

IFRS Praxishandbuch

Ein Leitfaden für die Rechnungslegung mit Fallbeispielen

von

Karl Petersen, Florian Bansbach, Dr. Eike Dornbach, KLS Accounting & Valuation GmbH

9. Auflage

[IFRS Praxishandbuch – Petersen / Bansbach / Dornbach / et al.](#)

schnell und portofrei erhältlich bei [beck-shop.de](#) DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

[Rechnungs-, Prüfungswesen, Bilanzierung](#)

Verlag Franz Vahlen München 2014

Verlag Franz Vahlen im Internet:

www.vahlen.de

ISBN 978 3 8006 4781 1

3.3.3.2.2	Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes (<i>fair value</i>)	178
3.3.4	Übertragungen	179
3.4	Abgänge	180
3.5	Ausweis in Bilanz und GuV	181
3.6	Anhangangaben (<i>notes</i>)	181
3.7	Synopse IFRS / HGB.	181
4	Finanzielle Vermögenswerte	183
4.1	Begriff und Einordnung.	183
4.2	Kategorien finanzieller Vermögenswerte	187
4.2.1	Überblick	187
4.2.2	Bis zur Endfälligkeit zuhaltende finanzielle Vermögenswerte (<i>held to maturity</i>)	187
4.2.3	Kredite und Forderungen	189
4.2.4	Erfolgswirksam zum <i>fair value</i> bewertete finanzielle Vermögenswerte	189
4.2.5	Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte (<i>available for sale</i>)	191
4.2.6	Reklassifizierung	191
4.3	Zugang finanzieller Vermögenswerte	193
4.4	Zugangsbewertung	193
4.5	Folgebewertung	194
4.5.1	Bewertungskonzepte	194
4.5.2	Ermittlung des <i>fair value</i>	195
4.5.3	Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten	196
4.5.4	Erfolgsneutrale <i>fair-value</i> -Bewertung	198
4.5.5	Erfolgswirksame <i>fair-value</i> -Bewertung	202
4.5.6	Wertminderungen	202
4.5.6.1	Feststellung eines Abschreibungsbedarfs	202
4.5.6.2	Bestimmung der Höhe der Wertminderung	203
4.5.7	Wertaufholung	205
4.6	Ausbuchung von finanziellen Vermögenswerten	206
4.6.1	Grundkonzept von IAS 39.	206
4.6.2	Factoring	208
4.7	Sonderproblem: Fremdwährungsforderungen	209
4.7.1	Vorbemerkung	209
4.7.2	Zugangsbewertung	209
4.7.3	Folgebewertung	209
4.8	Ausweis finanzieller Vermögenswerte	210
4.9	Ansatz und Bewertung einzelner finanzieller Vermögenswerte	210
4.9.1	Unternehmensanteile	210
4.9.2	Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften im Einzelabschluss oder bei fehlender Beherrschung (<i>Exkurs</i>)	212
4.9.2.1	Eigenkapital- oder Schuldtitel?	212
4.9.2.2	Besonderheiten der Ergebnisvereinnahmung	213
4.9.3	Ausleihungen	213

4.9.4	Schuldrechtliche Wertpapiere	214
4.9.5	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	214
4.9.6	Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	216
4.10	Anhangangaben (<i>notes</i>)	217
4.11	Neuregelung durch IFRS 9	217
4.11.1	Anwendung	217
4.11.2	Klassifizierung von finanziellen Vermögenswerten	217
4.11.2.1	Überblick	217
4.11.2.2	Geschäftsmodell des Unternehmens	218
4.11.2.3	Charakteristika der vertraglich vereinbarten Zahlungszuflüsse	219
4.11.3	Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten	222
4.11.4	Bewertung zum beizulegenden Zeitwert	222
4.11.5	Eingebettete Derivate	224
4.11.6	Reklassifizierung von finanziellen Vermögenswerten	224
4.12	Synopse IFRS / HGB	226
5	Fertigungsaufträge	230
5.1	Begriff und Abgrenzung	230
5.2	Gewinnrealisierung bei Fertigungsaufträgen	231
5.2.1	Abrechnungsmethoden (Überblick)	231
5.2.2	Voraussetzungen der <i>percentage of completion</i> -Methode	232
5.2.3	Ermittlung von Auftragslösen, Auftragskosten und Fertigstellungsgrad	233
5.2.3.1	Auftragslöse	233
5.2.3.2	Auftragskosten	235
5.2.3.3	Fertigstellungsgrad	236
5.2.4	Schätzungsänderungen	237
5.3	Ausweis in Bilanz und GuV	237
5.3.1	GuV-Ausweis	237
5.3.2	Bilanzausweis	239
5.4	Anhangangaben (<i>notes</i>)	239
5.5	Beispiel	239
5.6	Synopse IFRS / HGB	243
6	Vorräte	244
6.1	Begriff, Abgrenzung und Ausweis	244
6.2	Ansatz (<i>recognition</i>)	245
6.3	Bewertung (<i>measurement</i>)	245
6.3.1	Bewertungsgrundsätze	245
6.3.2	Ermittlung der Zugangswerte	245
6.3.2.1	Anschaffungskosten	245
6.3.2.2	Herstellungskosten	246
6.3.2.3	Einzelbewertung versus Bewertungsvereinfachungs- verfahren	247
6.3.3	Besonderheiten bei der Folgebewertung	247
6.3.3.1	Nettoveräußerungswert als relevanter Vergleichs- maßstab	247

6.3.3.2 Ermittlung des Abschreibungsbedarfs	248
6.3.3.3 Wertaufholung	250
6.3.3.4 Ausweisfragen	250
6.4 Anhangangaben (<i>notes</i>)	250
6.5 Synopse IFRS / HGB	251

1 Immaterielle Vermögenswerte

1.1 Begriff und Abgrenzung

Die IFRS enthalten mit IAS 38 eine umfassende Regelung zu immateriellen Vermögenswerten (*intangible assets*). Immaterielle Vermögenswerte sind darin definiert als identifizierbare, nicht monetäre Vermögenswerte ohne physische Substanz. IAS 38.8

Treffen – wie etwa bei einer auf einem Datenträger gespeicherten Software – physische Substanz und immaterieller Vorteil zusammen, richtet sich die Einordnung des Vermögenswerts nach dem wesentlicheren Element. Das entspricht der Auffassung der deutschen Finanzrechtsprechung, die sich bei der Abgrenzung daran orientiert, ob für den Bilanzierenden der geistige Gehalt oder die physische Substanz im Vordergrund steht. IAS 38.4

Der zweite Teil der Definition deutet bereits an, dass IAS 38 ausschließlich solche immateriellen Vermögenswerte behandelt, die im Sinne der Vermögenskategorien des HGB dem Anlagevermögen zuzurechnen wären. Immaterielle Vermögenswerte, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit bestimmt sind, fallen dementsprechend nicht in den Anwendungsbereich des Standards. Sie sind auch nicht Gegenstand dieses Abschnitts. Ihre Bilanzierung richtet sich nach den Vorschriften für Vorräte (→ C.II.6.) oder für Fertigungsaufträge (→ C.II.5.). IAS 38.3

Nicht in IAS 38 geregelt sind folgende branchenspezifische Ausnahmen: IAS 38.7

- Vermögenswerte aus Exploration und Evaluierung (→ C.II.1.6.3) und Ausgaben für die Förderung und den Abbau von Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen,
- immaterielle Vermögenswerte, die bei Versicherungsunternehmen aus Verträgen mit Policeinhabern entstehen (→ IFRS 4).

Bei immateriellen Vermögenswerten, die Gegenstand eines Leasingverhältnisses sind, regelt IAS 17 die Zurechnung zum Leasinggeber oder Leasingnehmer sowie die Zugangsbewertung. Die Folgebewertung richtet sich nach IAS 38.

Ausgenommen von IAS 17 sind Lizenzvereinbarungen über Filme, Videoaufnahmen, Theaterstücke, Manuskripte und Patente. Die betreffenden Vermögenswerte sind stets beim Lizenzgeber nach IAS 38 zu erfassen. IAS 38.6

Bei Unternehmenszusammenschlüssen wird IAS 38 ergänzt durch IFRS 3. Er sieht erweiterte Aktivierungspflichten für erworbene immaterielle Vermögenswerte vor und regelt zudem die bilanzielle Erfassung eines Goodwill.

1.2 Ansatz (recognition)

1.2.1 Vorbemerkung

IAS 38.18 Immaterielle Vermögenswerte im Sinne von IAS 38 liegen vor und sind anzusetzen, wenn der betreffende Posten

- die Definitionsmerkmale eines (immateriellen) Vermögenswerts aufweist (→ C.II.1.2.2),
- die Ansatzkriterien erfüllt (→ C.II.1.2.3) und er
- keinem expliziten Aktivierungsverbot unterliegt (→ C.II.1.2.4).

Die Definitionsmerkmale und die Ansatzkriterien entsprechen im Wesentlichen den allgemeinen Aktivierungsvoraussetzungen des Rahmenkonzepts (→ C.I.1.). Sie gelten für alle Aufwendungen, die das Unternehmen für immaterielle Vermögenswerte tätigt, unabhängig davon, ob sie

- dem Erwerb oder der Entwicklung eines solchen Vermögenswerts dienen,
- auf den Erwerb bzw. die Entwicklung eines immateriellen Vermögenswerts oder auf seine Erweiterung, Änderung oder Erhaltung gerichtet sind.

Aufgrund des teilweise fließenden Übergangs zwischen immateriellen Vermögenswerten und dem nicht bilanzierungsfähigen originären Goodwill sind die Kriterien in IAS 38 durch zahlreiche Anwendungsleitlinien erläutert.

1.2.2 Definitionsmerkmale eines immateriellen Vermögenswerts

1.2.2.1 Überblick

IAS 38.8ff. Die Definitionsmerkmale für einen immateriellen Vermögenswert sind erfüllt, wenn

- dieser identifizierbar und damit eindeutig vom Goodwill abgrenzbar ist (→ C.II.1.2.2.2),
- das Unternehmen die Verfügungsmacht über den Vorteil hat (→ C.II.1.2.2.3) und dieser
- einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen verkörpert (→ C.II.1.2.2.4).

1.2.2.2 Identifizierbarkeit

IAS 38.12 IAS 38 definiert exakt, wann ein immaterieller Vorteil als identifizierbar gilt. Das ist der Fall, wenn das Unternehmen in der Lage ist, den dem Vorteil zurechenbaren wirtschaftlichen Nutzen isoliert von oder zusammen mit demjenigen anderer *assets* zu verwerten, sei es durch Verkauf des Vermögenswerts, durch seine Überlassung an Dritte oder durch Tausch.

Der Standard bestätigt die Identifizierbarkeit, wenn der Vermögenswert

- separierbar ist, d.h. er kann vom Unternehmen getrennt verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden; oder
- er aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht.

IAS 38.12 Diese **Einzelverwertbarkeit** ist allerdings nicht notwendig, um das Identifizierbarkeitskriterium zu erfüllen. Ein **Beleg** für die Abgrenzbarkeit des Vorteils gegenüber dem Goodwill liegt vor, wenn der Vorteil rechtlich abgesichert ist. Falls kein Rechtsanspruch besteht, so ist gemäß IAS 38 die Identifizierbarkeit nur erfüllt,

wenn der Vermögenswert einer gesonderten Verwertung zugänglich ist, sei es isoliert oder zusammen mit anderen Vermögenswerten.

Selbst wenn sich für das Unternehmen ein wirtschaftlicher Nutzen nur aus der Kombination des Vorteils mit anderen Vermögenswerten ergibt, kann ausnahmsweise ein *asset* vorliegen, sofern der dem Vorteil zuzurechnende wirtschaftliche Nutzen identifizierbar ist.

Beispiele:

- Erworbene Lizenzen stellen regelmäßig immaterielle Vermögenswerte dar, auch wenn ihre Übertragung auf Dritte vertraglich ausgeschlossen ist.
- Vorteile, die das Unternehmen durch Werbeaufwendungen, Gründungs- bzw. Reorganisationskosten oder durch Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen erlangt hat, fehlt die Eigenschaft eines *asset*, da sich die betreffenden Vorteile vom Goodwill nicht abgrenzen lassen.

Im Ergebnis läuft diese Umschreibung der Identifizierbarkeit auf das von der Rechtsprechung entwickelte **Greifbarkeitskriterium** hinaus. Entscheidend ist danach, dass der Vorteil bei einer Veräußerung des Unternehmens als Einzelheit ins Gewicht fallen würde.

1.2.2.3 Verfügungsmacht

Die Verfügungsmacht über den Vorteil setzt voraus, dass das Unternehmen sich den von ihm verkörperten wirtschaftlichen Nutzen aneignen und den Zugriff Dritter auf diesen Nutzen ausschließen kann. Indiz hierfür ist wiederum das **Innehaben eines Rechts**. IAS 38.13f.

Bei wirtschaftlichen Werten, die keinen Rechtsschutz genießen (z.B. technisches Know-how), kann der Nachweis der Verfügungsmacht dadurch geführt werden, dass Vorkehrungen getroffen wurden, um eine Aneignung des Wissens durch Dritte zu verhindern (z.B. Abschluss einer Vertraulichkeitsvereinbarung mit den Mitarbeitern).

Der Vorteil, über ein Team von qualifizierten Fachkräften zu verfügen, erfüllt ebenso wie die Qualität des Managements regelmäßig nicht die an einen Vermögenswert zu stellenden Anforderungen. Gleiches gilt für den Kundenstamm. Etwas anderes gilt nur dann, wenn dem Unternehmen gegenüber den betreffenden Personen Rechtsansprüche zustehen, die eine Kontrolle des jeweiligen Vorteils erlauben. Dazu gehören beispielsweise vertragliche Liefervereinbarungen wie Abonnementsverträge über Zeitschriften. IAS 38.15f.

1.2.2.4 Künftiger wirtschaftlicher Nutzen

Das Merkmal des künftigen wirtschaftlichen Nutzens bildet keine nennenswerte Aktivierungshürde. Es ist erfüllt, wenn das Unternehmen aufgrund des Innehabens des immateriellen Vermögenswerts Erlöse, Kosteneinsparungen oder anderweitige Vorteile erwarten kann. Als anderweitige Vorteile können u.a. Effizienzerhöhungen, Verringerung der Fehlerquote, Einsparung von Personalkosten genannt werden.

1.2.3 Ansatzkriterien

1.2.3.1 Überblick

IAS 38.21 Immaterielle Vermögenswerte, die die Definitionsmerkmale gemäß → C.II.1.2.2 erfüllen, sind nur anzusetzen, wenn

- dem Unternehmen der künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert wahrscheinlich zufließen wird (→ C.II.1.2.3.2) und
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswerts zuverlässig ermittelbar sind (→ C.II.1.2.3.3).

Selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte müssen neben diesen allgemeinen Aktivierungserfordernissen weitere Bedingungen erfüllen, die sich an ihrem Erstellungsprozess, namentlich an der Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungsphase, orientieren (→ C.II.1.2.3.4).

1.2.3.2 Wahrscheinlicher Nutzenzufluss

IAS 38.22f. Nach IAS 38.22 soll das Unternehmen die Wahrscheinlichkeit des künftigen Nutzenzuflusses anhand vernünftiger und begründeter Annahmen dokumentieren.

iVm

IAS 38.57 An diesen Nachweis sind keine übertriebenen Anforderungen zu stellen.

Bei erworbenen immateriellen Vermögenswerten wird man einen Nutzenzufluss grundsätzlich vermuten müssen. Diese Vermutung kann z.B. durch den Nachweis einer Fehlmaßnahme widerlegt werden.

Schwieriger gestaltet sich der Nachweis bei selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten. Bei diesen ist zudem darzulegen, wie der künftige Nutzen voraussichtlich erzielt werden wird (→ C.II.1.2.3.4).

1.2.3.3 Zuverlässige Zugangsbewertung

Was den Nachweis der zuverlässigen Zugangsbewertung von immateriellen Vermögenswerten angeht, differenziert IAS 38 zwischen folgenden Erwerbs- bzw. Zugangsformen:

- entgeltlicher Einzelerwerb;
- Erwerb im Zuge eines Unternehmenszusammenschlusses;
- Erwerb durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand;
- Erwerb durch Tausch gegen einen anderen materiellen oder immateriellen Vermögenswert;
- Herstellung.

IAS 38.26 Im Falle eines **entgeltlichen Einzelerwerbs** wird man die Aktivierungsvoraussetzung der zuverlässigen Zugangsbewertung im Allgemeinen als erfüllt ansehen müssen.

Lassen sich die Anschaffungskosten eines immateriellen Vermögenswerts nicht zuverlässig ermitteln, muss seine selbständige Aktivierung unterbleiben. Das kann beispielsweise bei Software der Fall sein, die zusammen mit der Hardware ohne gesonderte Berechnung erworben wird. Lassen sich ihre Anschaffungskosten nicht anderweitig ermitteln (z.B. durch Rückgriff auf einen Marktpreis), ist die Software als Teil der Hardware zu aktivieren.

Zu einem im Rahmen eines **Unternehmenszusammenschluss** erworbenen immateriellen Vermögenswert gibt es in der Regel genügend Informationen, um diesen verlässlich mit dem *fair value* zu bewerten. Liegt der Sonderfall vor, dass der erworbene immaterielle Vermögenswert wirtschaftlich eng mit anderen materiellen oder immateriellen Vermögenswerten verbunden ist, und dessen Übertragung und Bewertung nicht isoliert sondern nur gemeinsam möglich ist, so sind diese Vermögenswerte durch Bildung einer Bewertungseinheit gemeinsam zu erfassen. Die Einbeziehung in den Goodwill dagegen kommt nicht in Betracht.

Immaterielle Vermögenswerte, die dem Unternehmen **von der öffentlichen Hand zugewendet** wurden (z.B. Flughafenlanderechte, Rundfunklizenzen, Förderquoten, UMTS-Lizenzen in bestimmten Ländern), sind aktivierungsfähig. Zur Bewertung → C.II.1.3.2.2. **IAS 38.44 iVm IAS 20.23**

Auch im Falle des Erwerbs eines immateriellen Vermögenswerts im **Tausch** gegen einen anderen Vermögenswert geht IAS 38 von einer Aktivierungsfähigkeit aus. **IAS 38.45**

Bei **selbst geschaffenen** immateriellen Vermögenswerten erweist sich der Nachweis der zuverlässigen Bewertbarkeit vielfach als schwierig. Aus diesem Grund hat das IASB für sie zusätzliche Anwendungsleitlinien entwickelt, die zur Überprüfung der Ansatzkriterien heranzuziehen sind. **IAS 38.51f.**

1.2.3.4 Konkretisierung der Ansatzkriterien für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte

Die Aktivierungsfähigkeit selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte ist in Abhängigkeit von der Phase ihres Erstellungsprozesses differenziert zu beantworten. Zu unterscheiden ist zwischen **IAS 38.52**

- Forschungsphase und
- Entwicklungsphase.

Die **Forschungsphase** ist gekennzeichnet durch die Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen (z.B. über Materialien, Vorrichtungen, Verfahren, Prozesse) und Anwendungsmöglichkeiten für diese Erkenntnisse. Ihr fehlt der unmittelbare Bezug zu einem konkreten Vorhaben, das verwirklicht werden soll. **IAS 38.8 iVm IAS 38.54f.**

Die **Entwicklungsphase** ist demgegenüber gekennzeichnet durch die planvolle Umsetzung von Forschungsergebnissen oder anderem Wissen in neue oder beträchtlich verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen. Sie endet mit der Aufnahme der kommerziellen Produktion oder Nutzung. **IAS 38.8 iVm IAS 38.57f.**

Vermögensvorteile, die in der Forschungsphase geschaffen werden, gelten als nicht aktivierungsfähig. Für sie wird unwiderlegbar angenommen, dass der Nachweis eines wirtschaftlichen Zukunftsnutzens nicht zu führen ist. Entsprechendes gilt, wenn sich die Entwicklungsphase nicht klar von der Forschungsphase unterscheiden lässt. **IAS 38.54f.**

In der Entwicklungsphase geschaffene Vermögensvorteile sind unter sechs **kumulativ** zu erfüllenden Voraussetzungen zu aktivieren (→ Abbildung 16). Bei der Beurteilung, ob die einzelnen Kriterien vorliegen, eröffnen sich erhebliche **IAS 38.57f.**

Aktivierungsvoraussetzungen für Entwicklungskosten nach IAS 38.57	
Geforderte Nachweise	Praktische Umsetzung
1. Technische Realisierbarkeit der Fertigstellung des <i>asset</i> zur internen Nutzung oder zum Verkauf	Keine Vorgaben
2. Absicht zur Fertigstellung und Nutzung bzw. Verkauf des <i>asset</i>	Keine Vorgaben
3. Fähigkeit, den <i>asset</i> zu nutzen oder zu veräußern	Keine Vorgaben
4. Nachweis des voraussichtlichen künftigen Nutzenzuflusses	Existenz eines Marktes, Nachweis des internen Nutzens gemäß IAS 36
5. Verfügbarkeit von Ressourcen für die Entwicklung und Nutzung bzw. Verkauf des <i>asset</i>	Unternehmensplan, Absichtserklärungen von Fremdkapitalgebern
6. Bewertbarkeit während der Entwicklung (zurechenbare Ausgaben)	Geeignetes Kostenrechnungssystem

Abbildung 16: Aktivierungsvoraussetzungen für Entwicklungskosten

Ermessensspielräume. Relativ problemlos nachzuweisen sein sollte die Absicht, Fähigkeit und die Verfügbarkeit technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen zur Fertigstellung oder Nutzung des *asset* (Kriterien 2, 3 und 5). An der zuverlässigen Bewertbarkeit des Vermögenswerts im Sinne der Zurechenbarkeit von Ausgaben (Kriterium 6) muss dem Management schon aus Gründen der internen Steuerung gelegen sein. Als problematisch erweisen sich dagegen die Kriterien 1 und 4, nämlich der Nachweis der technischen Realisierbarkeit des Entwicklungsvorhabens und der Art des Nutzenzuflusses.

IAS 38.60 An das letztgenannte Merkmal sind keine allzu hohen Anforderungen zu stellen.
iVm Aufgrund des Verweises auf die Methode zur Schätzung des Nutzungswerts
IAS 36 gemäß IAS 36 genügt es, wenn das Management überzeugend darlegen kann, dass der immaterielle Vermögenswert – ggf. im Verbund mit anderen Vermögenswerten des Unternehmens – dazu beitragen wird, höhere Nettoeinzahlungen zu erzeugen. Dieser Nachweis sollte beispielsweise auch bei einer in der Entwicklung befindlichen Software möglich sein, die zum Einsatz im Unternehmen bestimmt ist.

Der Nachweis der technischen Realisierbarkeit ist demgegenüber regelmäßig nur dann zu führen, wenn die Nutzung bzw. die externe Verwertung des Vermögenswerts nicht unter dem Vorbehalt der Zustimmung Dritter steht, wie dies beispielsweise in der Medikamentenforschung der Fall ist. Gerade dann aber ist die Beurteilung der Machbarkeit weitestgehend in das Ermessen des Managements gestellt.