Fachgebiet:

Internationale Rechnungslegungsgrundsätze nach IFRS (Einzelabschluss)

Leseprobe

Verfasser:
Dipl.-Kfm. Dr. Silke Peemöller, Steuerberaterin

© 2025 WIRTSCHAFTScampus
Dr. Peemöller GmbH
Austraße 42
97299 Zell

Alle Rechte vorbehalten. Die Schulungsunterlagen der WIRTSCHAFTScampus Dr. Peemöller GmbH sind ausschließlich für Teilnehmer zum persönlichen Gebrauch bestimmt. Ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der WIRTSCHAFTScampus Dr. Peemöller GmbH ist jede Reproduktion/Digitalisierung/Vervielfältigung/Verbreitung von Schulungsunterlagen – auch auszugsweise – in jedweder Form sowie die Weitergabe an Dritte unzulässig und berechtigt zum Schadensersatz. Dasselbe gilt für das Recht der öffentlichen Wiedergabe.

Bilanzbuchhalter/-in International

Stand: 2025

▪
▪
▪

3. Bilanzansatz und Bilanzbewertung 36
3.1.1 Vermögenswert (asset) 36
3.1.2 Schulden (liability) 36
3.1.3 Eigenkapital (equity) 38
3.1.4 Weitere Posten 39
3.1.5 Erträge und Aufwendungen (revenues and expenses) 40
3.1.6. Bilanzaufbau 41
3.2 Sachanlagen (Property, Plant und Equipment) 45
3.2.1 Zugangsbewertung 45
3.2.2 Folgebewertung 58
3.2.3 Abgänge 79
3.3 Immaterielle Vermögenswerte (intangible assets) 80
3.3.1 Grundlagen 82
3.3.2 Forschungs- und Entwicklungskosten 90
3.3.3 Weitere Einzelfälle 93
3.4 Finanzinstrumente (financial instruments) 95

▪
▪
▪

8. IFRS 1 „First Time Adoption“ Erstmalige Anwendung der IAS/IFRS 271
8.1 Anwendungsbereich 271
8.2 Umstellungsregel 271
8.3 Wahlrechte 273
8.4 Verbote 277

Fragen und Aufgaben .....

 © wirtschaftscampus

•
•
•

3.2 Sachanlagen (Property, Plant and Equipment)

3.2.1 Zugangsbewertung

•
•
•

- **Finanzierungskosten**

Finanzierungskosten

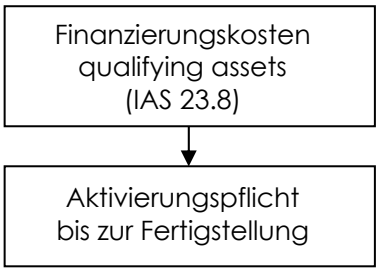
qualifying asset

Besonderheiten existieren für die Einbeziehung von Finanzierungskosten. Zinsaufwendungen für Darlehen, die der Finanzierung von Assets dienen, werden im Grundfall als Aufwand behandelt. Liegt jedoch ein qualifying asset vor, besteht die Pflicht zur Aktivierung (IAS 23.8). Ein qualifying asset (qualifizierter Vermögenswert) lässt sich wie folgt definieren: **Vermögenswert, der erst nach längerer Zeit betriebsbereit ist (IAS 23.5 und IAS 23.7 Beispiele).**

Zu IAS 23 fehlt eine Definition des Begriffs „beträchtlicher Zeitraum", sodass hier eine Abgrenzung durch das Unternehmen erfolgen muss. Hier sollen bereits Zeiträume von 3 Monaten als beträchtlicher Zeitraum verstanden werden.

Im Unternehmen müssen noch weitere Anstrengungen unternommen werden, damit ein qualifying asset nutzbar wird. Nach der Beschaffung kann der Vermögenswert noch nicht direkt im Unternehmen eingesetzt werden.

Die nachfolgende Abbildung fasst die Ausführungen hinsichtlich der Behandlung von Finanzierungskosten zusammen:



Beispiel:
Die Future AG erwirbt zum 01. Juli 24 eine maschinelle Anlage zu einem Preis von 250.000 € zzgl. MwSt. Im Kaufvertrag ist vereinbart, dass die Future AG die Kosten für den Transport zu ihrem Werk tragen muss. Der beauftragte Spediteur liefert die Anlage im August 24 und stellt 3.000 € zzgl. MwSt. in Rechnung. Durch Montagearbeiten entstehen der Future AG im September, Oktober und November 24 Kosten in Höhe von 8.000 €. Da die Montage erst im Februar 25 abgeschlossen ist, erfolgt die Inbetriebnahme der Maschine erst ab 01. März 25.

Die Future AG hat die Maschine in voller Höhe fremdfinanziert. Für das Jahr 24 sind anteilig Zinsen in Höhe von 8.750 € und für 25 Zinsen in Höhe von insgesamt 17.500 € angefallen.

Aufgabe:
Ermitteln Sie die Anschaffungskosten der Maschine nach IAS 16.15.

Lösung:

Die Lösung wird mit dem Dozenten im Unterricht erarbeitet!

-
-
-

3.2.2 Folgebewertung

- **Planmäßige Abschreibungen nach HGB**

Da Sachanlagen der Abnutzung unterliegen, müssen sie abgeschrieben werden. Gem. § 253 Abs. 3 HGB sind Sachanlagen planmäßig abzuschreiben. In Betracht kommen die lineare, die degressive, die progressive Abschreibung oder die Abschreibung nach der Leistung. Steuerlich ist derzeit die lineare und die degressive (2020-2022 und 4/24 bis 12/24) Abschreibung zulässig.

Besondere Abschreibungsregeln enthält das Steuerrecht:

- Gem. § 6 Abs. 2 EStG dürfen GWGs bis 800 € sofort abgeschrieben werden.
- Für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten zwischen 250 € und 1.000 € besteht gem. § 6 Abs. 2a EStG die Möglichkeit, einen Sammelposten zu bilden, der im Jahr der Bildung und den 4 folgenden Jahren jeweils mit 1/5 aufgelöst wird.
- Für Gebäude bestehen gem. § 7 Abs. 4 und Abs. 5 EStG spezielle Abschreibungsregeln, die je nach Nutzung und Alter für das Steuerrecht anzuwenden sind.

In der Praxis erfolgt die Abschreibung nach IFRS i.d.R. monatsgenau linear und beginnt ab dem Zeitpunkt, in dem der Gegenstand betriebsbereit ist. Die Betriebsbereitschaft setzt nicht voraus, dass tatsächlich eine Inbetriebnahme erfolgt ist.

- **Planmäßige Abschreibungen (Depreciation) nach IFRS**

Die Höhe der Abschreibung einer Periode wird – neben dem Ausgangswert – im Wesentlichen von den Abschreibungsverfahren und von der Nutzungsdauer bestimmt. Das Ziel der Abschreibungsverrechnung ist die möglichst periodengerechte Aufwandsverteilung. Hierdurch wird der richtige Vermögens- und Erfolgsausweis gewährleistet. Folgende Abschreibungsverfahren sind anwendbar.

Abschreibungs-verfahren

Abschreibungsverfahren nach IFRS

Straight-line-Method	**Diminishing balance Method**	**Sum-of-the-Units Method**
(lineare Abschreibung)	(geometrisch-degressive Abschreibung)	(Leistungsabschreibung)

Ziel: periodengerechte Aufwandsverteilung (IAS 16.62)

Keine Erwähnung finden

- GWG's
- Sammelposten
- Festwerte

Solche Wertansätze können unter Beachtung der Relevance u. U. fortgeführt werden.

•
•
•

Grundsätzlich muss die einmal gewählte Abschreibungsmethode beibehalten werden. Das Stetigkeitsprinzip ist zu beachten. Ein Wechsel der Abschreibungsmethode kann jedoch für eine bessere Aufwandsverteilung notwendig werden (IAS 16.62). Bei der geometrisch-degressiven Abschreibungsmethode muss im Regelfall ein Wechsel erfolgen, da diese Methode nicht zum Restwert null führt. Der Methodenwechsel ist systembedingt. Ein Wechsel darf jedoch nicht aus bilanzpolitischen Gründen erfolgen. Der Grundsatz der Willkürfreiheit ist zu beachten.

Methodenwechsel

Gem. IAS 16.51 ist die Nutzungsdauer mindestens jährlich zu überprüfen. Gem. IAS 16.61 ist auch die Abschreibungsmethode zu überprüfen. Ein Wechsel der Abschreibungsmethode und eine Änderung der Nutzungsdauer sind als Änderung von Schätzungen zu behandeln. Der Anpassungseffekt ist erfolgswirksam zu verrechnen (IAS 8.36). Wesentliche Auswirkungen lösen eine Angabe in den notes aus (IAS 16.51; 16.61 i.V.m. 8.39).

Beispiel:
Die Future AG erwirbt Anfang 24 einen Firmenwagen mit Anschaffungskosten von 50.000 €. Die Nutzungsdauer beträgt fünf Jahre. Aus Erfahrung weiß die AG, dass im ersten Jahr mit einem hohen (30%) und in den Folgejahren mit einem konstanten Wertverlust zu rechnen ist.

Aufgabe:
Wie hoch sind die Abschreibungsbeträge?

Lösung:

Die Lösung wird mit dem Dozenten im Unterricht erarbeitet!

Nutzungsdauer

Die Nutzungsdauer (useful life) eines assets ist vom bilanzierenden Unternehmen möglichst willkürfrei festzulegen. Hierbei kommt es im Wesentlichen auf das Investitionsverhalten des bilanzierenden Unternehmens an. Werden Anlagen, die nach den Herstellerangaben eine technische Nutzungsdauer von acht Jahren aufweisen, in einem Unternehmen bereits nach vier Jahren ausgetauscht, ist die kürzere Nutzungsdauer als relevant anzusehen. In diesem Fall ist ein verbleibender Restwert bei der Abschreibung gem. IAS 16.53 zu berücksichtigen.

Gem. IAS 16.43 – 16.47 sind Komponenten einer einheitlichen Sachanlage unterschiedlich abzuschreiben, wenn sie unterschiedliche Nutzungsdauern aufweisen.

-
-
-

➔ Zuschreibungen

Fortgeführte Anschaffungskosten Methode „Cost Model“ IAS 16.30
Die Gründe, die für eine außerplanmäßige Abschreibung maßgeblich waren, können im Nachhinein wieder entfallen. Das Unternehmen hat zu prüfen, ob ein Anhaltspunkt für eine Wertaufholung vorliegt (IAS 36.110).

Eine Produktionsanlage wurde außerplanmäßig abgeschrieben, weil Gerüchte über eine Gesundheitsgefährdung durch die gefertigten Produkte auftraten. Im Nachhinein wird festgestellt, dass die Produkte unbedenklich sind, sodass die Produktion wieder aufgenommen wird und der Wert der Produktionsanlage wieder

steigt. In diesem Fall muss eine Zuschreibung gem. IAS 36.114 vorgenommen werden (Zuschreibungspflicht). Der max. Betrag, auf den zugeschrieben werden kann, sind gem. IAS 36.117 die fortgeführten historical costs (ohne Berücksichtigung der außerplanmäßigen Abschreibungen). Die Zuschreibung ist gem. IAS 36.119 sofort als Ertrag in der GuV-Rechnung zu erfassen.

Beispiel:
Der Restbuchwert einer Produktionsanlage beträgt nach einer außerplanmäßigen Abschreibung 100.000 €. Im Folgejahr ist der Recoverable Amount auf 130.000 € angestiegen. Die fortgeführten Anschaffungskosten betragen im Fall a) 140.000 € und im Fall b) 120.000 €.

Aufgabe:
Führen Sie die Bewertung der Produktionsanlage durch.

Lösung:

Die Lösung wird mit dem Dozenten im Unterricht erarbeitet!

Die folgende Abbildung fasst die Ausführungen über Zuschreibungen nach IFRS (Anschaffungskostenmodell) zusammen:

Zuschreibung nach IFRS (IAS 36.110)
(Anschaffungskosten-Methode)

nur bei vorheriger außerplanmäßiger Abschreibung zulässig

erzielbarer Betrag größer als Buchwert

Zuschreibungspflicht erfolgswirksam

Begrenzung der Zuschreibung auf fortgeführte AK/HK

Das Unternehmen hat ebenso wie für einzelne Vermögenswerte auch für CGU's zu überprüfen, ob eine Wertaufholung vorliegt. Die Wertaufholung ist dabei auf die Vermögenswerte proportional zu ihren Buchwerten zuzuordnen (IAS 36.122). Eine Wertaufholung beim goodwill ist nicht zulässig 36.124.

-
-
-

Zuschreibungen im Sachanlagevermögen nach IAS 16

Anschaffungskostenmethode
„Cost model“

- Nur bei vorheriger außerplanmäßiger Abschreibung
- Erzielbarer Betrag muss größer sein als der Buchwert
- Zuschreibungspflicht
- max. Zuschreibungsbetrag: Fortgeführte Historical Cost
- Erfolgswirksamkeit

Neubewertungsmethode
„Revaluation Model“

- Keine vorherige außerplanmäßige Abschreibung erforderlich
- Fair Value muss größer sein als der Buchwert
- Erfolgswirksamkeit bzw. –neutralität ist an bestimmte Voraussetzungen geknüpft

Neubewertungsmethode

Neubewertungsmethode

Im Rahmen des Neubewertungsmodells können Zuschreibungen über den Buchwert vorgenommen werden, auch wenn keine vorübergehende außerplanmäßige Abschreibung erfolgte (IAS 16.31). Es findet eine Neubewertung der Sachanlagen (revaluation) statt. Entscheidet sich ein Unternehmen für die **Neubewertungsmethode**, müssen in regelmäßigen Zeitabständen (alle 3 oder 5 Jahre, IAS 16.34) Neubewertungen vorgenommen werden. Hierdurch soll eine Überbewertung von assets vermieden werden.

Die Neubewertungsmethode darf nicht auf einzelne Posten der Sachanlagen beschränkt werden, sondern muss eine gesamte Gruppe, wie z. B. sämtliche Maschinen, Flugzeuge oder Fahrzeuge, umfassen. Die Bewertung der Anlage 1 nach Anschaffungskostenmodell und der Anlage 2 nach Neubewertungsmodell ist somit unzulässig (IAS 16.36).

Marktwert

Ist bei einer Neubewertung der Fair Value höher als der Buchwert, wird dieser angesetzt. Der in **IAS 16.6 definierte beizulegende Zeitwert** ist der Preis, der in einem geordneten Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bemessungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld gezahlt wurde. Der Fair Value ist ein **Marktwert**, wobei grds. der **Absatzmarkt** relevant ist. Für Grundstücke und Gebäude ist vom Marktwert auszugehen, der üblicherweise vom Sachverständigen zu ermitteln ist. Eine besondere Bewertungsmethode, z. B. Ertragswertverfahren etc. enthalten die IFRS nicht, so dass grundsätzlich alle Verfahren zulässig sind. Zu Einzelheiten vgl. IFRS 13 Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts.

Lässt sich ein Veräußerungspreis nicht ermitteln, kommen die Wiederbeschaffungskosten als alternativer Wertmaßstab in Betracht. Der Fair Value kann somit auch als beizulegender Wert interpretiert werden.

Beispiel:
AK einer technischen Anlage 1 Mio. €
Nutzungsdauer 10 Jahre
Lineare Abschreibung

Nach 4 Jahren betragen die Wiederbeschaffungskosten einer funktionsgleichen Anlage 30% mehr.

Lösung:

Die Lösung wird mit dem Dozenten im Unterricht erarbeitet!

Ziel der Neubewertungsmethode ist eine Fair Value Bewertung der Sachanlage zu ermöglichen. Die Behandlung latenter Steuern in Zusammenhang mit der Neubewertungsmethode wird später dargestellt (vgl. latente Steuern).

Beispiel:
Der Buchwert einer Produktionsanlage betrage am 31.12.23 100.000 €. Der Fair Value (Veräußerungspreis) belaufe sich lt. Gutachter auf 150.000 €. Die Restnutzungsdauer der Anlage sei fünf Jahre, wobei eine gleichmäßige Entwertung stattfindet. Im Unternehmen befinden sich sonst keine Produktionsanlagen.

Aufgabe:
Führen Sie eine Neubewertung zum 31.12.23 durch und ermitteln Sie den Restbuchwert 31.12.24. Stellen Sie Alternativen zur Behandlung der Neubewertungsrücklage dar.

Lösung:

Die Lösung wird mit dem Dozenten im Unterricht erarbeitet!

-
-
-

Bei Anwendung der Neubewertungsmethode werden nicht immer gestiegene fair values festzustellen sein.

Wertminderung bei Neubewertungsmethode

Da für die Bewertung von Sachanlagen neben IAS 16 auch IAS 36 relevant ist, können sich **außerplanmäßige Wertminderungen** in zwei Fällen ergeben.

- Bei der Neubewertung nach 3 Jahren: gesunkener fair value
- Beim Impairment-Test: gesunkener recoverable amount

Die bilanzielle Behandlung ist identisch. **Zunächst** ist eine vorhandene **Neubewertungsrücklage teilweise oder ganz aufzulösen** (Buchungssatz: revaluation surplus an property, plant, equipment). Ist der fair value danach immer noch niedriger als der Buchwert, wird die Differenz als Aufwand verrechnet (IAS 16.40).

Merke: Erst Rücklagenauflösung – dann Aufwandsverrechnung!

Entfallen in einem späteren Zeitpunkt die Abschreibungsgründe, ist **in Höhe der vorhergehenden außerplanmäßigen Abschreibung** eine **erfolgswirksame Verrechnung** vorzunehmen. Der vorher verrechnete Aufwand wird quasi storniert. Der darüber hinausgehende Betrag wird wieder erfolgsneutral behandelt und in eine Neubewertungsrücklage eingestellt (IAS 16.39).

Beispiel:
Zum 31.12.23 gilt für ein asset:
Buchwert 150.000 €, Neubewertungsrücklage 50.000 €. Der fair value ist zu diesem Zeitpunkt auf 90.000 € gesunken. Die Restnutzungsdauer beträgt noch vier Jahre. Am 31.12.24 beträgt der fair value 98.000 €.

Aufgabe:
Führen Sie eine Bewertung des assets für die Jahre 23 und 24 durch.

Lösung:

Die Lösung wird mit dem Dozenten im Unterricht erarbeitet!

Zuschreibung bei
Neubewertungsmethode „Revaluation Model", IAS 16.39

Fair Value > Buchwert

ohne außerplanmäßige Abschreibung	mit außerplanmäßiger Abschreibung
– Erfolgsneutral (Revaluation Surplus)	– Vorheriger Aufwand → Ertrag – Erfolgsneutral → Rest

Zusammenfassende Übersicht zur Zuschreibung:

Erfolgsneutrale und erfolgswirksame Behandlung von Neubewertungsvorgängen im Sachanlagevermögen nach IFRS:

Vorperiode / Berichtsperiode	**keine Neubewertung in den Vorperioden**	**erfolgsneutrale Aufwertung aufgrund einer Neubewertung in den Vorperioden**	**erfolgswirksame Abwertung aufgrund einer Neubewertung in den Vorperioden**
Aufwertung aufgrund einer Neubewertung in der Berichtsperiode	erfolgsneutrale Einstellung der Beträge in eine Neubewertungsrücklage	erfolgsneutrale Einstellung der Beträge in eine Neubewertungsrücklage	erfolgswirksame Behandlung, bis die in den Vorperioden erfolgswirksam vorgenommene Abwertung kompensiert ist; Restbetrag erfolgsneutral
Abwertung aufgrund einer Neubewertung in der Berichtsperiode	erfolgswirksam	erfolgsneutrale Behandlung, bis die in den Vorperioden vorgenommene Aufwertung kompensiert ist; Restbetrag erfolgswirksam	erfolgswirksam

•
•

8. IFRS 1 „First Time Adoption“ Erstmalige Anwendung der IAS/IFRS

Aufgrund der EU-Entscheidung vom 12.03.2002 müssen kapitalmarktorientierte Konzerne in der EU seit 2005 IFRS-Abschlüsse erstellen. Von dieser Entscheidung sind ca. 7.000 Konzerne in der EU, davon ca. 750 in Deutschland betroffen. Im Zuge der Umstellung des Konzernabschlusses werden alle in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen von der Umstellung auf Internationale Rechnungslegungsstandards betroffen.

Für die anderen, nicht kapitalmarktorientierten Konzernunternehmen besteht gem. § 315e Abs. 3 HGB lediglich ein Wahlrecht, einen befreienden Konzernabschluss nach IFRS zu erstellen.

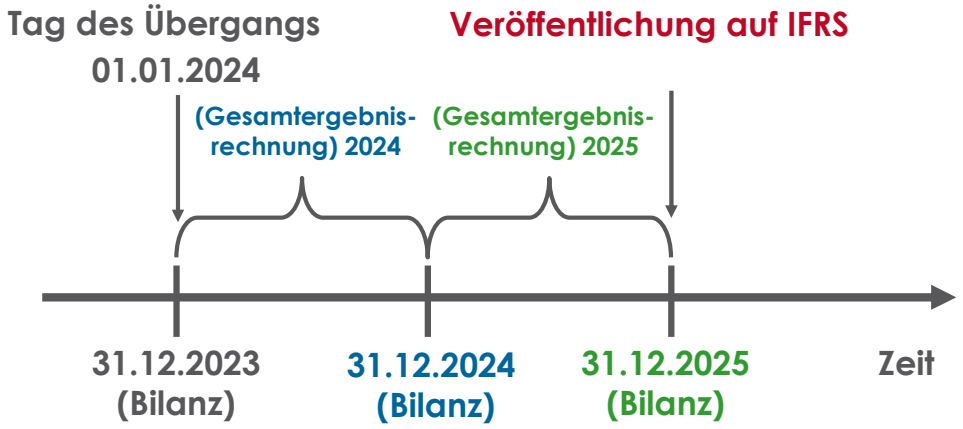
8.1 Anwendungsbereich

Erstanwender

IFRS 1 ist von allen „Erstanwendern“ seit 01.01.2004 anzuwenden. Erstanwender ist ein Unternehmen, das seinen „ersten IFRS-Abschluss“ erstellt (IFRS 1.3). Der „erste IFRS-Abschluss“ wiederum ist der, in dem erstmalig vollständig nach IFRS bilanziert wird und dies durch explizite Erklärung („Einklangaussage“ IAS 1.16) im Abschluss bestätigt wird. Wenn ein Unternehmen in der Vergangenheit lediglich für interne Zwecke IFRS-Abschlüsse erstellt hat, handelt es sich daher um einen Erstanwender.

8.2 Umstellungsregel

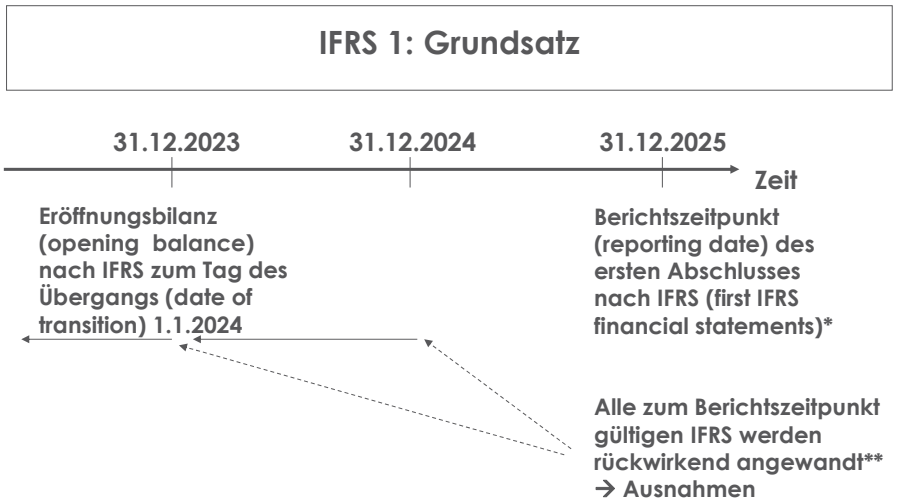
Umstellungs-regel



Vergleichs-informationen

Aufgrund von IAS 1.36 sind Vergleichsinformationen hinsichtlich aller quantitativen Angaben für die vorangegangene Periode anzugeben. Im ersten IFRS-Abschluss zum 31.12.2025 sind daher Vergleichsinformationen des Geschäftsjahres 2024 anzugeben. Somit muss bereits zum 01.01.2024 der Übergang auf IFRS in einer Eröffnungsbilanz erfolgen.

Zum 31.12.2023 und 31.12.2024 wird weiterhin der HGB-Abschluss veröffentlicht. Erst zum 31.12.2025 erfolgt die Berichterstattung nach IFRS.



* Erster IFRS-Abschluss mit Einklangaussage

**Wenn ein Standard noch nicht verpflichtend am 31.12.2025 anzuwenden ist, aber angewendet werden kann nach der Übergangsvorschrift des IFRS, dann kann das Unternehmen das tun, ist aber nicht dazu verpflichtet.

-
-
-

Beispiel:
Die nach IAS 38 zu aktivierenden Herstellungskosten für ein selbsterstelltes Patent betragen 300 T€. Der Ansatz in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz zum 31.12.2024 beträgt 0 €.
Der Steuersatz des Unternehmens soll 30% betragen.

Lösung:
Das Patent ist in der Eröffnungsbilanz 01.01.2025 zu aktivieren:

Buchung:
Patent an Gewinnrücklage 300 T€.

Da die Differenz zwischen der IFRS und der Steuerbilanz erfolgsneutral zustande kam, muss auch die latente Steuer erfolgsneutral gebucht werden:

Gewinnrücklage an Passive latente Steuer 90 T €.
Im Ergebnis erhöht sich das Eigenkapital also um 210 T €.

Zum Teil müssen die Änderungen in einen gesonderten Posten des Eigenkapitals aufgenommen werden. Der gesonderte Ausweis ist z. B. erforderlich für die Anwendung der Übergangsregelung in IFRS 9 auf Finanzinstrumente, da bestimmte Beträge erst später als Aufwand oder Ertrag in der GuV-Rechnung zu erfassen sind. Wenn z.B. ein Fremdkapitalinstrument der Kategorie FVOCI veräußert wird, ist die Rücklage ergebniswirksam zu erfassen.

8.3 Wahlrechte

Wahlrechte zur rückwirkenden Anwendung

Vom Grundsatz der retrospektiven Anwendung der IFRS gibt es genau geregelte Ausnahmen. Dabei handelt es sich zum einen um **Wahlrechte** zur rückwirkenden Anwendung, zum anderen um Verbote.

Die Wahlrechte betreffen z.B. folgende Themengebiete (IFRS 1.18 Anhang C-E):

- Unternehmenszusammenschlüsse (Anhang C)
- Fair value oder Neubewertung als angenommene AK/HK
- Kumulierte Umrechnungsdifferenzen
- Hybride Finanzinstrumente, z.B. Wandelanleihen
- Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures
- Einstufung von früher angesetzten Finanzinstrumenten
- Anteilsbasierte Vergütungen
- Versicherungsverträge
- In den Sachanlagen enthaltene Kosten für die Entsorgung
- Leasingverhältnisse
- Bewertung von Finanzinstrumenten mit beizulegendem Zeitwert
- Fremdkapitalkosten

Da die Wahlrechte in der Eröffnungsbilanz ausgeübt werden, ist besonders wichtig, die Gestaltungsspielräume zu nutzen.

Alle Wahlrechte können einzeln ausgeübt werden.

-
-
-

- **Fair Value als angenommene AK/HK**

Ansatz von Sachanlagen

Das Wahlrecht betrifft den **Ansatz von Sachanlagen** und immateriellen Werten in der Eröffnungsbilanz nach IFRS, dadurch ergeben sich erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten für Erstanwender.

Sachanlagen müssen grundsätzlich zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten gem. IAS 16 angesetzt werden. Die fortgeführten Anschaffungs-/ Herstellungskosten nach IAS 16 entsprechen dabei weitgehend einem Handelsbilanzansatz der Sachanlagen, so dass dieser Wert fortgeführt werden könnte. Sind in der Vergangenheit jedoch steuerlich motivierte Abschreibungen (z.B. Sonderabschreibungen, Übertragung von § 6b Rücklagen) durchgeführt worden, scheidet eine Fortführung dieser Wertansätze aus.

-
-
-

- **Einstufung früher angesetzter Finanzinstrumente**

Gem. IFRS 9 können Finanzinstrumente auf freiwilliger Basis einer der beiden Fair Value-Bewertungskategorien „Finanzieller Vermögenswert oder finanzielle Schuld, die erfolgswirksam zum Fair Value bilanziert wird (FVPL)“ oder „FVOCI“ zugeordnet werden. Als Voraussetzung verlangt IFRS 9 jedoch zwingend, dass diese sog. Designation bereits zum Zeitpunkt des Zugangs des Finanzinstruments erfolgt. IFRS 1.D19 ff. erlaubt dem Erstanwender, diese Designation zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vorzunehmen. Damit können auch Finanzinstrumente, die bereits vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zugegangen sind, einer freiwilligen Fair Value-Bewertung zugeführt werden.

Designation zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS

- **Anteilsbasierte Vergütungen**

Ein Erstanwender braucht IFRS 2 – Share-based Payment nicht auf Eigenkapitalinstrumente, die vor dem oder am 07.11.2002 gewährt wurden oder nach dem 07.11.2002 gewährt und deren Ausgabebedingungen bis zu dem späteren Zeitpunkt aus dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS und dem 01.01.2005 erfüllt sind, anzuwenden (vgl. IFRS 1 D2). Eine freiwillige Anwendung auf diese Eigenkapitalinstrumente ist auch nur zulässig, wenn der Erstanwender den Fair Value dieser Eigenkapitalinstrumente zum Tag der Bewertung veröffentlicht hat. Für alle Eigenkapitalinstrumente, auf die nicht IFRS 2 angewendet wird, müssen demnach die Angaben gem. IFRS 2.44 und 2.45 gemacht werden.

anteilsbasierte Vergütungen

-
-
-

8.4 Verbote

Verbote für eine retrospektive Anwendung werden in IFRS 1.14 ff. dargestellt. Schätzungen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS müssen mit den Schätzungen nach vorheriger Rechnungslegung übereinstimmen, es sei denn, die Schätzung war fehlerhaft.

keine retrospektive Betrachtung

Keine retrospektive Betrachtung (Verbot!) darf nach IFRS 1 Anhang B derzeit **in neun Fällen** erfolgen. Unter anderem z. B.:

1. Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und Schulden
2. Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen
3. nicht beherrschende Anteile
4. Darlehen der öffentlichen Hand

Gem. IFRS 1 B2 hat ein Erstanwender die Vorschriften zur **Ausbuchung** nach IFRS 9 – Financial Instruments prospektiv zu beachten. Entsprechend gilt, dass der Erstanwender nicht-derivative finanzielle Vermögenswerte und Schulden aus Transaktionen, die unter den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen sachgerecht ausgebucht wurden, bei Umstellung auf IFRS nicht wieder einzubuchen hat, selbst wenn die Ansatzvoraussetzungen nach IFRS noch gegeben wären. Derivate, Verwaltungs- oder Abwicklungsrechte bzw. -pflichten sind jedoch anzusetzen, wenn sie zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS noch bestehen.

Ausbuchung nach IFRS 9

-
-
-

Übungsaufgaben:

Am Ende des Teilnehmerskripts befinden sich Übungsfälle zu den einzelnen Themengebieten. Diese werden als Hausaufgabe aufgegeben und am nächsten Termin mit dem Dozenten besprochen.

Fall 7: (Sachanlagen – Neubewertungsmodell, Wertminderung)

Sachverhalt

Die Müller AG, Würzburg, hat in ihrem Sachanlagevermögen ein Grundstück mit historischen Anschaffungskosten von 10 Mio. € zum 31.12.23 aktiviert. Die weiteren Aktiva belaufen sich auf 50 Mio. €. Dem stehen das gezeichnete Kapital i. H. v. 25 Mio. € und das Fremdkapital i. H. v. 35 Mio. € gegenüber.

Im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses zum 31.12.24 gehen Informationen über den aktuellen Marktwert des Grundstücks ein, der sich auf 15 Mio. € beläuft. Für das darauf folgende Jahr vermutet man, dass das angrenzende Bauerwartungsland freigegeben wird und der Marktwert des Grundstücks auf 12,5 Mio. € sinken könnte. Im Geschäftsjahr 25 stellt sich jedoch heraus, dass die tatsächliche Wertminderung höher ist und sich auf 50 % des in 24 per Gutachten ermittelten Werts beläuft (entspricht dem erzielbaren Betrag).

Im Sachanlagevermögen der Müller AG ist eine Maschine enthalten, deren historische Anschaffungskosten 10 Mio. € betrugen und die am 31.12.23 einen Buchwert von 8 Mio. € aufweist. Die Abschreibung der Maschine erfolgt linear über die erwartete Nutzungsdauer von 20 Jahren. Der Buchwert zum 31.12.24 beträgt daher 7,5 Mio. €. Marktwertanalysen ergaben im Jahr 24, dass die Maschine tatsächlich einen Marktwert von 15 Mio. € besitzt.

Aufgaben:

1. Erstellen Sie die Bilanzen für die Jahre 23 bis 25 unter Beachtung der Regelungen in IAS 16 und IAS 36 unter Anwendung des **Anschaffungskostenmodells** bei der Folgebewertung.
2. Erstellen Sie die Bilanzen für die Jahre 23 bis 25 unter Beachtung der Regelungen in IAS 16 und IAS 36 unter Anwendung des **Neubewertungsmodells** bei der Folgebewertung. Die Neubewertungsrücklage soll nicht ratierlich, sondern nur im Fall von Wertminderungen aufgelöst werden.

Erläutern Sie zudem die Konsequenzen für den Erfolgsausweis.