

# IFRS-Leitfaden Mittelstand

Grundlagen, Einführung und Anwendung  
der Internationalen Rechnungslegung

Herausgegeben von  
Dr. Röver & Partner

Unter Mitarbeit von  
Prof. Dr. Manfred Kühnberger,  
Dr. Reinhard Schubert,  
Dipl.-Kffr. Katrin Herbst,  
Dr. Julia zu Putlitz

---

ERICH SCHMIDT VERLAG

**Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek**  
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über [dnb.ddb.de](http://dnb.ddb.de) abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter  
[ESV.info/978 3 503 09774 6](http://ESV.info/978_3_503_09774_6)

ISBN-13: 978 3 503 09774 6

Alle Rechte vorbehalten  
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2007  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen  
der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch  
bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht  
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso  
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Satz: Peter Wust, Berlin  
Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

## Vorwort

Mit dem vorliegenden Buch wollen wir dem Leser einen Einblick in die IFRS-Welt geben und mit den Grundlagen der IAS/IFRS-Bilanzierung vertraut machen. Die Ausführungen sollen mittelständischen Unternehmen als Basis der Entscheidung dienen, ob sie sich im konkreten Einzelfall dem Thema IAS/IFRS-Umstellung widmen sollen. Dementsprechend soll nicht die komplette IAS/IFRS-Bilanzierung abgehandelt oder ein ausführliches IAS/IFRS-Kompodium für spezielle Einzelfragen vorgelegt werden.

In diesem Buch wird eine „Mittelstandsbrille“ mit Fokus auf die folgenden Fragen aufgesetzt:

1. Warum sollte sich ein mittelständisches Unternehmen über eine Umstellung ernsthaft Gedanken machen? Für welche Unternehmen ist dies relevant?
2. Mit welchen wesentlichen Änderungen im Zahlenwerk ist zu rechnen? Welche zusätzlichen Berichtsteile sind notwendig?
3. Welche Informationen müssen zusätzlich erhoben und gepflegt werden? Welche Anforderungen werden demzufolge an die Buchhaltungsorganisation gestellt?
4. Wie beeinflussen die Daten die externe Bilanzanalyse? Welche bilanzpolitischen Handlungsspielräume verbleiben oder ergeben sich?
5. Kann die IAS/IFRS-Bilanzierung tatsächlich mehr nützliche Informationen liefern als das HGB? Bei welchem Sachverhalten erscheint das Nachdenken über die Umstellung der Rechnungslegung sinnvoll?

Wir gehen dabei insbesondere auf solche Themen ein, die erfahrungsgemäß bei mittelständischen Unternehmen typisch und wesentlich sind. Die Standards, die im Kontext eines mittelständischen Unternehmens vielfach keine oder nur in geringem Maße Relevanz erlangen, haben wir weggelassen. Hierzu gehören die konzernspezifischen Regelungen und Spezialthemen, die typischerweise in mittelständischen Unternehmen nicht vorkommen (z.B. die Vergabe von Aktienoptionen).

Kleine Fälle und Best Practice Beispiele für Anhangangaben sollen dem Leser Hilfestellung geben, die Standards in der Praxis auch anwenden zu können.

Berlin, Oktober 2006

Dr. Röver & Partner KG

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Inhaltsverzeichnis .....	VI
Abbildungsverzeichnis .....	XIII
Abkürzungsverzeichnis .....	XV
Einleitung .....	XIX
Teil I: Grundlagen .....	1
Kapitel 1: IFRS für kleine und mittlere Unternehmen – Das laufende Projekt des IASB .....	3
Kapitel 2: Grundlagen der Rechnungslegung nach IFRS .....	7
2.1 Aufbau und Merkmale der IFRS .....	7
2.2 Zielsetzung und Rahmenkonzept des IASB .....	10
2.2.1 Der Adressatenkreis und die Zwecksetzung der IFRS .....	10
2.2.2 Die IFRS-GAAP .....	11
2.2.3 Darstellung des Abschlusses und Abgrenzung der Abschlussposten	19
2.3 Best Practice .....	27
Kapitel 3: Bewertungssystematik im Überblick .....	29
3.1 Kapitalerhaltung, Gewinnbegriff und Bewertung .....	29
3.2 Wertkategorien und Bewertungsgrundsätze nach HGB und IFRS ..	31
3.3 Die Zugangsbewertung für Vermögenswerte .....	32
3.3.1 Anschaffungsvorgänge .....	32
3.3.2 Herstellungskosten .....	37
3.3.3 Bewertungsmethoden .....	40
3.4 Folgebewertung .....	41
3.4.1 Überblick .....	41
3.4.2 Umrechnung von Fremdwährungsposten .....	41
3.4.3 Planmäßige Abschreibungen .....	42
3.4.4 Bewertungen zum Zeitwert: Bewertungskonzepte .....	46
3.4.5 Wertminderungen nach IAS 36: der Niederstwerttest .....	49
3.4.6 Zeitwerte außerhalb des Niederstwertprinzips nach IAS 36 .....	60
3.5 Die Bewertung von Schulden .....	62
3.6 Best Practice zu den Anhangangaben .....	64

## *Inhaltsverzeichnis*

Kapitel 4: Gewinn- und Verlustrechnung und Eigenkapitalveränderungsrechnung . . . . .	69
4.1 Grundlagen. . . . .	69
4.2 Die Struktur der GuV (income statment, statement of profit and loss). . . . .	71
4.3 Präzisierungen der Erfolgskomponenten. . . . .	76
4.3.1 In der Gewinn- und Verlustrechnung erfasste Posten . . . . .	76
4.3.2 Im other comprehensive income erfasste Posten. . . . .	80
4.4 Erfolgsdarstellung und Eigenkapitalveränderungsrechnung . . . . .	83
4.5 Fazit und Gestaltungshinweise . . . . .	85
4.6 Best Practice . . . . .	88
Kapitel 5: Kapitalflussrechnung. . . . .	93
5.1 Zielsetzung und Grundlagen. . . . .	93
5.2 Die Fondsabgrenzung. . . . .	96
5.3 Die wichtigsten Cash flow-Zuordnungen . . . . .	98
5.3.1 Der Investitions-Cash flow . . . . .	98
5.3.2 Der Finanzierungs-Cash flow . . . . .	99
5.3.3 Der betriebliche Cash flow . . . . .	100
5.4 Sonderfragen und Zusatzangaben . . . . .	103
5.5 Zum praktischen Nutzen von Kapitalflussrechnungen . . . . .	104
5.6 Best Practice . . . . .	108
Teil II: Ausgewählte Einzelthemen. . . . .	113
Kapitel 1: Immaterielle Vermögenswerte und Firmenwert . . . . .	115
1.1 Besonderheiten und Bedeutung immaterieller Vermögenswerte . . . . .	115
1.2 Der Anwendungsbereich von IAS 38 . . . . .	116
1.3 Ansatz und erstmalige Bewertung immaterieller Vermögenswerte . . . . .	119
1.4 Die Folgebewertung . . . . .	122
1.5 Abschlusspolitik . . . . .	127
1.6 Die Bilanzierung des Firmenwertes. . . . .	128
1.6.1 Grundlagen. . . . .	128
1.6.2 Die Ermittlung des Firmenwertes nach IFRS: Kaufpreisallokation . . . . .	131
1.6.3 Zur Begründung der Nicht-Abnutzbarkeit des Firmenwertes und Impairment-Test . . . . .	137
1.6.4 Betriebswirtschaftliche Implikationen. . . . .	139
1.6.5 Der negative Firmenwert . . . . .	141
1.7 Best Practice zu den Anhangangaben. . . . .	145
Kapitel 2: Sachanlagevermögen . . . . .	149
2.1 Überblick . . . . .	149

## Inhaltsverzeichnis

2.2	Zur Abgrenzung der Bewertungseinheit . . . . .	150
2.3	Das Anschaffungskostenmodell . . . . .	153
2.4	Das Neubewertungsmodell . . . . .	154
2.5	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (IAS 40) . . . . .	158
2.6	Der Anlagespiegel. . . . .	160
2.7	Bilanzpolitische Aspekte. . . . .	162
2.8	Best Practice zu den Anhangangaben. . . . .	164
Kapitel 3: Leasing . . . . .		171
3.1	Rechtliche und ökonomische Grundlagen. . . . .	171
3.2	Die Identifikation des wirtschaftlichen Eigentümers. . . . .	174
3.3	Die Bilanzierung von Operating Leasing. . . . .	180
3.4	Die Bilanzierung von Finanzierungsleasing . . . . .	182
3.5	Sale-and-lease-back . . . . .	185
3.6	Praxishinweise . . . . .	187
3.7	Best Practice zu den Anhangangaben. . . . .	189
Kapitel 4: Vorräte . . . . .		195
4.1	Ausweis und Anwendungsbereich . . . . .	195
4.2	Zugangsbewertung und Bewertungsvereinfachungen. . . . .	197
4.3	Folgebewertung . . . . .	200
4.4	Überleitung vom HGB, Anhangangaben. . . . .	202
4.5	Best Practice zu den Anhangangaben. . . . .	203
Kapitel 5: Auftragsfertigung und Mehrkomponentenverträge . . . . .		205
5.1	Grundlagen. . . . .	205
5.2	Die Bilanzierung nach IAS 11. . . . .	208
5.3	Der Ausweis in Bilanz und GuV . . . . .	213
5.4	Ein Beispiel zur Bilanzierung von Auftragsfertigung . . . . .	215
5.5	Fazit . . . . .	218
5.6	Best Practice zu den Anhangangaben. . . . .	220
Kapitel 6: Rückstellungen . . . . .		223
6.1	Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualvermögenswerte (IAS 37) . . . . .	223
6.1.1	Überblick . . . . .	223
6.1.2	Die Rückstellungsvoraussetzungen im Einzelnen . . . . .	226
6.1.3	Die Bewertung von Rückstellungen . . . . .	230
6.1.4	Ausweisfragen, Auflösung von Rückstellungen, Änderungen von Rückstellungen. . . . .	235
6.1.5	Eventualverbindlichkeiten und -forderungen . . . . .	236
6.2	Leistungen an Arbeitnehmer (IAS 19). . . . .	239

## *Inhaltsverzeichnis*

6.2.1	Überblick . . . . .	239
6.2.2	Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung . . . . .	240
6.2.2.1	Versorgungswege im Überblick. . . . .	240
6.2.2.2	Die Bilanzierung leistungsorientierter Versorgungszusagen . . . . .	243
6.3	Best Practice zu den Anhangangaben. . . . .	249
Kapitel 7: Finanzinstrumente . . . . .		253
7.1	Vorschriften und Definition . . . . .	253
7.2	Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital. . . . .	257
7.3	Bilanzierung von finanziellen Vermögenswerten . . . . .	265
7.3.1	Kategorisierung und Erstbewertung von finanziellen Vermögenswerten . . . . .	265
7.3.2	Folgebewertung von finanziellen Vermögenswerten. . . . .	267
7.3.3	Umklassifizierung von finanziellen Vermögenswerten . . . . .	274
7.4	Bilanzierung von finanziellen Verbindlichkeiten . . . . .	275
7.5	Hedge Accounting . . . . .	277
7.5.1	Überblick . . . . .	277
7.5.2	Bilanzierung von Fair value hedges . . . . .	281
7.5.3	Bilanzierung von Cash flow hedges . . . . .	282
7.6	Best Practice zu den Anhangangaben. . . . .	287
Kapitel 8: Latente Steuern . . . . .		295
8.1	Bedeutung latenter Steuern . . . . .	295
8.2	Der Anwendungsbereich von IAS 12 . . . . .	296
8.3	Ansatz und Bewertung. . . . .	296
8.3.1	Ansatz . . . . .	296
8.3.2	Besonderheiten für aktive latente Steuern . . . . .	300
8.3.2.1	Allgemein. . . . .	300
8.3.2.2	Verlustvortrag und Abschlusspolitik. . . . .	300
8.3.3	Bewertung . . . . .	301
8.4	Der Ausweis in Bilanz und GuV. . . . .	302
8.5	Best Practice zu den Anhangangaben. . . . .	304
Kapitel 9: Erstmalige Anwendung der IFRS. . . . .		311
9.1	Organisatorische Aspekte der erstmaligen Anwendung der IFRS . .	311
9.2	Vorgehensweise zur Erstmaligen Anwendung der IFRS nach IFRS 1	316
9.2.1	Grundsatz der retrospektiven Anwendung . . . . .	317
9.2.2	Optionale Ausnahmen der retrospektiven Anwendung. . . . .	319
9.2.2.1	Unternehmenszusammenschlüsse. . . . .	319
9.2.2.2	Beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . . . .	323
9.2.2.3	Leistungen an Arbeitnehmer. . . . .	324

## *Inhaltsverzeichnis*

9.2.2.4	Kumulierte Umrechnungsdifferenzen . . . . .	324
9.2.2.5	Zusammengesetzte Finanzinstrumente . . . . .	325
9.2.2.6	Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assozierten Unternehmen und Joint Ventures . . . . .	325
9.2.2.7	Einstufung von früher angesetzten Finanzinstrumenten. . . . .	326
9.2.2.8	Transaktionen mit anteilsbasierten Zahlungen . . . . .	326
9.2.2.9	Versicherungsverträge . . . . .	326
9.2.2.10	In den Anschaffungskosten von Sachanlagen enthaltene Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen . . . . .	327
9.2.3	Verpflichtende Ausnahmen der retrospektiven Anwendung . . . . .	327
9.2.3.1	Ausbuchung von finanziellen Vermögenswerten und Schulden . . .	327
9.2.3.2	Bilanzierung von Sicherungsgeschäften . . . . .	328
9.2.3.3	Schätzungen. . . . .	328
9.2.3.4	Als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche. . . . .	329
9.3	Fallstudie zur retrospektiven Anwendung der IFRS . . . . .	329
	Literaturverzeichnis. . . . .	347
	Stichwortverzeichnis. . . . .	353