

# IFRS-Rechnungslegung Schritt für Schritt

## Lösungen



## **Schritt 1: Einführung in die IFRS-Rechnungslegung**

### **Aufgabe 1.a: Qualitative Anforderungen an die IFRS-Rechnungslegung**

Die primären qualitativen Anforderungen an die IFRS-Rechnungslegung sind:

- Verständlichkeit (Understandability)
- Relevanz (Relevance)
- Verlässlichkeit (Reliability)
- Vergleichbarkeit (Comparability)

## **Schritt 2: Konzeptionelle Grundlagen der IFRS-Rechnungslegung**

### **Lösung Aufgabe 2.a: Aufbau eines IAS/IFRS-Standards**

Im Allgemeinen ist ein Standard wie folgt aufgebaut:

- Zielsetzung
- Anwendungsbereich
- Definitionen (bei den IFRS-Standards in Anhang A)
- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- Offenlegungspflichten
- Übergangsregelungen
- Zeitpunkt des Inkrafttretens
- Anhang

## Schritt 3: Bestandteile des IFRS-Jahresabschlusses

### Lösung Aufgabe 3.a: Erstellung einer Bilanz

Aktiva	Bilanz zum 31.12.01 (alle Angaben in €)		Passiva
<b>Anlagevermögen</b>		<b>Eigenkapital</b>	
Grundstücke und Gebäude.	400.000	Gezeichnetes Kapital	440.000
Maschinen	600.000	Kapitalrücklage	100.000
Betriebs- u. Geschäftsausstattung	180.000	Gewinnrücklage	232.000
Fuhrpark	220.000	<b>Jahresüberschuss</b>	<b>198.000</b>
<b>Summe Anlagevermögen</b>	<b>1.400.000</b>	<b>Summe Eigenkapital</b>	<b>970.000</b>
		<b>Rückstellungen</b>	
<b>Umlaufvermögen</b>		Pensionsrückstellung	380.000
Unfertige Erzeugnisse	210.000	Sonstige Rückstellungen	220.000
Fertigerzeugnisse	200.000	<b>Summe Rückstellungen</b>	<b>600.000</b>
Forderungen aLuL	360.000		
Kurzfristige Wertpapiere	60.000	<b>Verbindlichkeiten</b>	
Bankguthaben	85.000	Langfristiges Darlehen	273.000
Kasse	10.000	Kurzfristige Bankschulden	196.000
<b>Summe Umlaufvermögen</b>	<b>925.000</b>	Verbindlichkeiten aLuL	286.000
		<b>Summe Verbindlichkeiten</b>	<b>755.000</b>
<b>Bilanzsumme</b>	<b>2.325.000</b>	<b>Bilanzsumme</b>	<b>2.325.000</b>

### Lösung Aufgabe 3.b: Gesamtergebnisrechnung

Die Gesamtergebnisrechnung gliedert sich in zwei Rechenwerke.

1. Die erfolgswirksam erfassten Erträge und Aufwendungen, die im Gewinn oder Verlust enthalten sind, zeigen das Periodenergebnis. Dazu gehören z. B: Umsatzerlöse, Materialaufwand, Personalaufwand, Abschreibungen etc.
2. Erfolgsneutral direkt im Eigenkapital erfasste Erträge und Aufwendungen werden im so genannten „sonstigen Ergebnis“ ausgewiesen. Hierzu zählen beispielsweise die über die Anschaffungs-/Herstellungskosten hinausgehenden erfolgsneutralen Wertaufholungen im Rahmen des Neubewertungsmodells und bei den Financial Assets at Fair Value through Other Comprehensive Income (FVOCI).

## Schritt 4: Elemente der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

### Lösung Aufgabe 4.a: Vermögenswerte

Ein Vermögenswert muss folgende Kriterien kumulativ erfüllen:

- Verfügungsmacht des Unternehmens über eine Ressource,
- eine Ressource, die aus einem Ereignis der Vergangenheit entstanden ist, und
- die Erwartung des Zuflusses künftigen wirtschaftlichen Nutzens.

## Schritt 5: Bewertungsmaßstäbe für die Erstbewertung nach IFRS

### Lösung Aufgabe 5.a: Ermittlung der Anschaffungskosten

Teil a)

Ermittlung der Anschaffungskosten	
Listenpreis ohne MwSt.	600.000 €
- 10 % Sonderrabatt	- 60.000 €
<b>= Zwischensumme</b>	<b>= 540.000 €</b>
- 3 % Skonto	- 16.200 €
<b>= Zwischensumme</b>	<b>= 523.800 €</b>
+ Transportkosten	+ 3.500 €
+ Transport- und Montageversicherung	+ 1.700 €
+ Montage und Inbetriebnahme	+ 20.000 €
+ Fremdkapitalkosten (500.000 € x 0,06 x 2/12)	+ 5.000 €
<b>= aktivierungspflichtige Anschaffungskosten</b>	<b>= 554.000 €</b>

Teil b)

Der 3D-Drucker wird am 01.08.01 in Betrieb genommen, d.h. es erfolgt eine zeitanteilige Abschreibung über fünf Monate. Die Nutzungsdauer beträgt 6 Jahre.

$$\text{zeitanteilige Abschreibung} = \frac{554.000 \text{ €}}{6 \text{ Jahre}} \times \frac{5}{12} = 38.472,22 \text{ €}$$

**Lösung Aufgabe 5.b: Ermittlung der Herstellungskosten****Berechnung der Herstellungskosten (HK):**

Bezeichnung	HK nach IFRS
Materialeinzelkosten	800.000 €
+ Materialgemeinkosten (0,2 x 800.000 €)	+ 160.000 €
+ Fertigungslöhne	+ 1.000.000 €
+ Fertigungsgemeinkosten (1,8 x 1.000.000 €)	+ 1.800.000 €
+ produktionsbezogene Verwaltungsgemeinkosten	+ 160.000 €
+ Fremdkapitalkosten	+ 30.000 €
<b>= Herstellungskosten</b>	<b>= 3.950.000 €</b>

Da die Fremdkapitalkosten auf den Zeitraum der Herstellung der Maschine entfallen, sind sie in voller Höhe zu aktivieren. Die Verwaltungsgemeinkosten dürfen nicht in voller Höhe aktiviert werden, da nur der produktionsbezogene Anteil (160.000 €) direkt zurechenbar ist. Für den Rest (180.000 €) besteht ein Aktivierungsverbot, da es sich um allgemeine Verwaltungskosten handelt. Somit ergeben sich aktivierungspflichtige Herstellungskosten in Höhe von 3.950.000 €.

**Schritt 6: Bewertungsmaßstäbe für die Folgebewertung nach IFRS****Lösung Aufgabe 6.a: Bewertung nach IFRS****Teil a)**

**Anschaffungskostenmodell:** Hier ist der Ansatz im Zugangsjahr zu Anschaffungskosten und in den Folgejahren zu fortgeführten Anschaffungskosten möglich. Die Bilanzierung erfolgt wie in der Eröffnungsbilanz.

**Neubewertungsmodell:** Es folgt eine Neubewertung zum Wert von 630.000 € bei den Gebäuden. Der Unterschiedsbetrag von 630.000 € – 500.000 € = 130.000 € wird in eine Neubewertungsrücklage erfolgsneutral eingestellt.

**Teil b)**

Das **Anschaffungskostenmodell** entspricht den Bilanzansätzen nach HGB.

**Lösung Aufgabe 6.b: Impairment-Test beim Anschaffungskostenmodell****Buchungssatz am 31.12.01:**

planmäßige Abschreibung	20.000 €	an	Maschine	20.000 €
-------------------------	----------	----	----------	----------

Da der erzielbare Betrag 185.000 € beträgt besteht kein Wertminderungsbedarf.

**Buchungssätze am 31.12.02:**

planmäßige Abschreibung	20.000 €	an	Maschine	20.000 €
-------------------------	----------	----	----------	----------

Zunächst muss der Nutzungswert ermittelt werden.

$$\text{Nutzungswert} = 22.000 \text{ €} \times \frac{1,05^8 - 1}{1,05^8 \times 0,05} = 142.190,68 \text{ €}$$

Da der beizulegende Zeitwert abzüglich den Veräußerungskosten mit 144.000 € höher ist als der Nutzungswert, stellt dieser den erzielbaren Betrag dar. Der vorläufige Restbuchwert ist mit 160.000 € höher als der beizulegende Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten, daher liegt ein Wertminderungsbedarf in Höhe von 16.000 € vor.

außerplanmäßige Abschreibung	16.000 €	an	Maschine	16.000 €
------------------------------	----------	----	----------	----------

#### Buchungssatz am 31.12.03:

Die planmäßige Abschreibung muss neu berechnet werden (144.000 € : 8 Jahre = 18.000 €/Jahr)

planmäßige Abschreibung	18.000 €	an	Maschine	18.000 €
-------------------------	----------	----	----------	----------

#### Buchungssatz am 31.12.04:

planmäßige Abschreibung	18.000 €	an	Maschine	18.000 €
-------------------------	----------	----	----------	----------

#### Buchungssätze am 31.12.05:

planmäßige Abschreibung	18.000 €	an	Maschine	18.000 €
-------------------------	----------	----	----------	----------

Der vorläufige Restbuchwert beträgt (144.000 € - 18.000 € - 18.000 € - 18.000 € =) 90.000 €. Der erzielbare Betrag ist mit 50.000 € niedriger als der vorläufige Restbuchwert, daher besteht ein Wertminderungsbedarf in Höhe von 40.000 €.

außerplanmäßige Abschreibung	40.000 €	an	Maschine	40.000 €
------------------------------	----------	----	----------	----------

#### Buchungssatz am 31.12.06:

Die planmäßige Abschreibung muss neu berechnet werden (50.000 € : 5 Jahre = 10.000 €/Jahr)

planmäßige Abschreibung	10.000 €	an	Maschine	10.000 €
-------------------------	----------	----	----------	----------

#### Buchungssätze am 31.12.07:

planmäßige Abschreibung	10.000 €	an	Maschine	10.000 €
-------------------------	----------	----	----------	----------

Der vorläufige Restbuchwert beträgt (50.000 € - 10.000 € - 10.000 € =) 30.000 €. Der erzielbare Betrag mit 45.000 € ist höher als der vorläufige Restbuchwert, so dass eine Zuschreibung von 15.000 € erforderlich ist.

Maschine	15.000 €	an	Zuschreibung (sonstiger betrieblicher Ertrag)	15.000 €
----------	----------	----	--	----------

#### Buchungssatz am 31.12.08:

Die planmäßige Abschreibung muss neu berechnet werden (45.000 € : 3 Jahre = 15.000 €)

planmäßige Abschreibung	15.000 €	an	Maschine	15.000 €
-------------------------	----------	----	----------	----------

## Schritt 7: Latente Steuern

### Lösung Aufgabe 7.a: Latente Steuern

(Angaben in €)	IFRS-Bilanz	Steuerbilanz	Bilanzdifferenz	aktive latente Steuer	passive latente Steuer
Steuerliche Wertaufholung im Anlagevermögen	300.000	350.000	50.000	<b>15.000</b>	
Bewertung von Handelswertpapieren (Kategorie Fair Value through Profit or Loss) zum beizulegenden Zeitwert	180.000	120.000	60.000		<b>18.000</b>
Drohverlustrückstellung	135.000	0	135.000	<b>40.500</b>	
Sachanlagevermögen (Abschreibungsunterschiede)	480.000	490.000	10.000	<b>3.000</b>	
Teilgewinnrealisierung im Umlaufvermögen	460.000	350.000	110.000		<b>33.000</b>
	<b>IFRS-GuV</b>	<b>Steuer-GuV</b>	<b>GuV-Differenz</b>	<b>aktive latente Steuer</b>	<b>passive latente Steuer</b>
Steuerliche Sonderabschreibungen auf Anlagevermögen	250.000	320.000	70.000		<b>21.000</b>

## Schritt 8: Sachanlagen

### Lösung Aufgabe 8.a: Ermittlung der Anschaffungskosten

Die Anschaffungskosten für eine Spezialmaschine werden wie folgt berechnet:

Anschaffungspreis (595.000 € : 1,19)	500.000,00 €
- 3 % Skonto	- 15.000,00 €
+ Versicherungskosten	+ 1.500,00 €
+ Transportkosten (2.380 € : 1,19)	+ 2.000,00 €
+ Montagekosten (1.785 € : 1,19)	+ 1.500,00 €
+ Rückbaukosten = $50.000 \text{ €} \times \frac{1}{1,1^{10}} = 19.277,16 \text{ €}$	+ 19.277,16 €
+ Fremdkapitalkosten	+ 722,84 €
<b>= Anschaffungskosten</b>	<b>= 510.000,00 €</b>

Die **Anschaffungskosten** für die Maschine betragen **510.000 €**.

**Lösung Aufgabe 8.b: Neubewertungsmodell ohne latente Steuern****Buchungssatz zum 20.02.01:**

Grund und Boden	200.000 €	an	Bank	200.000 €
-----------------	-----------	----	------	-----------

**Buchungssatz zum 31.12.01:**

Es erfolgt eine erfolgsneutrale Zuschreibung in Höhe von 110.000 €. Die Neubewertungsrücklage wird gesondert im Eigenkapital ausgewiesen.

Grund und Boden	110.000 €	an	Neubewertungsrücklage	110.000 €
-----------------	-----------	----	-----------------------	-----------

**Buchungssatz zum 18.01.02:**

Beim Verkauf des Grundstücks erfolgt ein Aktivtausch ohne Gewinnrealisierung.

Bank	310.000 €	an	Grund und Boden	310.000 €
------	-----------	----	-----------------	-----------

Beim Verkauf ist die Neubewertungsrücklage erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen umzubuchen. Dadurch erhöhen sich die Gewinnrücklagen, ohne dass ein entsprechender Ertrag erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. Gesamtergebnisrechnung erfasst wird.

Neubewertungsrücklage	110.000 €	an	Gewinnrücklagen	110.000 €
-----------------------	-----------	----	-----------------	-----------



## Schritt 9: Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (Investment Property)

### Lösung Aufgabe 9.a: Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (Investment Property)

Zunächst werden die Buchwerte in der Steuerbilanz zum 31.12.01, 31.12.02 und 31.12.03 ermittelt.

**Der jährliche Abschreibungsbetrag** in der Steuerbilanz =  $11.000.000 \text{ €} : 50 \text{ Jahre} = 220.000 \text{ €/Jahr}$

- Buchwert in der Steuerbilanz am **31.12.01 = 10.780.000 €**
- Buchwert in der Steuerbilanz am **31.12.02 = 10.560.000 €**
- Buchwert in der Steuerbilanz am **31.12.03 = 10.340.000 €**

#### Buchungssatz am 02.01.01:

Investment Property	11 Mio. €	an	Bank	11 Mio. €
---------------------	-----------	----	------	-----------

#### Buchungssatz am 31.12.01:

Differenz zwischen IFRS-Bilanz und Steuerbilanz =  $12.500.000 \text{ €} - 10.780.000 \text{ €} = 1.720.000 \text{ €}$

Latente Steuern =  $1.720.000 \text{ €} \times 30 \% = 516.000 \text{ €}$  (passivisch)

Investment Property	1.500.000 €	an	Finanzerträge	1.500.000 €
Steueraufwand	516.000 €	an	passive latente Steuern	516.000 €

#### Buchungssatz am 31.12.02:

Differenz zwischen IFRS-Bilanz und Steuerbilanz =  $9.200.000 \text{ €} - 10.560.000 \text{ €} = -1.360.000 \text{ €}$

**Achtung: Jetzt entstehen aktive latente Steuern:**  $1.360.000 \text{ €} \times 30 \% = 408.000 \text{ €}$

Finanzaufwendungen	3.300.000 €	an	Investment Property	3.300.00 €
passive latente Steuern	516.000 €	an	Steuerertrag	516.000 €
aktive latente Steuern	408.000 €	an	Steuerertrag	408.000 €

#### Buchungssatz am 31.12.03: Verkauf der Immobilie

Bank	9.900.000 €	an	Investment Property	9.200.000 €
		an	Finanzerträge	700.000 €
Steueraufwand	408.000 €	an	aktive latente Steuern	408.000 €

**Lösung Aufgabe 9.b: Als Finanzinvestition gehaltene Immobilie mit latenten Steuern****Teil a)**

<b>Jahr</b>	<b>Restbuchwert in der Steuerbilanz</b>
31.12.01	4.900.000 €
31.12.02	4.800.000 €
31.12.03	4.700.000 €
31.12.04	4.600.000 €
31.12.05	4.500.000 €

**Teil b)****Buchungssätze am 31.12.01:**

Investment Property	600.000 €	an	Finanzerträge	600.000 €
Steueraufwand	210.000 €	an	passive latente Steuern	210.000 €

**Buchungssätze am 31.12.02:**

Investment Property	100.000 €	an	Finanzerträge	100.000 €
Steueraufwand	60.000 €	an	passive latente Steuern	60.000 €

**Buchungssätze am 31.12.03:**

Finanzaufwendungen	200.000 €	an	Investment Property	200.000 €
passive latente Steuern	30.000 €	an	Steuerertrag	30.000 €

**Buchungssätze am 31.12.04:**

Finanzaufwendungen	1.700.000 €	an	Investment Property	1.700.000 €
passive latente Steuern	240.000 €	an	Steuerertrag	240.000 €
aktive latente Steuern	240.000 €	an	Steuerertrag	240.000 €

**Buchungssätze am 31.12.05:**

Investment Property	1.150.000 €	an	Finanzerträge	1.150.000 €
Steueraufwand	240.000 €	an	aktive latente Steuern	240.000 €
Steueraufwand	135.000 €	an	passive latente Steuern	135.000 €

## Schritt 10: Immaterielles Vermögen und Geschäfts- oder Firmenwert

### Lösung Aufgabe 10.a: Immaterielle Vermögenswerte

Die Ansatzkriterien legen fest, welche immateriellen Vermögenswerte aktiviert werden dürfen und welche nicht:

Unter dem Kriterium der **Identifizierbarkeit** (*Identifiability*) wird verstanden, dass ein immaterieller Vermögenswert eindeutig vom Geschäfts- oder Firmenwert unterschieden werden kann. Ein Indiz dafür kann die rechtliche Selbstständigkeit oder die wirtschaftliche Separierbarkeit sein. Wirtschaftlich separierbar bedeutet, dass der Vermögenswert einzeln verkauft oder vermietet werden kann, ohne dass das ganze Unternehmen verkauft werden muss.

Die **Verfügbarmacht** über den Vermögenswert muss gewährleistet sein, so dass der immaterielle Vermögenswert nicht von jedermann genutzt werden kann. (Beispiel: Patente: Die unberechtigte Nutzung eines angemeldeten Patents kann rechtliche Konsequenzen haben.)

Ein weiteres Kriterium für die Aktivierung ist, dass dem Unternehmen ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird, der dem Vermögenswert zurechenbar ist.

Das letzte Kriterium ist die **verlässliche Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten**.

**Sind alle diese Kriterien erfüllt, besteht ein Ansatzgebot, ansonsten ein Ansatzverbot!**

#### Zu den Geschäftsvorfällen:

1. Mitarbeiterschulungen sind **nicht aktivierungsfähig**. Das Kriterium der Verfügungsmacht ist nicht erfüllt. Die Mitarbeiter könnten zur Konkurrenz abwandern und ihr Wissen in ein anderes Unternehmen einbringen. Der Zugriff Dritter auf den wirtschaftlichen Nutzen ist somit nicht dauerhaft eingeschränkt.
2. Da die Forschungs- und Entwicklungskosten hier nicht weiter aufgeschlüsselt werden, ist eine genaue Abgrenzung nicht möglich. Dies führt zu einem Aktivierungsverbot.
3. Da die Website zukünftig nicht nur zu Werbezwecken genutzt wird, sondern die Einnahmen durch Bestellungen über das Internet generiert werden sollen, sind die Entwicklungskosten zu aktivieren.<sup>1</sup>
4. Bei dem Unterschiedsbetrag handelt es sich um einen **derivativen Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill)**. Dieser ist zwar nicht selbstständig verwertbar, stellt aber einen Wert eigener Art dar. Es besteht eine Aktivierungspflicht (vgl. IFRS 3).
5. Käuflich erworbene Patente sind grundsätzlich zu aktivieren.
6. Eine Kundenliste darf nicht aktiviert werden. Hier fehlt es u. a. am Kriterium der verlässlichen Messbarkeit. Es besteht aber auch ein ausdrückliches Aktivierungsverbot.
7. Selbst geschaffene Marken dürfen nicht aktiviert werden, da die damit verbundenen zukünftigen Einzahlungen kaum zu ermitteln sind.
8. Werbemaßnahmen dürfen gemäß IAS 38.69(c) nicht aktiviert werden.
9. Kosten für Software, die für den eigenen Gebrauch entwickelt wird, sind ab dem Zeitpunkt der technischen Reife zu aktivieren. Hier sind die Entwicklungskosten klar abzugrenzen und somit zu aktivieren. Ist hier (wie bei Geschäftsvorfall 2) keine eindeutige Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten möglich, dürfen die Kosten nicht aktiviert werden.

---

<sup>1</sup> Eine selbst erstellte und genutzte Website gehört zum Anwendungsbereich von IAS 38. Die Kosten für die Website sind zu aktivieren, wenn die Website ein Asset darstellt und der Nachweis eines wirtschaftlichen Nutzenzuflusses erbracht werden kann. Er kann nur erbracht werden, wenn die Aufgabe der Website sich nicht allein darin erschöpft, für Produkte und Leistungen des Unternehmens zu werben. Dies ist dann der Fall, wenn Kunden auf der Website Bestellungen aufgeben können.

## Lösung Aufgabe 10.b: Impairment-Test – ZGE mit Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill)

### ZGE A:

- Die ZGE A hat einen Buchwert über 2.300 T€ (= 1.550 T€ + 750 T€).
- Der erzielbare Betrag = 1.350 T€ ist niedriger als der Buchwert, daher muss eine Wertminderung (außerplanmäßige Abschreibung) in Höhe von 950 T€ (= 2.300 T€ - 1.350 T€) durchgeführt werden.
- Zunächst ist der Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill) vollständig in Höhe von 750 T€ abzuschreiben, anschließend ist der verbleibende Restbetrag von 200 T€ (= 950 T€ - 750 T€) auf die anderen in der ZGE enthaltenen Vermögenswerte zu verteilen.

### ZGE B:

- Die ZGE B hat einen Buchwert von 2.100 T€ (= 1.700 T€ + 400 T€)
- Der erzielbare Betrag = 2.500 T€ ist höher als der Buchwert (= 2.100 T€), somit besteht kein Wertminderungsbedarf.

## Schritt 11: Vorräte

### Lösung Aufgabe 11.a: Herstellungskosten

a)

Herstellungskosten		nach IFRS		nach HGB	
(alle Angaben in €)	in €	min.	max.	min.	max.
Materialeinzelkosten	5.700	5.700	5.700	5.700	5.700
+ Fertigungseinzelkosten	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000
+ Sondereinzelkosten der Fertigung	190	190	190	190	190
+ Materialgemeinkosten	5.270	5.270	5.270	5.270	5.270
+ Fertigungsgemeinkosten	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
+ produktionsbezogene Verwaltungsgemeinkosten	2.610	2.610	2.610	2.610	2.610
+ allgemeine Verwaltungsgemeinkosten	1.740	Verbot	Verbot	Wahlrecht	1.740
+ planmäßige Abschreibungen	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200
+ Fremdkapitalzinsen <sup>2</sup>	900	900	900	Wahlrecht	900
+ Vertriebskosten	340	Verbot	Verbot	Verbot	Verbot
+ kalk. Unternehmerlohn	360	Verbot	Verbot	Verbot	Verbot
= <b>Herstellungskosten</b>		<b>25.870</b>	<b>25.870</b>	<b>24.970</b>	<b>27.610</b>

b)

Bei der Teilkostenbewertung wird in der Gewinn- und Verlustrechnung ein geringerer Gewinn ausgewiesen, der zu einer geringeren Steuerschuld führt. Bei der Bewertung zu Vollkosten wird dagegen ein höherer Gewinn ausgewiesen, was zu einer höheren Steuerlast führt.

<sup>2</sup> Da es sich bei der Herstellung der Maschine um einen qualifizierten Vermögenswert handelt, besteht gemäß IAS 23 eine Aktivierungspflicht für die Fremdkapitalkosten.

## Schritt 12: Rückstellungen

### Lösung Aufgabe 12.a: Ermittlung des Erwartungswertes

Der Erwartungswert (E) wird wie folgt berechnet:

$$E = 200 \text{ €} \times 0,4 + 400 \text{ €} \times 0,3 + 1.000 \text{ €} \times 0,2 + 50 \text{ €} \times 0,1 = 405 \text{ €/Stück}$$

Da der Garantiefall bei 10 % aller Geräte eintritt, also bei 10.000 Stück, ist eine Rückstellung in Höhe von 4.050.000€ (= 405 €/Stück x 10.000 Stück) zu passivieren.

## Schritt 13: Erlöse aus Verträgen mit Kunden nach IFRS 15

### Lösung Aufgabe 13.a: Percentage-of-Completion-Methode

Umsatzerlöse der Periode =

= (Gesamterlös x Fertigstellungsgrad) – kumulierte Erlöse der Vorjahre

a)

Periode (Jahr)	01	02	03	Summe
Erlöse	60.000 €	70.000 €	70.000 €	200.000 €
Kosten	- 48.000 €	- 56.000 €	- 56.000 €	- 160.000 €
Ergebnis	= 12.000 €	= 14.000 €	= 14.000 €	= 40.000 €

b)

Periode (Jahr)	01	02	03	Summe
Erlöse	60.000 €	70.000 €	70.000 €	200.000 €
Kosten	- 48.000 €	- 69.000 €	- 63.000 €	- 180.000 €
Ergebnis	= 12.000 €	= 1.000 €	= 7.000 €	= 20.000 €

**Lösung Aufgabe 13.b: langfristiger Fertigungsauftrag**

<b>Bilanz (Mio. €)</b>	<b>31.12.01</b>	<b>31.12.02</b>	<b>31.12.03</b>	<b>31.12.04</b>	<b>31.12.05</b>
vertragliche Vermögenswerte	150	300	450	600	0
Forderungen aLuL					750
Ergebnisbeitrag	20	20	20	20	20
<b>GuV (Mio. €)</b>	<b>Jahr 01</b>	<b>Jahr 02</b>	<b>Jahr 03</b>	<b>Jahr 04</b>	<b>Jahr 05</b>
Umsatzerlöse	150	150	150	150	150
umsatzbezogene Herstellungskosten	130	130	130	130	130
Ergebnis	20	20	20	20	20

**Buchungssätze zum 31.12. in den Jahren 01 bis 05:**

umsatzbezogene Herstellungskosten	130 Mio. €	an	diverse Aktiva	130 Mio. €
vertragliche Vermögenswerte	150 Mio. €	an	Umsatzerlöse	150 Mio. €

**Zusätzliche Buchung zum 31.12.05:**

Forderungen aLuL	750 Mio. €	an	vertragliche Vermögenswerte	750 Mio. €
------------------	------------	----	-----------------------------	------------

## Schritt 14: Ansatz und Bewertung von Finanzinstrumenten

### Lösung Aufgabe 14.a: Finanzinstrumente der Kategorie Fair Value through Other Comprehensive Income (FVOCI) und Fair Value through Profit or Loss (FVPL)

#### Aktie A: Kategorie FVOCI

##### Buchungssatz am 01.04.01:

Finanzinstrument FVOCI	110.000 €	an	Bank	110.000 €
------------------------	-----------	----	------	-----------

##### Buchungssatz am 31.12.01:

Finanzinstrument FVOCI	30.000 €	an	Sonstiges Ergebnis (OCI)	21.000 €
			passive latente Steuern	9.000 €

##### Buchungssatz am 04.08.02

Bank	105.000 €			
Sonstiges Ergebnis (OCI)	21.000 €			
passive latente Steuern	9.000 €			
Finanzaufwendungen	5.000 €	an	Finanzinstrument FVOCI	140.000 €

#### Aktie B: Kategorie FVOCI

##### Buchungssatz am 23.08.01:

Finanzinstrument FVOCI	200.000 €	an	Bank	200.000 €
------------------------	-----------	----	------	-----------

##### Buchungssatz am 31.12.01: vorübergehende Wertminderung

Sonstiges Ergebnis (OCI)	14.000 €			
aktive latente Steuern	6.000 €	an	Finanzinstrument FVOCI	20.000 €

##### Buchungssatz am 31.12.02: ergebnisneutral Zuschreibung:

Finanzinstrument FVOCI	20.000 €	an	Sonstiges Ergebnis (OCI)	14.000 €
		an	aktive latente Steuern	6.000 €

#### Aktie C: Kategorie FVPL

##### Buchungssatz am 15.10.01:

Finanzinstrument FVPL	90.000 €	an	Bank	90.000 €
-----------------------	----------	----	------	----------

##### Buchungssatz am 31.12.01: ergebniswirksame Erfassung aller Wertschwankungen (HGB und Steuerrecht: strenges Niederstwertprinzip, da Umlaufvermögen)

Finanzaufwendungen	15.000 €	an	Finanzinstrument FVPL	15.000 €
--------------------	----------	----	-----------------------	----------

(keine latenten Steuern, da auch in der Steuerbilanz außerplanmäßig abgeschrieben wird)

**Buchungssatz am 31.12.02: ergebniswirksame Zuschreibung**

Finanzinstrument FVPL	40.000 €	an	Finanzerträge	40.000 €
Steueraufwand	7.500 €	an	passive latente Steuern	7.500 €

(Steuerlich erfolgt eine Zuschreibung nur in Höhe von 15.000 €, bis zu den ursprünglichen Anschaffungskosten, daher passive latente Steuern nur in Höhe von 7.500 € ( $25.000 € \times 0,3$ )).

**Lösung Aufgabe 14.b: Bewertung von Finanzinstrumenten****Teil a)****Buchungssatz zum 01.08.01: Zugangsbewertung zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*)**

Wertpapiere	500.000 €	an	Bank	500.000 €
-------------	-----------	----	------	-----------

**Buchungssatz zum 31.12.01: Folgebewertung zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*)**

Die Folgebewertung erfolgt ebenfalls zum Fair Value, d. h., die Wertpapiere werden nun mit 480.000 € bilanziert. Die Marktwertänderung wird grundsätzlich erfolgsneutral im Eigenkapital erfasst.

Fair-Value-Rücklage (sonstiges Ergebnis)	20.000 €	an	Wertpapiere	20.000 €
---	----------	----	-------------	----------

**Buchungssatz zum 31.12.02: Folgebewertung zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*)**

Der Rückgang des Börsenkurses gegenüber dem Vorjahr um 120.000 € ist wiederum erfolgsneutral im Eigenkapital zu erfassen. Die Wertpapiere werden nun mit 360.000 € bilanziert.

Fair-Value-Rücklage (sonstiges Ergebnis)	120.000 €	an	Wertpapiere	120.000 €
---	-----------	----	-------------	-----------

**Buchungssatz zum 31.12.03: Folgebewertung zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*)**

Die finanzielle Lage des Emittenten hat sich wieder verbessert, weshalb eine erfolgsneutrale eine Zuschreibung vorzunehmen ist. Die Wertpapiere werden nun mit 520.000 € bilanziert.

Wertpapiere	160.000 €	an	Fair-Value-Rücklage (sonstiges Ergebnis)	160.000 €
-------------	-----------	----	---	-----------

**Buchungssatz zum 31.12.04: Folgebewertung zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*)**

Der Rückgang des Börsenkurses gegenüber dem Vorjahr auf 330.000 € ist auch hier erfolgsneutral im Eigenkapital zu erfassen. Die Wertpapiere werden nun mit 130.000 € bilanziert.

Fair-Value-Rücklage (sonstiges Ergebnis)	190.000 €	an	Wertpapiere	190.000 €
---	-----------	----	-------------	-----------



Die Gesamtübersicht ist in der folgenden Tabelle dargestellt (alle Angaben in €).

	Eigenkapitalinstrument		Fair Value Rücklage (sonstiges Ergebnis)				Aufwendungen (-) bzw. Erträge (+) des Geschäftsjahres	12-Monats- bzw. Lebenszeit- Expected Credit Loss
	Fair Value = Bilanzansatz	Veränderung ggü. Vorjahr	Veränderung ggü. Vorjahr	Buchwert vor Impairment-Test bzw. Wertaufholung	Überführung in GuV wegen Impairment-Test bzw. Wertaufholung	Buchwert vor Impairment-Test bzw. Wertaufholung		
01.08.01	500.000			0	0	0	0	0
31.12.01	480.000	-20.000	-20.000	-20.000	0	-20.000	0	0
31.12.02	360.000	-120.000	-120.000	-140.000	0	-140.000	0	0
31.12.03	520.000	160.000	160.000	20.000	0	20.000	0	0
31.12.04	330.000	-190.000	-190.000	-170.000	0	-170.000	0	0

#### Teil b)

##### Buchungssatz zum 01.10.01: Folgebewertung zum beizulegenden Zeitwert (fair value)

Wertpapiere	500.000 €	an	Bank	500.000 €
-------------	-----------	----	------	-----------

##### Buchungssatz zum 31.12.01: Folgebewertung zum beizulegenden Zeitwert (fair value)

Die Folgebewertung erfolgt ebenfalls zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*), d. h., die Wertpapiere werden nun mit 480.000 € bilanziert. Die Marktwertveränderung wird grundsätzlich erfolgsneutral im Eigenkapital erfasst. Da weder eine signifikante Erhöhung des Ausfallrisikos noch objektive Hinweise auf eine Wertminderung vorliegen, sind die Fremdkapitalinstrumente der Stufe 1 des Wertminderungsmodells zuzuordnen. Der 12-monatige erwartete Kreditverlust beträgt 2.000 €. Die Gegenbuchung des Wertminderungsaufwands erfolgt in der Fair-Value-Rücklage.

Fair-Value-Rücklage (sonstiges Ergebnis)	20.000 €	an	Wertpapiere	20.000 €
außerplanmäßige Abschreibung	2.000 €	an	Fair-Value-Rücklage (sonstiges Ergebnis)	2.000 €

**Buchungssatz zum 31.12.02: Folgebewertung zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*)**

Der Rückgang des Börsenkurses gegenüber dem Vorjahr um 120.000 € ist wiederum erfolgsneutral im Eigenkapital zu erfassen. Es liegen jetzt allerdings finanzielle Schwierigkeiten des Emittenten und damit objektive Hinweise auf eine Wertminderung vor. Daher sind die Fremdkapitalinstrumente der Stufe 3 des Wertminderungsmodells zuzuordnen und eine Wertminderung in Höhe des Lifetime expected credit loss (140.000 € abzüglich der bereits in der Vorperiode gebildeten Wertminderung i. H. v. 2.000 €) zu erfassen. Allerdings bleibt der Wertansatz der Wertpapiere zum Fair Value bestehen, d. h. die Wertpapiere werden in der Bilanz mit 360.000 € ausgewiesen. Die Gegenbuchung des Abschreibungsaufwandes erfolgt in der Fair-Value-Rücklage.

Fair-Value-Rücklage (sonstiges Ergebnis)	120.000 €	an	Wertpapiere	120.000 €
außerplanmäßige Abschreibung	138.000 €	an	Fair-Value-Rücklage (sonstiges Ergebnis)	138.000 €

**Buchungssatz zum 31.12.03: Folgebewertung zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*)**

Die Finanzlage des Emittenten hat sich wieder verbessert, so dass eine Wertaufholung vorzunehmen ist. Der Fair Value erhöht sich auf 520.000 €, d. h. die Wertpapiere werden nun mit 520.000 € in der Bilanz ausgewiesen. Die Fremdkapitalinstrumente wechseln von Stufe 3 in Stufe 1 des Wertminderungsmodells auf und müssen daher nur noch auf den aktuellen 12-Monats-Expected Credit Loss (4.000 €) wertberichtigt werden. Die Gegenbuchung des Zuschreibungsertrags (140.000 € – 4.000 € = 136.000 €) erfolgt in der Fair-Value-Rücklage.

Wertpapiere	160.000 €	an	Fair-Value-Rücklage (sonstiges Ergebnis)	160.000 €
Fair-Value-Rücklage	136.000 €	an	Zuschreibung	136.000 €

**Buchungssatz zum 31.12.04: Folgebewertung zum beizulegenden Zeitwert (*fair value*)**

Der Rückgang des Börsenkurses auf 330.000 € ist auch hier erfolgsneutral im Eigenkapital zu erfassen. Es liegen allerdings finanzielle Schwierigkeiten des Emittenten und damit objektive Hinweise auf eine Wertminderung vor. Daher müssen die Fremdkapitalinstrumente erneut in Stufe 3 eingestuft und eine Wertminderung i. H. d. Lifetime expected credit loss (146.000 €) erfasst werden. Die Bewertung der Wertpapiere zum Fair Value bleibt jedoch bestehen (Bilanzausweis in Höhe von 330.000 €) und die Gegenbuchung des Abschreibungsaufwandes (146.000 € – 4.000 € = 142.000 €) erfolgt wiederum in der Fair-Value-Rücklage.

Fair-Value-Rücklage (sonstiges Ergebnis)	190.000 €	an	Wertpapiere	190.000 €
außerplanmäßige Abschreibung	142.000 €	an	Fair-Value-Rücklage (sonstiges Ergebnis)	142.000 €

Die Gesamtübersicht ist in der folgenden Tabelle dargestellt (alle Angaben in €).

	Eigenkapitalinstrument		Fair-Value-Rücklage (sonstiges Ergebnis)				Aufwendungen (-) bzw. Erträge (+) des Geschäftsjahres	12-Monats- bzw. Lebenszeit- Expected Credit Loss
	Fair Value = Bilanzansatz	Veränderung ggü. Vorjahr	Veränderung ggü. Vorjahr	Buchwert vor Impairment-Test bzw. Wertaufholung	Überführung in GuV wegen Impairment-Test bzw. Wertaufholung	Buchwert vor Impairment-Test bzw. Wertaufholung		
01.08.01	500.000			0	0	0	0	0
31.12.01	480.000	-20.000	-20.000	-20.000	2.000	-18.000	-2.000	-2.000
31.12.02	360.000	-120.000	-120.000	-138.000	138.000	0	-138.000	-140.000
31.12.03	520.000	160.000	160.000	160.000	-136.000	24.000	136.000	-4.000
31.12.04	330.000	-190.000	-190.000	-166.000	142.000	-24.000	-142.000	-146.000