



# **Full IFRS in Familienunternehmen und Mittelstand**

Praxishandbuch mit Fallstudie

**Herausgegeben von**

Frank Reuther, Prof. Dr. Christian Fink  
und Prof. Dr. Reinhard Heyd

**Unter Mitarbeit von**

Ivonne Kiesow, Manuel Moll, Irina Schneider und Lina Slavcheva

**Mit Beiträgen von**

Dr. Stephan Abée, Santokh Advani, Prof. Dr. Nadine Antonakopoulos,  
Dr. Annette Beller, Michael Billmann, WP/StB Dr. Peter Bömelburg,  
Prof. Dr. Regine Buchheim, Dr. Dominic Detzen, WP/StB Tobias Dreixler,  
Prof. Dr. Mark-Ken Erdmann, WP/StB Carsten Ernst, Prof. Dr. Christian Fink,  
Prof. Dr. Reinhard Heyd, Ronald Kröger, WP/CPA Christian Landgraf,  
WP/StB/FBIStR Benno Lange, Stefan Lenz, Sandra Müller, Bodo Peisch,  
Dr. Michael Reuter, Frank Reuther, Jens Ruoff, Hans-Jörg Schäfer, Steve Scheffel,  
Dr. Wolfgang Schlaak, StBin Kerstin Schosser, Detlev Stegelmann,  
Jochen Stegmann, Dr. Manfred Stöckler, Prof. Dr. Carsten Theile,  
Prof. Dr. Dieter Truxius, WP Dr. Thomas Ull, Dr. Stephan Wildner,  
WP/StB Prof. Dr. Norbert Winkeljohann, WP/StB/FBIStR Christian Wolz,  
WP/CPA/StB Martin Zabel, Dr. Fedor Zeyer, Prof. Dr. Henning Zülch

2., neu bearbeitete Auflage

**ERICH SCHMIDT VERLAG**

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind  
im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**  
[ESV.info/978 3 503 15442 5](http://ESV.info/978%203%20503%2015442%205)

1. Auflage 2011  
2. Auflage 2014

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 15442 5  
eBook: ISBN 978 3 503 15443 2

Alle Rechte vorbehalten  
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2014  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen  
der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch  
bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den  
strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992  
als auch der ISO Norm 9706.

Gesetzt aus der Franklin Gothic und Palatino

Satz: Multitext, Berlin  
Druck und Bindung: Kösel, Altusried-Krugzell

# Geleitwort

Die internationalen Verflechtungen der deutschen Wirtschaft und insbesondere des Mittelstandes führen zu einer stetig steigenden Bedeutung der internationalen Rechnungslegung. Allerdings ist mit der Anwendung der *International Financial Reporting Standards* (IFRS) auch ein nicht unerhebliches Maß an Komplexität verbunden, das mittelständische und Familienunternehmen vor zum Teil enorme Herausforderungen stellt. Aber auch die stetigen Änderungen, denen die IFRS unterworfen sind, erschweren dem Anwender die konsistente Umsetzung der Vorschriften und machen eine fortlaufende Auseinandersetzung mit den in der Diskussion befindlichen Projekten unabdingbar. Für die meist knappen Kapazitäten mittelständischer Unternehmen resultieren hieraus immer wieder zusätzliche Belastungen. Gleichwohl lassen sich die Vorteile einer internationalen Rechnungslegung – wie beispielsweise die verbesserte internationale Vergleichbarkeit, der oftmals einfachere Zugang zu alternativen Finanzierungsquellen oder die Annäherung von externem und internem Rechnungswesen – nicht verleugnen. Eine auch in Zukunft fortschreitende Ausweitung der IFRS-Anwendung im deutschen Mittelstand und bei Familienunternehmen ist demnach vorgezeichnet.

Vor diesem Hintergrund liefert das vorliegende Werk, neben der grundsätzlichen Darstellung und anwendungsorientierten Auslegung der relevanten IFRS-Vorschriften, wertvolle Hinweise für die praktikable Umsetzung der internationalen Rechnungslegungsregeln. Hierzu tragen in eindrucksvoller Weise die vielfältigen Praxisbeispiele bei. Besonders hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang die Fallstudie „Tüchtich GmbH“, die sich wie ein roter Faden durch die wesentlichen Kapitel des Buches zieht. Dabei werden die in Industrieunternehmen regelmäßig auftretenden Geschäftsvorfälle inklusive zugehöriger Buchungsbeispiele diskutiert und schließlich in einem eigenen Kapitel umfassend verbucht und zu einem Jahresabschluss weiterentwickelt.

Ein weiterer Fokus des Buches liegt auf mittelstandsspezifischen Fragestellungen wie beispielsweise kündbaren Eigenkapitalinstrumenten oder latenten Steuern bei Personengesellschaften. Aber auch Themen wie Lageberichterstattung und Bilanzpolitik nach IFRS werden behandelt.

Damit stellt das Werk, nicht nur für Vertreter mittelständischer Unternehmen, eine ideale Ergänzung der vorhandenen Kommentarliteratur dar und ermöglicht es dem Leser, sich in kurzer Zeit differenzierte und praxisorientierte Lösungsansätze zu verschiedensten Fragestellungen der IFRS-Anwendung anzueignen.

Baden-Baden, im Mai 2011

Prof. Dr. Hans-Georg Bruns  
BrunsConsulting  
*ehemals:*  
Mitglied Vorstand IASB  
Mitglied Direktorium  
DaimlerChrysler AG

# Vorwort

Die Internationalisierung der Märkte macht auch vor Familienunternehmen und dem Mittelstand nicht Halt. Immer mehr mittelständische und Familienunternehmen entdecken die Chancen des globalen Wirtschaftens, sehen sich im selben Augenblick aber auch mit den damit einhergehenden Herausforderungen konfrontiert. Eine dieser Herausforderungen ist es, die weltweiten Geschäftsvorfälle – auch über die zum Teil engen Grenzen nationalstaatlicher Rechnungslegungsvorschriften hinweg – einheitlich und vor allem international verständlich abzubilden.

An dieser Stelle setzen die *International Financial Reporting Standards* (IFRS) an, die es sich zum Ziel gemacht haben zu einem einzigen Satz hochwertiger, verständlicher und durchsetzbarer globaler Rechnungslegungsvorschriften entwickelt zu werden und damit – im Sinne der Informationsfunktion eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses – transparente und vergleichbare Informationen für den Abschlussadressaten zu liefern.

Der Fokus auf diese Informationsfunktion legt zudem die Vermutung nahe, dass auf diese Weise eine zumindest teilweise Konvergenz zwischen internem und externem Rechnungswesen erreicht werden könnte. Eine Vielzahl von Wirtschaftswissenschaftlern hat sich daher, frei nach den Worten von Willy Brandt: „Jetzt wächst zusammen, was zusammengehört“, in den vergangenen Jahren dem Themengebiet der Angleichung von externem und internem Rechnungswesen gewidmet. Die Ergebnisse dieser Bemühungen lassen zwar durchaus Konvergenzpotenziale erkennen, allerdings macht es die ungeheure Dynamik der Regelungen schwer, eine einmal hergestellte punktuelle Angleichung auch über mehrere Jahre hinaus zu erhalten.

So wurde in den vergangenen Jahren eine Vielzahl von Entwürfen zur Überarbeitung oder Neufassung von Standards zur Kommentierung veröffentlicht. Allerdings stellt sich dem engagierten Beobachter des Prozesses dabei immer wieder die Frage, welche Bedeutung dieser *Due Process* für die Entwicklung der finalen Standards tatsächlich hat. So werden selbst vom Gros der Stellung nehmenden Parteien stark kritisierte Standards oftmals mit nur marginalen Änderungen gegenüber dem Entwurf verabschiedet. Zwar wird die Kritik in den einschlägigen Begründungen durchaus aufgeführt, jedoch wird diese in der Vielzahl der Fälle – *however* – als für den internationalen Standardsetter nicht ausschlaggebend erachtet.

Für die Bilanzierungsabteilungen der nach IFRS bilanzierenden Unternehmen bedeutet dies, sich in der Manier von Sepp Herberger („Nach dem Spiel ist vor dem Spiel“) sowohl fachlich als auch im Hinblick auf die notwendigen Systemanpassungen alljährlich durch die von London oktroyierten und von der EU-Kommission übernommenen Neuregelungen zu arbeiten, um den stetig steigenden Anforderungen an die Finanzberichterstattung gerecht werden zu können.

Ungeachtet dieser teilweise kritischen Darstellung liegen die Vorteile einer Rechnungslegung nach IFRS – wie auch im ersten Teil dieses Buches beschrieben – auf der Hand. Das Werk soll nun gerade vor diesem Hintergrund einen Leitfaden für einen praktikablen Umgang mit den IFRS und deren immanenter Komplexität darstellen. Ein gewisser Fokus liegt dabei auf den Sachverhalten, die für Familienunternehmen und mittelständische IFRS-Anwender im Tagesgeschäft von hoher Bedeutung sind. So werden bestimmte Standards bzw. Sachverhalte in diesem Buch bevorzugt behandelt, z.B. kündbare Eigenkapitalinstrumente (Kapitel 18), latente Steuern für Personengesellschaften (Kapitel 24) oder die Beschreibung eines Umstellungsprojekts (Kapitel 36). Ergebnis je Aktie, anteilsbasierte Vergütung oder Versicherungsverträge sowie andere Themen, die für die primäre Zielgruppe des Buches von geringerer Bedeutung sind, werden dagegen nicht aufgenommen.

Das Kernstück des Buches stellt schließlich die Fallstudie zur Tüchtich GmbH dar. Im Rahmen dieser Fallstudie werden, basierend auf einer vorgegebenen Eröffnungsbilanz, die Geschäftsvorfälle eines produzierenden Industrieunternehmens während eines Geschäftsjahres simuliert, verbucht und anschließend in Form eines Jahresabschlusses zum Geschäftsjahresende verdichtet. Auf diese Weise sollen die teilweise komplexen Zusammenhänge im Rahmen der Anwendung der Rechnungslegungsvorschriften aufgezeigt und auf eine verständliche und möglichst praxisnahe Art und Weise aufbereitet werden.

Das vorliegende Werk richtet sich vornehmlich an Leiter und Mitarbeiter von Fachabteilungen im Rechnungswesen sowie Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Unternehmensberater mit einem einschlägigen Hintergrund in Familien- und mittelständischen Unternehmen. Aber auch für Funktionen wie *Controlling* und *Corporate Finance*, Finanzanalysten und andere Finanzintermediäre sowie Studierende aus den Bereichen der Wirtschafts- und Rechtswissenschaften liefert dieses Buch grundlegende und ausführliche Informationen zur IFRS-Rechnungslegung, ohne dabei die Praktikabilität im Sinne des Anwenders aus den Augen zu verlieren. Schließlich bieten verschiedene Beiträge fundierte Interpretationen der internationalen Regelungen sowie Denkanstöße zur Lösung aktueller Fragestellungen und Anwendungsprobleme aus den spezifischen Teilbereichen.

Für die Unterstützung bei der redaktionellen Bearbeitung der Beiträge danken wir recht herzlich unseren Mitarbeitern Frau Ivonne Kiesow, Frau Irina Schneider, Frau Lina Slavcheva, Herrn Manuel Moll, LL.M und Herrn Jonas Nössler, ohne die

die formale Gestaltung des Werkes sowie die inhaltliche Aktualisierung nicht in der vorliegenden Art und Weise möglich gewesen wären. Zudem gilt unser Dank auch Frau Claudia Splittgerber und Herrn Christoph Landgraf vom Erich Schmidt Verlag für die Unterstützung und die freundliche Zusammenarbeit.

Weinheim, Wiesbaden und  
Schwäbisch Gmünd, im April 2014

*Frank Reuther  
Christian Fink  
Reinhard Heyd*

# Inhaltsverzeichnis

Geleitwort.....	V
Vorwort.....	VII
Autorenverzeichnis.....	XV
Abkürzungsverzeichnis.....	XVII
Symbolverzeichnis.....	XXVII
Abbildungsverzeichnis.....	XXIX
Tabellenverzeichnis.....	XXXIII

## Teil I: Internationalisierung der Rechnungslegung

*Frank Reuther*

1. Harmonisierung der Rechnungslegung.....	1
--	---

*Norbert Winkeljohann/Thomas Ull*

2. Institutionen der internationalen Rechnungslegung.....	13
---	----

*Frank Reuther*

3. Anwendung der Full IFRS im Mittelstand.....	23
--	----

*Norbert Winkeljohann/Thomas Ull*

4. IFRS for SMEs und BilMoG.....	31
----------------------------------	----

## Teil II: Berichtsgrundsätze, Rahmenkonzept

*Carsten Theile*

5. Grundlagen der IFRS-Rechnungslegung.....	41
---	----

*Christian Fink/Steve Scheffel*

6. Grundlegende Ansatz- und Wertkonzepte der Rechnungslegung nach IFRS.....	65
--	----

## Teil III: Langfristiges Vermögen (Anlagevermögen)

*Annette Beller/Ronald Kröger*

7. Immaterielle Vermögenswerte.....	95
-------------------------------------	----

*Hans-Jörg Schäfer/Steve Scheffel*

8. Sachanlagevermögen.....	135
----------------------------	-----

*Kerstin Schosser*

9. Leasing ..... 161

*Martin Zabel*

10. Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien ..... 203

*Wolfgang Schlaak*

11. Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte  
und aufgegebenen Geschäftsbereiche ..... 229

## **Teil IV: Kurzfristiges Vermögen (Umlaufvermögen)**

*Michael Billmann/Jens Ruoff*

12. Vorräte ..... 259

*Detlev Stegelmann*

13. Langfristige Fertigungsaufträge ..... 285

## **Teil V: Finanzinstrumente**

*Stephan Abée*

14. Finanzielle Forderungen und Verbindlichkeiten ..... 305

*Sandra Müller*

15. Factoring ..... 315

*Jochen Stegmann*

16. Finanzinstrumente ..... 321

## **Teil VI: Eigenkapital**

*Michael Reuter*

17. Eigenkapitaldefinition, -abgrenzung und -ausweis ..... 387

*Dieter Truxius*

18. Kündbare Eigenkapitalinstrumente ..... 407

*Michael Reuter*

19. Eigenkapitalveränderungsrechnung ..... 423

## **Teil VII: Fremdkapital**

*Henning Zülch/Mark-Ken Erdmann/Dominic Detzen*

20. Rückstellungen ..... 433

*Manfred Stöckler/Stephan Wildner*

21. Leistungen an Arbeitnehmer .....	459
--------------------------------------	-----

## **Teil VIII: Ergebnisrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung)**

*Peter Bömelburg/Christian Landgraf*

22. Erfolgskonzeption und Ergebnisrechnung .....	489
--	-----

## **Teil IX: Latente Steuern und Rechnungsabgrenzung**

*Benno Lange/Christian Wolz*

23. Latente Steuern .....	525
---------------------------	-----

*Benno Lange/Christian Wolz*

24. Latente Steuern bei Personengesellschaften .....	573
--	-----

*Tobias Dreixler/Carsten Ernst*

25. Rechnungsabgrenzungsposten .....	599
--------------------------------------	-----

## **Teil X: Ergänzungsrechnungen**

*Norbert Winkeljohann/Thomas Ull*

26. Kapitalflussrechnung .....	629
--------------------------------	-----

*Christian Fink*

27. Segmentberichterstattung .....	643
------------------------------------	-----

*Thomas Ull/Stephan Abée*

28. Zwischenberichterstattung .....	661
-------------------------------------	-----

## **Teil XI: Lagebericht**

*Regine Buchheim/Christian Fink*

29. Lage- und Managementberichterstattung .....	677
---	-----

## **Teil XII: Konzernabschluss**

*Nadine Antonakopoulos/Christian Fink*

30. Grundlagen der Konzernabschlusserstellung .....	699
---	-----

*Fedor Zeyer*

31. Konsolidierungskreis .....	723
--------------------------------	-----

*Fedor Zeyer/Reinhard Heyd*

32. Kapitalkonsolidierung und Unternehmenszusammenschlüsse ..... 743

*Stefan Lenz*

33. Goodwill Impairment Test ..... 805

*Bodo Peisch*

34. Weitere Konsolidierungsmaßnahmen ..... 857

### **Teil XIII: Erstanwendung der IFRS**

*Carsten Theile*

35. Erstanwendung der IFRS ..... 869

*Santokh Advani*

36. Beschreibung eines Umstellungsprojektes ..... 881

### **Teil XIV: Fallstudie**

*Frank Reuther/Reinhard Heyd/Christian Fink*

37. Fallstudie „Tüchtich GmbH“ ..... 893

### **Teil XV: Bilanzmanagement im Mittelstand**

*Reinhard Heyd*

38. Bilanzpolitik ..... 975

Glossar ..... 1001

Literaturverzeichnis ..... 1017

Verzeichnis der Internetquellen ..... 1035

Verzeichnis der Standards und Interpretationen ..... 1037

Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen, Richtlinien und Standards ..... 1041

Stichwortverzeichnis ..... 1045