

## Überblick über die wichtigsten Unterschiede zwischen HGB (BilRUG) und IFRS

	HGB	IFRS
<b>Formale Unterscheidungsmerkmale</b>		
<b>Gliederung der Vorschriften</b>	vom Allgemeinen (Regelungen für alle Kaufleute) zum Besonderen (Regelungen für Kapitalgesellschaften und bestimmte Branchen)	nach zeitlicher Reihenfolge
<b>Änderungen</b>	größere Änderungen in der Vergangenheit ca. alle vier Jahre	bei Bedarf, unter Umständen mehrere pro Jahr
<b>Rechnungslegungsziele</b>	Informationsfunktion, Steuerbemessungsfunktion sowie Ausschüttungsbeurteilung, Gläubigerschutz	Vermittlung von Informationen für Investoren ( <i>decision usefulness</i> )
<b>Anwendungsbereich und Bestandteile</b>		
<b>Anwendungsbereich</b>	verpflichtende Anwendung für Einzel- und Konzernabschlüsse von Kaufleuten, sofern sie nicht verpflichtet sind, IFRS anzuwenden	verpflichtende Anwendung für die Konzernrechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen in der EU
<b>Bestandteile des Abschlusses</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bilanz</li> <li>▪ <b>Gewinn- und Verlustrechnung</b></li> <li>▪ Anhang (nur für KapGes und vergleichbare Gesellschaften)</li> <li>▪ Bei mittelgroßen und großen KapGes zusätzlich ein Lagebericht neben dem Abschluss</li> <li>▪ bei Konzernabschlüssen sowie Einzelabschlüssen kapitalmarktorientierter Unternehmen, die keinen Konzernabschluss aufstellen, zusätzlich Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalpiegel</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bilanz</li> <li>▪ <b>Gesamtergebnisrechnung (bestehend aus profit or loss + other comprehensive income, kurz OCI)</b></li> <li>▪ Anhang</li> <li>▪ Kapitalflussrechnung</li> <li>▪ Eigenkapitalveränderungsrechnung</li> <li>▪ bei Konzernabschlüssen in Deutschland aufgrund nationalem Recht zusätzlich Lagebericht</li> </ul>
<b>Bilanzierung und Bewertung in Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung</b>		
<b>1 Anlagevermögen</b>		
<b>Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte</b>	<b>Wahlrecht</b> zum Ansatz für Herstellungskosten in der <b>Entwicklungsphase</b> (Ausnahme: Verbot nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB) Bei Aktivierung gilt eine korrespondierende <b>Ausschüttungssperre</b> Verbot für Kosten der Forschungsphase	<b>Pflicht</b> zum Ansatz für Herstellungskosten in der <b>Entwicklungsphase</b> , wenn die Kriterien des IAS 38.57 kumuliert erfüllt werden (Ausnahme: Verbot nach IAS 38.63) Verbot für Kosten der Forschungsphase

	HGB	IFRS
<b>Immaterielle Vermögenswerte</b>	<p>Erstbewertung: ähnlich IFRS            Folgebewertung: vgl. Sachanlagevermögen  <b>unbestimmte Nutzungsdauer ist nicht vorgesehen</b>            Mit bestimmter Nutzungsdauer: planmäßige Abschreibung bei abnutzbaren Vermögensgegenständen über die geschätzte Nutzungsdauer  <b>Außerplanmäßige Abschreibungen</b> sind bei <b>dauernder Wertminderung</b> vorzunehmen</p>	<p>Erstbewertung: Anschaffungskosten            Folgebewertung: Anschaffungskosten- oder Neubewertungsmodell            Mit unbestimmter Nutzungsdauer: <b>keine Abschreibung</b>, stattdessen jährliche Überprüfung auf Wertminderung auf Ebene der zahlungsmittelgenerierenden Einheit            Mit bestimmter Nutzungsdauer: planmäßige Abschreibung über die Nutzungsdauer sowohl bei Verwendung der Anschaffungskostenmethode als auch bei Verwendung der Neubewertungsmethode            Bei Vorliegen von <b>Indikatoren</b> ist ein <b>Werthaltigkeitstest</b> vorzunehmen</p>
<b>Geschäfts- oder Firmenwert</b>	<p>Originärer Geschäfts- oder Firmenwert: Verbot des Ansatzes            Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert: Aktivierungspflicht  <b>Planmäßige Abschreibung</b> des derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts (wenn Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, ist über einen Zeitraum von 10 Jahre abzuschreiben)            Wertaufholungsverbot</p>	<p>Originärer Geschäfts- oder Firmenwert: Verbot des Ansatzes            Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert: Aktivierungspflicht  <b>Impairment-Only-Ansatz</b> für den derivativen Goodwill: keine planmäßige Abschreibung, mindestens einmal jährlich ist ein Werthaltigkeitstest durchzuführen            Wertaufholungsverbot</p>
<b>Sachanlagevermögen</b>	<p>Erstbewertung: ähnlich IFRS            Folgebewertung: <b>fortgeführte Anschaffungskosten</b>            Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen erfolgt die Abschreibung planmäßig über die geschätzte Nutzungsdauer</p>	<p>Erstbewertung: Anschaffungskosten            Folgebewertung: <b>Wahlrecht</b> zur Anwendung des <b>Anschaffungskosten-</b> oder <b>Neubewertungsmodells</b> für eine ganze Klasse von Vermögenswerten des Anlagevermögens</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Anschaffungskostenmodell: fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten; die Abschreibung erfolgt planmäßig über die Nutzungsdauer</li> <li>▪ Neubewertungsmodell: Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (= regelmäßige Neubewertung der Vermögenswerte) und Erfassung der Änderung des beizulegenden Zeitwerts im OCI</li> </ul>
<b>Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien</b>	<p>Keine speziellen Regelungen, es gelten die allgemeinen Vorschriften des Sachanlagevermögens</p>	<p>Erstbewertung: Anschaffungs- oder Herstellungskosten            Folgebewertung: <b>Wahlrecht</b> zur Bewertung zu <b>fortgeführten Anschaffungskosten</b> oder zum <b>beizulegenden Zeitwert</b> und Erfassung der Änderung des beizulegenden Zeitwerts in der Gewinn- und Verlustrechnung (profit or loss)</p>
<b>Finanzanlagevermögen</b>	<p>Aktivierung bei Erfüllung der Eigenschaften eines Vermögensgegenstandes            Keine speziellen Regelungen (Ausnahme: mit Altersversorgungsverpflichtungen im Zusammenhang stehende Vermögensgegenstände, die jeweils mit ihrem beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren sind)</p>	<p>Aktivierung, wenn <i>asset</i>, Passivierung bei <i>liability</i>            IAS 39 <i>Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung</i> und IAS 32 (bis 31.12.2017): <b>Vier Wertpapierkategorien</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) zum beizulegenden Zeitwert (Bewertung zum beizulegenden Zeit-</li> </ol>

	HGB	IFRS
	<p>Außerplanmäßige Abschreibung von Finanzanlagen ist auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung zulässig</p> <p>Differenzierung in</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Anteile an verbundenen Unternehmen</li> <li>2) Beteiligungen</li> <li>3) Wertpapiere des Anlagevermögens</li> <li>4) Sonstige Ausleihungen</li> </ol>	<p>wert mit Erfassung der Wertänderung in der Gewinn- und Verlustrechnung): zu Handelszwecken gehalten oder Fair-Value-Option</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>2) Kredite und Forderungen (Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten mittels Effektivzinsmethode)</li> <li>3) bis zur Endfälligkeit gehalten (Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten mittels Effektivzinsmethode)</li> <li>4) zur Veräußerung verfügbar (Bewertung zum beizulegenden Zeitwert mit Erfassung der Wertänderung im OCI)</li> </ol> <p>IFRS 9 <i>Finanzinstrumente</i> (ab 01.01.2018): Neustrukturierung der Kategorien</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten</li> <li>2) Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (Other Comprehensive Income OCI)</li> <li>3) Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (profit or loss)</li> </ol>
<b>Fremdkapitalkosten</b>	<b>Aktivierungswahlrecht</b> , sofern die Fremdkapitalkosten zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes dienen und sich auf den Zeitraum der Herstellung beziehen	<b>Aktivierungspflicht</b> , sofern es sich um einen qualifizierten Vermögenswert handelt und eine Zuordnung zu einem Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang möglich ist
<b>2 Vorräte</b>		
<b>Bewertung von Vorräten</b>	<p>Bewertung zum niedrigeren Wert aus Anschaffungs- und Herstellungskosten und Börsen-/Marktpreis/beizulegendem Wert</p> <p>Je nach Art der Vorräte zum Wiederbeschaffungspreis: Verkaufserlös abzüglich der noch anfallenden Aufwendungen oder niedrigerer Wert aus beiden (<b>absatz- und beschaffungsmarktorientiert</b>)</p>	Bewertung erfolgt zum niedrigeren Wert aus Anschaffungs- und Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert ( <b>absatzmarktorientiert</b> )
<b>Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten</b>	<p>Für gleichwertige oder Gruppen von gleichwertigen Vermögensgegenständen: <b>FIFO-, LIFO- oder die Durchschnittsmethode</b></p> <p>Unter bestimmten Voraussetzungen ist der Ansatz eines Festwerts möglich</p>	Anwendung der <b>FIFO- oder Durchschnittsmethode</b>
<b>Fertigungsaufträge</b>	<p>Anwendung der <b>Completed-Contract-Methode</b>: Umsatz- und Gewinnrealisierung nach Abschluss des Gesamtprojekts, d. h. nach Gefahrenübergang</p> <p>Teilgewinnrealisierung ist nur unter sehr restriktiven Voraussetzungen möglich.</p>	<p>IAS 11 <i>Fertigungsaufträge</i> (bis 31.12.2017): Teilgewinnrealisierung ist nach Leistungsfortschritt (<b>Percentage-of-Completion-Methode</b>) zulässig, sofern das Ergebnis des Fertigungsauftrags verlässlich schätzbar ist.</p> <p>IFRS 15 <i>Erlöse aus Verträgen mit Kunden</i> (ab 01.01.2018): Umsatz- und Gewinnrealisierung bei Kontrollübergang (zu einem Zeitpunkt)</p>

	HGB	IFRS
		oder über einen Zeitraum)
<b>3 Eigenkapital und Schulden</b>		
<b>Eigenkapital</b>	<p>Kriterien zur Qualifikation als Eigenkapital:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Nachrangigkeit</li> <li>▪ Teilnahme am Verlust bis zur vollen Höhe</li> <li>▪ Erfolgsabhängigkeit der Vergütung</li> <li>▪ Kapitalüberlassung für einen längeren Zeitraum</li> </ul> <p>Änderung nur durch: Jahresergebnis Keine Pflicht zur Angabe des Ergebnisses je Aktie</p>	<p>Definitionskriterium: immer, wenn keine vertragliche Zahlungsverpflichtung an die Gesellschaft besteht</p> <p>Änderung durch:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Ergebnis der Geschäftstätigkeit</li> <li>(b) <b>Other Comprehensive Income (OCI)</b></li> </ul> <p>Angaben zu <i>Earnings per share</i> sind zu machen, sofern die Aktien öffentlich gehandelt werden</p>
<b>Rückstellungen</b>	<p>Ansatz grundsätzlich vergleichbar mit IFRS, fehlende verlässliche Bewertung führt jedoch zur Ansatzpflicht.</p> <p>Auch bei einer Wahrscheinlichkeit von &lt;50% kann es zu einem Ansatz kommen</p>	<p>Ansatz der Rückstellungen</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ für gegenwärtige Verpflichtungen aus Ereignissen der Vergangenheit</li> <li>▪ wenn Abfluss von Ressourcen <b>wahrscheinlich (&gt;50% ist)</b> und</li> <li>▪ verlässlich geschätzt werden kann.</li> </ul>
	<p>Ansatzpflicht für Rückstellungen für <b>unterlassene Instandhaltungen</b>, die innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden sowie für Abraumbeseitigung innerhalb des nächsten Jahres und Gewährleistungen</p>	<p><b>Passivierungsverbot für Aufwandsrückstellungen</b></p> <p>Keine Rückstellungen für Aufwendungen mit Zukunftsbezug, denen sich das Unternehmen hätte entziehen können</p>
<b>Pensionsrückstellungen</b>	<p>Sofortige und gänzliche sowie <b>ergebniswirksame</b> Berücksichtigung von Zu- und Abführungen</p>	<p>Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sind in dem Jahr <b>erfolgsneutral</b> zu erfassen, in dem sie entstehen (Erfassung im OCI, Berücksichtigung direkt im Eigenkapital)</p>
<b>Verbindlichkeiten</b>	<p>Verbindlichkeiten sind zum Grunde und der Höhe nach feststehende Verpflichtungen des Unternehmens zu einer Leistung in Geld- oder Sachwerten</p> <p>Bewertung mit dem <b>Erfüllungsbetrag</b></p>	<p>Schuld = gegenwärtige Verpflichtung, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist</p> <p>Bewertung grundsätzlich zu <b>Anschaffungskosten</b>, die dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Gegenleistung entsprechen bzw. zu den <b>fortgeführten Anschaffungskosten mittels Effektivzinsmethode</b></p>
<b>4 Sonstige relevante Themen</b>		
<b>Disagio</b>	<p><b>Aktivierungswahlrecht</b> bei Aufnahme eines Darlehens (Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten, der über die Darlehenslaufzeit planmäßig abzuschrei-</p>	<b>Aktivierungsverbot</b>

	HGB	IFRS
	ben ist)	→ Amortisation über Effektivzinsmethode
<b>Latente Steuern</b>	<p><b>Wahlrecht</b> zur <b>Aktivierung</b> aktiver latenter Steuern</p> <p><b>Saldierung</b> von sich ergebenden Steuerbe- und –entlastungen <b>möglich</b></p> <p><b>Pflicht</b> zur <b>Passivierung</b> der sich insgesamt ergebenden Steuerbelastung als passive latente Steuer (<b>nach Verrechnung</b> mit aktiven latenten Steuern)</p>	<p><b>Ansatzpflicht</b> von aktiven latenten Steuern</p> <p><b>Saldierungsgebot</b> bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen</p> <p>Erfassung in GuV oder OCI entsprechend des zugrunde liegenden Sachverhalts</p>
<b>Leasing</b>	<p>Zurechnung nach <b>wirtschaftlicher Zugehörigkeit</b></p> <p>Finanzierungsleasing:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bilanzierung zum Barwert der Leasingrate beim Leasingnehmer</li> <li>▪ Abschreibung grundsätzlich über die Nutzungsdauer oder eine kürzere Vertragsdauer</li> <li>▪ Passivierung einer Verbindlichkeit</li> <li>▪ Aufteilung der Leasingrate in Zins- und Tilgungsanteil</li> </ul> <p>Operating-Leasing:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ keine Aktivierung des Leasingobjekts beim Leasingnehmer</li> <li>▪ aufwandswirksame Verteilung der Leasingraten über die Laufzeit</li> </ul>	<p>IAS 17 <i>Leases</i> (bis 31.12.2018)</p> <p>Finanzierungsleasing:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Weitere Kriterien</b> als nach HGB</li> <li>▪ Leasinggeber: Forderung</li> <li>▪ Leasingnehmer: Vermögensgegenstand, Abschreibung, Verbindlichkeit und Zinsaufwand</li> </ul> <p>Operating-Leasing:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Leasinggeber: Vermögensgegenstand, Abschreibung, Leasingertrag</li> <li>▪ Leasingnehmer: Leasingaufwand und ggf. Abgrenzung der Vorauszahlung (keine Aktivierung des Leasingobjekts)</li> </ul> <p>IFRS 16 <i>Leases</i> (ab 01.01.2019)</p> <p>Leasingnehmer</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ erfasst einen „<b>Vermögenswert aus einem Nutzungsrecht</b>“ (<i>right-of-use asset</i>) sowie eine Leasingverbindlichkeit im Zeitpunkt des Beginns des Leasingverhältnisses</li> <li>▪ Bewertung des right-of-use-asset erfolgt zu Anschaffungskosten abzüglich akkumulierter Abschreibungen und akkumulierter Wertminderungen</li> </ul> <p>Leasinggeber</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ unterscheidet jedes Leasingverhältnis in Finanzierungs- oder Mietleasingvereinbarung</li> <li>▪ Leasinggeber erfasst Erträge aus Mietleasingverhältnissen grundsätzlich linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses</li> </ul>
<b>Negativer Unterschiedsbetrag</b>	Im Konzernabschluss Pflicht zur <b>Passivierung</b> als Ausgleichsposten nach Buchwertaufstockung (ergebniswirksame Auflösung, soweit ungünstige Entwicklung eingetreten ist oder er dem realisierten Gewinn entspricht)	<b>Passivierungsverbot</b> (sofortige ertragswirksame Vereinnahmung nach abermaliger Prüfung der Bewertung)

	HGB	IFRS
<b>Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>	Pflicht zum Ausweis auf der <b>Aktivseite</b> am Ende der Bilanz	Verbot des Ausweises auf der Aktivseite → <b>Negativposten des Eigenkapitals</b>
<b>Segmentberichterstattung</b>	<b>Wahlrecht</b> im Konzernabschluss	<b>Pflicht</b> für kapitalmarktorientierte Unternehmen
<b>Sicherungsbeziehungen</b>	<p>Spezielle Regelungen für die Bildung von Bewertungseinheiten (vgl. § 254 HGB)</p> <p>Als Sicherungsinstrument sind Finanzinstrumente zur Absicherung von Zins-, Währungs- und Ausfallrisiken oder gleichartiger Risiken zugelassen</p> <p>Grund- und Sicherungsgeschäfte müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllen</p>	<p>Wahlrecht für Hedge Accounting (IAS 39)</p> <p>Drei Kategorien für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Fair-Value-Hedge</li> <li>2) Cash-Flow-Hedge</li> <li>3) Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb</li> </ol> <p>IFRS 9 lässt grundsätzlich <b>derivative und originäre</b> Finanzinstrumente zu, welche erfolgswirksam zum <b>beizulegenden Zeitwert</b> bewertet werden und mit einer <b>externen Partei</b> abgeschlossen sind.</p> <p>Notwendiges Kriterium für die bilanzielle Abbildung der Sicherungsbeziehung unter ist eine <b>hinreichende Effektivität</b> (quantitative Grenzwerte aus IAS 39 werden mit IFRS 9 ab 01.01.2018 durch prinzipienorientierten Ansatz abgelöst)</p>