



Stephan Kudert
Peter Sorg
Dino Höppner
Sebastian Leitsch

IFRS leicht gemacht

Eine Einführung in die International
Financial Reporting Standards

5. Auflage



„Ein wahres Vademecum“
(Die Wertschöpfungsprüfung)



leicht gemacht[®] – Fachwissen aus Taschenbüchern

■ Die Gelbe Serie: Recht

■ Die Blaue Serie: Steuer und Rechnungswesen

BLAUE SERIE *leicht gemacht*®

Herausgeber:

Dr. jur. Dr. jur. h.c. Helwig Hassenpflug

Richter Dr. Peter-Helge Hauptmann

IFRS

leicht gemacht

Eine Einführung in die
International Financial Reporting Standards

5. neu bearbeitet Auflage

Professor Dr. Stephan Kudert
Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder)

Professor Dr. Peter Sorg
Hochschule für Wirtschaft und Recht Berlin

Dr. Dino Höppner
Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder)

Professor Dr. Sebastian Leitsch
Hochschule für angewandte Wissenschaften
Würzburg-Schweinfurt



Ewald v. Kleist Verlag Berlin

Besuchen Sie uns im Internet:
www.leicht-gemacht.de

Autoren und Verlag freuen sich über Ihre Anregungen

Umwelthinweis: Dieses Buch
wurde auf chlorfrei gebleichtem Papier gedruckt
Gestaltung: Michael Haas, Joachim Ramming, Berlin
Druck & Verarbeitung: Druckerei Siepmann GmbH, Hamburg
leicht gemacht® ist ein eingetragenes Warenzeichen

© 2023 Ewald v. Kleist Verlag Berlin

Vorwort

Die positive Resonanz auf die vorhergehenden Auflagen hat das didaktische Konzept der bislang in der Reihe „... *leicht gemacht*®“ erschienenen fallorientierten Einführungen bestätigt. Dieser Band soll Ihnen die *International Financial Reporting Standards*, kurz IFRS, nahe bringen. Das Buch kann und soll die einschlägige Fachliteratur, insbesondere Kommentare und Aufsätze in Fachzeitschriften, nicht ersetzen, sondern eher darauf vorbereiten. Es ist als erste Einführung für Studierende an Universitäten, Hochschulen und Berufsakademien konzipiert, aber ebenso für Praktiker geeignet, die sich mit der Internationalisierung der Rechnungslegung beschäftigen möchten oder müssen.

Die didaktischen Hinweise sollten Sie auch in diesem Band genau beachten: bei jeder im Text aufgeworfenen Frage vor dem Weiterlesen erst selbst nachdenken. Zusammenhänge, die man versteht, muss man nicht auswendig lernen! Alle deutlich gekennzeichneten Leitsätze und Übersichten genau einprägen und vor Beginn einer neuen Lektion wiederholen. Alle zitierten Standards nachschlagen und durchlesen, markieren und – sofern dies Ihre Prüfungsordnung gestattet – Randvermerke machen.

Der laufende Text wurde von den Zusätzen der Termini in englischer Sprache entlastet. Stattdessen wird Ihnen unter

www.rechnungswesen.study

ein Online-Glossar zur Verfügung gestellt. Auf der Webseite können Sie Begriffe der internationalen Rechnungslegung auf Deutsch (oder Englisch) eingeben und erhalten das Fachwort in der entsprechenden anderen Sprache angezeigt. Das Glossar ist auch über den auf der nächsten Seite abgedruckten QR-Code direkt aufrufbar.

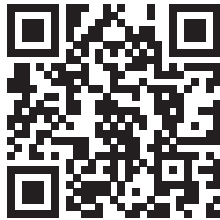


Gelegentlich werden wichtige Informationen schlicht überlesen. Textstellen, bei denen dies keinesfalls geschehen sollte, sind mit dieser Kennung markiert. Sie sollten also sehr bewusst zur Kenntnis genommen werden.

Die neuen Co-Autoren bedanken sich für die Aufnahme in den Autorenkreis und das damit entgegengebrachte Vertrauen. Aufgrund der inzwischen erreichten Schnelligkeit der Änderungen im Bereich der

internationalen Rechnungslegungsstandards liegt den Ausführungen der Rechtsstand vom 01. März 2022 zugrunde. Alle bis dahin von der EU übernommenen IFRS wurden berücksichtigt.

Die Verfasser



Link zum Online-Glossar

Inhaltsübersicht

Leitsätze und Übersichten.	6
Inhalt	7

I. Stellenwert und Inhalt eines IFRS-Abschlusses

Lektion 1: Grundlagen der Rechnungslegung nach IFRS	11
Lektion 2: Der IFRS-Abschluss	19
Lektion 3: Regelungen für verbundene und kapitalmarktorientierte Unternehmen	28

II. Ansatz und Bewertung im IFRS-Abschluss

Lektion 4: Ansatz- und Bewertungsgrundsätze der IFRS.	44
Lektion 5: Bewertungsmaßstäbe bei der Erstbewertung	56
Lektion 6: Bewertungsmaßstäbe bei der Folgebewertung	67
Lektion 7: Bilanzierung der Aktiva.	87
Lektion 8: Bilanzierung der Passiva	132
Lektion 9: Finanzinstrumente.	162
Lektion 10: Leasingverhältnisse	168
Sachregister	180

Leitsätze * Übersichten

Leitsatz	1	Gläubigerschutz und Vorsichtsprinzip	17
Leitsatz	2	Informationsfunktion	18
Übersicht	1	Bestandteile des Abschlusses	19
Übersicht	2	Grundstruktur einer Eigenkapitalveränderungsrechnung	24
Leitsatz	3	Bestandteile des IFRS-Abschlusses	27
Leitsatz	4	Verbundene Unternehmen	37
Leitsatz	5	Börsenorientierte Unternehmen	43
Leitsatz	6	Grundannahmen des IFRS-Abschlusses	45
Übersicht	3	Qualitative Anforderungen.	46
Leitsatz	7	Qualitative Anforderungen an den IFRS-Abschluss . .	50
Leitsatz	8	Ansatz von Vermögenswerten und Schulden	53
Übersicht	4	Prüfung der Ansatzkriterien im IFRS-Abschluss. . . .	54
Leitsatz	9	Elemente der GuV	55
Leitsatz	10	Anschaffungskosten	61
Übersicht	5	Herstellungskosten nach IFRS	63
Leitsatz	11	Herstellungskosten	65
Übersicht	6	Fair-Value-Hierarchie.	66
Übersicht	7	Folgebewertung	68
Leitsatz	12	Planmäßige Abschreibungen	73
Übersicht	8	Wertminderung von Vermögenswerten	77
Leitsatz	13	Neubewertungsmodell	86
Übersicht	9	Bewertung von Sachanlagen	90
Leitsatz	14	Sachanlagen	93
Übersicht	10	Immobilien.	101
Leitsatz	15	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien.	102
Übersicht	11	Ansatzvoraussetzungen für einen immateriellen Vermögenswert	109
Leitsatz	16	Immaterielle Vermögenswerte	114
Übersicht	12	Vorräte	123
Leitsatz	17	Vorräte	124
Leitsatz	18	Fertigungsaufträge	131
Übersicht	13	Bilanzierung von Verpflichtungen	133
Leitsatz	19	Verpflichtungen	148
Übersicht	14	Arbeitnehmervergütungen	149
Übersicht	15	Steuerlatenzen	160
Übersicht	16	Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte	163
Leitsatz	20	Leasing	178

Inhalt

I. Stellenwert und Inhalt eines IFRS-Abschlusses

Lektion 1: Grundlagen der Rechnungslegung nach IFRS. 11

- 1 Gründe für die Anwendung internationaler Rechnungslegungsnormen 11
- 2 Struktur der IFRS 12
- 3 Ziel und Adressaten des IFRS-Abschlusses. 15

Lektion 2: Der IFRS-Abschluss 19

- 1 Bestandteile des IFRS-Abschlusses. 19
- 2 Bilanz. 20
- 3 Gewinn- und Verlustrechnung sowie Gesamtergebnisrechnung 21
- 4 Eigenkapitalveränderungsrechnung 22
- 5 Kapitalflussrechnung 24
- 6 Anhang 26

Lektion 3: Regelungen für verbundene und kapitalmarktorientierte Unternehmen 28

- 1 Verbundene Unternehmen 28
 - 1.1 Bilanzierung von beherrschten Unternehmen 29
 - 1.1.1 Der Unternehmenszusammenschluss 29
 - 1.1.2 Der Konzernabschluss 33
 - 1.2 Bilanzierung von assoziierten Unternehmen 35
 - 1.3 Bilanzierung von gemeinsamen Vereinbarungen 36
- 2 Zusatzverpflichtungen kapitalmarktorientierter Unternehmen 38
 - 2.1 Segmentberichterstattung. 39
 - 2.2 Zwischenberichterstattung 41
 - 2.3 Ergebnis je Aktie 42

II. Ansatz und Bewertung im IFRS-Abschluss

Lektion 4: Ansatz- und Bewertungsgrundsätze der IFRS	44
1 Grundannahmen des IFRS-Abschlusses	44
2 Qualitative Anforderungen an den IFRS-Abschluss	45
3 Ansatz von Vermögenswerten und Schulden in der Bilanz	51
4 Erfassung von Erträgen und Aufwendungen in der Gesamtergebnisrechnung	55
Lektion 5: Bewertungsmaßstäbe bei der Erstbewertung	56
1 Anschaffungskosten	56
2 Herstellungskosten	61
3 Bewertung zum beizulegenden Zeitwert	65
Lektion 6: Bewertungsmaßstäbe bei der Folgebewertung	67
1 Anschaffungskostenmodell	68
1.1 Planmäßige Abschreibungen	68
1.2 Außerplanmäßige Abschreibungen	74
1.3 Wertaufholungen	78
2 Neubewertungsmodell	79
2.1 Neubewertung	80
2.2 Neubewertungsrücklage	81
2.3 Planmäßige Abschreibungen nach einer Neubewertung	83
Lektion 7: Bilanzierung der Aktiva	87
1 Sachanlagen	87
2 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	93
3 Immaterielle Vermögenswerte	102
4 Vorräte	115
5 Fertigungsaufträge	125

Lektion 8: Bilanzierung der Passiva 132

1	Eigenkapital	132
2	Verbindlichkeiten und Rückstellungen	132
2.1	Sonstige Schulden	135
2.1.1	Finanzielle Verbindlichkeiten	135
2.1.2	Sonstige Verbindlichkeiten	139
2.2	Rückstellungen	140
2.2.1	Allgemeine Regelungen	141
2.2.2	Belastende Verträge	145
2.2.3	Restrukturierungsmaßnahmen	146
2.3	Eventualschulden	147
3	Arbeitnehmervergütungen	149
3.1	Kurzfristig fällige Leistungen	151
3.2	Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses	152
3.3	Andere langfristig fällige Leistungen	153
3.4	Abfindungen	154
3.5	Aktienbasierte Vergütungen	155
3.5.1	Echte Eigenkapitalinstrumente	155
3.5.2	Virtuelle Eigenkapitalinstrumente	157
4	Latente Steuerschulden	157

Lektion 9: Finanzinstrumente 162

1	Stellenwert der IAS 32, IAS 39, IFRS 7 und IFRS 9	162
2	Ansatz und Bewertung von Finanzinstrumenten	162

Lektion 10: Leasingverhältnisse 168

1	Bilanzierung des Finanzierungsleasings beim Leasinggeber	169
2	Bilanzierung des Operating-Leasings beim Leasinggeber	172
3	Bilanzierung beim Leasingnehmer	174
4	Sale-and-Leaseback-Transaktionen	175

Sachregister 180

I. Stellenwert und Inhalt eines IFRS-Abschlusses

Lektion 1: Grundlagen der Rechnungslegung nach IFRS

1 Gründe für die Anwendung internationaler Rechnungslegungsnormen

Fall 1

X liest im Wirtschaftsteil einer überregionalen Tageszeitung, dass nach Art. 4 der EU-Verordnung Nr. 1606/2002 vom 19.07.2002 alle **kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen** mit Sitz in der EU dazu verpflichtet sind, ihre Konzernabschlüsse für ab dem 01.01.2005 beginnende Geschäftsjahre nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) aufzustellen. Außerdem ist diese EU-Verordnung unmittelbar geltendes Recht in allen EU-Ländern und bedarf keiner Transformation in nationales Recht (die IFRS selbst werden im so genannten Komitologie-Verfahren übernommen, das auch als Regelungsverfahren mit Kontrolle bezeichnet wird). Der deutsche Gesetzgeber hat diese in § 315e HGB übernommen. Für die **nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen** räumt die EU-Verordnung den Mitgliedstaaten in Art. 5 Buchst. b ein Wahlrecht ein, den Konzernabschluss nach nationalem Recht (in Deutschland Handelsgesetzbuch HGB) oder IFRS zu erstellen (ebenso in § 315e Abs. 3 HGB übernommen). X überlegt in diesem Zusammenhang, welche Gründe zur Entwicklung und Einführung der IFRS führten. Könnten Sie ihm das erklären?

 Vor dem Hintergrund einer zunehmenden Internationalisierung (= Globalisierung) der Unternehmenstätigkeiten gewinnt die Aufstellung und Prüfung von international **vergleichbaren Abschlüssen** zunehmend an Bedeutung. Vor allem multinational agierende Konzerne haben den Wunsch, sich internationale Kapitalmärkte zur Aufnahme von Eigen- und Fremdkapital zu erschließen.

Damit ein Kapitalanbieter (= Investor) eine fundierte Anlageentscheidung treffen kann, ist er auf **vergleichbare Informationen** über potenzielle

Investitionsalternativen angewiesen. Die Abschlüsse börsennotierter Unternehmen stellen einen entscheidungsrelevanten und damit ganz wesentlichen Teil des Informationssystems des Investors dar. Unterschiede zwischen den nationalen Rechnungslegungsnormen beeinträchtigen die Vergleichbarkeit der Abschlüsse und damit die Effizienz der Kapitalmärkte. Die **Globalisierung der Kapitalmärkte** einerseits sowie der **erhöhte Informationsnutzen** für die Adressaten der Rechnungslegung andererseits, führten zu einer immer größeren Bedeutung der IFRS.

Fall 2

„Na toll“, denkt X. „Wenn die IFRS nur die Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Kapitalgesellschaften betreffen, sind sie praktisch doch kaum von Bedeutung, denn deren Anteil an den Unternehmen insgesamt ist eher gering!“ Würden Sie ihm zustimmen?

Falls dem so wäre, könnten Sie dieses Buch wieder weglegen. Allerdings sollten Sie vorher bedenken, dass die Anzahl dieser Unternehmen zwar gering ist, diese aber hinsichtlich der Kapitalbildung, Umsatzerlöse, Arbeitnehmerzahl und anderer ökonomischer Größen für die Wirtschaft von erheblicher Bedeutung sind.

2 Struktur der IFRS

Fall 3

Die Gründe für die Anwendung der IFRS im Jahresabschluss hat X verstanden. Er fragt sich nunmehr, wer diese international anerkannten Rechnungslegungsstandards herausgibt und wie deren Struktur aussieht. Sind sie geltendes Recht?

Die IFRS, vormalis Internationale Accounting Standards (IAS), werden vom *International Accounting Standards Board* (IASB), früher *International Accounting Standards Committee* (IASC), einer internationalen, **nicht staatlichen** Fachorganisation im Rahmen eines Standardisierungsprozesses erarbeitet und verabschiedet. Das IASC wurde am 29.06.1973 durch eine Vereinbarung von Berufsverbänden aus Australien, Kanada, Frankreich, Deutschland, Japan, Mexiko, den Niederlanden, dem Vereinigten Königreich und Irland sowie den USA gegründet und im März 2010 zur IFRS-Foundation umstrukturiert. Diese verfolgt vorrangig das Ziel, **weltweit akzeptierte**, qualitativ hochwertige und verständliche

Rechnungslegungsstandards sowie **Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung** zu entwickeln und deren Anwendung zu fördern. Für die fachliche Arbeit der IFRS-Foundation sind das IASB und das *International Sustainability Standards Board* (ISSB) zuständig. Das IASB mit Sitz in London ist u.a. für die **Verabschiedung von Standards und Interpretationen** verantwortlich. Heute sind mehr als 150 Berufsorganisationen aus über 100 Ländern Mitglied des IASB. Aus deutscher Sicht ist neben dem Institut der Wirtschaftsprüfer (IdW) auch das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) vertreten. Im November 2021 wurde das ISSB mit Sitz in Frankfurt am Main und Montreal errichtet, dessen Schwerpunkt die Entwicklung von international gültigen **Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung** ist.

Die IFRS sind anders aufgebaut als das HGB. Das HGB ist ein typischer Vertreter des kontinental-europäischen *Code Law*. Die IFRS orientieren sich dagegen am angelsächsischen *Case Law*. Es handelt sich bei den IFRS um **einzelfallbezogene Regelungen, die untereinander keiner systematischen Ordnung folgen**. Die Reihenfolge und Nummerierung der IFRS ist eklektisch. Der Vorteil besteht in der genauen Regelung einzelner Sachverhalte, nachteilig sind die zwangsläufig auftretenden Wiederholungen. Da die IFRS von einer privatrechtlichen Vereinigung formuliert werden, stellen sie auch keine Rechtsnormen dar.

Damit die IFRS Rechtskraft erhalten, müssen sie von einer Legislative übernommen werden oder der Gesetzgeber muss auf sie verweisen. In der EU erfolgt die Übernahme durch die Kommission. Die IFRS bestehen aus folgenden Elementen:

- ▶ Vorwort
- ▶ Rahmenkonzept
- ▶ Rechnungslegungsstandards
- ▶ Interpretationen.

Das Vorwort legt die Ziele, den Anwendungsbereich und die Bindungswirkung der Standards dar. Außerdem wird das Verfahren zur Entwicklung und Verabschiedung der Standards geklärt.

Als theoretische Basis der IFRS fungiert das Rahmenkonzept (*Conceptual Framework* CF). Nach mehrjähriger Revision trat das überarbeitete, aktu-