 Baden-Baden

ISBN 978-3-470-**54155**-6 · 5., aktualisierte Auflage 2019  
eISBN 978-3-470-**00147**-0

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2004  
[www.kiehl.de](http://www.kiehl.de)

**Kiehl ist eine Marke des NWB Verlags**

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk und seine Teile sind urheberrechtlich geschützt. Jede Nutzung in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlages. Hinweis zu § 52a UrhG: Weder das Werk noch seine Teile dürfen ohne eine solche Einwilligung eingescannt und in ein Netzwerk eingestellt werden. Dies gilt auch für Intranets von Schulen und sonstigen Bildungseinrichtungen.

Satz: SATZ-ART Prepress & Publishing GmbH, Bochum  
Druck: medienHaus Plump GmbH, Rheinbreitbach

# Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft

Das Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft ist aus der Notwendigkeit entstanden, dass Wissen immer häufiger unter erheblichem Zeit- und Erfolgsdruck erworben oder reaktiviert werden muss. Den vielfältigen betriebswirtschaftlichen Fakten und Zusammenhängen, die aufzunehmen sind, stehen eng begrenzte Zeitbudgets gegenüber.

Die vorliegende Fachbuchreihe ist darauf ausgerichtet, die Leser darin zu unterstützen, rasch und fundiert in die verschiedenen betriebswirtschaftlichen Themenbereiche einzudringen sowie diese aufzufrischen. Sie eignet sich in besonderer Weise für:

- ▶ Studierende an Fachhochschulen, Akademien und Universitäten
- ▶ Fortzubildende an öffentlichen und privaten Bildungsinstitutionen
- ▶ Fach- und Führungskräfte in Unternehmen und sonstigen Organisationen.

Das Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft ist auch zum Selbststudium sehr gut geeignet, nicht zuletzt wegen seiner herausragenden Gestaltungsmerkmale. Jeder einzelne Band der Fachbuchreihe zeichnet sich u. a. aus durch:

- ▶ kompakte und praxisbezogene Darstellung
- ▶ systematischen und lernfreundlichen Aufbau
- ▶ viele einprägsame Beispiele, Tabellen, Abbildungen
- ▶ über 50 praxisbezogene Übungen mit Lösungen
- ▶ MiniLex mit rund 150 - 200 Stichworten.

Für Anregungen, die der weiteren Verbesserung dieses Lernkonzeptes dienen, bin ich dankbar.

*Prof. Klaus Olfert*  
Herausgeber

## **Feedbackhinweis**

Kein Produkt ist so gut, dass es nicht noch verbessert werden könnte. Ihre Meinung ist uns wichtig. Was gefällt Ihnen gut? Was können wir in Ihren Augen verbessern? Bitte schreiben Sie einfach eine E-Mail an: **[feedback@kiehl.de](mailto:feedback@kiehl.de)**

Als kleines Dankeschön verlosen wir unter allen Teilnehmern einmal pro Monat ein Buchgeschenk!

## Vorwort zur 5. Auflage

Das vorliegende Buch hilft dem Leser, die wesentlichen Grundsätze der International Financial Reporting Standards (IFRS) in systematischer und kompakter Form zu erarbeiten. Die Gliederungsstruktur des Buches wurde aufgrund der positiven Resonanz aus der Leserschaft weitgehend beibehalten. Sie orientiert sich an den Abschlussbestandteilen Bilanz, Gesamtergebnisrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung, Kapitalflussrechnung und Anhang. Darüber hinaus finden sich Erläuterungen zu konzernspezifischen Vorschriften.

In jedem Kapitel werden grundsätzlich einleitend die wesentlichen IFRS-Vorschriften den HGB-Vorschriften gegenübergestellt. So erhalten die Leser einen komprimierten Überblick über den Inhalt des Kapitels und den wichtigen Bezug zum Handelsrecht. Danach werden die einschlägigen Regeln systematisiert nach Ansatz, Bewertung und Ausweis sowie den korrespondierenden Anhangangaben dargestellt. Die beschriebenen Regeln werden mithilfe zahlreicher Beispiele und Übersichten veranschaulicht. Die praxisnahen Übungsaufgaben und Lösungen erleichtern insbesondere den Studenten die Wissensüberprüfung.

Seit dem 31.12.2005, dem Stand der 2. Auflage dieses Buches, haben sich die IFRS-Standards weiterentwickelt. In der Zwischenzeit wurden einige Standards neu erarbeitet und bestehende Standards und die Rahmengrundsätze (teils) erheblich überarbeitet. Problematisch ist dabei, dass nicht alle Standards bereits in europäisches Recht übernommen wurden. Somit bildet sich eine Lücke zwischen den sog. EU-IFRS und den sog. Full-IFRS. Um die Praxisrelevanz zu erhalten, werden in diesem Buch vorrangig die zum 01.01.2019 in der Europäischen Union anzuwendenden Standards dargestellt.

Bedanken möchten wir uns bei Dr. Sven Wyrwa für dessen Mitarbeit bei den Korrekturarbeiten.

*WP StB Prof. Dr. Manfred Bolin*

*WP StB Prof. Dr. Katrin Hamacher*

*Prof. Dr. Gerrit Lietz, CINA*

*Prof. Dr. Verena Verhofen*

Düsseldorf, im Januar 2019

# Benutzungshinweise

## Aufgaben/Fälle

Die Aufgaben/Fälle im Übungsteil dienen der Wissens- und Verständniskontrolle. Auf sie wird jeweils im Textteil hingewiesen:

### Aufgabe 1 > Seite 201

Der Übungsteil befindet sich im Anschluss an Kapitel F. Es wird empfohlen, die Aufgaben/Fälle unmittelbar nach Bearbeitung der entsprechenden Textstellen zu lösen.

Aus Gründen der Praktikabilität und besseren Lesbarkeit wird darauf verzichtet, jeweils männliche und weibliche Personenbezeichnungen zu verwenden. So können z. B. Mitarbeiter, Arbeitnehmer, Vorgesetzte grundsätzlich sowohl männliche als auch weibliche Personen sein.

Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft	5
Vorwort zur 5. Auflage	7
Benutzungshinweise	8
Abkürzungsverzeichnis	16
Zur Nutzung dieses Buches	18
<b>A. Grundlagen</b>	<b>19</b>
<b>1. Rechtliche Rahmenbedingungen der IFRS-Anwendung</b>	<b>19</b>
1.1 Historische Entwicklung	19
1.2 Die Rechnungslegungsnormen des IASB	22
<b>2. Abschlussbestandteile</b>	<b>28</b>
<b>3. Zielsetzung des Abschlusses</b>	<b>30</b>
<b>4. Grundsätze der Ansatz- und Bewertungsvorschriften der Abschlussposten</b>	<b>33</b>
4.1 Ansatz der Abschlussposten	33
4.2 Bewertung der Abschlussposten	38
<b>5. Erstmalige Anwendung der IFRS</b>	<b>40</b>
<b>B. Bilanz und Anhang</b>	<b>43</b>
<b>1. Anlagevermögen</b>	<b>43</b>
1.1 Ausweis des Anlagevermögens	43
1.2 Immaterielle Vermögenswerte	43
1.2.1 Ansatz von immateriellen Vermögenswerten	44
1.2.1.1 Aktivierungsverbote	45
1.2.1.2 Geschäfts- oder Firmenwerte	45
1.2.1.3 Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte	45
1.2.2 Bewertung von immateriellen Vermögenswerten	46
1.2.2.1 Zugangsbewertung	47
1.2.2.2 Folgebewertung	47
1.2.3 Angaben zu immateriellen Vermögenswerten	48
1.3 Sachanlagen	48
1.3.1 Ansatz von Sachanlagen	49
1.3.2 Bewertung von Sachanlagen	50
1.3.2.1 Zugangsbewertung	50
1.3.2.1.1 Komponentenansatz	51
1.3.2.1.2 Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten	51

1.3.2.1.3	Entsorgungsverpflichtungen	51
1.3.2.1.4	Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand	52
1.3.2.1.5	Vermögenswerte im Rahmen eines Tausches	52
1.3.2.1.6	Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien	52
1.3.2.1.7	Aktivierung von Fremdkapitalkosten	54
1.3.2.2	Folgebewertung	55
1.3.2.2.1	Anschaffungskostenmodell	56
1.3.2.2.2	Neubewertungsmodell/Zeitwertmodell	56
1.3.2.3	Wertminderung von Vermögenswerten	58
1.3.2.4	Wertaufholung von Vermögenswerten	60
1.3.3	Angaben zu Sachanlagen	60
1.4	Finanzanlagen	61
1.4.1	Ansatz von Finanzanlagen	61
1.4.2	Bewertung von Finanzanlagen	63
<b>2.</b>	<b>Finanzinstrumente</b>	64
2.1	Komplexität bei der Bilanzierung von Finanzinstrumenten	65
2.2	Definitionen	66
2.2.1	Finanzinstrument	66
2.2.2	Finanzielle Vermögenswerte	66
2.2.3	Finanzielle Verbindlichkeiten	67
2.2.4	Eigenkapital- und Schuldinstrumente	67
2.2.5	Derivate	68
2.2.6	Hybride Finanzinstrumente	70
2.3	Ansatz	71
2.4	Erstbewertung	72
2.5	Klassifizierung und Folgebewertung	73
2.5.1	Kategorie „Fortgeführte Anschaffungskosten“	73
2.5.2	Kategorie „Erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis“	74
2.5.3	Kategorie „Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert“	75
2.5.4	Zusammenfassendes Schaubild	76
2.6	Umklassifizierung	78
2.7	Wertminderung	78
2.8	Bilanzierung von Sicherungsgeschäften ( <i>hedge accounting</i> )	80
2.8.1	Sicherungsinstrumente	81
2.8.2	Grundgeschäfte	82

2.8.3 Arten von Sicherungsbeziehungen	82
2.8.3.1 Absicherung des beizulegenden Zeitwerts ( <i>fair value hedge</i> )	83
2.8.3.2 Absicherung von Zahlungsströmen ( <i>cash flow hedge</i> )	83
2.8.3.3 Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb	84
2.9 Ausbuchung	85
2.9.1 Finanzielle Vermögenswerte	85
2.9.2 Finanzielle Verbindlichkeiten	86
2.10 Ausweis und Anhangangaben	86
<b>3. Vorräte</b>	<b>88</b>
3.1 Ausweis und Ansatz der Vorräte	88
3.2 Bewertung von Vorräten	89
3.2.1 Zugangsbewertung	89
3.2.1.1 Vollkostenprinzip	90
3.2.1.2 Aktivierung von Gemeinkosten	90
3.2.1.3 Aktivierung von Fremdkapitalzinsen	91
3.2.1.4 Bewertungsvereinfachungsverfahren	91
3.2.1.4.1 Das Fifo-Verfahren	92
3.2.1.4.2 Die Durchschnittsbewertung	92
3.2.2 Folgebewertung	92
3.2.2.1 Nettoveräußerungswert	92
3.2.2.2 Erfassung als Aufwand	93
3.3 Angaben zu Vorräten	93
<b>4. Eigenkapital</b>	<b>94</b>
4.1 Ansatz	94
4.2 Ausweis	95
4.3 Bewertung	96
4.4 Mitarbeiterbeteiligungen	96
4.5 Neubewertungsrücklage	98
4.6 Angaben zum Eigenkapital	98
4.7 Zusammenfassung	99
<b>5. Verbindlichkeiten</b>	<b>99</b>
5.1 Ansatz der Verbindlichkeiten	100
5.2 Ausweis der Verbindlichkeiten	100
5.3 Bewertung der Verbindlichkeiten	101
5.4 Angaben zu den Verbindlichkeiten	102

<b>6. Rückstellungen</b>	102
6.1 Ansatz der Rückstellungen	102
6.2 Ausweis der Rückstellungen	106
6.3 Bewertung der Rückstellungen	107
6.4 Angaben zu den sonstigen Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen	110
6.4.1 Rückstellungen	110
6.4.2 Eventualschulden	110
6.4.3 Eventualforderungen	111
6.4.4 Schutzklauseln	111
<b>7. Künftige Leistungen an Arbeitnehmer</b>	111
7.1 Überblick über künftige Leistungen an Arbeitnehmer	111
7.2 Bilanzierung von Pensionszusagen	112
7.2.1 Klassifikation und Ansatz	112
7.2.2 Bewertung leistungsorientierter Pensionszusagen	113
7.2.2.1 Ermittlung der Nettoschuld	114
7.2.2.2 Aufwands- oder ertragswirksam im Gewinn oder Verlust zu erfassenden Beträge	116
7.2.2.3 Erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis zu erfassenden Beträge	116
7.2.2.4 Übersicht über die wichtigsten Bewertungsregeln nach IFRS und HGB	117
7.2.3 Ausweis der Pensionsrückstellungen	117
7.2.4 Angaben zu Pensionsrückstellungen	118
7.3 Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer	119
7.3.1 Ansatz	119
7.3.2 Bewertung	119
7.3.3 Ausweis	119
<b>8. Latente Steuern</b>	120
8.1 Ansatz der latenten Steuern	120
8.2 Ausweis der latenten Steuern	123
8.3 Bewertung der latenten Steuern	124
8.4 Angaben zu Steuern	126
<b>9. Leasingverhältnisse</b>	127
9.1 Anwendungsbereich	127
9.2 Definition und Ansatz	127
9.2.1 Identifizierter Vermögenswert	128
9.2.2 Recht zur Kontrolle der Nutzung	129
9.2.3 Zusammenfassendes Schaubild: Identifizierung eines Leasing- verhältnisses	130

9.3	Bestimmung der Laufzeit des Leasingverhältnisses	132
9.4	Bilanzierung beim Leasingnehmer	132
9.4.1	Ansatz und Darstellung beim Leasingnehmer	132
9.4.2	Erstbewertung der Leasingverbindlichkeit ( <i>lease liability</i> )	133
9.4.3	Erstbewertung des Nutzungsrechts ( <i>right-of-use asset</i> )	136
9.4.4	Folgebewertung beim Leasingnehmer	137
9.4.4.1	Folgebewertung des Nutzungsrechts	137
9.4.4.2	Folgebewertung der Leasingverbindlichkeit	137
9.4.5	Zusammenfassendes Schaubild: Leasingnehmerbilanzierung	138
9.4.6	Anwendungserleichterungen für den Leasingnehmer	138
9.4.6.1	Kurzfristige Leasingverhältnisse ( <i>short-term leases</i> )	138
9.4.6.2	Leasing geringwertiger Vermögenswerte ( <i>low-value assets</i> )	138
9.4.6.3	Portfolio-Anwendung ( <i>portfolio application</i> )	139
9.4.6.4	Berücksichtigung von Nichtleasingkomponenten	139
9.5	Bilanzierung beim Leasinggeber	140
9.5.1	Klassifizierung und Ansatz beim Leasinggeber	140
9.5.2	Indikatoren für Finanzierungsleasingverhältnisse	141
9.5.3	Erstbewertung beim Leasinggeber (Finanzierungsleasing)	142
9.5.4	Folgebewertung beim Leasinggeber (Finanzierungsleasing)	143
9.5.5	Erstbewertung beim Leasinggeber (Operating-Leasingverhältnis)	143
9.5.6	Folgebewertung beim Leasinggeber (Operating-Leasingverhältnis)	143
9.6	Zusammenfassendes Schaubild: Leasinggeber- vs. Leasingnehmer- bilanzierung	144
9.7	Anhangangaben	144
9.7.1	Wesentliche Anhangangaben beim Leasingnehmer	144
9.7.2	Wesentliche Anhangangaben beim Leasinggeber	145
9.8	Vergleich zur HGB-Bilanzierung	145

## **C. Gesamtergebnisrechnung** 147

### **1. Generelle Ausweisvorschriften** 147

### **2. Umsatzerlöse** 149

2.1	Überblick	149
2.2	Anwendungsbereich	149
2.3	Umsatzerlösdefinition und konzeptionelle Einordnung	150
2.4	Fünf-Schritte-Modell der Umsatzrealisierung	151
2.4.1	Schritt 1: Identifizierung von Verträgen mit Kunden	152
2.4.2	Schritt 2: Identifizierung separater Leistungsverpflichtungen	153
2.4.3	Schritt 3: Bestimmung des Transaktionspreises	157

2.4.4	Schritt 4: Allokation des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtung	159
2.4.5	Schritt 5: Zeitpunkt- oder zeitraumbezogene Umsatzrealisierung	161
2.4.5.1	Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden	161
2.4.5.2	Fertigungsaufträge als Anwendungsfall zeitraumbezogener Leistungsverpflichtungen	162
2.4.5.4	Leistungsverpflichtungen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden	165
2.4.6	Zusammenfassendes Schaubild	167
2.5	Ausweis	167
2.6	Vertragskosten	168
2.7	Anhangangaben	169
2.8	Vergleich zur HGB-Bilanzierung	171
<b>3.</b>	<b>Aufbau der Gesamtergebnisrechnung</b>	171
3.1	Sonstiges Ergebnis	171
3.2	Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung im Regelfall	171
3.3	Segmentberichterstattung	172
3.3.1	Segmentabgrenzung	172
3.3.2	Segmentangaben	174
3.3.2.1	Ergebnis	174
3.3.2.2	Vermögen	174
3.3.2.3	Schulden	175
3.3.2.4	Überleitung	175
3.4	Ergebnis je Aktie	175
3.4.1	Unverwässertes Ergebnis	175
3.4.2	Verwässertes Ergebnis	176
<b>4.</b>	<b>Bilanzkorrektur sowie Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden</b>	176
4.1	Änderungsnotwendigkeiten aufgrund von Fehlern	176
4.2	Bilanzanpassungen aufgrund der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	177
<b>D.</b>	<b>Eigenkapitalveränderungsrechnung</b>	179

<b>E. Kapitalflussrechnung</b>	183
<b>1. Zweck der Kapitalflussrechnung</b>	185
<b>2. Aufbau der Kapitalflussrechnung</b>	185
2.1 Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit	186
2.2 Cashflow aus der Investitionstätigkeit	186
2.3 Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit	187
<b>3. Darstellung der Kapitalflussrechnung</b>	187
3.1 Direkte Methode	187
3.2 Indirekte Methode	189
<b>4. Besonderheiten bei der Aufstellung der Kapitalflussrechnung</b>	190
<b>F. Konzernspezifische Vorschriften</b>	191
<b>1. Aufstellungspflicht und Konsolidierungskreis</b>	191
<b>2. Einzubeziehende Unternehmen</b>	193
<b>3. Fremdwährungsumrechnung</b>	194
3.1 Allgemeine Grundsätze zur Fremdwährungsumrechnung (Zeitbezugsmethode)	195
3.2 Modifizierte Stichtagskursmethode	196
<b>4. Vollkonsolidierung</b>	197
4.1 Kapitalkonsolidierung	198
4.2 Die Equity-Methode	198
4.3 Geschäfts- oder Firmenwert und passivischer Unterschiedsbetrag	199
4.4 Minderheitsgesellschafter	199
4.5 Schuldenkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung, Aufwands- und Ertragskonsolidierung	199
<b>5. Angaben zu konzernspezifischen Vorschriften</b>	200
<b>Übungsteil (Aufgaben und Fälle)</b>	201
<b>Lösungen</b>	221
<b>MiniLex</b>	243
<b>Englische Fachausdrücke</b>	257
<b>Literaturverzeichnis</b>	263
<b>Stichwortverzeichnis</b>	269

# ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

AB	Anfangsbestand	GAAP	generally accepted accounting principles
Abs.	Absatz	GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
AG	Aktiengesellschaft	GE	Geldeinheiten
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten	gem.	gemäß
AK	Anschaffungskosten	ggf.	gegebenenfalls
Art.	Artikel	GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Aufl.	Auflage	GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
AV	Anlagevermögen		
		HGB	Handelsgesetzbuch
BFH	Bundesfinanzhof	Hrsg.	Herausgeber
BGA	Betriebs- und Geschäftsausstattung		
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch	IAS	International Accounting Standards
BW	Buchwert	IASB	International Accounting Standards Board
bzgl.	bezüglich	IASC	International Accounting Standards Committee
bzw.	beziehungsweise	i. d. R.	in der Regel
		IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
ca.	circa	i. e. S.	im engeren Sinne
CF	conceptual framework	i. F.	im Folgenden
CGU	cash generating unit (dt.: zahlungs- mittelgenerierende Einheit)	IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
Corp.	Corporation	IFRS	International Financial Reporting Standards
d. h.	das heißt	i. H. d.	in Höhe des/der
		Inc.	Incorporated
EB	Endbestand	inkl.	inklusive
ED	exposure draft	IOSCO	International Organization of Securities Commissions
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group	i. S. d.	im Sinne des/der
EG	Europäische Gemeinschaft(en)	i. S. v.	im Sinne von
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch	i. V. m.	in Verbindung mit
EStG	Einkommensteuergesetz		
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien	km	Kilometer
etc.	et cetera		
EU	Europäische Union	Lifo	last-in-first-out
e. V.	eingetragener Verein	lt.	laut
		Ltd.	Limited
F.	framework	LuL	Lieferungen und Leistungen
f.	folgende		
FASB	Financial Accounting Standards Board	Mio.	Million(en)
ff.	fortfolgende	m. V. a.	mit Verweis auf
Fifo	first-in-first-out		

# ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

NBRL	Neubewertungsrücklage	SIC	Standing Interpretation Committee
Nr.	Nummer	sog.	sogenannte(s/n)
		StB	Steuerberater/Steuerbilanz
OCI	other comprehensive income		
o. g.	oben genannte(n)	T	Tausend
p. a.	jährlich (per annum)		
		u. a.	und andere/unter anderem
S.	Seite	USt	Umsatzsteuer
	(bei Angaben in Gesetzen: Satz)		
SE	Societas Europaea (Europäische Gesellschaft)	WPK	Wirtschaftsprüferkammer
SEC	Securities and Exchange Commission	vgl.	vergleiche
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards	z. B.	zum Beispiel
		zzgl.	zuzüglich

## Zur Nutzung dieses Buches

Wie in >>Kapitel A.1.2 dieses Buches dargestellt, setzt sich das Regelwerk der IASC/IASB aus mehreren, in sich geschlossenen Texten zusammen.

Diese wiederum bestehen im Wesentlichen aus Standards, die umfassend die Bilanzierung, Bewertung und den Ausweis bestimmter Sachverhalte definieren.

Die Vorschriften beziehen sich regelmäßig auf mehrere Bilanz- und GuV-Positionen sowie auf weitere Bereiche des zu veröffentlichenden Jahresabschluss.

Um unseren Lesern den Zugang zu diesem komplexen Regelwerk im Rahmen der Lösung von Bilanzierungsfragen nach IFRS zu ermöglichen, haben wir als Grundstruktur unserer Erläuterungen die Bilanzpositionen gewählt und diese um die weiteren Jahresabschlussbestandteile ergänzt.

Zu Beginn eines jeden Kapitels wurden hierzu die einschlägigen IFRS-Standards bzw. Interpretationen und Textstellen des Rahmenkonzepts benannt. Jeder Leser wird dadurch unmittelbar in die Lage versetzt, die entscheidenden Regelungsnormen zur Überprüfung und Vertiefung seines Verständnisses zu finden.

Als eine weitere Hilfestellung wurden darüber hinaus synoptisch die wesentlichen Vorschriften des HGB und der IFRS-Standards gegenübergestellt. Damit soll dem Leser die Möglichkeit gegeben werden aus der Kenntnis der HGB-Vorschriften heraus, das Regelwerk der IFRS besser einordnen und verstehen zu können.

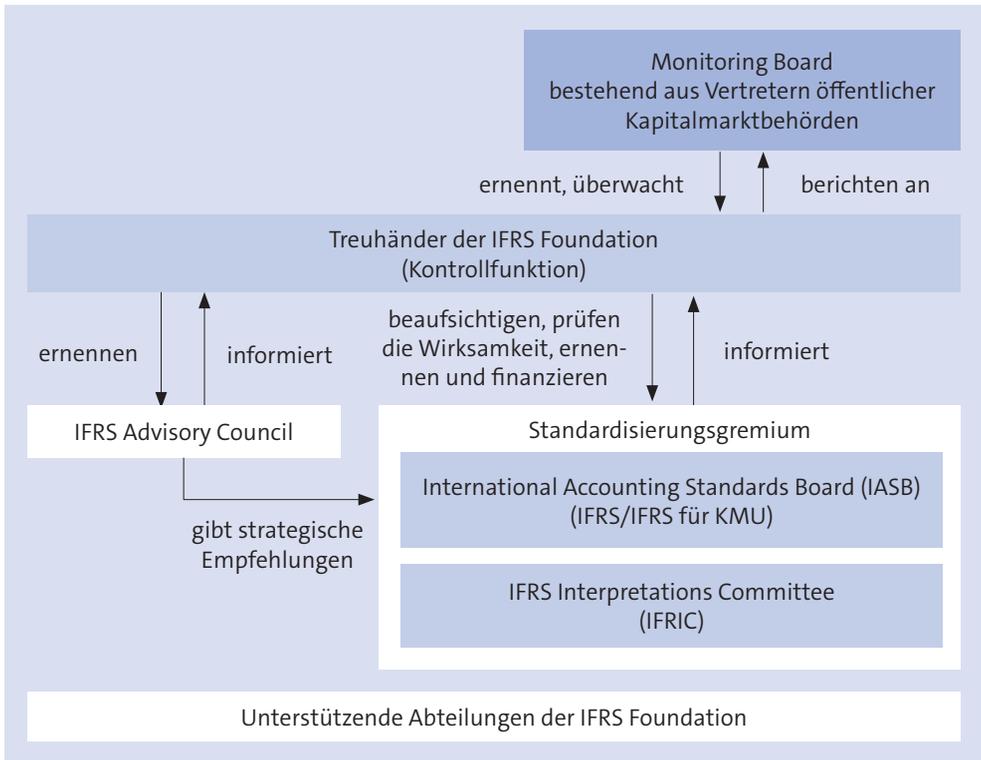
# A. Grundlagen

## 1. Rechtliche Rahmenbedingungen der IFRS-Anwendung

### 1.1 Historische Entwicklung

Die **International Financial Reporting Standards (IFRS)** sowie die bisherigen **International Accounting Standards (IAS)** sind ein wesentliches Instrument der weltweiten Harmonisierung der Rechnungslegung geworden. Die Entwicklung und Einführung weltweit harmonisierter Rechnungslegungsstandards wurde am 29.06.1973 durch das IASC (International Accounting Standards Committee) begründet. Dieser in London von Berufsverbänden aus neun Staaten gegründeten Organisation gehörten als Gründungsmitglieder u. a. das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) und die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) an.

Mit dem Ziel, sich als globaler Standardsetter zu etablieren, hat sich die Organisation in 2001 strategisch neu positioniert und sich i. F. den aktuellen Entwicklungen angepasst. Aufgabe der **IFRS Foundation**, mit bis zu 22 Treuhändern aus allen Teilen der Welt, ist es, die Mitglieder der beiden Standardisierungsgremien des **International Accounting Standards Board (IASB)** und des **IFRS Interpretations Committee** zu ernennen, deren Arbeit zu überwachen und die dafür notwendigen Mittel zu beschaffen. Außerdem ernennen sie die Mitglieder des **IFRS Advisory Council**, die die strategische Ausrichtung der Standardisierungsgremien kritisch begleiten. Die Treuhänder sind dem **Monitoring Board**, welches mit Vertretern öffentlicher Kapitalmarktbehörden besetzt ist, rechen-schaftspflichtig.



Die Organisation der IFRS Foundation und des IASB

Quelle: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org); IFRS Foundation: Our structure

Das **IASB** ist eine internationale nicht-staatliche Fachorganisation, die sich aus bis zu 14 unabhängigen Mitgliedern mit hervorragenden Fachkenntnissen im Bereich der internationalen Rechnungslegung und umfangreichen geschäftlichen Erfahrungen mit internationalen Märkten zusammensetzt.

Das **Ziel des IASB** ist die Entwicklung von Rechnungslegungsstandards. Das IASB soll hierbei mit nationalen Standardsetzern zusammenarbeiten, um die Konvergenz der nationalen Regelungen mit den internationalen Rechnungslegungsvorschriften voranzutreiben.

Die in der Satzung (Tz. 2) niedergelegten Ziele lauten:

*„(1) im öffentlichen Interesse einen einzigen gültigen Satz an hochwertigen, verständlichen und durchsetzbaren globalen Standards der Rechnungslegung zu entwickeln, die hochwertige, transparente und vergleichbare Informationen in Abschlüssen und sonstigen Finanzberichten erfordern, um die Teilnehmer in den Kapitalmärkten der Welt und andere Nutzer beim Treffen von wirtschaftlichen Entscheidungen zu unterstützen,*

*(2) die Nutzung und rigorose Anwendung dieses Standards zu fordern,*

*(3) die Bedürfnisse der kleinen und mittleren Unternehmen und der Unternehmen in Entwicklungsländern – soweit möglich – bei der Erfüllung der vorgenannten Ziele zu berücksichtigen und*

*(4) eine Konvergenz der nationalen Standards der Rechnungslegung mit den IFRS und den Interpretationen herbeizuführen.“*

Das mit bis zu 14 Mitgliedern besetzte **IFRS Interpretations Committee** entwickelt Interpretationen zu Anwendungs- und Auslegungsfragen der bestehenden Standards und legt diese zur Genehmigung dem IASB vor.

Als Beratungsgremium steht dem IASB bzw. den Trustees das **IFRS Advisory Council** zur Verfügung. Ihm gehören ca. 30 Mitglieder an, die praktische Erfahrung im Bereich der Internationalen Rechnungslegung haben und aus verschiedenen geografischen Regionen (Amerika, Europa, Asien, Australien) stammen.

Da das IASB eine privatrechtliche Organisation ist, wurde durch EU-Verordnung das sog. **Endorsement-Verfahren** implementiert. Demnach müssen alle vom IASB verabschiedeten Standards erst als verbindliches EU-Recht durch die EU-Kommission anerkannt werden. Die zu diesem Zweck geschaffene **European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)** veröffentlicht auf ihrer Webseite ([www.efrag.org](http://www.efrag.org)) den Stand der in europäisches Recht übernommenen Standards, Änderungen der Standards und Interpretationen.

Mit der EU-Verordnung vom 19.07.2002 zur Anwendung der IAS (**IAS-Verordnung**) wurde die Harmonisierung der Finanzinformationen von kapitalmarktorientierten Gesellschaften zum Kernziel erklärt. Insbesondere soll damit eine hohe Transparenz und Vergleichbarkeit der Abschlüsse und damit der Funktionsweise des Kapitalmarktes sichergestellt werden. Danach sind kapitalmarktorientierte Unternehmen (Zulassung von Wertpapieren zum Handel in einem geregelten Markt im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum) mit Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.2004 beginnen, verpflichtet, ihren Konzernabschluss nach IFRS zu erstellen.

Darüber hinaus besteht für die Mitgliedsstaaten das **Wahlrecht**, die Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsvorschriften auf Konzernabschlüsse nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen sowie auf Einzelabschlüsse auszudehnen.

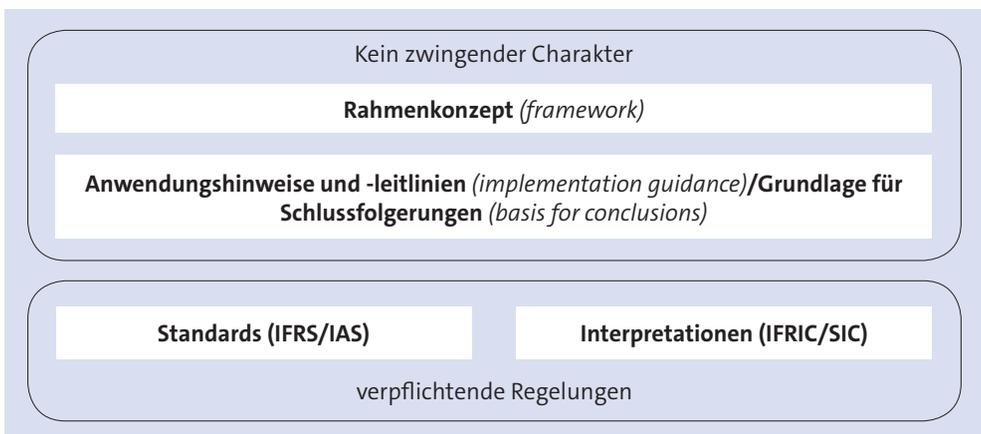
EU-Verordnung zur Anwendung der IFRS vom 19.07.2002			
Rechtsform		Konzernabschluss	Einzelabschluss
Kapitalgesellschaften	kapitalmarkt-orientiert	IFRS	HGB und/oder IFRS
	nicht kapitalmarkt-orientiert	HGB und/oder IFRS	HGB und/oder IFRS
Personengesellschaften und Einzelkaufleute	kapitalmarkt-orientiert	IFRS	HGB und/oder IFRS
	nicht kapitalmarkt-orientiert	HGB und/oder IFRS	HGB und/oder IFRS
Mitgliedstaatenwahlrechte			

Die Anforderungen der IAS-Verordnung sind in § 315e HGB kodifiziert. Nach § 315e Abs. 1 HGB haben Unternehmen, deren Wertpapiere an einem organisierten Kapitalmarkt im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zugelassen sind, einen IFRS-konformen Konzernabschluss aufzustellen. Gemäß § 315e Abs. 3 HGB dürfen dies nicht kapitalmarktorientierte Konzerne ebenfalls mit befreiender Wirkung.

## Aufgabe 1 > Seite 201

### 1.2 Die Rechnungslegungsnormen des IASB

Das Regelungswerk des IASC/IASB setzt sich wie folgt zusammen:



Das **Rahmenkonzept** (*framework*) zeigt insbesondere die Leitlinien auf, die der Aufstellung und Darstellung von externen Abschlüssen zugrunde liegen. Es behandelt die Zielsetzung von Abschlüssen, die qualitativen Anforderungen an die im Abschluss vermittelten Informationen, die Definition, den Ansatz und die Bewertung der Abschlussposten sowie Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte.

Das **Rahmenkonzept** selbst stellt **keinen Standard** dar. Dementsprechend hat keine Regelung des Rahmenkonzepts Vorrang vor den spezifischen Regelungen der Standards. Im Übrigen dient das Rahmenkonzept als Orientierungsmaßstab für die Ausarbeitung künftiger bzw. Überprüfung aktueller Standards.

Das Rahmenkonzept gilt für Einzel- und Konzernabschlüsse gleichermaßen.

Im März 2018 wurde vom IASB ein neu gefasstes Rahmenkonzept veröffentlicht, das durch die sog. *basis for conclusion* ergänzt wird. Das neue Rahmenkonzept gilt ab dem 01.01.2020, kann jedoch auch früher angewandt werden. Neben Einleitung und einem begriffsdefinierenden Anhang ist das neue Rahmenkonzept in acht Hauptkapitel untergliedert, die die folgenden Themengebiete behandeln:

1. Zielsetzung der Rechnungslegung für allgemeine Zwecke
2. Qualitative Anforderungen an entscheidungsnützliche Finanzinformationen
3. Abschluss und berichtendes Unternehmen
4. Elemente des Abschlusses
5. Ansatz und Ausbuchung
6. Bewertung
7. Ausweis und Angaben
8. Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte.

Die Anwendungshinweise und -leitlinien (*implementation guidance*) tragen wesentlich zur Unterstützung der mit der Aufstellung von Abschlüssen befassten Personen bei der Anwendung der IFRS sowie beim Vorgehen von Themenbereichen, die erst später Gegenstand eines IFRS sein werden. Daneben sollen sie Abschlussprüfern bei der Urteilsfindung über die zweckentsprechende Anwendung der IFRS-Standards helfen.

In einem gesonderten Dokument mit dem Titel „Grundlage für Schlussfolgerungen (*basis for conclusions*)“ werden die Aspekte zusammengefasst, die das IASB während einer Standardentwicklung bzw. -überarbeitung berücksichtigt hat.

## Aufgabe 2 > Seite 201

Die jeweiligen **IFRS-Standards** behandeln wesentliche verpflichtende Grundsätze zur Bilanzierung, Bewertung und Darstellung von Geschäftsvorfällen in Abschlüssen.

Der typische Aufbau eines IFRS-Standards lässt sich wie folgt darstellen:

1. Zielsetzung (*objective*)
  - ▶ kurze Einführung in den Standard
2. Anwendungsbereich (*scope*)
  - ▶ Benennung der betroffenen Jahresabschlussposten
3. Definitionen (*definitions*)
  - ▶ erläutert die Schlüsselbegriffe des Standards
4. Regelungsbereich (*core-standard*)
  - ▶ zur Bilanzierung dem Grunde nach (*recognition*)
  - ▶ zur Bewertung (*measurement*)
  - ▶ zu Angaben (*disclosure*)
  - ▶ zur Darstellung (*presentation*)
  - ▶ zur Offenlegung (*disclosures*)
5. Übergangsvorschriften (*transitional provisions*)
  - ▶ Regelungen zur erstmaligen Anwendung des Standards
6. Datum des Inkrafttretens (*effective date*)
  - ▶ ab wann ist der Standard anzuwenden
7. Anhang (*appendices*)
  - ▶ Pflichtangaben und empfohlene Angaben
  - ▶ Definitionen bei neuen IFRS.

Das IASB und das IFRS Interpretations Committee haben nachfolgende Standards und Interpretationen veröffentlicht. Bereits veröffentlichte Standards und Interpretationen, die inzwischen ungültig sind, sind nicht aufgeführt:

	<b>Conceptual Framework for Financial Reporting</b>	<b>Rahmenkonzept für die Rechnungslegung</b>
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards
IFRS 2	Share-based Payment	Anteilsbasierte Vergütung
IFRS 3	Business Combinations	Unternehmenszusammenschlüsse
IFRS 4	Insurance Contracts	Versicherungsverträge
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebenen Geschäftsbereiche
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	Finanzinstrumente: Angaben
IFRS 8	Operating Segments	Geschäftssegmente

	<b>Conceptual Framework for Financial Reporting</b>	<b>Rahmenkonzept für die Rechnungslegung</b>
IFRS 9	Financial Instruments	Finanzinstrumente
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	Konzernabschlüsse
IFRS 11	Joint Arrangements	Gemeinschaftliche Vereinbarungen
IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities	Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen
IFRS 13	Fair Value Measurement	Bewertung zum beizulegenden Zeitwert
IFRS 14	Regulatory Deferral Accounts	Regulatorische Abgrenzungsposten
IFRS 15	Revenue from Contracts with Customers	Erlöse aus Verträgen mit Kunden
IFRS 16	Leases	Leasing
IFRS 17	Insurance Contracts	Versicherungsverträge
IAS 1	Presentation of Financial Statements	Darstellung des Abschlusses
IAS 2	Inventories	Vorräte
IAS 7	Statement of Cash Flows	Kapitalflussrechnungen
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler
IAS 10	Events after the Reporting Period	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
IAS 12	Income Taxes	Ertragsteuern
IAS 16	Property, Plant and Equipment	Sachanlagen
IAS 19	Employee Benefits	Leistungen an Arbeitnehmer
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosures of Government Assistance	Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand
IAS 21	The Effect of Changes in Foreign Exchange Rates	Auswirkungen von Wechselkursänderungen
IAS 23	Borrowing Costs	Fremdkapitalkosten
IAS 24	Related Party Disclosures	Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefits Plans	Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen
IAS 27	Separate Financial Statements	Einzelabschlüsse
IAS 28	Investments in Associates	Anteile an assoziierten Unternehmen
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Rechnungslegung in Hochinflationenländern
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	Finanzinstrumente: Darstellung
IAS 33	Earnings per Share	Ergebnis je Aktie
IAS 34	Interim Financial Reporting	Zwischenberichterstattung
IAS 36	Impairment of Assets	Wertminderung von Vermögenswerten
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Measurement	Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

	<b>Conceptual Framework for Financial Reporting</b>	<b>Rahmenkonzept für die Rechnungslegung</b>
IAS 38	Intangible Assets	Immaterielle Vermögenswerte
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung
IAS 40	Investment Property	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien
IAS 41	Agriculture	Landwirtschaft
	The International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities	The International Financial Reporting Standard (IFRS) für kleine und mittlere Unternehmen
	IFRS Practice Statement 1: Management Commentary	IFRS Practice Statement 1: Lageberichterstattung
	IFRS Practice Statement 2: Making Materiality Judgements	IFRS Practice Statement 2: Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes
IFRIC 1	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and similar Liabilities	Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen
IFRIC 2	Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments	Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente
IFRIC 4	Determining whether an Arrangement contains a Lease	Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält
IFRIC 5	Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds	Rechte auf Anteile an Fonds für Entsorgung, Rekultivierung und Umweltsanierung
IFRIC 6	Liabilities arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment	Verbindlichkeiten, die sich aus einer Teilnahme an einem spezifischen Markt ergeben – Elektro- und Elektronik-Altgeräte
IFRIC 7	Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Anwendung des Anpassungsansatzes unter IAS 29 Rechnungslegung in Hochinflationländern
IFRIC 10	Interim Financial Reporting and Impairment	Zwischenberichterstattung und Wertminderung
IFRIC 12	Service Concession Arrangements	Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen
IFRIC 14	IAS 19 – The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction	IAS 19 – Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswerts, Mindestdotierungsverpflichtungen und ihre Wechselwirkung

	<b>Conceptual Framework for Financial Reporting</b>	<b>Rahmenkonzept für die Rechnungslegung</b>
IFRIC 16	Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation	Absicherungen einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb
IFRIC 17	Distributions of Non-cash Assets to Owners	Sachdividenden an Eigentümer
IFRIC 19	Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments	Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente
IFRIC 20	Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine	Abraumbeseitigungskosten während der Produktionsphase im Tagebau
IFRIC 21	Levies	Abgaben
IFRIC 22	Foreign Currency Transactions and Advance Consideration	Fremdwährungs-transaktionen und im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen
IFRIC 23	Uncertainty over Income Tax Treatments	Unsicherheit bzgl. der ertragssteuerlichen Behandlung
SIC-7	Introduction of the Euro	Einführung des Euro
SIC-10	Government Assistance – No Specific Relation to Operating Activities	Beihilfen der öffentlichen Hand – Kein spezifischer Zusammenhang mit betrieblichen Tätigkeiten
SIC-15	Operating Leases – Incentives	Operating-Leasingverhältnisse – Anreize
SIC-25	Income Taxes – Changes in the Tax Statuts of an Entity or its Shareholders	Ertragsteuern – Änderungen im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner
SIC-27	Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease	Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen
SIC-29	Service Concession Arrangements: Disclosures	Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Angaben
SIC 32	Intangibles Assets – Web Site Costs	Immaterielle Vermögenswerte – Kosten von Internetseiten

Unternehmen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union können allerdings nur die Standards und Interpretationen anwenden, die bereits von der Europäischen Union übernommen (*endorsed*) sind (vgl. dazu [www.efrag.org](http://www.efrag.org)).

Aufgabe des **IFRS Interpretations Committee** ist es, unterschiedliche Auslegungen der Regelungen der Standards zu vermeiden. Die von diesem Committee herausgegebenen **Interpretationen** (früher SIC Interpretations, seit 2001 IFRIC Interpretations) sind allgemein verpflichtende Leitlinien zur Sicherstellung einer einheitlichen Anwendung der Standards. Auf Anfrage aus der Bilanzierungspraxis oder dem Board erarbeitet das Gremium Hilfestellungen bei unterschiedlicher Auslegung der Standards, die in der Praxis zu unterschiedlichen Bilanzierungen führen. Praktische Bedeutung haben auch die Ablehnungen von Anfragen (sog. *non-ifric*).