

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 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

ISBN 978 3 8006 3150 6

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis	XXVII
Abbildungsverzeichnis	XXI
Tabellenverzeichnis	XXIII
1 Fremdfinanzierung im Überblick	1
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
2 Finanzielle Verbindlichkeiten	11
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

3 Sonstige Verbindlichkeiten	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
4 Rückstellungen	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
5	Eventualschulden	199
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
6	Finanzielle Verpflichtungen, Ereignisse nach dem Bilanzstichtag und Kapitalausstattung	207
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
7	Erstmalige Bilanzierung nach IFRS 1	213
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
8	Aktuelle Entwicklungen	217
8.1	Mögliche Änderungen des IAS 37	217
8.2	Mögliche Änderungen des IFRS 3	221
	Literaturverzeichnis	223
	Stichwortverzeichnis	231

