

Vahlens IFRS Praxis

## Verbindlichkeiten nach IFRS

Bilanzierung von kurz- und langfristigen Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Eventualschulden

von  
Prof. Dr. Dirk Hachmeister

1. Auflage

Verbindlichkeiten nach IFRS – Hachmeister

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

Thematische Gliederung:

Rechnungs-, Prüfungswesen, Bilanzierung – Rechnungswesen – Buchführung und Bilanzierung – Rechnungswesen und Controlling

Verlag Franz Vahlen München 2006

Verlag Franz Vahlen im Internet:

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

ISBN 978 3 8006 3150 6

## Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Inhaltsübersicht .....	VII
Abkürzungsverzeichnis .....	XXVII
Abbildungsverzeichnis .....	XXI
Tabellenverzeichnis .....	XXIII
<b>1 Fremdfinanzierung im Überblick .....</b>	<b>1</b>
1.1 Finanzwirtschaftliche Perspektive .....	1
1.2 Bilanzierungspflichtige Schulden nach IFRS .....	2
1.2.1 Definitions- und Ansatzkriterien nach dem <i>Framework</i> .....	2
1.2.2 Differenzierung bilanzierungspflichtiger Schulden anhand von Ansatz- und Bewertungsvorschriften .....	4
1.2.3 Allgemeine Ausweissvorschriften für bilanzierungspflichtige Schulden .....	6
1.2.3.1 Bilanzgliederung nach Art der Schuld .....	6
1.2.3.2 Bilanzgliederung nach Fristigkeit oder Liquidität der Schuld .....	6
1.2.3.3 Gliederung der Passivseite im Überblick ..	9
<b>2 Finanzielle Verbindlichkeiten .....</b>	<b>11</b>
2.1 Relevante Standards .....	11
2.2 Abgrenzung finanzieller und sonstiger Verbindlichkeiten ..	13
2.3 Abgrenzung finanzieller Verbindlichkeiten vom Eigenkapital .....	15
2.3.1 Kriterium der vertraglichen Verpflichtung .....	15
2.3.1.1 Allgemeine Grundsätze .....	15
2.3.1.2 Weitere Anforderungen bei Erfüllung mit eigenen Eigenkapitalinstrumenten .....	17
2.3.2 Problematik von Kündigungsrechten .....	18
2.4 Ansatzkriterien finanzieller Verbindlichkeiten .....	19
2.4.1 Erstmalige Einbuchung finanzieller Verbindlichkeiten .....	19
2.4.2 Ausbuchung finanzieller Verbindlichkeiten .....	20
2.5 Bewertungsgrundsätze finanzieller Verbindlichkeiten bei Verzicht auf die <i>Fair Value Option</i> .....	21
2.5.1 Kategorien finanzieller Verbindlichkeiten .....	21

## Inhaltsverzeichnis

2.5.2	Zugangsbewertung finanzieller Verbindlichkeiten .....	24
2.5.2.1	Grundsätze .....	24
2.5.2.2	Agio/Überpariemissionen und Disagio/ Unterpriemissionen .....	24
2.5.2.3	Emissions- und Transaktionskosten .....	25
2.5.3	Folgebewertung mit den fortgeführten Anschaffungskosten .....	26
2.5.3.1	Definition der fortgeführten Anschaffungskosten .....	26
2.5.3.2	Grundidee der Effektivzinsmethode .....	28
2.5.3.3	Bewertung von Disagio/Unterpriemis- sionen nach der Effektivzinsmethode .....	29
2.5.3.4	Bewertung von Agio/Überpariemissionen nach der Effektivzinsmethode .....	30
2.5.3.5	Bewertung von Zerobonds nach der Effektivzinsmethode .....	31
2.5.4	Folgebewertung im Handelsbestand mit dem <i>Fair Value</i> .....	32
2.5.4.1	Abgrenzung und bilanzielle Konsequenzen .....	32
2.5.4.2	Hierarchie bei der Bestimmung des <i>Fair Value</i> .....	33
2.6	Sonderfragen finanzieller Verbindlichkeiten bei Verzicht auf die <i>Fair Value Option</i> .....	36
2.6.1	Un- und unterverzinsliche Darlehen .....	36
2.6.2	Fremdwährungsverbindlichkeiten .....	37
2.6.2.1	Regelfall .....	37
2.6.2.2	Ausnahmen .....	39
2.6.3	Umschuldung .....	40
2.6.4	Rückkauf von Anleihen .....	45
2.6.5	Bilanzierung von Sicherheiten .....	46
2.6.6	Finanzielle Verbindlichkeiten in Sicherungs- beziehungen .....	47
2.6.6.1	Grundlagen des <i>Hedge Accounting</i> nach IAS 39 .....	47
2.6.6.2	<i>Cash Flow Hedge</i> einer variabel verzins- lichen Anleihe mit einem Zinsswap .....	48
2.6.6.3	<i>Fair Value Hedge</i> einer Anleihe mit fixem Zins durch einen Zinsswap .....	53
2.6.6.4	<i>Cash Flow Hedge</i> eines Fremdwährungs- zerobonds mit einem Termingeschäft .....	57
2.6.6.5	<i>Portfolio Fair Value Hedge</i> von Zinsrisiken ..	59

2.6.6.6	Währungsabsicherung mit einer Fremdwährungsverbindlichkeit als Sicherungsinstrument .....	62
2.6.7	Strukturierte Produkte .....	62
2.6.7.1	Grundidee und Beschreibung strukturierter Produkte .....	62
2.6.7.2	Keine getrennte Bilanzierung eingebetteter derivativer Finanzinstrumente .....	66
2.6.7.3	Getrennte Bilanzierung eingebetteter derivativer Finanzinstrumente .....	68
2.6.8	Mezzanine Finanzierungstitel .....	71
2.6.8.1	Kennzeichen mezzaniner Finanzierungstitel .....	71
2.6.8.2	Wandel- und Optionsschuldverreibungen .....	72
2.6.8.3	Genussrechtskapital .....	76
2.6.9	Finanzielle Gewährleistungen und Finanzgarantien .....	78
2.7	Bewertungsgrundsätze unter Ausnutzung der <i>Fair Value Option</i> des IAS 39.9 .....	80
2.7.1	Entwicklung der <i>Fair Value Option</i> und Relevanz .....	80
2.7.2	Voraussetzungen für die Nutzung der <i>Fair Value Option</i> .....	81
2.7.3	Einschätzung der <i>Fair Value Option</i> .....	82
2.8	Ausweis .....	83
2.8.1	Verrechnung finanzieller Verbindlichkeiten und Vermögenswerte .....	83
2.8.2	Zinsen und Nebenkosten finanzieller Verbindlichkeiten .....	85
2.8.3	Finanzierungstätigkeit in der Kapitalflussrechnung .....	86
2.8.4	Darstellung angewandter Ansatz- und Bewertungsmethoden .....	86
2.8.5	Beizulegender Zeitwert von <i>at Cost</i> bilanzierten finanziellen Verbindlichkeiten .....	87
2.8.6	Vertragsverletzungen ( <i>Covenants</i> ) und Kreditsicherheiten .....	88
2.8.7	<i>Hedge Accounting</i> .....	89
2.8.8	Besondere Anhangsangaben bei Nutzung der <i>Fair Value Option</i> .....	89
2.8.9	Art und Umfang der Risiken finanzieller Verbindlichkeiten .....	90

Inhaltsverzeichnis

<b>3 Sonstige Verbindlichkeiten</b> .....	93
3.1 Relevante Standards .....	93
3.2 Systematisierung und Beispiele sonstiger Verbindlichkeiten .....	93
3.3 Ansatzkriterien sonstiger Verbindlichkeiten .....	95
3.3.1 Erstmalige Einbuchung sonstiger Verbindlichkeiten .....	95
3.3.2 Ausbuchung sonstiger Verbindlichkeiten .....	96
3.4 Grundsätze der Zugangs- und Folgebewertung sonstiger Verbindlichkeiten .....	97
3.5 Ausweis sonstiger Verbindlichkeiten .....	98
<b>4 Rückstellungen</b> .....	99
4.1 Relevante Standards .....	99
4.2 Rückstellungsbegriff nach IFRS .....	101
4.2.1 <i>Provisions</i> nach IAS 37 .....	101
4.2.2 Rückstellungen, abgegrenzte Schulden und Eventualschulden .....	104
4.2.3 Abgrenzung gegen weitere Bilanzposten .....	105
4.3 Unsicherheit von Rückstellungen und Wahrscheinlichkeiten .....	107
4.4 Definitions- und Ansatzkriterien für Rückstellungen .....	110
4.4.1 Gegenwärtige Verpflichtung aus einem Ereignis der Vergangenheit .....	110
4.4.1.1 Rechtliche und faktische Verpflichtung .....	110
4.4.1.2 Außenverpflichtung .....	114
4.4.1.3 Ergebnis vergangener Ereignisse .....	115
4.4.1.4 Ansatzverbot für künftige betriebliche Verluste .....	122
4.4.1.5 Bedeutung des Stichtagsprinzips .....	123
4.4.2 Wahrscheinlicher Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen .....	124
4.4.3 Verlässliche Schätzung der Verpflichtung .....	124
4.5 Bewertung von Rückstellungen .....	125
4.5.1 Bewertungsgrundsätze im Überblick .....	125
4.5.2 Bestmögliche Schätzung ( <i>Best Estimate</i> ) .....	126
4.5.3 Grundsatz der Einzelbewertung .....	128
4.5.4 Erfassung von Risiken und Unsicherheiten .....	129
4.5.4.1 Bedeutung des Vorsichtsprinzips .....	129
4.5.4.2 Einzelne Verpflichtungen (Einzelrisiken) .....	130
4.5.4.3 Vielzahl ähnlicher Risiken (Massenrisiken) .....	133

4.5.5	Berücksichtigung künftiger Ereignisse .....	134
4.5.6	Abzinsung nach IAS .....	135
4.5.6.1	Grundsätzliche Anmerkungen zur Abzinsung .....	135
4.5.6.2	Beachtung der Risiko-, Laufzeit- und Kaufkraftäquivalenz .....	137
4.5.6.3	Änderungen der Erwartungen über die Höhe des Zinssatzes .....	138
4.5.7	Zukünftiger Abgang von Vermögenswerten .....	140
4.5.8	Erstattungsansprüche und Rückgriffs- forderungen .....	141
4.5.9	Umfang der Kostenzurechnung .....	145
4.5.10	Ansammlungs- vs. Vollrückstellung .....	146
4.6	Nachholung, Anpassung, Verbrauch, Auflösung .....	147
4.6.1	Nachholung unterlassener Rückstellungen .....	147
4.6.2	Anpassung bestehender Rückstellungen .....	148
4.6.3	Verbrauch bestehender Rückstellungen .....	148
4.6.4	Auflösung nicht benötigter Rückstellungen .....	149
4.7	Ausgewählte Sachverhalte .....	150
4.7.1	Überblick .....	150
4.7.2	Belastende Verträge .....	150
4.7.2.1	Abgrenzung .....	150
4.7.2.2	Umfang des Saldierungsbereichs und Reichweite des Einzelbewertungs- grundsatzes .....	152
4.7.2.3	Bewertungsfragen .....	154
4.7.3	Restrukturierungen .....	155
4.7.3.1	Definition von Restrukturierungen .....	155
4.7.3.2	Konkretisierung einer faktischen Verpflichtung .....	156
4.7.3.3	Bewertung .....	161
4.7.3.4	Restrukturierungsrückstellungen bei Unternehmenszusammenschlüssen ( <i>Business Combinations</i> ) .....	163
4.7.4	Abbruch-, Entsorgungs-, Rekultivierungs- und Rückbauverpflichtungen .....	164
4.7.4.1	Grundidee der bilanziellen Abbildung .....	164
4.7.4.2	Folgebewertung bei Bilanzierung zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten .....	167
4.7.4.3	Folgebewertung bei Bilanzierung zum beizulegenden Zeitwert .....	169

## Inhaltsverzeichnis

4.7.5	Altlastensanierung .....	171
4.7.5.1	Anforderungen an die gegenwärtige Verpflichtung aus einem Ereignis der Vergangenheit .....	171
4.7.5.2	Rückstellung vs. aktivische Abwertung ....	173
4.7.6	Anpassungsverpflichtungen .....	174
4.7.6.1	Anforderungen an die gegenwärtige Verpflichtung aus einem Ereignis der Vergangenheit .....	174
4.7.6.2	Aktivierung von Anpassungsver- pflichtungen .....	175
4.7.7	Elektroschrottsorgung .....	176
4.7.7.1	Rechtliche Grundlagen .....	176
4.7.7.2	Verpflichtungen aus Alt-Altgeräten privater Haushalte .....	177
4.7.7.3	Neu-Altgeräte aus privaten Haushalten ....	178
4.7.7.4	Geräte mit ausschließlich gewerblicher Nutzung .....	178
4.7.8	Leistungen an Arbeitnehmer auf Grund von Altersteilzeit .....	179
4.7.8.1	Gesetzliche Grundlagen .....	179
4.7.8.2	Behandlung der Aufstockungsbeträge .....	180
4.7.8.3	Erfüllungsrückstand .....	182
4.7.8.4	Offenlegungsvorschriften .....	182
4.7.8.5	Erstattungsansprüche .....	183
4.7.9	Drohende Verluste aus Auftragsfertigung .....	183
4.7.10	Gerichtsverfahren und Prozessrisiken .....	187
4.7.10.1	Ansatz .....	187
4.7.10.2	Bewertung .....	189
4.7.10.3	Besonderheiten beim Ausweis .....	190
4.8	Bestandsnachweise .....	190
4.9	Ausweis von Rückstellungen .....	191
4.9.1	Bilanz .....	191
4.9.2	Gewinn- und Verlustrechnung .....	192
4.9.3	Anhangsangaben .....	194
4.9.4	Wesentlichkeit im Rahmen der Berichterstattung ..	197
<b>5</b>	<b>Eventualschulden</b> .....	<b>199</b>
5.1	Begriff der Eventualschulden .....	199
5.2	Ausweis von Eventualschulden .....	200
5.3	Ausgewählte Einzelfragen zu Eventualschulden .....	201
5.3.1	Prozessrisiken .....	201
5.3.2	Teil einer gesamtschuldnerischen Haftung .....	202

5.3.3	Kreditzusagen .....	202
5.3.4	Eventualverbindlichkeiten aus Bürgschaften und finanziellen Garantien .....	202
5.3.5	Eventualverbindlichkeiten im Zusammenhang mit assoziierten Unternehmen .....	203
5.3.6	Eventualverbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Konsolidierung von Gemeinschaftsunter- nehmen .....	203
5.3.7	Pro-Forma-Information über Schulden von Gemeinschaftsunternehmen, die <i>at Equity</i> bilanziert werden .....	203
5.4	Eventualschulden bei Unternehmenszusammen- schlüssen .....	204
<b>6</b>	<b>Finanzielle Verpflichtungen, Ereignisse nach dem Bilanzstichtag und Kapitalausstattung .....</b>	<b>207</b>
6.1	Finanzielle Verpflichtungen .....	207
6.1.1	Begriff der finanziellen Verpflichtungen .....	207
6.1.2	Angaben zu finanziellen Verpflichtungen .....	207
6.2	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag .....	208
6.3	Kapitalausstattung .....	209
<b>7</b>	<b>Erstmalige Bilanzierung nach IFRS 1 .....</b>	<b>213</b>
7.1	Grundsatz der retrospektiven Anwendung .....	213
7.2	Erleichterungen und verpflichtende Ausnahmen bei finanziellen Verbindlichkeiten .....	213
7.3	Erleichterungen und verpflichtende Ausnahmen bei Rückstellungen .....	215
<b>8</b>	<b>Aktuelle Entwicklungen .....</b>	<b>217</b>
8.1	Mögliche Änderungen des IAS 37 .....	217
8.2	Mögliche Änderungen des IFRS 3 .....	221
	<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>223</b>
	<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>231</b>



