

IFRS 2017

Ein systematischer Praxis-Leitfaden
Stand: 01. 10. 2016

Von
Dr. David Grünberger, CPA

14., neu bearbeitete Auflage

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Verzeichnis der Standards	XVII
Abbildungsverzeichnis	XIX
Tabellenverzeichnis	XXI
Abkürzungsverzeichnis	XXIII
Websites	XXV
<hr/>	
I. Rechtlicher Rahmen der internationalen Rechnungslegung	1
1. Entstehung und Aufbau der IFRS	1
2. Verpflichtende Anwendung der IFRS in der EU	4
2.1 Überblick	4
2.2 Emittenten mit Sitz im Gemeinschaftsgebiet	5
2.3 Emittenten mit Sitz im Drittland	8
2.4 Prospektrechtliche Anwendungspflicht der IFRS	10
2.4.1 Allgemeines	10
2.4.2 Prospektpflicht und Inhalte	11
2.4.3 Historische Finanzinformationen	12
2.4.4 Zwischenberichterstattung im Prospekt	14
3. Europäischer „Endorsement Mechanism“	15
3.1 Komitologieverfahren	15
3.2 Auslegungsfragen in der EU	19
3.3 IFRS im Einzelabschluss und IFRS für SME	19
4. IFRS-Enforcement und Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüfung	22
5. US-GAAP und Konvergenz mit den IFRS	24
5.1 Anwendbarkeit und Aufbau der US-GAAP	24
5.2 Anerkennung der IFRS durch die SEC	25
5.3 Sarbanes-Oxley Act	26
6. Grundsätze des IFRS-Abschlusses	27
6.1 Ziel und Aufbau	27
6.2 Rechnungslegungsgrundsätze	29
6.3 Fair Value Accounting	33
6.4 Branchenbezogene Regelungen	34
<hr/>	
II. Immaterielle Vermögenswerte (<i>Intangible Assets</i>)	37
1. Identifizierung und erstmalige Erfassung	37
2. Folgebewertung	39

3.	Forschungs- und Entwicklungskosten	42
4.	Gründungs- und Erweiterungskosten	44
III.	Sachanlagevermögen (<i>Property, Plant and Equipment</i>)	45
1.	Anschaffungs- und Herstellungskosten	45
2.	Finanzierungskosten (IAS 23)	47
3.	Tauschvorgänge von Anlagen (<i>Non-Monetary Exchange</i>)	50
4.	Planmäßige Abschreibung	51
5.	Neubewertungsmodell	53
6.	Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien (IAS 40)	54
7.	Exploration und Evaluierung mineralischer Ressourcen (IFRS 6)	57
IV.	Leasing (IFRS 16)	59
1.	Grundsätze	59
2.	Für Leasinggeber und Leasingnehmer geltende Definitionen	59
3.	Bilanzierung beim Leasingnehmer	63
3.1	Allgemeines zur Bewertung	63
3.2	Vereinfachungen	65
3.3	Fallbeispiel	66
3.4	Darstellung und Anhang	69
4.	Bilanzierung beim Leasinggeber	70
4.1	Allgemeines	70
4.2	Operating Lease	71
4.3	Direktes Finanzierungsleasing	72
4.4	Besonderheiten für das Hersteller- oder Händlerleasing	74
4.5	Subleasing	76
5.	Sale and Leaseback	76
V.	Werthaltigkeitstest (<i>Impairment Test</i>)	79
1.	Anhaltspunkte für eine Wertminderung (<i>Trigger Events</i>)	79
2.	Umfang der Wertminderung	80
3.	Wertaufholung	82
4.	Test von Cash Generating Units	83
5.	Wertminderung bei Cash Generating Units	87
6.	Zur Veräußerung oder Ausschüttung stehende langfristige Vermögenswerte (IFRS 5)	90

VI. Vorräte (<i>Inventories</i>) und Umsatzrealisierung	95
1. Allgemeines	95
2. Vorräte	95
2.1 Definition von Vorräten	95
2.2 Anschaffungs- und Herstellungskosten	96
2.3 Nettoveräußerungswert	97
3. Landwirtschaft (IAS 41)	98
4. Grundsätze der Umsatzrealisierung (IFRS 15)	100
4.1 Anwendungsbereich und Grundkonzept	100
4.2 Identifikation des Vertrags und der Leistungsverpflichtungen	101
4.3 Bestimmung des Transaktionspreises	103
4.4 Aufteilung des Transaktionspreises	105
4.5 Umsatz nach Leistungserfüllung	106
4.6 Forderung und vertragliche Vermögenswerte und Schulden	108
4.7 Kostenabgrenzung für die Erlangung und Erfüllung des Auftrags	109
5. Umsatzrealisierung bei bestimmten Geschäften (IFRS 15)	110
5.1 Fertigungs- und Dienstleistungsaufträge (IFRS 15)	110
5.2 Garantien und Verkauf mit Rückgaberecht	115
5.3 Vertragsbündel und Pensionsgeschäfte	116
5.4 Kommissionsgeschäfte und Vermittlungsleistungen	116
5.5 Lizenzen	117
5.6 Kundenbindungsprogramme	118
6. Zuwendungen der öffentlichen Hand (IAS 20)	119
VII. Beteiligungen (IAS 28, IFRS 11 und 12)	121
1. Allgemeines	121
2. Beteiligungen an assoziierten Unternehmen (IAS 28)	122
2.1 Maßgeblicher Einfluss	122
2.2 Die Equity-Methode	123
2.3 Einheitliche Bewertung und Zwischenergebniseliminierung	127
2.4 Verlusterfassung	129
3. Joint Ventures und gemeinschaftliche Tätigkeiten (IFRS 11)	130
3.1 Gemeinschaftliche Kontrolle	130
3.2 Begriff des Joint Ventures und gemeinschaftlicher Tätigkeiten	131
3.3 Bilanzierung von Beteiligungen an Joint Ventures	132
3.4 Bilanzierung gemeinschaftlicher Tätigkeiten	132
4. Anhangangaben zu Beteiligungen (IFRS 12)	135
4.1 Allgemeines	135
4.2 Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, Joint Ventures und gemeinschaftlichen Tätigkeiten	136
4.3 Engagements in strukturierten Gesellschaften	136

5.	Nach IFRS 5 zur Veräußerung stehende Beteiligungen	138
VIII. Finanzielle Vermögenswerte (<i>Financial Assets</i>)		139
1.	Begriff des Finanzinstruments	139
2.	Definition finanzieller Vermögenswerte	140
3.	Erfassung und Klassifikation finanzieller Vermögenswerte	141
3.1	Ersterfassung	141
3.2	Folgebewertung	142
3.3	Fair Value-Option	144
3.4	Umwidmungen	146
4.	Bewertung von Schuldinstrumenten	147
4.1	Klassifikation von Schuldinstrumenten auf der Aktivseite	147
4.1.1	Zahlungen des Nennwerts und von Zinsen (SPPI)	148
4.1.2	Auf Vereinnahmung gerichtetes Geschäftsmodell	149
4.1.3	Auf Veräußerung gerichtetes Geschäftsmodell	150
4.1.4	Unbestimmtes Geschäftsmodell	151
4.2	Übersicht über die Bewertung von Schuldinstrumenten	151
4.3	Effektivzinsmethode	151
4.4	Zinsabgrenzung bei Fair Value-Bewertung	153
4.5	Wechselkursumrechnung	155
5.	Bewertung von Eigenkapitalinstrumenten	158
5.1	Überblick	158
5.2	Bewertung über das OCI	159
5.3	Dividenden und Wechselkurse	161
5.4	Ausnahme von der OCI-Bewertung: Handelsbestand	162
5.5	Bewertungserleichterung für Eigenkapitalinstrumente ohne Marktpreis	163
6.	Erfassung und Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte	164
6.1	Erfassungsbestimmungen	164
6.2	Ausbuchungsbestimmungen	164
6.3	Trade-/Settlement Date Accounting	170
IX. Erwartete Kreditverluste (<i>Expected Credit Losses</i>)		173
1.	Allgemeines	173
1.1	Anwendungsbereich	173
1.2	Der 3-Stadien(3S)-Ansatz	174
1.3	Bewertung im Stadium 1	176
1.4	Übergang ins Stadium 2	178
1.5	Optionale Befreiung vom Übergang ins Stadium 2	180
1.6	Übergang ins Stadium 3, Ausbuchung und Sanierung	181
1.7	Vereinfachungen für Liefer-, Leistungs- und Leasingforderungen	183
1.8	Zum Fair Value über das OCI bewertete Schuldinstrumente	184

2.	Rechnerische Grundlagen der Ermittlung erwarteter Verluste	186
2.1	Allgemeines	186
2.2	Lebenslanger Verlust	187
2.3	Kreditsicherheiten	188
2.4	Verlustermittlung auf Portfoliobasis	190
3.	Finanzgarantien und Kreditzusagen	192
3.1	Finanzgarantien	192
3.2	Kreditzusagen	195

X. Schulden (*Liabilities*) **197**

1.	Übersicht und Definition von Schulden und finanziellen Verbindlichkeiten	197
2.	Zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertete finanzielle Verbindlichkeiten	198
3.	Zum Fair Value bewertete finanzielle Verbindlichkeiten	200
3.1	Allgemeines	200
3.2	Die Fair Value-Option für finanzielle Verbindlichkeiten	201
3.3	Bilanzierung bonitätsbedingter Gewinne und Verluste	202
3.4	Praxisfragen bei der Bilanzierung bonitätsbedingter Gewinne	205
4.	Erfassung und Ausbuchung finanzieller Schulden	207
5.	Abgrenzung von finanziellen Schulden und Eigenkapital	209
6.	Sonderregelung für Personengesellschaften und Genossenschaften	213
7.	Zusammengesetzte Finanzinstrumente (<i>Compound Instruments</i>)	215
8.	Rückstellungen (IAS 37)	219
8.1	Allgemeines	219
8.2	Ungewissheit hinsichtlich der Fälligkeit	220
8.3	Ungewissheit hinsichtlich der Höhe	221
8.4	Drohverlustrückstellungen	222
8.5	Restrukturierungsrückstellungen	222
8.6	Verpflichtungen aus Abgaben (<i>Levies</i>)	223
9.	Versicherungsverträge (IFRS 4)	224
9.1	Allgemeines	224
9.2	Anwendungsbereich	224
9.3	Schulden aus Versicherungsverträgen	225
9.4	Änderung der Bilanzierungsmethoden	226

XI. Eigenkapital (*Equity*) **229**

1.	Allgemeines	229
2.	Aktienausgabe und Kapitalerhöhung	230
3.	Eigene Aktien und Kapitalherabsetzung	232
4.	Aktienbasierte Vergütungen (IFRS 2)	233
4.1	Allgemeines	233

4.2	Maßgebliche Zeiträume und Wertbegriffe	235
4.3	Bilanzierung von Mitarbeiterbeteiligungen	237
4.4	Exkurs: Erfüllung durch Aktien übergeordneter Unternehmen	239
5.	Ergebnis je Aktie (IAS 33)	240
5.1	Ergebnis je Aktie (basic earnings per share)	241
5.2	Verwässertes Ergebnis je Aktie (<i>diluted earnings per share</i>)	242
6.	Pflichtangaben zum Kapital	245
XII.	Derivate und Sicherungsgeschäfte (<i>Hedge Accounting</i>)	247
1.	Bilanzierung von Derivaten	247
1.1	Allgemeines	247
1.2	Definition eines Derivats	247
1.3	Bewertung	249
1.4	Eingebettete Derivate	249
2.	Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (<i>Hedge Accounting</i>)	252
2.1	Allgemeines	252
2.2	Zulässige Grund- und Sicherungsinstrumente	253
2.3	Designation und Effektivität	255
2.4	Messung der Effektivität	257
2.5	Bilanzieller Ausweis	258
3.	Fair Value Hedge	259
3.1	Allgemeines	259
3.2	Fallbeispiele zum Fair Value Hedge von Vorräten	261
4.	Cashflow Hedge	264
4.1	Allgemeines	264
4.2	Erfassung des Cashflow Hedge	265
4.3	Beendigung des Cashflow Hedge	269
4.4	Cashflow Hedge gruppeninterner Transaktionen	271
5.	Fortführungspflicht und Anpassung (<i>Rebalancing</i>)	272
5.1	Fortführungspflicht	272
5.2	Anpassung der Hedge Ratio	272
6.	Sonderwahlrechte für Optionen, Termingeschäfte und Kreditderivate	274
6.1	Optionen und Termingeschäfte	274
6.2	Fair Value-Option bei Kreditderivaten	277
7.	Dynamische Sicherung von Gruppen an Grundgeschäften	277
7.1	Überblick	277
7.2	Bildung von Brutto- und Nettopositionen	278
7.3	Absicherung von Schichten in einer Gruppe	280
7.4	Darstellung einer gruppenweisen Sicherung	282

XIII. Leistungen an Arbeitnehmer (<i>Employee Benefits</i>)	285
1. Allgemeines zu Leistungen an Arbeitnehmer	285
2. Kurzfristige Leistungen	285
3. Pensionspläne (<i>Post Employment Benefits</i>)	286
3.1 Allgemeines	286
3.2 Projected Unit Credit-Methode	288
3.3 Nettopensionsaufwand	290
3.4 Neuzusagen, Plankürzungen und Auslagerung von Verpflichtungen	294
4. Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer	295
5. Exkurs: Abschlüsse von Altersversorgungsplänen (IAS 26)	296
XIV. Ertragsteuern (<i>Income Taxes</i>)	299
1. Allgemeines und tatsächlicher Ertragsteueraufwand	299
2. Latente Steuern (<i>Deferred Taxes</i>) aus unterschiedlichen Buchwerten	300
3. Unterscheidung zwischen temporären und permanenten Differenzen	304
4. Verwertbarkeit in der Zukunft	306
5. Temporäre Differenzen bei Beteiligungen	307
5.1 Nach der Equity-Methode bewertete Beteiligungen	307
5.2 Vollkonsolidierte Beteiligungen	308
6. Konsolidierung und Unternehmenszusammenschlüsse	309
7. Steuerliche Verluste und Verlustvorträge	311
XV. Fair Value: Definition und Ermittlung	313
1. Allgemeines	313
2. Bestandteile der Fair Value-Definition	313
2.1 Allgemeines	313
2.2 Die Transaktion, der Markt und die Marktteilnehmer	314
2.3 Fair Value bei Ersterfassung	315
3. Sonderbestimmungen für bestimmte Sachverhalte	316
3.1 Bewertung nicht finanzieller Vermögenswerte	316
3.2 Bewertung von eigenen Schulden und Eigenkapitalinstrumenten	317
3.3 Ermittlung marktüblicher Risikoprämien	318
3.4 Gruppenbewertung finanzieller Vermögenswerte und Schulden	319
4. Bewertungsmethoden	321
4.1 Allgemeines	321
4.2 Eigenkapital- und Schuldinstrumente	323
4.3 Marktübliche Zu- und Abschläge	324
5. Fair Value-Hierarchie	325

5.1	Allgemeines	325
5.2	Level 1	326
5.3	Level 2	327
5.4	Level 3	327
6.	Anhangangaben	328
XVI.	Jahresabschluss (<i>Financial Statements</i>)	331
1.	Allgemeines zu Jahresabschluss und Anhang	331
2.	Bilanz (<i>statement of financial position</i>)	334
3.	Gesamtergebnisrechnung (<i>Statement of Comprehensive Income</i>)	339
4.	Eigenkapitalveränderungsrechnung	345
5.	Aufgegebene Geschäftsbereiche (IFRS 5)	347
6.	Anhang	348
7.	Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (IAS 10)	350
8.	Fehlerberichtigung und Methodenänderungen (IAS 8)	352
9.	Pflichtangaben zu nahestehenden Unternehmen und Personen (IAS 24)	356
XVII.	Berichtsformate nach IAS 7, 34, IFRS 7 und 8	359
1.	Kapitalflussrechnung nach IAS 7 (<i>Cashflow Statements</i>)	359
1.1	Allgemeines	359
1.2	Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit	361
1.3	Cashflow für die Investitionstätigkeit	362
1.4	Cashflow für die Finanzierungstätigkeit	364
1.5	Direkte und indirekte Methode	364
1.6	Sonstige Angaben	367
2.	Zwischenberichterstattung nach IAS 34 (<i>Interim Reporting</i>)	368
2.1	Allgemeines zu IAS 34	368
2.2	Rechtliche Grundlagen in Deutschland und Österreich	368
2.3	Mindestinhalte nach IAS 34	370
2.4	Bewertungsbestimmungen für Zwischenberichte	373
3.	Risikobericht und Angaben zu Finanzinstrumenten (IFRS 7)	375
3.1	Allgemeines	375
3.2	Fair Values von Finanzinstrumenten	376
3.3	Angaben zu übertragenen Vermögenswerten	377
3.3.1	Allgemeines	377
3.3.2	Übertragungen, die nicht zur Ausbuchung führen	378
3.3.3	Übertragungen, die zur Ausbuchung führen	378
3.4	Allgemeines zum Risikobericht	380
3.5	Kreditrisiko	380
3.6	Liquiditätsrisiko	385
3.7	Marktrisiko	388

3.8	Zusätzliche Risikokonzentrationen	391
3.9	Eigene Zahlungsstörungen	391
4.	Segmentberichterstattung nach IFRS 8 (<i>Segment Reporting</i>)	392
4.1	Anwendungsbereich	392
4.2	Definition operatives Segment und Berichtssegment	392
4.3	Der „10%-Test“ und der „75%-Test“	393
4.4	Erforderliche Segmentangaben	397
4.5	Bewertungsregeln für finanzielle Segmentinformationen	398
4.6	Überleitung der Segmentinformationen auf den Jahresabschluss	398
4.7	Unternehmensweite Angaben	399
XVIII. Unternehmenszusammenschlüsse (<i>Business Combinations</i>)		403
1.	Anwendungsbereich von IFRS 10 und IFRS 3	403
1.1	Allgemeines	403
1.2	Konzernrechnungslegungspflicht	403
1.3	Arten von Unternehmenszusammenschlüssen gemäß IFRS 3	404
1.4	Identifikation des Erwerbers	406
1.5	Konzerninterne Umgliederungen	407
1.6	Erwerbe unter gemeinsamer Kontrolle	408
1.6.1	Ausnahmeregelung von IFRS 3	408
1.6.2	Bilanzierungstechnik	409
2.	Konsolidierung im Konzernabschluss	410
2.1	Allgemeines	410
2.2	Kontrolle	411
2.2.1	Einleitung	411
2.2.2	Beherrschende Stellung (<i>power</i>)	412
2.2.3	Beeinflussung variabler Erträge	413
2.3	Einheitliche Bilanzierungsmethoden und Abschlussstichtage	414
2.4	Anhangangaben zu Tochterunternehmen (IFRS 12)	414
3.	Erwerbsmethode (<i>Acquisition Method</i>)	416
3.1	Allgemeines	416
3.2	Erfassung von erworbenen Vermögenswerten und Schulden	417
3.2.1	Grundsätze	417
3.2.2	Immaterielle Vermögenswerte	417
3.2.3	Eventualschulden	419
3.2.4	Klassifikation und Designation	419
3.2.5	Abgrenzung der Erwerbstransaktion	421
3.3	Bewertung von erworbenen Vermögenswerten und Schulden	422
3.3.1	Grundsätze	422
3.3.2	Fair Value-Ermittlung	422
3.3.3	Ausnahmen	424
3.4	Erfassung des Firmenwerts	425
3.4.1	Allgemeines	425

3.4.2	Bewertung des Firmenwerts	426
3.4.3	Erwerbe, die kein Mutter-Tochter-Verhältnis begründen	427
3.4.4	Bedingte Kaufpreiszahlungen	428
3.4.5	Besonderheiten im Rahmen der Kapitalkonsolidierung	429
3.4.6	Negativer Firmenwert	431
3.5	Erfassung von Minderheitenanteilen	432
3.6	Mehrstufiger Beteiligungserwerb	437
3.7	Vorläufige Erstkonsolidierung	440
3.8	Umgekehrte Unternehmenserwerbe	441
3.8.1	Vorliegen eines umgekehrten Erwerbs	441
3.8.2	Bilanzierung des umgekehrten Erwerbs	442
3.9	Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung	443
3.10	Entkonsolidierung	445
3.11	Exkurs: Stock Options beim Unternehmenserwerb	447
4.	Währungsumrechnung (IAS 21)	448
4.1	Umrechnung der Fremdwährung in die funktionale Währung	450
4.2	Umrechnung der funktionalen Währung auf die Berichtswährung	452
4.3	Forderungen zwischen beteiligten Unternehmen	453
4.4	Sicherung von Nettoinvestitionen in eine ausländische Teileinheit	455
4.5	Niederlassungen in Hochinflationenländern (IAS 29)	457
XIX.	Erstmalige Anwendung der IFRS	459
1.	Allgemeines	459
2.	Eröffnungsbilanz nach IFRS 1	461
3.	Befreiungen von der retrospektiven Anwendung (<i>Exemptions</i>)	462
3.1	Unternehmenszusammenschlüsse	462
3.2	Gewillkürte Anschaffungskosten	463
3.3	Andere Befreiungen	464
4.	Verbote der retrospektiven Anwendung (<i>Exceptions</i>)	465
5.	Überleitungsrechnung auf IFRS	466
6.	Fallbeispiel	467
	Glossar englischer Fachausdrücke	469
	Stichwortverzeichnis	489