

# IFRS 2023

Ein systematischer Praxis-Leitfaden

Von

Dr. David Grünberger, CPA

20., aktualisierte Auflage

# INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Verzeichnis der Standards	XIX
Abbildungsverzeichnis	XXI
Tabellenverzeichnis	XXIII
Abkürzungsverzeichnis	XXV
Websites	XXVII

<b>I. RECHTLICHER RAHMEN DER INTERNATIONALEN RECHNUNGSLEGUNG</b>	<b>Seite</b>
<b>1. Entstehung und Aufbau der IFRS</b>	<b>1</b>
<b>2. Verpflichtende Anwendung der IFRS in der EU</b>	<b>4</b>
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	10
2.4.3. Historische Finanzinformationen	12
2.4.4. Zwischenberichterstattung im Prospekt	14
<b>3. Europäischer „Endorsement Mechanism“</b>	<b>14</b>
3.1. Komitologieverfahren	14
3.2. Auslegungsfragen in der EU	18
3.3. IFRS im Einzelabschluss und IFRS für SME	19
<b>4. IFRS-Enforcement und Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüfung</b>	<b>21</b>
<b>5. US-GAAP und Konvergenz mit den IFRS</b>	<b>24</b>
5.1. Anwendbarkeit und Aufbau der US-GAAP	24
5.2. Anerkennung der IFRS durch die SEC	25
5.3. Sarbanes-Oxley Act	26
<b>6. Grundsätze des IFRS-Abschlusses</b>	<b>26</b>
6.1. Ziel und Aufbau	26
6.2. Rechnungslegungsgrundsätze	31
6.3. Fair Value Accounting	35
6.4. Branchenbezogene Regelungen	36

**II. IMMATERIELLE VERMÖGENSWERTE (*INTANGIBLE ASSETS*)**

---

1. Identifizierung und erstmalige Erfassung	39
2. Folgebewertung	41
3. Forschungs- und Entwicklungskosten	44
4. Gründungs- und Erweiterungskosten	46

**III. SACHANLAGEVERMÖGEN (*PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT*)**

---

1. Anschaffungs- und Herstellungskosten	47
2. Finanzierungskosten (IAS 23)	50
3. Tauschvorgänge von Anlagen ( <i>Non-Monetary Exchange</i> )	53
4. Planmäßige Abschreibung	54
5. Neubewertungsmodell	56
6. Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien (IAS 40)	57
7. Exploration und Evaluierung mineralischer Ressourcen (IFRS 6)	60

**IV. LEASING (IFRS 16)**

---

1. Grundsätze	63
2. Für Leasinggeber und Leasingnehmer geltende Definitionen	63
3. Bilanzierung beim Leasingnehmer	67
3.1. Allgemeines zur Bewertung	67
3.2. Vereinfachungen	69
3.3. Fallbeispiel	70
3.4. Darstellung und Anhang	73
4. Bilanzierung beim Leasinggeber	74
4.1. Allgemeines	74
4.2. Operating Lease	75
4.3. Direktes Finanzierungsleasing	77
4.4. Besonderheiten für das Hersteller- oder Händlerleasing	79
4.5. Subleasing	80
5. Sale and lease back	81

**V. WERTHALTIGKEITSTEST (*IMPAIRMENT TEST*)**

1. Anhaltspunkte für eine Wertminderung ( <i>Trigger Events</i> )	83
2. Umfang der Wertminderung	84
3. Wertaufholung	86
4. Test von <i>Cash Generating Units</i>	87
5. Wertminderung bei <i>Cash Generating Units</i>	92
6. Zur Veräußerung oder Ausschüttung stehende langfristige Vermögenswerte (IFRS 5)	95

**VI. VORRÄTE (*INVENTORIES*) UND UMSATZREALISIERUNG**

1. Allgemeines	101
2. Vorräte	101
2.1. Definition von Vorräten	101
2.2. Anschaffungs- und Herstellungskosten	102
2.3. Nettoveräußerungswert	104
3. Landwirtschaft (IAS 41)	105
4. Grundsätze der Umsatzrealisierung (IFRS 15)	107
4.1. Anwendungsbereich und Grundkonzept	107
4.2. Identifikation des Vertrages und der Leistungsverpflichtungen	108
4.3. Bestimmung des Transaktionspreises	109
4.4. Aufteilung des Transaktionspreises	111
4.5. Umsatz nach Leistungserfüllung	112
4.6. Forderung und vertragliche Vermögenswerte und Schulden	114
4.7. Kostenabgrenzung für die Erlangung und Erfüllung des Auftrags	115
5. Umsatzrealisierung bei bestimmten Geschäften (IFRS 15)	117
5.1. Fertigungs- und Dienstleistungsaufträge (IFRS 15)	117
5.2. Garantien und Verkauf mit Rückgaberecht	122
5.3. Vertragsbündel und Pensionsgeschäfte	123
5.4. Kommissionsgeschäfte und Vermittlungsleistungen	123
5.5. Lizenzen	124
5.6. Kundenbindungsprogramme	125
6. Zuwendungen der öffentlichen Hand (IAS 20)	126

**VII. BETEILIGUNGEN (IAS 28, IFRS 11 UND 12)**

---

<b>1. Allgemeines</b>	129
<b>2. Beteiligungen an assoziierten Unternehmen (IAS 28)</b>	130
2.1. Maßgeblicher Einfluss	130
2.2. Die Equity-Methode	131
2.3. Einheitliche Bewertung und Zwischenergebniseliminierung	136
2.4. Verlusterfassung	137
<b>3. Joint Ventures und gemeinschaftliche Tätigkeiten (IFRS 11)</b>	138
3.1. Gemeinschaftliche Kontrolle	138
3.2. Begriff des Joint Ventures und gemeinschaftlicher Tätigkeiten	140
3.3. Bilanzierung von Beteiligungen an Joint Ventures	141
3.4. Bilanzierung gemeinschaftlicher Tätigkeiten	141
<b>4. Anhangangaben zu Beteiligungen (IFRS 12)</b>	144
4.1. Allgemeines	144
4.2. Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, Joint Ventures und gemeinschaftlichen Tätigkeiten	145
4.3. Engagements in strukturierten Gesellschaften	146
<b>5. Nach IFRS 5 zur Veräußerung stehende Beteiligungen</b>	147

**VIII. FINANZIELLE VERMÖGENSWERTE (FINANCIAL ASSETS)**

---

<b>1. Begriff des Finanzinstruments</b>	149
<b>2. Definition finanzieller Vermögenswerte</b>	150
<b>3. Erfassung und Klassifikation finanzieller Vermögenswerte</b>	151
3.1. Erfassung	151
3.2. Folgebewertung	152
3.3. Fair-Value-Option	154
3.4. Umwidmungen	156
<b>4. Bewertung von Schuldinstrumenten</b>	157
4.1. Klassifikation von Schuldinstrumenten auf der Aktivseite	157
4.1.1. Zahlungen des Nennwerts und von Zinsen (SPPI)	158
4.1.2. Auf Vereinnahmung gerichtetes Geschäftsmodell	160
4.1.3. Auf Veräußerung gerichtetes Geschäftsmodell	160
4.1.4. Unbestimmtes Geschäftsmodell	161
4.2. Übersicht über die Bewertung von Schuldinstrumenten	161
4.3. Effektivzinsmethode	162

	Seite
4.4. Zinsabgrenzung bei Fair-Value-Bewertung	164
4.5. Wechselkursumrechnung	166
<b>5. Bewertung von Eigenkapitalinstrumenten</b>	<b>170</b>
5.1. Überblick	170
5.2. Bewertung über das OCI	171
5.3. Dividenden und Wechselkurse	173
5.4. Ausnahme von der OCI-Bewertung: Handelsbestand	174
5.5. Bewertungserleichterung für Eigenkapitalinstrumente ohne Marktpreis	175
<b>6. Erfassung und Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte</b>	<b>176</b>
6.1. Erfassungsbestimmungen	176
6.2. Ausbuchungsbestimmungen	177
6.3. <i>Trade Date Accounting/Settlement Date Accounting</i>	182

## **IX. ERWARTETE KREDITVERLUSTE (EXPECTED CREDIT LOSSES)**

---

<b>1. Allgemeines</b>	<b>185</b>
1.1. Anwendungsbereich	185
1.2. Der 3-Stadien(3S)-Ansatz	186
1.3. Bewertung im Stadium 1	188
1.4. Übergang ins Stadium 2	190
1.5. Optionale Befreiung vom Übergang ins Stadium 2	192
1.6. Übergang ins Stadium 3, Ausbuchung und Sanierung	193
1.7. Vereinfachungen für Liefer-, Leistungs- und Leasingforderungen	195
1.8. Zum Fair Value über das OCI bewertete Schuldinstrumente	196
<b>2. Rechnerische Grundlagen der Ermittlung erwarteter Verluste</b>	<b>199</b>
2.1. Allgemeines	199
2.2. Lebenslanger Verlust	200
2.3. Kreditsicherheiten	201
2.4. Verlustermittlung auf Portfoliobasis	203
<b>3. Finanzgarantien und Kreditzusagen</b>	<b>205</b>
3.1. Finanzgarantien	205
3.2. Kreditzusagen	208

## **X. SCHULDEN (LIABILITIES)**

---

<b>1. Übersicht und Definition von Schulden und finanziellen Verbindlichkeiten</b>	<b>209</b>
<b>2. Zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertete finanzielle Verbindlichkeiten</b>	<b>210</b>

	Seite
<b>3. Zum Fair Value bewertete finanzielle Verbindlichkeiten</b>	211
3.1. Allgemeines	211
3.2. Die Fair-Value-Option für finanzielle Verbindlichkeiten	213
3.3. Bilanzierung bonitätsbedingter Gewinne und Verluste	214
3.4. Praxisfragen bei der Bilanzierung bonitätsbedingter Gewinne	217
<b>4. Erfassung und Ausbuchung finanzieller Schulden</b>	219
<b>5. Abgrenzung von finanziellen Schulden und Eigenkapital</b>	221
<b>6. Sonderregelung für Personengesellschaften und Genossenschaften</b>	225
<b>7. Zusammengesetzte Finanzinstrumente (<i>Compound Instruments</i>)</b>	227
<b>8. Rückstellungen (IAS 37)</b>	231
8.1. Allgemeines	231
8.2. Ungewissheit hinsichtlich der Fälligkeit	232
8.3. Ungewissheit hinsichtlich der Höhe	233
8.4. Drohverlustrückstellungen	234
8.5. Restrukturierungsrückstellungen	236
8.6. Verpflichtungen aus Abgaben ( <i>Levies</i> )	237
<b>9. Versicherungsverträge (IFRS 17)</b>	238
9.1. Allgemeines	238
9.2. Anwendungsbereich	238
9.3. Grundfunktion des Bausteinansatzes	240
9.4. Vorgehensweise bei der Bewertung und Sonderfragen	248

## **XI. EIGENKAPITAL (*EQUITY*)**

---

<b>1. Allgemeines</b>	251
<b>2. Aktienausgabe und Kapitalerhöhung</b>	252
<b>3. Eigene Aktien und Kapitalherabsetzung</b>	254
<b>4. Aktienbasierte Vergütungen (IFRS 2)</b>	255
4.1. Allgemeines	255
4.2. Maßgebliche Zeiträume und Wertbegriffe	257
4.3. Bilanzierung von Mitarbeiterbeteiligungen	259
4.4. Exkurs: Erfüllung durch Aktien übergeordneter Unternehmen	262
<b>5. Ergebnis je Aktie (IAS 33)</b>	263
5.1. Ergebnis je Aktie ( <i>Basic Earnings per Share</i> )	264
5.2. Verwässertes Ergebnis je Aktie ( <i>Diluted Earnings per Share</i> )	265
<b>6. Pflichtangaben zum Kapital</b>	267

**XII. DERIVATE UND SICHERUNGSGESCHÄFTE (HEDGE ACCOUNTING)**

<b>1. Bilanzierung von Derivaten</b>	271
1.1. Allgemeines	271
1.2. Definition eines Derivats	271
1.3. Bewertung	273
1.4. Eingebettete Derivate	273
<b>2. Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (Hedge Accounting)</b>	276
2.1. Allgemeines	276
2.2. Zulässige Grund- und Sicherungsinstrumente	277
2.3. Designation und Effektivität	280
2.4. Messung der Effektivität	281
2.5. Bilanzieller Ausweis	283
2.6. Übergangsregeln für geänderte Referenzzinssätze ( <i>Interest Rate Benchmarks</i> )	284
<b>3. Fair Value Hedge</b>	285
3.1. Allgemeines	285
3.2. Fallbeispiele zum Fair Value Hedge von Vorräten	287
<b>4. Cash Flow Hedge</b>	291
4.1. Allgemeines	291
4.2. Erfassung des Cash Flow Hedge	292
4.3. Beendigung des Cash Flow Hedge	296
4.4. Cash Flow Hedge gruppeninterner Transaktionen	298
<b>5. Fortführungspflicht und Anpassung (Rebalancing)</b>	299
5.1. Fortführungspflicht	299
5.2. Anpassung der Hedge Ratio	299
<b>6. Sonderwahlrechte für Optionen, Termingeschäfte und Kreditderivate</b>	301
6.1. Optionen und Termingeschäfte	301
6.2. Fair-Value-Option bei Kreditderivaten	304
<b>7. Dynamische Sicherung von Gruppen an Grundgeschäften</b>	304
7.1. Überblick	304
7.2. Bildung von Brutto- und Nettopositionen	305
7.3. Absicherung von Schichten in einer Gruppe	307
7.4. Darstellung einer gruppenweisen Sicherung	310



**XIII. LEISTUNGEN AN ARBEITNEHMER (EMPLOYEE BENEFITS)**

---

1. Allgemeines zu Leistungen an Arbeitnehmer	311
2. Kurzfristige Leistungen	311
3. Pensionspläne ( <i>Post Employment Benefits</i> )	312
3.1. Allgemeines	312
3.2. Projected Unit Credit Method	314
3.3. Nettopensionsaufwand	316
3.4. Neuzusagen, Plankürzungen und Auslagerung von Verpflichtungen	321
4. Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer	322
5. Exkurs: Abschlüsse von Altersversorgungsplänen (IAS 26)	323

**XIV. ERTRAGSTEUERN (INCOME TAXES)**

---

1. Allgemeines und tatsächlicher Ertragsteueraufwand	325
2. Latente Steuern ( <i>Deferred Taxes</i> ) aus unterschiedlichen Buchwerten	327
3. Unterscheidung zwischen temporären und permanenten Differenzen	331
4. Verwertbarkeit in der Zukunft	333
5. Temporäre Differenzen bei Beteiligungen	335
5.1. Nach der Equity-Methode bewertete Beteiligungen	335
5.2. Vollkonsolidierte Beteiligungen	335
6. Konsolidierung und Unternehmenszusammenschlüsse	336
7. Steuerliche Verluste und Verlustvorträge	339
8. Umgang mit ungewissen Ertragsteuern (IFRIC 23)	339

**XV. FAIR VALUE: DEFINITION UND ERMITTLUNG**

---

1. Allgemeines	343
2. Bestandteile der Fair-Value-Definition	343
2.1. Allgemeines	343
2.2. Die Transaktion, der Markt und die Marktteilnehmer	344
2.3. Fair Value bei Ersterfassung	345
3. Sonderbestimmungen für bestimmte Sachverhalte	346
3.1. Bewertung nichtfinanzieller Vermögenswerte	346
3.2. Bewertung von eigenen Schulden und Eigenkapitalinstrumenten	347
3.3. Ermittlung marktüblicher Risikoprämien	348
3.4. Gruppenbewertung finanzieller Vermögenswerte und Schulden	349

	Seite
<b>4. Bewertungsmethoden</b>	<b>351</b>
4.1. Allgemeines	351
4.2. Eigenkapital- und Schuldinstrumente	353
4.3. Marktübliche Zu- und Abschläge	354
<b>5. Fair-Value-Hierarchie</b>	<b>355</b>
5.1. Allgemeines	355
5.2. Level 1	356
5.3. Level 2	357
5.4. Level 3	357
<b>6. Anhangangaben</b>	<b>358</b>

## **XVI. JAHRESABSCHLUSS (FINANCIAL STATEMENTS)**

---

<b>1. Allgemeines zu Jahresabschluss und Anhang</b>	<b>361</b>
<b>2. Bilanz (Statement of Financial Position)</b>	<b>364</b>
<b>3. Gesamtergebnisrechnung (Statement of Comprehensive Income)</b>	<b>369</b>
<b>4. Eigenkapitalveränderungsrechnung</b>	<b>375</b>
<b>5. Aufgegebene Geschäftsbereiche (IFRS 5)</b>	<b>377</b>
<b>6. Anhang</b>	<b>378</b>
<b>7. Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (IAS 10)</b>	<b>381</b>
<b>8. Fehlerberichtigung und Methodenänderungen (IAS 8)</b>	<b>383</b>
<b>9. Pflichtangaben zu nahestehenden Unternehmen und Personen (IAS 24)</b>	<b>387</b>

## **XVII. BERICHTSFORMATE NACH IAS 7, 34, IFRS 7 UND 8**

---

<b>1. Kapitalflussrechnung nach IAS 7 (Cash Flow Statements)</b>	<b>391</b>
1.1. Allgemeines	391
1.2. Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit	393
1.3. Cashflow für die Investitionstätigkeit	394
1.4. Cashflow für die Finanzierungstätigkeit	395
1.5. Direkte und indirekte Methode	396
1.6. Sonstige Angaben	399
<b>2. Zwischenberichterstattung nach IAS 34 (Interim Reporting)</b>	<b>400</b>
2.1. Allgemeines zu IAS 34	400
2.2. Rechtliche Grundlagen in Deutschland und Österreich	400
2.3. Mindestinhalte nach IAS 34	402
2.4. Bewertungsbestimmungen für Zwischenberichte	405

	Seite
<b>3. Risikobericht und Angaben zu Finanzinstrumenten (IFRS 7)</b>	<b>407</b>
3.1. Allgemeines	407
3.2. Fair Values von Finanzinstrumenten	408
3.3. Angaben zu übertragenen Vermögenswerten	409
3.3.1. Allgemeines	409
3.3.2. Übertragungen, die nicht zur Ausbuchung führen	410
3.3.3. Übertragungen, die zur Ausbuchung führen	410
3.4. Allgemeines zum Risikobericht	412
3.5. Kreditrisiko	413
3.6. Liquiditätsrisiko	418
3.7. Marktrisiko	421
3.8. Zusätzliche Risikokonzentrationen	425
3.9. Eigene Zahlungsstörungen	426
<b>4. Segmentberichterstattung nach IFRS 8 (Segment Reporting)</b>	<b>426</b>
4.1. Anwendungsbereich	426
4.2. Definition operatives Segment und Berichtssegment	427
4.3. Der „10 %-Test“ und der „75 %-Test“	428
4.4. Erforderliche Segmentangaben	431
4.5. Bewertungsregeln für finanzielle Segmentinformationen	432
4.6. Überleitung der Segmentinformationen auf den Jahresabschluss	432
4.7. Unternehmensweite Angaben	433
 <b>XVIII. UNTERNEHMENSZUSAMMENSCHLÜSSE (BUSINESS COMBINATIONS)</b>	
<b>1. Anwendungsbereich von IFRS 10 und IFRS 3</b>	<b>437</b>
1.1. Allgemeines	437
1.2. Konzernrechnungslegungspflicht	437
1.3. Arten von Unternehmenszusammenschlüssen gem. IFRS 3	438
1.4. Definition eines Unternehmens	440
1.4.1. Definitionsmerkmale	440
1.4.2. Optionaler Konzentrationstest	442
1.5. Identifikation des Erwerbers	444
1.6. Konzerninterne Umgliederungen	444
1.7. Erwerbe unter gemeinsamer Kontrolle	445
1.7.1. Ausnahmeregelung von IFRS 3	445
1.7.2. Bilanzierungstechnik	447
<b>2. Konsolidierung im Konzernabschluss</b>	<b>448</b>
2.1. Allgemeines	448
2.2. Kontrolle	448

	Seite
2.2.1. Einleitung	448
2.2.2. Beherrschende Stellung ( <i>Power</i> )	449
2.2.3. Beeinflussung variabler Erträge	450
2.3. Einheitliche Bilanzierungsmethoden und Abschlussstichtage	451
2.4. Anhangangaben zu Tochterunternehmen (IFRS 12)	452
<b>3. Erwerbsmethode (<i>Acquisition Method</i>)</b>	<b>454</b>
3.1. Allgemeines	454
3.2. Erfassung von erworbenen Vermögenswerten und Schulden	454
3.2.1. Grundsätze	454
3.2.2. Immaterielle Vermögenswerte	455
3.2.3. Eventualforderungen, Eventualschulden und Abgabenschulden	456
3.2.4. Klassifikation und Designation	457
3.2.5. Abgrenzung der Erwerbstransaktion	459
3.3. Bewertung von erworbenen Vermögenswerten und Schulden	460
3.3.1. Grundsätze	460
3.3.2. Fair-Value-Ermittlung	460
3.3.3. Ausnahmen	462
3.4. Erfassung des Firmenwerts	463
3.4.1. Allgemeines	463
3.4.2. Bewertung des Firmenwerts	464
3.4.3. Erwerbe, die kein Mutter-Tochter-Verhältnis begründen	465
3.4.4. Bedingte Kaufpreiszahlungen	466
3.4.5. Besonderheiten im Rahmen der Kapitalkonsolidierung	467
3.4.6. Negativer Firmenwert	469
3.5. Erfassung von Minderheitenanteilen	470
3.6. Mehrstufiger Beteiligungserwerb	476
3.7. Vorläufige Erstkonsolidierung	478
3.8. Umgekehrte Unternehmenserwerbe	479
3.8.1. Vorliegen eines umgekehrten Erwerbs	479
3.8.2. Bilanzierung des umgekehrten Erwerbs	480
3.9. Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung	481
3.10. Entkonsolidierung	483
3.11. Exkurs: Stock Options beim Unternehmenserwerb	485
<b>4. Währungsumrechnung (IAS 21)</b>	<b>487</b>
4.1. Umrechnung der Fremdwährung in die funktionale Währung	488
4.2. Umrechnung der funktionalen Währung auf die Berichtswährung	490
4.3. Forderungen zwischen beteiligten Unternehmen	492
4.4. Sicherung von Nettoinvestitionen in eine ausländische Teileinheit	494
4.5. Niederlassungen in Hochinflationenländern (IAS 29)	496

**XIX. ERSTMALIGE ANWENDUNG DER IFRS**

---

<b>1. Allgemeines</b>	499
<b>2. Eröffnungsbilanz nach IFRS 1</b>	501
<b>3. Befreiungen von der retrospektiven Anwendung (<i>Exemptions</i>)</b>	502
3.1. Unternehmenszusammenschlüsse	502
3.2. Gewillkürte Anschaffungskosten	503
3.3. Andere Befreiungen	504
<b>4. Verbote der retrospektiven Anwendung (<i>Exceptions</i>)</b>	505
<b>5. Überleitungsrechnung auf IFRS</b>	506
<b>6. Fallbeispiel</b>	507
<b>Glossar englischer Fachausdrücke</b>	509
<b>Literaturverzeichnis</b>	529
<b>Stichwortverzeichnis</b>	531