

UNTERSCHIEDE HGB zu IFRS

A. Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

A.1 Zielsetzungen von Abschlüssen

Sachverhalt	HGB	IFRS
Ausschüttungsbemessung	Der Einzelabschluss dient sowohl der Bemessung von Ausschüttungen an die Eigner (Dividenden) als auch mittelbar zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Die Gläubigerinteressen werden durch Ausschüttungssperren gewahrt.	Die Ausschüttungsbemessung sowie die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage sind weder direkt noch indirekt Ziele der IFRS-Rechnungslegung.

A.2 Abschlussgrundsätze

Sachverhalt	HGB	IFRS
Vorsicht	In erster Linie zum Schutz der Gläubiger ist das Vorsichtsprinzip der dominierende Grundsatz der HGB-Rechnungslegung. Es schreibt die Erfassung von Gewinnen erst im Realisationszeitpunkt vor (Realisationsprinzip) und verlangt eine asymmetrische Behandlung von Gewinnen und Verlusten (Imparitätsprinzip).	Das Vorsichtsprinzip ist nicht als Bewertungsgrundsatz in den IFRS kodifiziert.

A.3 Abschlussposten

Sachverhalt	HGB	IFRS
Vermögenswerte / -gegenstände	Nach herrschender Meinung (h. M.) zeichnet sich ein Vermögensgegenstand durch die Einzelverwertbarkeit und selbständige Bewertbarkeit aus.	Ein Vermögenswert ist eine gegenwärtige wirtschaftliche Ressource, die vom Unternehmen als Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit kontrolliert wird. Eine wirtschaftliche Ressource ist ein Recht, das das Potenzial aufweist, wirtschaftlichen Nutzen zu erzeugen.

Schulden	Der Begriff „Schulden“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, der sowohl Verbindlichkeiten als auch Rückstellungen umfasst. Schulden sind nach h. M. definiert als bestehende oder hinreichend sicher erwartete Belastungen des Vermögens, die auf einer Leistungsverpflichtung des Unternehmens beruhen und selbständig bewertbar sind.	Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, eine wirtschaftliche Ressource als Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit zu übertragen.
Eigenkapital	Das Eigenkapital ist bilanziell definiert als Differenz zwischen dem Wert der Vermögensgegenstände und dem Wert der Schulden	Das Eigenkapital ist der nach Abzug aller Schulden verbleibende Restbetrag der Vermögenswerte des Unternehmens. Insbesondere bei komplexen Finanzinstrumenten ist die Abgrenzung zwischen Eigenkapital und Schulden oft schwierig.
Rechnungsabgrenzungsposten	Einnahmen und Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, die Ertrag und Aufwand nach dem Abschlussstichtag sind, sind als Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen.	Rechnungsabgrenzungsposten sind keine eigenständigen Abschlusselemente. Sie werden unter den sonstigen Forderungen bzw. Verbindlichkeiten ausgewiesen, wenn die Ansatzkriterien von Vermögenswerten bzw. Schulden erfüllt sind.

A.4 Grundsätze der Bewertung

A.4.1 Bewertungsmaßstäbe

Sachverhalt	HGB	IFRS
Historische Kosten	Die historischen Kosten können Anschaffungs- oder Herstellungskosten sein und sind der Bewertungsmaßstab für Vermögensgegenstände.	Es gibt keine Unterscheidung zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Sie umfassen für Vermögenswerte die aufgewendeten Zahlungsmittel oder den Fair Value der hingegebenen Gegenleistung. Für Schulden entsprechen die historischen Kosten dem im Gegenzug erhaltenen Wert.
Veräußerungswert / Erfüllungsbetrag	Der Erfüllungsbetrag ist der Bewertungsmaßstab für Verbindlichkeiten.	Der Veräußerungswert ist definiert als der Betrag, der mit einem hypothetischen Verkauf des Vermögenswertes Erlöst werden könnte. Der Erfüllungsbetrag für Schulden ist der nicht-diskontierte Betrag, der zur Begleichung der Schuld aufzuwenden ist.
Barwert	Der Barwert ist der Bewertungsmaßstab für Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr. Der Abzinsungszinssatz wird von der Deutschen Bundesbank vorgegeben.	Der Barwert eines Vermögenswertes bestimmt sich als diskontierte Summe der geschätzten zukünftigen Nettoeinzahlungen. Der Barwert einer Schuld umfasst die diskontierten Nettoauszahlungen, die zur Begleichung der Schuld aufzuwenden sind.

Beizulegender Zeitwert / Fair Value	Der beizulegende Zeitwert entspricht dem Marktpreis. Soweit kein aktiver Markt vorliegt, ist der beizulegende Zeitwert mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zu ermitteln.	Der Fair Value wird nicht als üblicher Bewertungsmaßstab definiert. Dennoch wird der Fair Value von verschiedenen Einzelstandards als Bewertungsmaßstab vorgeschrieben.
Wiederbeschaffungskosten	Wiederbeschaffungskosten sind nicht als Bewertungsmaßstab im HGB kodifiziert.	Die Wiederbeschaffungskosten für Vermögenswerte entsprechen dem Betrag, der zum Bewertungsstichtag für einen identischen oder einen ähnlichen Vermögenswert aufgewendet werden müsste. Bei Schulden ergeben sich die Wiederbeschaffungskosten aus dem Betrag, der zum Stichtag für die Begleichung der Verpflichtung aufgewendet werden müsste.

A.4.2 Zugangsbewertung

Sachverhalt	HGB	IFRS
Anschaffungskosten	Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet wurden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.	Es gibt keine allgemeingültige Definition der Bestandteile der Anschaffungskosten. Die Anschaffungskosten bestehen aus dem Anschaffungspreis zuzüglich direkt zurechenbarer Anschaffungsnebenkosten und abzüglich Anschaffungspreisminderungen. Fremdkapitalkosten sind für qualifizierende Vermögenswerte zu aktivieren. Rückbau- und Entsorgungsverpflichtungen sind ebenfalls Teil der Anschaffungskosten.
Herstellungskosten	Die Herstellungskosten sind als Vollkosten zu bestimmen. Die Herstellungskosten bestehen aus • Materialeinzelkosten • Fertigungseinzelkosten • Sondereinzelkosten der Fertigung und aus angemessenen Teilen der • Materialgemeinkosten • der Fertigungsgemeinkosten des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist	Die Herstellungskosten sind als produktionsbezogene Vollkosten zu bestimmen. Die Herstellungskosten bestehen aus den Kosten, die den Produktionseinheiten direkt zuzurechnen sind sowie systematisch zugerechnete fixe und variable Produktionsgemeinkosten. Fremdkapitalkosten sind für qualifizierende Vermögenswerte zu aktivieren.

	Es gibt Wahlrechte für die Einbeziehung von angemessenen Teilen der • allgemeinen Verwaltung • Aufwendungen für soziale Betriebseinrichtungen • freiwilligen sozialen Leistungen • Aufwendungen für die betriebliche Altersvorsorge Fremdkapitalkosten, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen	
Erfüllungsbetrag	Nach h. M. handelt es sich um den Betrag, der zur Erfüllung der Schuld aufgewendet werden muss. Diskontiert werden dürfen nur Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr.	Der Erfüllungsbetrag umfasst den Wert des voraussichtlichen Ressourcenabflusses, der nötig ist, um die Schuld zu begleichen. Eine Diskontierung ist vorgeschrieben, wenn diese einen wesentlichen Effekt auf den ausgewiesenen Betrag hat.
Beizulegender Zeitwert / Fair Value	Der beizulegende Zeitwert entspricht dem Marktwert, der auf einem aktiven Markt ermittelt wird. Soweit kein aktiver Markt besteht, ist der beizulegende Zeitwert mit allgemein anerkannten Bewertungsmethoden zu bestimmen. Lässt sich auch auf diese Weise kein verlässlicher Marktpreis bestimmen, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten fortzuführen.	Der Fair Value ist definiert als der Preis, der im Zuge eines geordneten Geschäftsvorfalles unter Marktteilnehmern am Bemessungsstichtag beim Verkauf eines Vermögenswerts erzielt würde oder bei Übertragung einer Schuld zu zahlen wäre (Bewertungsverfahren: markt-, kosten- oder einkommensbasierter Ansatz).

A.4.3 Folgebewertungen

Sachverhalt	HGB	IFRS
Fortgeführte historische Kosten	Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Es sind die nutzungsbedingte Abschreibung, die lineare und die degressive Abschreibung zulässig.	Die Anschaffungs- und Herstellungskosten eines abnutzbaren Vermögenswertes sind um planmäßige Abschreibungen zu kürzen. Maßgeblich für die Nutzungsdauer ist die voraussichtliche Nutzbarkeit im Unternehmen. Es ist das Abschreibungsverfahren zu wählen, das dem erwarteten Nutzenverlauf am besten entspricht und jährlich zu überprüfen ist.

Außerplanmäßige Abschreibung / Impairments	Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung außerplanmäßig auf den am Stichtag beizulegenden Wert abzuschreiben. Für Finanzanlagen besteht zusätzlich ein Wahlrecht für außerplanmäßige Abschreibungen bei vorübergehenden Wertminderungen. Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind außerplanmäßig auf einen niedrigeren Börsen- oder Marktpreis abzuschreiben.	Es ist ein Werthaltigkeitstest durchzuführen, wenn externe oder interne Hinweise für eine Wertminderung vorliegen. Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer sowie ein derivativer Geschäfts- oder Firmenwert, müssen jährlich auf Werthaltigkeit getestet werden. Eine Wertminderung liegt vor, wenn der erzielbare Betrag unter dem Buchwert des Vermögenswertes liegt. Der erzielbare Betrag ist der höhere Wert aus dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten und dem Nutzungswert. Der beizulegende Zeitwert abzüglich Verkaufskosten ergibt sich als potentieller Veräußerungspreis abzüglich der direkt zurechenbaren Verkaufskosten. Der Nutzungswert wird auf Basis der geschätzten diskontierten Cashflows, die durch die weitere Nutzung entstehen, berechnet.
Neubewertung	Das Neubewertungsverfahren ist nicht zulässig.	Für einige Vermögenswerte ist das Neubewertungsverfahren alternativ zulässig. Wird das Neubewertungsverfahren gewählt, wird der Vermögenswert zum Bilanzstichtag zum Fair Value Neubewertet. Liegt der Fair Value unter den fortgeführten historischen Kosten, wird der Vermögenswert erfolgswirksam abgeschrieben. Spätere Wertaufholungen sind bis zu den fortgeführten historischen Kosten ebenfalls erfolgswirksam. Liegt der Fair Value über den fortgeführten historischen Kosten, wird der Vermögenswert GuV-neutral über den sonstigen Gesamterfolg zugeschrieben. Der Betrag der Zuschreibung ist in einer Neubewertungsrücklage im Eigenkapital zu erfassen. Spätere Wertminderungen werden bis zu den fortgeführten historischen Kosten ebenfalls GuV-neutral über den sonstigen Gesamterfolg abgeschrieben.

A.5 Methodenwechsel und Fehler

Sachverhalt	HGB	IFRS
Änderungen von Rechnungslegungsmethoden	Die Effekte der Methodenänderung werden erfolgswirksam erfasst, wobei in der GuV die Auswirkungen der Vorperioden in einem separaten Korrekturposten auszuweisen sind.	Ein Unternehmen hat einen Methodenwechsel rückwirkend anzuwenden. Die Effekte des Methodenwechsels sind erfolgsneutral zu erfassen, der Ausweis erfolgt üblicherweise in den Gewinnrücklagen.
Fehler	Die Fehlerkorrekturen sind in der laufenden Periode zu berücksichtigen. Fehler, welche die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beeinträchtigen, erfordern eine Änderung der betreffenden Abschlüsse.	Fehler sind retrospektiv zu korrigieren. Der Effekt der Korrektur ist ergebnisneutral in der Periode, in der er entdeckt wurde, zu erfassen.

B. Ansatz und Bewertung

B.1 Immaterielle Vermögenswerte mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts

Sachverhalt	HGB	IFRS
Definition	Vermögensgegenstände ohne körperliche Substanz. Der Begriff des Vermögensgegenstandes setzt voraus: • wahrscheinlicher künftiger Nutzen • selbständige Bewertbarkeit • selbständige Verwertbarkeit	Identifizierbare, nicht monetäre Vermögenswerte ohne physische Substanz und nicht in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen. Vorrangige Anwendungen anderer Standards, die die Bilanzierung einer bestimmten Art von immateriellen Vermögenswerten regeln, z. B. Vorräte, latente Steueransprüche, Leasingverhältnisse, Leistungen an Arbeitnehmer, finanzielle Vermögenswerte, erworbener Geschäfts- oder Firmenwert und zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche. Definitionskriterien: • Identifizierbarkeit als Vermögenswert: Separierbarkeit von Goodwill und/oder zu Grunde liegende vertragliche oder sonstige Rechte • Verfügungsgewalt/Beherrschung (Kontrolle): ○ juristisch durchsetzbare Ansprüche ○ oder die Möglichkeit, den Vermögenswert vor dem Zugriff Dritter zu schützen • künftiger ökonomischer Nutzen wahrscheinlich

		○ in Form von Kosteneinsparungen oder ○ anderen Vorteilen • nicht monetärer Charakter • ohne physische Substanz
Ansatzkriterien	Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände sind grundsätzlich aktivierungspflichtig. Ein Aktivierungswahlrecht besteht für Entwicklungskosten. Ausdrückliche Aktivierungsverbote bestehen für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.	Wahrscheinlicher künftiger ökonomischer Nutzen (Wahrscheinlichkeit > 50%). Unter bestimmten Voraussetzungen besteht eine Aktivierungspflicht (Entwicklungskosten). Weitere ausdrückliche Aktivierungsverbote für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und ähnliche Sachverhalte, Gründungs- sowie Ingangsetzungs- und Erweiterungskosten, Aus- und Weiterbildungskosten, Werbe- und Verkaufsförderungskosten, Ausgaben für die Verlegung oder Reorganisation von Unternehmensteilen sowie selbst geschaffenen Firmenwert.
Folgebewertung	Fortgeführte Anschaffungskosten, d. h. Anschaffungskosten unter Berücksichtigung planmäßiger ggf. außerplanmäßiger Abschreibungen, Grundsatz der Methodenstetigkeit bei Festlegung und Fortführung des Abschreibungsplanes. Außerplanmäßige Abschreibungen nach dem gemilderten Niederstwertprinzip, d. h. bei voraussichtlich dauernder Wertminderung. Abwertungsverbot bei vorübergehender Wertminderung.	Benchmark-Methode: Fortgeführte Anschaffungskosten: • Bei bestimmbarer Nutzungsdauer: Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Berücksichtigung planmäßiger, ggf. außerplanmäßiger Abschreibungen. Jährliche Überprüfung von Abschreibungsmethode und Restnutzungsdauer. Bei nicht bestimmbarer Nutzungsdauer: Impairment Only Approach. Impairmenttest jährlich und bei Auftreten von Wertminderungsindikatoren, keine planmäßige Abschreibung, jährliche Überprüfung, ob die Nutzungsdauer weiterhin nicht bestimmbar ist.

B.2 Sachanlagen

Sachverhalt	HGB	IFRS
Definition	Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen bestimmt sind.	Materielle Vermögenswerte, die erwartungsgemäß länger als eine Periode für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden.
Ansatzkriterien	Der Komponentenansatz ergibt sich nicht aus dem HGB. Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) sieht ihn aber als eine zulässige modifizierte Methode der handelsrechtlichen planmäßigen Abschreibung und als zulässige bilan-	Es gilt der Komponentenansatz, der verlangt, Komponenten einer Sachanlage, die unterschiedliche Nutzungsdauern haben und im Rahmen der gewöhnlichen Gesamtnutzungsdauer mehrmals, ggf. auch regelmäßig, ersetzt wer-

	zielle Abbildung von Erhaltungsinvestitionen an, wenn physisch separierbare Komponenten ausgetauscht werden, die in Relation zum gesamten Vermögensgegenstand wesentlich sind.	den sowie einen signifikanten Teil der AHK ausmachen, separat abzuschreiben. Aktivierbar und separat abzuschreiben sind regelmäßig durchgeführte Großreparaturen und Wartungen, die eine Bedingung für die Fortführung der Nutzung des Vermögenswertes sind. Gewöhnliche Instandhaltungsmaßnahmen und unwesentliche Reparaturen sind als Sofortaufwand zu behandeln.
Bewertungsvorschriften Erstbewertung	Bei gesondertem Erwerb: Anschaffungskosten einschließlich Anschaffungsnebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten. Bei Selbsterstellung: Herstellungskosten (Wahlrecht zur Aktivierung herstellungsbezogener Fremdkapitalkosten). Bei Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses: Beizulegender Zeitwert	Bei gesondertem Erwerb: Anschaffungskosten einschließlich Anschaffungsnebenkosten, nachträglichen Anschaffungskosten und Rückbauverpflichtungen. Bei Herstellung, Erweiterung oder wesentlicher Verbesserung: • Herstellungskosten als eng gefasster, produktionsbezogener Vollkostenansatz • Pflicht zur Aktivierung herstellungsbezogener Fremdkapitalkosten • Bewertung der Rückbauverpflichtung unter Beachtung bestmöglicher Schätzungen zum Barwert der künftigen Ausgaben
Folgebewertung	Fortgeführte Anschaffungskosten, d. h. Anschaffungskosten unter Berücksichtigung planmäßiger, ggf. außerplanmäßiger Abschreibungen. Außerplanmäßige Abschreibungen nach dem gemilderten Niederstwertprinzip, d. h. bei voraussichtlich dauernder Wertminderung besteht Abschreibungspflicht auf den niedrigeren beizulegenden Wert. Wahlrecht zur Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert bei Finanzanlagen bei nicht voraussichtlich dauernder Wertminderung.	Benchmark-Methode (fortgeführte Anschaffungskosten): • Anschaffungskosten unter Berücksichtigung planmäßiger, ggf. außerplanmäßiger Abschreibungen • Jährliche Überprüfung von Abschreibungsmethode und Restnutzungsdauer • Anwendung der Abschreibungsmethode, die dem Entwertungsverlauf am ehesten entspricht, regelmäßig lineare Methode • Beachtung des Komponentenansatzes

		Alternativ-Methode (Neubewertung zum Fair Value): • Wertänderungen oberhalb der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden gegen eine Neubewertungsrücklage gebucht • Wertänderungen unterhalb der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden erfolgswirksam gebucht • Schätzungsänderungen: keine periodische Überprüfung, aber bei konkreten Hinweisen (Indikator-Ansatz, Triggering Event). Erfolgswirksame Anpassung der fortgeführten Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Neueinschätzung. • Impairmenttest bei konkreten Wertminderungsindikatoren (z. B. gesunkener Marktwert, eingeschränkte Nutzung, rechtliche Nutzungsverbote) • Impairmenttests können erfolgen auf Basis des einzelnen Vermögenswertes des Sachanlagevermögens oder auf Basis von Cash Generating Units bzw. Gruppen von Cash Generating Units. Wertaufholungsgebot, Obergrenze: • Benchmark-Methode: fortgeführte Anschaffungskosten nach dem ursprünglichen Abschreibungsplan • Alternativ-Methode: beizulegender Zeitwert
--	--	--

B.3 Leasing

Sachverhalt	HGB	IFRS
Rechtsgrundlage	Bilanzierung von Leasingverhältnissen ist handelsrechtlich nicht geregelt. Die faktische umgekehrte Maßgeblichkeit begründet die Anwendung der steuerlichen Leasingerlasse auch in der handelsrechtlichen Bilanzierung.	Seit dem 01.01.2019 ist der neue Leasingstandard IFRS 16 in Kraft getreten. Nach diesem Standard werden alle Verträge, die zur Nutzung eines definierten Vermögenswertes gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum berechtigen, als Leasingvertrag definiert. Inhaltlich werden ab dem 01.01.2019 alle Leasingverträge bzw. Leasinggegenstände als Nutzungsrecht (Right-of-use

		asset) beim Leasingnehmer aktiviert und die diskontierten Mindestleasingzahlungen werden als Leasingverbindlichkeit passiviert. Aus Sicht des Leasingnehmers gibt es keine Operating Leasingverträge mehr. Der Standard ist retrospektiv anzuwenden, wobei eine volle retrospektive Anwendung und eine modifiziert (erleichterte) retrospektive Anwendung zulässig sind. Für Leasingverhältnisse mit geringem Wertvolumen und für kurzfristige Leasingverhältnisse besteht das Wahlrecht der Inanspruchnahme von Erleichterungsregelungen.
Sale-and-leaseback-Transaktionen	Beim Sale-and-leaseback handelt es sich um die Veräußerung eines Vermögensgegenstandes durch einen Verkäufer und Vermietung des gleichen Vermögensgegenstandes zurück an den Verkäufer. Verkaufspreise und Leasingzahlungen stehen meist im Zusammenhang, da sie gemeinsam festgelegt werden. Im Rahmen von operate leaseback Verträgen erfolgt eine Realisierung des Veräußerungsgewinns/-verlusts. Bzgl. des finance leaseback wird im Schrifttum teilweise die Meinung vertreten, dass eine Realisierung nicht zu rechtfertigen sei. Wirtschaftlich gesehen stellen überhöhte Kaufpreise (und entsprechend höhere Leasingraten) ein Darlehen an den Leasingnehmer dar und führen regelmäßig in Höhe der Differenz zu den üblichen Marktpreisen nicht zu einer Gewinnrealisierung.	Grundsätzlich liegen hier zwei getrennte, jedoch miteinander verknüpfte Verträge vor: • der Vertrag über die Veräußerung des künftigen Leasinggegenstandes vom Leasingnehmer und • der eigentliche Leasingvertrag Anhand der Abgrenzungskriterien des IFRS 16.100-102 ist der Leasingvertrag zu beurteilen und entsprechend zu bilanzieren. Es gibt drei mögliche Fallkonstellationen mit abweichenden bilanziellen Folgewirkungen: • Fair Value von Vermögenswert = Fair Value der Gegenleistung sofortige Erfassung von Gewinnen und Verlusten in der Höhe, in der sie sich auf die dem Käufer/ Leasinggeber übertragenen Rechte beziehen • Fair Value von Vermögenswert > Fair Value der Gegenleistung die Differenz ist als Vorauszahlung auf die Leasingzahlungen zu bilanzieren

		Fair Value von Vermögenswert < Fair Value der Gegenleistung die Differenz ist als zusätzliche Finanzierung des Käufers/Leasinggebers an den Verkäufer/Leasingnehmer zu bilanzieren.
--	--	--

B.4 Investment Property

Sachverhalt	HGB	IFRS
Rechtsgrundlage	Im HGB besteht keine Möglichkeit, Renditeimmobilien gesondert und nach spezifischen Bilanzierungsvorschriften auszuweisen und zu bewerten.	IAS 40
Definition	-	Immobilien sind als Finanzinvestition gehalten zu klassifizieren, wenn sie zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten werden. Sie können im juristischen Eigentum des bilanzierenden Unternehmens stehen oder als Finance Lease diesem zugerechnet werden.
Bewertung	-	Die Zugangsbewertung erfolgt zu Anschaffungskosten (inkl. Transaktionskosten). Die Folgebewertung ist wahlweise mit der Kosten-Methode oder der Fair-Value-Methode durchzuführen.

B.5 Vorräte

Sachverhalt	HGB	IFRS
Definition	Im Umkehrschluss zum Anlagevermögen sind nur solche Vermögensgegenstände als Vorräte (Umlaufvermögen) auszuweisen, die vorübergehend dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sind.	Vorräte sind Vermögenswerte, die zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden oder sich in der Herstellung für einen solchen Verkauf befinden. Dabei werden auch erbrachte Dienstleistungen erfasst, wenn für diese noch keine entsprechenden Erlöse angesetzt wurden. Die im Rahmen der langfristigen Auftragsfertigung entstehende kurzfristige Position „work in progress“ bzw. „künftige Forderungen aus Fertigungsaufträgen“ wird entsprechend des IFRS 15 behandelt.
Bewertungsvorschriften	Pflichtkostenbestandteile: • Material- sowie Fertigungseinzel- und -gemeinkosten sowie Abschreibungen Wahlweise einzubeziehende Kosten: • angemessene Teile der allgemeinen Verwaltungskosten sowie der Kosten für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung, sofern sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen • Einbeziehungsverbot für Forschungs- und Vertriebskosten, Einbeziehungswahlrecht für Fremdkapitalkosten	Progressive oder retrograde Ermittlung der Anschaffungskosten möglich. Aktivierungsverbote bestehen für • unübliche Materialverschwendung, Personal- und andere Produktionskosten • für Lagerkosten, sofern sie nicht notwendig für die Zwischen- und Endlagerung der Erzeugnisse sind • Verwaltungskosten, die keinen Beitrag leisten, um die Vorräte in ihren gegenwärtigen Ort und Zustand zu verbringen • Vertriebskosten Herstellungskosten: • produktionsbezogene Vollkosten: Material- und Fertigungseinzel- und -gemeinkosten • Fixkosten sind auf Basis einer Normalbeschäftigung auf das einzelne Erzeugnis zuzurechnen, Leerkosten bleiben außer Betracht • Einbeziehung nicht produktionsbezogener Gemeinkosten sind in Ausnahmefällen erlaubt

B.6 Fremdkapitalkosten

Sachverhalt	HGB	IFRS
Erfassung	Grundsätzlich Verbot der Einbeziehung von FK-Kosten in die Anschaffungs- und Herstellkosten (AHK). Aber Ausnahmeregelung bei: • Anschaffung von Neuanlagen, die mit längerer Bauzeit durch Anzahlungen oder Vorauszahlungen finanziert werden (Einbezug Anschaffungskosten) • Sachlicher und zeitlicher Bezug besteht zum hergestellten Gegenstand (Einbezug Herstellungskosten): ○ Sachlicher Bezug: Ausgaben, die durch das Projekt veranlasst sind und die ohne das Projekt nicht entstanden wären ○ Zeitlicher Bezug: Ausgaben entfallen auf den Zeitraum der Herstellung. Zeitdauer der Herstellung ist der Zeitraum vom Beginn der Herstellung bis zum Beginn des kommerziellen Nutzens	FK-Kosten, die direkt der Anschaffung oder Herstellung eines qualifizierten Vermögenswertes (Qualifying Asset) zugerechnet werden können, sind als Bestandteil der AHK des betreffenden Vermögenswertes zu aktivieren. Qualifying Asset ist ein Vermögenswert, für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand zu versetzen. Außerdem muss es wahrscheinlich sein, dass dem Unternehmen aus dem Vermögenswert ein wirtschaftlicher Nutzen zufließt und die FK-Kosten müssen verlässlich bestimmbar sein. Nicht direkt zurechenbare, mit der Aufnahme von FK anfallende Kosten sind im Zeitpunkt ihres Anfalls als Aufwand zu erfassen.

B.7 Wertminderungen

Sachverhalt	HGB	IFRS
Definition	Das Niederstwertprinzip verlangt grundsätzlich, dass im Verhältnis von fortgeführten AHK (primärer Wertansatz) und beizulegendem Wert bzw. aus dem Börsen- oder Marktpreis abgeleitetem Wert (sekundärer Wertansatz) der niedrigere zu wählen ist. Eine Differenz zwischen dem primären Wert und dem niedrigeren sekundären Wert ist durch eine außerplanmäßige Abschreibung buchhalterisch zu berücksichtigen. Man unterscheidet: • gemildertes Niederstwertprinzip: gilt für das Anlagevermögen und besagt, dass eine Abwertung nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung vorzunehmen ist; nur bei Finanzanlagen besteht ein Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung bei vorübergehender Wertminderung	Wertminderungen sind Abwertungen des Buchwertes eines Aktivpostens, wenn dieser nicht mehr durch abgezinsten Mittelzuflüsse aus seiner fortgesetzten Nutzung und seinem endgültigen Abgang oder aus seinem mutmaßlichen Veräußerungserlös gedeckt ist. Die außerplanmäßige Abschreibung ist vorzunehmen in Höhe der Differenz zwischen dem bisherigen Buchwert des Aktivpostens und dessen erzielbarem Betrag, welcher dem höheren Wert aus beizulegendem Zeitwert minus Veräußerungskosten und dem Nutzungswert entspricht.

	• strenges Niederstwertprinzip: es gilt für das Umlaufvermögen und besagt, dass unabhängig von der Dauerhaftigkeit der Wertminderung Abschreibungen vorzunehmen sind, um die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens mit dem niedrigeren, aus einem Börsen oder Marktpreis bzw. beizulegenden Wert anzusetzen	
Impairment dem Grunde nach	Ist der beizulegende Wert bzw. der aus Börsen- oder Marktpreis abgeleitete Wert niedriger als der Buchwert, bewertet zu (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so ist dem Grunde nach ein Anlass für eine Niederstwertabschreibung gegeben. Ob sie konkret durchzuführen ist, hängt davon ab, ob das strenge oder gemilderte Niederstwertprinzip anzuwenden ist.	Es besteht ein zweistufiger Wertminderungstest: 1. Stufe: Liegen Wertminderungsindikatoren (Triggering Events) vor? 2. Stufe: Ist ein Abwertungsbedarf gegeben und wenn ja, wie hoch ist dieser und wie wird er bilanziell erfasst?
Bestimmung der relevanten Vergleichswerte	Im Rahmen des Niederstwertprinzips ist der Buchwert des Vermögensgegenstandes regelmäßig mit dessen fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, mit dessen beizulegendem Wert bzw. dem aus einem Börsen- oder Marktpreis abgeleiteten Wert zu vergleichen.	Im Rahmen des Impairmenttests ist der Buchwert des Vermögenswertes mit dessen erzielbarem Betrag zu vergleichen. Dieser ist definiert als der höhere Wert aus beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten und dem Nutzungswert. Somit sind grundsätzlich beide Wertansätze zu ermitteln, um den höheren von beiden identifizieren zu können. Wenn allerdings einer der beiden Wertansätze den Buchwert übersteigt, ist die Ermittlung des anderen Wertansatzes entbehrlich.

B.8 Zuwendungen der öffentlichen Hand

Sachverhalt	HGB	IFRS
Bilanzielle Erfassung von Zuwendungen	Nach der Nettomethode sind Zuwendungen für den Vermögensgegenstand von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, nach der Bruttomethode hingegen erfolgsneutral durch die Bildung eines Passivpostens zu erfassen. Wird dieser dann aufgelöst, ergibt sich die Vereinnahmung als Aufwandminderung in der GuV-Rechnung unter Berücksichtigung der Nutzungsdauer. Alternativ: Sofortertrag im Zeitpunkt der Zuschussgewährung	Die Erfassung der Zuwendungen erfolgt, wenn eine angemessene Sicherheit darüber besteht, dass die Bedingungen erfüllt und die Zuwendungen gewährt werden. Nach der Nettomethode sind Zuwendungen für Vermögenswerte von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, wobei der reduzierte Betrag der planmäßigen Abschreibung zu Grunde zu legen ist. Nach der Bruttomethode werden die Zuwendungen erfolgsneutral durch die Bildung eines Passivpostens erfasst, der erfolgswirksam über die Nutzungsdauer aufgelöst wird.

Krankenhauspezifische Besonderheiten	Nicht verwendete Aufwandszuschüsse sind als sonstige Verbindlichkeiten oder unter bestimmten Voraussetzungen als passiver Rechnungsabgrenzungsposten darzustellen. Bereits verwendete Aufwandszuschüsse sind hingegen in der GuV-Rechnung als sonstige Erträge zu erfassen. Aufgrund krankenhausspezifischer Regelungen werden Sachanlagen ausnahmslos mit ihren vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet. Eine Minderung um investive Zuwendungen ist nach der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) nicht gestattet. In Höhe der geförderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten wird ein Passivposten „Sonderposten aus Fördermitteln nach KHG“ gebildet. Die Nettomethode ist somit zwar grundsätzlich nach HGB gestattet, sie entspricht aber nicht der KHBV. Gleichzeitig ist nach der KHBV die Erfassung des gewährten Förderbetrages als Aufwand und gleichzeitig Ertrag geboten.	Die Erfassung der bedingten Zuwendungen hat unter Berücksichtigung der Nutzungsdauer auf einer planmäßigen und vernünftigen Grundlage in der GuV-Rechnung zu erfolgen. Erfolgsbezogene Zuwendungen müssen in der Periode, in der die zugehörigen Aufwendungen entstehen, verzeichnet werden. Erhält ein Unternehmen Zuwendungen, um finanziellen Schwierigkeiten entgegensteuern zu können, müssen diese in der GuV-Rechnung ausgewiesen werden, periodenabhängig von der Entstehung des Forderungsanspruchs. Im Fair Value Modell ist auch nach IFRS eine direkte, erfolgswirksame Erfassung möglich. Bei Anwendung der Bruttomethode wird der Sonderposten, der im HGB zwischen EK und FK ausgewiesen wird, nach IFRS als passiver Abgrenzungsposten gebildet, der unter den sonstigen Verbindlichkeiten ausgewiesen wird. Bei alternativer Anwendung der Nettomethode werden die Zuwendungen von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Vermögenswerte abgesetzt. Die Erfassung des gewährten Förderbetrages als Aufwand und gleichzeitig Ertrag ist nicht möglich. Gemäß Definition führt ein Ertrag zur Erhöhung und ein Aufwand zur Verringerung des EK. Gerade das ist zum Zeitpunkt der Gewährung der Förderung für investive Zwecke nicht der Fall. Entsprechend wird nach IFRS die GuV im Rahmen der Erstbewertung der geförderten Sachanlagen nicht berührt.
--	---	--

B.9 Einfache Finanzinstrumente

Sachverhalt	HGB	IFRS
Definition	Eine Legaldefinition existiert nicht.	Finanzinstrumente müssen einen vertraglichen Charakter besitzen. Zudem müssen sie als zweiseitiger Vertrag für die eine Seite einen finanziellen Vermögenswert und für die andere Seite eine finanzielle Schuld oder ein Eigenkapitalinstrument darstellen. Der IFRS 9 unterscheidet folgende Kategorien: <u>Financial Assets:</u> • „at amortized cost“: Sämtliche finanziellen Vermögenswerte (Schuldinstrumente), welche definierte Zahlungsstrombedingungen (ausschließlich Zins- und Tilgungszahlungen auf den Kapitalbetrag) erfüllen, ausschließlich zur Vereinnahmung der vertraglichen CashFlows gehalten werden und bei denen keine bedingte Fair-Value Option ausgeübt wird • „Fair Value through OCI (with reclassification)“: Sämtliche finanziellen Vermögenswerte (Schuldinstrumente), welche definierte Zahlungsstrombedingungen (ausschließlich Zins- und Tilgungszahlungen auf den Kapitalbetrag) erfüllen, sowohl zur Vereinnahmung der vertraglichen CashFlows als auch zur Veräußerung gehalten werden und bei denen keine bedingte Fair-Value Option ausgeübt wird • „Fair Value through Profit and loss“: ○ Sämtliche finanziellen Vermögenswerte (Schuldinstrumente), welche definierte Zahlungsstrombedingungen (ausschließlich Zins- und Tilgungszahlungen auf den Kapitalbetrag) erfüllen, aber weder zur Vereinnahmung der vertraglichen CashFlows noch zur Veräußerung sondern zu sonstigen Zwecken gehalten werden ○ sämtliche Schuldinstrumente, welche definierte Zahlungsstrombedingungen nicht erfüllen

		○ sämtliche Derivate ○ sämtliche Eigenkapitalinstrumente, die zu Handelszwecken gehalten werden ○ sämtliche Eigenkapitalinstrumente, die nicht zu Handelszwecken gehalten werden, hinsichtlich derer aber die Fair Value through OCI option (without reclassification) nicht ausgeübt wird. • „Fair Value through OCI (without reclassification)“: sämtliche Eigenkapitalinstrumente, die nicht zu Handelszwecken gehalten werden und hinsichtlich derer die Fair Value through OCI option (without reclassification) ausgeübt wird. <u>Financial Liabilities:</u> • „At fair value through profit or loss“: Sämtliche Derivate und sämtliche sonstige finanzielle Verbindlichkeiten, die designiert und dokumentarisch dieser Kategorie (Fair Value Option) zugewiesen werden • „at amortized cost“: sämtliche finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht unter den ersten Punkt fallen
Ansatzkriterien	Sämtliche einfachen Finanzinstrumente müssen, wenn sie die Eigenschaften eines Vermögensgegenstands erfüllen und im wirtschaftlichen Eigentum des berichtenden Unternehmens stehen, nach dem Vollständigkeitsgebot angesetzt werden. Dabei wird anhand der Geschäftsabsicht (Haltedauer bzw. Verwendungsabsicht) unterteilt: • Finanzinstrumente des Anlagevermögens: bestimmt dauernd dem Unternehmen zu dienen • Finanzinstrumente des Umlaufvermögens: bestimmt nicht dauernd dem Unternehmen zu dienen	Unabhängig von der Eingliederung in die Kategorien muss ein Finanzinstrument in der Bilanz angesetzt werden, wenn das Unternehmen Vertragspartei geworden ist. Ansatzwahlrecht bei Kassageschäften ab dem Tag des Vertragsschlusses (Trade Date).

Bewertungsvorschriften Erstbewertung	Sowohl die Finanzinstrumente des Anlage- als auch des Umlaufvermögens sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten (inklusive Transaktionskosten) zu bilanzieren. Es handelt sich dabei um nicht abnutzbare Vermögensgegenstände, daher sind keine planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen.	Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten sind bei Zugang zum beizulegenden Zeitwert (Fair Value) zu bewerten. Sofern es sich um finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten handelt, die in der Folgebewertung nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, sind die Transaktionskosten vom beizulegenden Zeitwert abzuziehen bzw. diesem zuzuschlagen.
Folgebewertung	Für Finanzinstrumente des Anlagevermögens: • Außerplanmäßige Abschreibungen müssen bei allen Finanzinstrumenten des Anlagevermögens dann vorgenommen werden, wenn sie aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung mit einem niedrigeren Wert anzusetzen sind. Ein Abschreibungswahlrecht besteht bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung (gemildertes Niederstwertprinzip) • Keine gesetzliche Regelung für die Ermittlung des niedrigeren beizulegenden Wertes; ist ein Börsen- oder Marktpreis vorhanden, ist dieser heranzuziehen • Entfallen die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung, muss eine Zuschreibung vorgenommen werden. Obergrenze sind die Anschaffungskosten Für Finanzinstrumente des Umlaufvermögens: • Außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren Markt- oder Börsenpreis bzw. beizulegenden Wert müssen auch dann vorgenommen werden, wenn die Wertminderungen voraussichtlich nicht von Dauer sein werden (strenges Niederstwertprinzip). • Heranziehen des Börsen- oder Marktpreis, falls der beizulegende Wert nicht feststellbar ist. • Entfallen die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung, muss eine Zuschreibung vorgenommen werden. Obergrenze sind jedoch die Anschaffungskosten.	Die Folgebewertung hängt von der Kategorisierung ab: • „At amortized cost (Assets und Liabilities)“: Fortgeführte Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode. Transaktionskosten sowie Agien/Disagien werden aktiviert/passiviert und über die Laufzeit GuV-wirksam verteilt • „Fair Value through OCI (with reclassification)“: Fair-Value-Bewertung, bei der die Wertänderungen direkt im Eigenkapital (OCI) erfasst werden und die im OCI erfassten Beträge werden bei Eintritt bestimmter Bedingungen in die GuV reklassifiziert • „Fair Value through P&L“: Fair-Value-Bewertung, bei der die Wertänderungen direkt im Gewinn oder Verlust (GuV) erfasst werden • „Fair Value through OCI (without reclassification)“: Fair-Value-Bewertung, bei der die Wertänderungen direkt im Eigenkapital (OCI) erfasst werden und die nicht in die GuV reklassifiziert werden Impairment (Expected-Loss-Modell): Es sind Wertberichtigungen für erwartete Kreditverluste (erwartete Ausfälle von Schuldern) zu bilanzieren. Dabei sind alle angemessenen und belastbaren Informationen (einschließlich zukunftsorientierter Informationen) zu berücksichtigen. Grundsätzlich ist zu jedem Abschlussstichtag zu überprüfen, ob sich das Ausfallrisiko seit dem Tag der Ersterfassung der Forderung signifikant erhöht hat. Sofern dies der Fall ist, hat die Wertberichtigung den Ausfallbetrag zu

		umfassen, der über die gesamte Laufzeit der Forderung erwartet wird. Hat sich das Ausfallrisiko seit dem Tag der Ersterfassung der Forderung nicht signifikant erhöht, hat die Wertberichtigung den Ausfallbetrag zu umfassen, der innerhalb der dem Abschlussstichtag folgenden zwölf Monate erwartet wird.
--	--	--

B.10 Komplexe Finanzinstrumente

Sachverhalt	HGB	IFRS
Definition Derivat	Es handelt sich um ein schwebendes Vertragsverhältnis, dessen Wert auf Änderungen des Werts eines Basisobjekts reagiert und dabei mit geringen oder gar keinen Anschaffungskosten erst in Zukunft erfüllt wird.	Komplexe Finanzinstrumenten liegen vor, wenn: • der Wert des Finanzinstruments direkt von der Wertänderung eines Underlying abhängt • der Erwerb des Finanzinstruments keine oder nur eine geringe Zahlung verlangt • der Vertragserfüllungszeitpunkt in der Zukunft liegt Anwendungsbereiche: • Kreditzusagen, die als finanzielle Verbindlichkeit eingestuft werden • Kreditzusagen, die in bar oder durch Lieferung oder Emission erfüllt werden • Verträge über den Kauf nicht finanzieller Posten • geschriebene Optionen auf den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens
Ansatzkriterien	Nicht bilanzwirksam, da es sich bei den komplexen Finanzinstrumenten um schwebende Geschäfte handelt, denn das zu Grunde liegende Rechtsgeschäft wurde von beiden Vertragsparteien noch nicht erfüllt. Ausnahmeregelungen existieren für gezahlte Prämien (Rechnungsabgrenzungsposten) und Drohverlustrückstellungen. Bei Swap-Geschäften ist der verliehene Betrag als sonstiger Vermögensgegenstand und der empfangene Betrag als sonstige Verbindlichkeit auszuweisen.	Der Ansatz unterliegt den gleichen Vorschriften, die unter „einfache Finanzinstrumente“ dargestellt werden.

Bewertungsvorschriften Erstbewertung	Bei Erwerb als Spekulations-/Handelsgeschäft erfolgt die Bewertung nach den Vorschriften über das Umlaufvermögen. Die Anschaffungskosten von Derivaten sind regelmäßig Null. Gezahlte Gebühren/Prämien sind als Aufwand zu behandeln.	Komplexe Finanzinstrumente sind mit dem Fair Value anzusetzen. Dieser entspricht dem Transaktionspreis ohne Transaktionskosten. Diese sind unmittelbar als Aufwand zu erfassen.
Folgebewertung	Verluste sind durch Rückstellungsbildung zu berücksichtigen. Unrealisierte Gewinne sind nicht zu erfassen.	Erfolgswirksam zum Fair Value am jeweiligen Bilanzstichtag
Hedge Accounting	Das Hedge Accounting umfasst die Kompensation von Risiken aus dem operativen Geschäft oder von Risiken aus Kapitalanlage- oder Finanzierungsmaßnahmen durch Abschluss eines Derivats mit entgegengesetztem Risikoverlauf. Dabei werden einem Grundgeschäft ein oder mehrere Sicherungsinstrumente entgegengesetzt, sodass sich Verluste und Gewinne ausgleichen. Aus diesem Grund erfolgt eine bilanzielle Zusammenfassung (Bewertungseinheiten). Durch sie wird das Imparitäts- und Einzelbewertungsprinzip ausgesetzt. Zulässige Grundgeschäfte, die absicherungsfähig sind: • Vermögensgegenstände • Schulden • schwebende Geschäfte • mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartete Transaktionen Als zulässige Sicherungsinstrumente können sowohl einfache als auch komplexe Finanzinstrumente zur Anwendung kommen.	Das Hedge Accounting umfasst die Kompensation von Risiken aus dem operativen Geschäft oder von Risiken aus Kapitalanlage- oder Finanzierungsmaßnahmen durch Abschluss eines Derivats mit entgegengesetztem Risikoverlauf. Dabei werden einem Grundgeschäft ein oder mehrere Sicherungsinstrumente entgegengesetzt, sodass sich Verluste und Gewinne ausgleichen. Man unterscheidet drei verschiedene Arten von Sicherungsbeziehungen: • Fair Value Hedge: Absicherung des beizulegenden Zeitwerts des Grundgeschäfts • Cashflow Hedge: Absicherung von erwarteten Zahlungsströmen • Hedge of a Net Investment in a Foreign Operation: Absicherung einer Nettoinvestition in eine ausländische Geschäftseinheit Es sind dabei Micro-, Macro- und Portfolio Hedges zugelassen.

Fair Value Hedge	Wird der beizulegende Zeitwert eines Bilanzpostens abgesichert, so existieren zwei Darstellungsformen: Nach der <i>Einfrierungsmethode</i> wird außerhalb des Rechnungswesens der Fair Value von Grund- und Sicherungsgeschäft ermittelt, die periodenbezogenen Fair-Value-Änderungen werden, soweit sie auf das gesicherte Risiko zurückzuführen sind, kompensiert; ein eventuell entstehender Nettoaufwand wird entweder durch eine außerplanmäßige Abschreibung auf das Grundgeschäft oder durch eine Drohverlustrückstellung erfasst. Nach der <i>Durchbuchungsmethode</i> werden Grund- und Sicherungsgeschäft zum Bilanzstichtag erfolgswirksam zum Fair Value bewertet. Dabei wird das Anschaffungskosten-, Imparitäts- und Niederstwertprinzip außer Kraft gesetzt. Ein entstehender Nettoaufwand wird in der GuV als Saldogröße gezeigt.	Wird der beizulegende Zeitwert eines Bilanzpostens oder eine feste Verpflichtung aus einem schwebenden Geschäft abgesichert, so ist das Grund- und Sicherungsgeschäft zum Bilanzstichtag erfolgswirksam zum Fair Value zu bewerten. Sowohl ein Nettoaufwand wie auch ein Nettoertrag werden bilanziell erfasst.
Cashflow Hedge	Werden künftige Zahlungsströme abgesichert, so wird deren Wert in Abhängigkeit vom abgesicherten Risiko und der Wert des Derivats in Abhängigkeit vom gesicherten Risiko außerhalb des Rechnungswesens ermittelt und kompensiert. Ein sich ergebender Nettoaufwand ist als Drohverlustrückstellung zu zeigen; ein sich ergebender Nettoertrag bleibt bilanziell außer Betracht. Das Hedge Accounting erfordert die Erfüllung von Designations- und Dokumentationspflichten sowie einen prospektiven Effektivitätstest.	Werden künftige Zahlungsströme abgesichert, so wird das Derivat als Sicherungsinstrument an jedem Bilanzstichtag zum Fair Value bewertet und der Wert der Fair-Value-Änderung, der auf das abgesicherte Risiko zurückzuführen ist, erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis ausgewiesen, bis der Zahlungsstrom stattfindet, das Derivat glattgestellt ist oder ausläuft. In diesen Fällen ist der Bestand an Neubewertungsrücklagen ins Ergebnis zu überführen. Das Hedge Accounting erfordert die Erfüllung von Designations- und Dokumentationspflichten sowie einen Effektivitätstest.
Hedge of a Net Investment	Wird unter HGB nicht behandelt.	Wird die Eigenkapitalbeteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft gegen Fremdwährungsrisiken abgesichert, so ist das Sicherungsinstrument an jedem Bilanzstichtag zum Fair Value zu bewerten. Die Fair-Value-Änderungen sind in Fremdwährungsausgleichsposten innerhalb des EK darzustellen. Der ineffektive Teil ist ergebniswirksam zu erfassen.

B.11 Schulden und Eigenkapital

Sachverhalt	HGB	IFRS
Definition Eigenkapital	Nach h. M. werden die vorrangige Haftung, der substantielle Anspruch, die Nachrangigkeit sowie die Nachhaltigkeit der Kapitalüberlassung zur Abgrenzung herangezogen.	Das EK stellt eine Residualgröße dar. Diese ergibt sich aus dem Abzug der Schulden von den Vermögenswerten. Im Gegensatz zu den Schulden darf mit EK keine Verpflichtung zur Abgabe von Ressourcen vorliegen.
Ausnahmen	Nicht vorhanden, da keine explizite Abgrenzung der Finanzinstrumente in HGB.	Bestimmte Finanzinstrumente erfüllen zwar die Tatbestände einer Schuld, sind allerdings angesichts ihrer Funktion im Rahmen der Unternehmensfinanzierung dem EK zuzuordnen. Betroffen sind: • kündbare Finanzinstrumente: ○ Inhaber hat das Recht, im Falle der Liquidation des Unternehmens, einen proportionalen Anteil an dessen Nettoerlös zu erhalten ○ das Instrument zählt zu der Klasse von Instrumenten, die allen anderen im Rang nachgeht (kein Vorrang vor anderen Forderungen und es bedarf keiner Umwandlung, um in diese Klasse zu fallen) ○ alle Finanzinstrumente der nachrangigsten Klasse haben die gleichen Merkmale ○ keine vertragliche Verpflichtung, einem anderen Unternehmen flüssige Mittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert zu liefern, die für das Unternehmen unvorteilhaft sind ○ die für das Instrument über seine Laufzeit insgesamt erwarteten Cashflows beruhen im Wesentlichen auf den Gewinnen/Verlusten während der Laufzeit • Rückzahlungsansprüche ausschließlich im Liquidationsfall • Genossenschaftsanteile
Kosten der Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten	Aufgrund der Verknüpfung des Steuerrechts mit dem Handelsrecht durch das Maßgeblichkeitsprinzip sind die Kosten der Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten handelsrechtlich als Periodenaufwand aufzunehmen.	Das EK ist direkt um die EK-Beschaffungskosten zu mindern. Allerdings dürfen eventuelle Ertragssteuervorteile nicht außer Acht gelassen werden, da diese wiederum von den EK-Beschaffungskosten abgezogen werden.

Zusammengesetzte Finanzinstrumente	Keine expliziten Vorschriften. Es erfolgt keine Trennung in Eigenkapital- und Fremdkapitalkomponenten. Zusammengesetzte Finanzinstrumente und Mezzanine-Finanzierungen werden auf ihren Eigen- bzw. Fremdkapitalcharakter hin untersucht. Überwiegt der Fremdkapitalcharakter, so werden sie unter den Verbindlichkeiten mit ihrem Erfüllungsbetrag angesetzt. Die anfallenden Zinsen (Nominalverzinsung) werden als Periodenaufwand erfasst.	Zusammengesetzte Finanzinstrumente müssen in eine FK- und EK-Komponente getrennt werden, da nur die Letztere im EK gezeigt wird. Die FK-Komponente ist zum Fair Value zu bewerten, anhand von vergleichbaren Schuldinstrumenten ohne Wandelrecht. Ergibt sich eine Differenz zwischen dem Ausgabebetrag der FK-Komponente und dem Rückzahlungsbetrag, entsteht ein Zinsaufwand, der nach der Effektivzinsmethode auf die FK-Laufzeit verteilt wird.
---	---	---

B.12 Leistungen an Arbeitnehmer

Sachverhalt	HGB	IFRS
Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses	Pensionsrückstellungen sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Für sie besteht eine Passivierungspflicht. Ein Wahlrecht besteht lediglich für • sogenannte Altzusagen, die vor dem 1.1.1987 gewährt wurden (einschl. Erhöhungen) und • Unterdeckungen bei mittelbaren Verpflichtungen (Angabe des Fehlbetrags im Anhang)	Kategorisierung der Zusagen: • beitragsorientierte Pläne (Defined Contribution Plan) • leistungsorientierte Pläne (Defined Benefit Plan) • Individualplan eines Arbeitgebers • gemeinschaftlicher Plan mehrerer Arbeitgeber oder • versicherter Plan
Leistungszusagen	Bei leistungsorientierten Plänen erfolgt eine Passivierung der Rückstellung zum versicherungsmathematischen Barwert.	Bei leistungsorientierten Plänen erfolgt eine Passivierung der Verpflichtung, deren Höhe sich wie folgt ergibt: Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung Stichtag +/- versicherungsmathematische Gewinne / Verluste - nicht erfasster nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand - beizulegender Zeitwert des Planvermögens am Abschlussstichtag, das ausschließlich zur Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen heranzuziehen ist
Bewertung der Leistungsverpflichtung	Pensionsrückstellungen sind mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag anzusetzen. Dies setzt die Anwendung eines Barwertmodells unter Beachtung versicherungsmathematischer Annahmen voraus. Zulässig sind alle versicherungsmathematischen Verfahren, die zu einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führen. Dies sind im Wesentlichen das	Zur Bewertung der Leistungsverpflichtung ist das Anwartschaftsbarwertverfahren (Projected Unit Credit Method) heranzuziehen. Als versicherungsmathematische Annahmen sind u. a. zu bestimmen: • die Invaliditäts- bzw. Erlebenswahrscheinlichkeit • die Mitarbeiterfluktuation • Gehalts- und Rententrends sowie • ein Zinssatz, der der Rendite von hoch qualifizierten

	• Anwartschaftsdeckungsverfahren, welches dem steuerlichen Teilwertverfahren entspricht und • das Anwartschaftsbarwertverfahren, welches nach IFRS zulässig ist Der zugrunde gelegte Rechnungszins für die Abzinsung der Pensionsverpflichtung entspricht dem von der deutschen Bundesbank ermittelten und veröffentlichten durchschnittlichen Marktzins der vergangenen Geschäftsjahre.	festverzinslichen Industriefinanzen entspricht (High Quality Corporate Bonds)
Planvermögen / Pensionsvermögen	Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen. • Das Pensionsaktivum ist zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen • Eine Begrenzung auf den Wert der Pensionsverpflichtungen besteht nicht • Orientierung an der Fair-Value-Hierarchie • In Höhe des beizulegenden Zeitwertes des Pensionsvermögens, der die Anschaffungskosten übersteigt, besteht eine Ausschüttungssperre unter Berücksichtigung latenter Steuern • Das Pensionsvermögen ist nach Abzug der Pensionsrückstellung in einem gesonderten Posten in der Bilanz auszuweisen: „E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung“	Planvermögen, das durch einen langfristig angelegten Fonds zur Erfüllung von Leistungen an Arbeitnehmer gehalten wird, kann nur dann mit den Pensionsverpflichtungen saldiert werden, wenn alle folgenden Bedingungen erfüllt sind: • der Fonds ist rechtlich unabhängig vom berichtenden Unternehmen und besteht nur, um Leistungen an Arbeitnehmer zu zahlen oder zu finanzieren • der Fonds ist dem Zugriff der Gläubiger des berichtenden Unternehmens auch im Insolvenzfall entzogen • das Fondsvermögen darf nicht an das berichtende Unternehmen zurückgezahlt werden, es sei denn ○ es besteht eine Überdeckung des Fonds, d.h. der Fondsanteil ist höher als die Verpflichtungen den Arbeitnehmern gegenüber, oder ○ das Unternehmen hat bereits selbst Zahlungen an die Arbeitnehmer geleistet, welche vom Fonds zurückzuerstatten sind Dem Pensionsvermögen stehen qualifizierte Versicherungen gleich, also Versicherungsverträge, die nicht zu nahe- stehenden Unternehmen oder Personen gehören, sofern die Erlöse aus dem Vertrag • ausschließlich verwendet werden um Leistungen an Arbeitnehmer zu zahlen oder zu finanzieren und • nicht den Gläubigern des berichtenden Unternehmens zur Verfügung stehen, es sei denn • die Versicherungserlöse werden zur Abdeckung der Leistungen an Arbeitnehmer nicht benötigt oder • das Unternehmen hat bereits selbst Zahlungen an die

		Arbeitnehmer geleistet, welche ihm in Form von Erlösen aus dem Vertrag zurückerstattet werden
		Sind die Voraussetzungen für Planvermögen erfüllt, so erfolgt eine Saldierung mit den Pensionsverpflichtungen. Ein ggf. entstehender aktiver Saldo ist als sonstiger Vermögenswert auszuweisen. Dieser ist mit dem niedrigsten Wert anzusetzen aus • dem Saldo der Leistungsverpflichtung und dem beizulegenden Zeitwert des Planvermögens und • der Summe aus dem Barwert eines wirtschaftlichen Nutzens in Form von Rückerstattungen aus dem Pensionsplan oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen an den Pensionsplan
Pensionsaufwand	Der Pensionsaufwand entspricht der Zuführung zur Pensionsrückstellung für die abzuschließende Periode. Der aus der Barwert-Aufzinsung der Rückstellung resultierende Zinsaufwand ist gesondert im Finanzergebnis auszuweisen.	Der Pensionsaufwand bestimmt sich wie folgt: • laufender Dienstzeitaufwand der Periode • Nettozinsaufwand, d.h. Produkt aus Nettopensionsverpflichtung/-vermögen und dem zur Abzinsung der Verpflichtung verwendeten Rechnungszinses (Saldo Aufzinsung der Pensionsrückstellung und Verzinsung des Pensionsvermögens mit demselben Zinssatz) • nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand • Verluste oder Gewinne aus Planabgeltungen und Plankürzungen
Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste	Wird unter HGB nicht behandelt.	Folgende Sachverhalte fließen ins sonstige Ergebnis (Other Comprehensive Income): • versicherungsmathematische Gewinne und Verluste • Ertrag aus Planvermögen (abzgl. des als Zinsaufwand berücksichtigten Betrags), d.h. Differenzbetrag zwischen erwarteter Rendite und Verzinsung des Planvermögens mit demselben Zinssatz, mit welchem die Pensionsverpflichtung aufgezinnt wird sowie • Änderungen der Vermögenswertbegrenzung

B.13 Rückstellungen und Eventualposten (Eventualverbindlichkeiten, Eventualforderungen)

Sachverhalt	HGB	IFRS
Anwendungsbereich	Das HGB umfasst Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten. Im Gegensatz zum IFRS gibt es jedoch keine Eventualforderungen.	IAS 37 umfasst Rückstellungen, abgegrenzte Verbindlichkeiten, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen. In begründeten Ausnahmefällen ist es möglich, Rückstellungen nicht zu bilden, wenn sich Unternehmen z.B. innerhalb eines Prozesses sehr viel schlechter stellen würden.
Definition Rückstellung	Eine Rückstellung ist definiert als Schuld, bei der die Höhe und/oder die Fälligkeit unsicher ist. In der Unsicherheit liegt die Abgrenzung zur Verbindlichkeit.	Eine Rückstellung ist definiert als Schuld, bei der die Höhe und/oder die Fälligkeit unsicher ist. In der Unsicherheit liegt die Abgrenzung zur Verbindlichkeit. Passivierungsvoraussetzung: • aus vergangenem Ereignis resultierende gegenwärtige (unbedingte) Verpflichtung rechtlicher oder tatsächlicher Natur, • Nutzenabfluss muss wahrscheinlich und • die Höhe zuverlässig bestimmbar sein
Ansatzkriterien für Rückstellungen	Rückstellungserfassung erfolgt auf Grundlage des Vorsichtsprinzips. Darunter fällt auch das Imparitätsprinzip. Die gegenwärtige Verpflichtung und/oder Inanspruchnahme kann eine deutlich geringere Wahrscheinlichkeit als 50% aufweisen. Drohverlustrückstellungen sind nur bei Vorliegen konkreter Hinweise von Verpflichtungsüberschüssen aus schwebenden Geschäften zu bilden.	Erfüllung folgender Ansatzkriterien erforderlich: • Vorliegen einer Verpflichtung: ○ Aufgrund eines vergangenen Ereignisses; Rückstellungen mit bloßem Zukunftsbezug sind nicht ansatzfähig ○ Keine realistische Alternative zur Verpflichtungserfüllung (Unentziehbarkeitskriterium) ○ Faktische Verpflichtung liegt vor, wenn eine berechtigte Erwartung bei einem Dritten hervorgerufen wurde • Wahrscheinlicher Ressourcenabfluss: ○ Nutzenabfluss muss wahrscheinlicher sein als 50% ○ Liegt die Wahrscheinlichkeit des Nutzenabflusses unter 50% erfolgt die Berücksichtigung als Eventualverbindlichkeit (als Anhangsangabe) ○ Liegt der Nutzenabfluss zwischen 5 und 10%, ist er als unwahrscheinlich anzusehen; es liegt keine Rückstellung / Eventualverbindlichkeit vor

		• Verlässliche Schätzung des Verpflichtungsbetrags: In Form des Erfüllungsbetrages oder eines vergleichbaren Werts, der durch mathematisch-statistische Verfahren ermittelt wird
Außenverpflichtung	Ansatzpflicht für Aufwandsrückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die im ersten Quartal des Folgejahres nachgeholt werden. Außerdem für Abraumbeseitigungen, die ebenfalls im Folgejahr nachgeholt werden.	Der Grundsatz der Außenverpflichtung untersagt die Bildung von Aufwandsrückstellungen, da die Verpflichtung einem oder mehreren Dritten gegenüber bestehen muss und keine reine Innenverpflichtung darstellen darf.
Erstbewertung	Bewertung der Rückstellungen erfolgt in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags. Aufgrund des Vorsichtsprinzips können Risiken mit einem höheren als dem wahrscheinlichen Erwartungswert angesetzt werden. Es besteht eine Diskontierungspflicht bei einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem von der Deutschen Bundesbank veröffentlichten, laufzeitkongruenten durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre. Erwartete künftige Preis- und Kostensteigerungen sind zu berücksichtigen.	Bewertung der Rückstellungen erfolgt mit dem bestmöglichen Schätzwert für die Höhe des erwarteten Ressourcenabflusses (Erfüllungs- bzw. Ablösungsbetrag). Bei Massenverpflichtungen wird der Erwartungswert angesetzt, bei dem die einzelnen Verpflichtungen mit ihrem Wahrscheinlichkeitseintritt gewichtet werden. Es besteht eine Diskontierungspflicht, bei der ein Marktzinssatz vor Steuern angewandt und die Laufzeitäquivalenz sichergestellt werden muss. Risiken können entweder berücksichtigt werden, indem der Marktzins durch einen Risikoaufschlag angepasst wird und somit sichere Zahlungen diskontiert werden oder der risikolose Marktzinssatz zur Diskontierung genutzt wird, um risikoangepasste Werte, also Erwartungswerte der Rückflüsse, abzuzinsen. Es bestehen Ermessensspielräume bei der Schätzung der Parameter aufgrund deren zukunftsabhängigen Eigenschaften, die die Rückstellungshöhe beeinflussen. Durch den Grundsatz der Einzelbewertung wird ein Saldierungsverbot für die bei der Rückstellungsbildung erwarteten Aufwendungen und die bei ihrer Auflösung entstehenden Erträge gewährleistet. Erwartete künftige Preis- und Kostensteigerungen sind zu berücksichtigen. Erwartete Gewinne aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen, welche mit dem Rückstellungsanlass in Verbindung stehen, sind nicht mit den Aufwendungen aus der Rückstellungsbildung zu verrechnen.

B.14 Erlöse

Sachverhalt	HGB	IFRS
Definition	Eine Legaldefinition von „Erlöse“ existiert nicht. Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen auszuweisen. Aus den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ergibt sich das Anschaffungskosten-, Niederstwert-, Imparitäts-, Realisations- und Vorsichtsprinzip.	Grundsätzlich werden Einkünfte als Erhöhung der Vermögenswerte oder Verringerung der Verbindlichkeiten definiert aus welchen eine Steigerung des Eigenkapitals resultiert. Die Erhöhung der Vermögenswerte oder Verringerung der Verbindlichkeiten darf dabei nicht in Zusammenhang mit Vermögenszuführungen durch Anteilseigner stehen. Als Erlöse werden Einkünfte bzw. Erträge aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit definiert, die aus Verträgen mit Kunden (IFRS 15) resultieren. Darunter sind alle Erlöse aus Güterverkäufen, der Erbringung von Dienstleistungen und Fertigungsaufträgen zu verstehen. Nach IFRS 15 sind die in Verträgen mit Kunden enthaltenen Leistungsverpflichtungen zu identifizieren und es sind diesen Transaktionspreise zuzuordnen, die sich aus dem Gesamtvertragspreis ergeben und anteilig auf die verschiedenen Leistungsverpflichtungen entfallen. Mehrere Verträge, die gleichzeitig oder in geringem Zeitabstand mit ein und demselben Kunden (oder diesem nahestehenden Unternehmen und Personen) geschlossen werden, sind bei der Realisation von Einkünften gemeinsam zu beurteilen, wenn: • die Verträge als Paket mit einem einzigen wirtschaftlichen Zweck ausgehandelt wurden, • die Höhe der Gegenleistung des einen Vertrags vom Preis oder von der Erfüllung des anderen Vertrags abhängt, oder • die in den Verträgen zugesagten Dienstleistungen oder Güter eine einzige Leistungsverpflichtung darstellen.

Realisationskriterien	Die Realisation von Erlösen setzt voraus, • dass dem Unternehmen künftig sämtliche Einnahmen aus der Transaktion zufließen ohne • dass die Beträge im Namen oder auf Rechnung Dritter vereinnahmt wurden. Gewinne sind erst auszuweisen, wenn sie realisiert sind (Realisationsprinzip). Der Realisationszeitpunkt liegt dabei im Zeitpunkt der Lieferung/Leistung, Rechnungserstellung und dem Gefahrenübergang vor. Verbleibende Risiken aus schwebenden Geschäften sind anderweitig zu bilanzieren (z. B. Gewährleistungsrückstellung, Forderungswertberichtigung und -abwertung bei Kursverlusten).	Sobald durch Übertragung eines Gutes oder einer Dienstleistung auf einen Kunden eine Leistungsverpflichtung erfüllt wird, ist der dieser Leistungsverpflichtung zugeordnete Transaktionspreis (als Teil des Gesamtvertragswertes) als Erlös zu realisieren. Als übertragen gilt ein Gut oder eine Dienstleistung dann, wenn der Kunde die Verfügungsgewalt über das Gut bzw. die Dienstleistung erlangt. Die Übertragung kann zeitraum- oder zeitpunktbezogen erfolgen.
Bewertungsvorschriften	Grundsätzlich besteht keine explizite Regelung. Im Normalfall erfolgt die Bewertung mit dem Nominalwert der vereinbarten Gegenleistung laut den vertraglichen Vereinbarungen. Erlösrealisation bei Erbringung von Dienstleistungen: Für die Fertigungsaufträge besteht keine explizite Definition. Die Erlösrealisation erfolgt zum Zeitpunkt des Übergangs von den Nutzen und Lasten. Dies geschieht im Normalfall mit der Abnahme der Leistung durch den Kunden. Eine vorgelagerte Teilgewinnrealisierung ist grundsätzlich nicht möglich. Aus diesem Grund entfällt auch die Bestimmung des Fertigstellungsgrades.	Grundsätzlich erfolgt die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen oder zu beanspruchenden Gegenleistung. Finanzielle Gegenleistungen sind mit ihrem Nennwert anzusetzen. Erlösrealisation bei Erbringung von Dienstleistungen (zeitraumbezogene Leistungserbringung): Erlösrealisation erfolgt nach Maßgabe der bisher erbrachten Leistungsverpflichtungen am Abschlussstichtag. Dies setzt voraus, dass: • die Vertragsparteien dem Vertrag zugestimmt haben und zugesagt haben, ihre vertraglichen Verpflichtungen zu erfüllen • das Unternehmen für jede Vertragspartei feststellen kann, welche Rechte diese hinsichtlich der zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen besitzt • das Unternehmen feststellen kann, welche Zahlungsbedingungen hinsichtlich der zu übertragenden Güter und Dienstleistungen bestehen • der Vertrag wirtschaftliche Substanz hat • der Erhalt einer Gegenleistung wahrscheinlich ist • der Leistungsfortschritt verlässlich ermittelbar ist

	Realisation von Zinsen, Nutzungsentgelten und Dividen- den: • Zinsen: keine Vorgabe einer Verzinsungsmethode, die Erlös- realisation erfolgt nach den allgemeinen Regelungen • Nutzungsentgelte: keine speziellen Regelungen. Sachgerecht werden je- doch die Erlöse über die Laufzeit und entsprechend den Vereinbarungen vereinnahmt • Dividenden: Unter bestimmten Voraussetzungen Pflicht zur pha- sengleichen Vereinnahmung von Dividenden im Ein- zelabschluss des Mutterunternehmens, welches sämt- liche Anteile an einer Kapitalgesellschaft hält.	Realisation von Zinsen, Nutzungsentgelten und Dividen- den: • Zinsen: Entgelte für die Überlassung von Zahlungsmitteln bzw. –äquivalenten sind mit der Effektivzinsmethode propor- tional über die Laufzeit der Kapitalüberlassung zu er- fassen • Nutzungsentgelte: Entgelte für die Überlassung immaterieller Vermö- genswerte, periodengerechte Erfassung in Überein- stimmung mit den Vertragsbestimmungen, oftmals auch lineare Ertragsvereinnahmung für einen vertrag- lich bestimmten Zeitraum • Dividenden: Gewinnausschüttungen an die Inhaber von Kapitalbe- teiligungen. Nach Entstehung des Rechtsanspruchs auf Zahlung als Erlös zu erfassen
--	--	--

C. Konsolidierung

C.1 Aufstellung des Konzernabschlusses und Konsolidierungskreises

Sachverhalt	HGB	IFRS
Control-Konzept	Konzerntypische Rechtsbeziehungen, die beherrschenden Einfluss begründen: • Mehrheit der Stimmrechte (direkte und indirekte Stimmrechte) • Recht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder ab-zuberufen und gleichzeitig Gesellschafter zu sein • Beherrschungsrecht nach Vertrag oder Satzung • das Mutterunternehmen trägt bei wirtschaftlicher Be-trachtungsweise die Mehrheit der Risiken und Chan- cen eines Unternehmens, das zur Erreichung eines eng begrenzten und genau definierten Ziels des Mut- terunternehmens dient (Zweckgesellschaft)	Ein Unternehmen gilt als Mutterunternehmen, wenn es einen beherrschenden Einfluss auf andere Unternehmen ausübt. Folgende Eigenschaften müssen kumulativ erfüllt sein: • das Unternehmen besitzt die Macht über das Beteili-gungsunternehmen • das Unternehmen ist einer Abhängigkeit in Form schwankender Ergebnisse aus seinem Engagement mit dem Beteiligungsunternehmen ausgesetzt • das Unternehmen besitzt die Fähigkeit, seine Macht über das Beteiligungsunternehmen zu nutzen, die das Ergebnis des Beteiligungsunternehmens der Höhe nach beeinflusst wird

		Ein Unternehmen besitzt Macht über ein anderes Unternehmen, wenn es die maßgeblichen Tätigkeiten bestimmen kann. Beherrschender Einfluss auf das Unternehmen kann auf unmittelbare Rechte, wie z. B. Stimmrechte oder mittelbare vertragliche Regelungen sowie eingebettete Rechte, zurückzuführen sein. Mögliche Gründe sind: • Vereinbarungen zwischen unterschiedlichen Stimmrechtsinhabern • andere vertragliche Vereinbarungen • potenzielle Stimmrechte • de-facto-Power Folgende Faktoren sind bei der Prüfung, ob ein beherrschender Einfluss vorliegt, zu berücksichtigen: • der Zwecke und die Gestaltung der Beteiligung • die Art der Geschäftstätigkeit und wie Entscheidungen über die Geschäftstätigkeit getroffen werden • die Fähigkeit, die Geschäftstätigkeit zu bestimmen • zeitliche Beeinflussbarkeit der Rückflüsse • Beeinflussung der Höhe der Mittelzuflüsse Rechte, die Investoren schützen, begründen keinen beherrschenden Einfluss.
Potenzielle Stimmrechte	Wird unter HGB nicht behandelt.	Bei der Bestimmung der Stimmrechtsmehrheit sind auch Optionen oder wandelbare Instrumente zu berücksichtigen, wenn sie wirtschaftliche Substanz haben. Entscheidend ist die Ausübbarkeit zu dem Zeitpunkt, an dem die relevanten Entscheidungen zur Bestimmung der Geschäftsaktivitäten getroffen werden.
Gemeinschaftsunternehmen	Ein Gemeinschaftsunternehmen ist ein Unternehmen, das gemeinsam mit einem nicht in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen geführt wird. Es besteht ein Wahlrecht, Gemeinschaftsunternehmen auf Grundlage der Quotenkonsolidierung oder der Equity-Methode in den Konzernabschluss einzubeziehen.	Ein Gemeinschaftsunternehmen (Joint Venture) ist als gemeinsame Vereinbarung definiert, bei dem die Partnerunternehmen einen anteiligen Anspruch auf das Nettovermögen der Vereinbarung haben. Gemeinschaftsunternehmen werden auf Grundlage der Equity-Methode in den Konzernabschluss einbezogen.
Konsolidierungswahlrechte	Konsolidierungswahlrechte bestehen, wenn: • erhebliche und andauernde Beschränkungen der Rechte des Mutterunternehmens in Bezug auf Vermögen oder Geschäftsführung des Tochterunternehmens bestehen	Es bestehen keine Einbeziehungswahlrechte.

	• Einbeziehung unverhältnismäßige Kosten verursacht • die Anteile am Tochterunternehmen mit Weiterveräußerungsabsicht erworben wurden • das Tochterunternehmen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von untergeordneter Bedeutung ist Das Nichteinbeziehen von Tochterunternehmen ist im Konzernanhang zu begründen.	
--	--	--

C.2 Vollkonsolidierung: Unternehmenserwerb und Kapitalkonsolidierung

Sachverhalt	HGB	IFRS
Erwerbsmethode	Für die Kapitalkonsolidierung ist die Erwerbsmethode das einzig zulässige Verfahren. Es folgt der Fiktion des Einzelerwerbs von Vermögen und Schulden des Tochterunternehmens. Im Rahmen der Kaufpreisallokation werden stille Reserven des Tochterunternehmens aufgedeckt. Die Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt ausschließlich nach dem Neubewertungsverfahren.	Jeder Unternehmenszusammenschluss ist anhand der Erwerbsmethode zu bilanzieren. Die Erwerbsmethode besteht aus vier Schritten: • Identifizierung des Erwerbers • Bestimmung des Erwerbszeitpunkts • Ansatz und Bewertung der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, der übernommenen Schulden und aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen (Kaufpreisallokation) • Bilanzierung und Bestimmung des Geschäfts- oder Firmenwerts (GoF) oder eines Gewinns aus einem Erwerb zu einem Preis unter Marktwert Es wird unterstellt, dass es bei jedem Unternehmenszusammenschluss einen identifizierbaren Erwerber gibt. Dies ist das Unternehmen, welches die Beherrschung über das übernommene Unternehmen übernimmt. Der Erwerbszeitpunkt ist der Zeitpunkt, an dem das Mutterunternehmen die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt. I.d.R. ist dies der Tag, an dem die Gegenleistung transferiert wird. Durch andere Vereinbarungen kann der Erwerbszeitpunkt von diesem Tag abweichen. Für den GoF sind das Full-Goodwill-Verfahren sowie das Partial-Goodwill-Verfahren zulässig.

Kaufpreisallokation	Die Vermögenswerte, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten und Sonderposten sind mit dem beizulegenden Wert anzusetzen. Der beizulegende Wert kann dabei auch die ursprünglichen Anschaffungskosten übersteigen. Es sind alle identifizierbaren Vermögenswerte zu aktivieren, auch solche die bisher nicht aktiviert wurden. Übersteigt der Kaufpreis das neubewertete Eigenkapital, ist der Unterschiedsbetrag als GoF auf der Aktivseite der Konzernbilanz anzusetzen. Ein negativer Unterschiedsbetrag zwischen Kaufpreis und neubewertetem Eigenkapital ist als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ auf der Passivseite der Konzernbilanz auszuweisen.	Es sind alle identifizierbaren Vermögenswerte und übernommenen Schulden einzustufen, so dass anschließend die entsprechenden IFRS angewandt werden können. Die erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden sind zu ihrem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt zu bewerten. Ein GoF ist auf der Aktivseite der Konzernbilanz zu aktivieren, wenn die Summe aus: • dem beizulegenden Zeitwert der übertragenen Gegenleistungen • dem Betrag aller nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen • dem zu dem Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert des zuvor vom Erwerber gehaltenen Eigenkapitalanteils an dem erworbenen Unternehmen, wenn es sich um einen sukzessiven Unternehmenszusammenschluss handelt den Saldo der zum Erwerbszeitpunkt bestehenden und bewerteten Beträge der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und der übernommenen Schulden übersteigt. Sollte diese Differenz negativ sein, ist zu prüfen, ob alle erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden identifiziert und richtig bewertet wurden. Anschließend sind die Bewertungsverfahren zu überprüfen. Besteht auch nach der Überprüfung eine negative Differenz, ist der Betrag vom Erwerber als Gewinn zu erfassen.
Neubewertungsmethode (partial-goodwill-Verfahren)	Bei der Neubewertungsmethode werden die stillen Reserven bzw. stillen Lasten der Vermögenswerte und Schulden unabhängig von Minderheitenanteilen in voller Höhe aufgedeckt. Der auf Minderheitenanteile entfallende Anteil des neubewerteten Eigenkapitals ist gesondert im Eigenkapital auszuweisen. Die Bestimmung des GoF wird auf Basis der anteiligen neubewerteten Vermögenswerte und Schulden vorgenommen.	Bei der Neubewertungsmethode werden die stillen Reserven bzw. stillen Lasten der Vermögenswerte und Schulden unabhängig von Minderheitenanteilen in voller Höhe aufgedeckt. Es besteht ein Wahlrecht, die Minderheitenanteile zum entsprechenden Anteil des neubewerteten Eigenkapitals anzusetzen. Die Bestimmung des GoF wird auf Basis der anteiligen neubewerteten Vermögenswerte und Schulden vorgenommen.

Full-Goodwill-Methode	Die Full-Goodwill-Methode ist nicht zulässig.	Bei der Full-Goodwill-Methode werden die stillen Reserven bzw. stillen Lasten der Vermögenswerte und Schulden unabhängig von Minderheitenanteilen in voller Höhe aufgedeckt. Werden die Minderheitenanteile zum beizulegenden Zeitwert als gesonderter Posten im EK aktiviert, erfolgt auch eine Aktivierung des auf die Minderheitenanteile entfallenden GoF (Bilanzverlängerung).
Goodwill / negativer Goodwill	Der GoF gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand. Er ist planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Kann in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer des GoF nicht verlässlich geschätzt werden, ist er über einen Zeitraum von zehn Jahren abzuschreiben. Ein negativer Unterschiedsbetrag ist nur dann erfolgswirksam aufzulösen, wenn: • eine erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des Unternehmens eingetreten ist oder zu diesem Zeitpunkt erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind • am Stichtag feststeht, dass er einem realisierten Gewinn entspricht	Für den GoF (immaterieller Vermögenswert mit nicht bestimmbarer Nutzungsdauer) gilt der Impairment-Only Ansatz, d. h. es erfolgen keine planmäßigen Abschreibungen. Es ist jährlich ein Werthaltigkeitstest durchzuführen, eine spätere Wertaufholung ist ausgeschlossen. Der GoF soll den Cash Generating Units (CGUs) zugeordnet werden, die von dem Unternehmenszusammenschluss profitieren. Bei einem Werthaltigkeitstest einer CGU, der der GoF zugeordnet wurde, wird der erzielbare Betrag der CGU dem Buchwert der CGU inkl. GoF gegenübergestellt. Ergibt sich ein Impairment Bedarf, ist zunächst der GoF abzuschreiben. Ein negativer Unterschiedsbetrag ist erfolgswirksam zu erfassen.
Sukzessiver Unternehmenszusammenschluss	Es existieren keine gesonderten Regelungen für sukzessive Unternehmenszusammenschlüsse.	Ein sukzessiver Unternehmenszusammenschluss liegt vor, wenn der Erwerber vor dem Erwerbszeitpunkt bereits Anteile an dem zu erwerbenden Unternehmen hält. Der bereits gehaltene Anteil ist zu dem am Erwerbszeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert erfolgswirksam neuzubewerten. Der neubewertete bereits gehaltene Eigenkapitalanteil ist Teil des Kaufpreises.

C.3 Quotenkonsolidierung

Sachverhalt	HGB	IFRS
grundsätzliches Vorgehen	Vermögensgegenstände und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge werden nur in Höhe der Beteiligungsquote an dem Gemeinschaftsunternehmen in den Konzernabschluss übernommen. Durch den quotalen Ausweis von Vermögensgegenständen und Schulden entfällt der Ausweis von Minderheitenanteilen. Wie bei der Vollkonsolidierung ist eine auf einheitlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften basierende Handelsbilanz II Grundlage der Einbeziehung in den Konzernabschluss.	Ist unter IFRS nicht möglich.
Kapitalkonsolidierung	Die Regelungen der Vollkonsolidierung sind entsprechend anzuwenden. Der Buchwert der Beteiligung wird mit dem anteiligen konsolidierungspflichtigen Kapital des Gemeinschaftsunternehmens verrechnet.	-
Schuldenkonsolidierung	Konzerninterne Schuldverhältnisse sind nur in Höhe der Beteiligungsquote zu eliminieren.	-
Zwischenergebniseliminierung	Zwischenergebnisse sind in Höhe der Beteiligungsquote zu eliminieren.	-
Aufwands- und Ertragskonsolidierung	Innenumsätze, Aufwendungen und Erträge sind in Höhe der Beteiligungsquote zu eliminieren.	-

C.4 Equity Methode

Sachverhalt	HGB	IFRS
Folgekonsolidierung	Der Equity-Wertansatz ist in den Folgejahren um: • den anteiligen Jahreserfolg • vereinnahmte Gewinnausschüttungen • Abschreibung der aufgedeckten stillen Reserven/Lasten • Abschreibung des Unterschiedsbetrags • Kapitalveränderungen zu korrigieren.	Der Equity-Wertansatz ist in den Folgejahren um: • den anteiligen Jahreserfolg • den anteiligen sonstigen Gesamterfolg • vereinnahmte Gewinnausschüttungen • Kapitalveränderungen • Abschreibung der aufgedeckten stillen Reserven/Lasten zu korrigieren. Der nach der Equity-Methode fortgeschriebene Wertansatz der Beteiligung ist auf zusätzlichen Wertminderungsbedarf zu testen. Der in der Nebenrechnung erfasste Unterschiedsbetrag wird nicht gesondert auf Werthaltigkeit geprüft.
Zwischenergebniseliminierung	Es besteht ein Wahlrecht, Zwischenergebnisse der Beteiligungsquote entsprechend zu eliminieren.	Zwischenergebnisse werden der Beteiligungsquote entsprechend anteilig eliminiert.

C.5 Währungsumrechnung

Sachverhalt	HGB	IFRS
Währungsumrechnung	Für die Währungsumrechnung ist die modifizierte Stichtagskursmethode vorgesehen. Danach sind auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten zum Devisenkassamittelkurs am Stichtag, unter Berücksichtigung des Realisations- und des Anschaffungskostenprinzips, umzurechnen. Bei einer Restlaufzeit von einem Jahr oder weniger sind das Realisations- und das Anschaffungskostenprinzip zu vernachlässigen.	IAS 21 basiert auf dem Konzept der funktionalen Währung. Für Tochterunternehmen mit abweichender funktionaler Währung ist die modifizierte Stichtagskursmethode vorgeschrieben. Stimmt die funktionale Währung des Tochterunternehmens mit der des berichtenden Unternehmens überein, wird die Zeitbezugsmethode verwendet.
Umrechnungsdifferenzen	Umrechnungsdifferenzen sind im Eigenkapital unter dem Posten „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ auszuweisen. Bei Ausscheiden des Tochterunternehmens ist der Posten erfolgswirksam aufzulösen.	Umrechnungsdifferenzen, die bei der Umrechnung von Abschlüssen aus einer anderen Währung als der funktionalen Währung entstehen, werden im sonstigen Gesamterfolg erfasst. Beim Ausscheiden des ausländischen Tochterunternehmens sind die kumulierten Umrechnungsdifferenzen vom EK in die GuV umzugliedern.

D. Berichtsinstrumente und weitere Angabepflichten

D.1 Gliederungsgrundsätze des Abschlusses

Sachverhalt	HGB	IFRS
Bestandteile des Jahresabschlusses	Der Jahresabschluss besteht (größenabhängig) aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang und wird um einen Lagebericht ergänzt. Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, die nicht der Konzernrechnungslegungspflicht unterliegen, müssen zusätzlich eine(n) Kapitalflussrechnung bzw. Eigenkapitalspiegel aufstellen. Der Konzernabschluss besteht aus: • Konzernbilanz • Konzerngewinn- und -verlustrechnung • Konzernanhang • Kapitalflussrechnung • Eigenkapitalspiegel • Konzernlagebericht	Ein vollständiger IFRS-Abschluss besteht aus: • Bilanz zum Abschlussstichtag • Gesamtergebnisrechnung für die Periode • Eigenkapitalveränderungsrechnung für die Periode • Kapitalflussrechnung für die Periode • Anhang, der eine zusammenfassende Darstellung der wesentlichen Rechnungslegungsmethoden und sonstige Erläuterungen enthält und • Bilanz zu Beginn der frühesten Vergleichsperiode, wenn ein Unternehmen eine Rechnungslegungsmethode rückwirkend anwendet oder Posten im Abschluss rückwirkend anpasst oder umgegliedert Unternehmen, deren Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente auf einem öffentlichen Markt gehandelt werden, sowie Unternehmen, die sich im Zulassungsprozess befinden, haben zusätzlich: • das Ergebnis je Aktie und • eine Segmentberichterstattung aufzustellen.
Vergleichsinformationen	Die Gesellschaften haben für jeden Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung den entsprechenden Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahres anzugeben.	Für alle im Abschluss der aktuellen Periode enthaltenen quantitativen Informationen sind Vergleichsinformationen hinsichtlich der vorangegangenen Periode anzugeben. Wurde eine Bilanzierungsmethode geändert, sind insgesamt drei Bilanzen erforderlich: • Bilanz zum Ende der aktuellen Periode • Bilanz zum Ende der vorangegangenen Periode • Bilanz zum Beginn der frühesten Vergleichsperiode

D.2 Bilanz

Sachverhalt	HGB	IFRS
Inhalt	Die Bilanz enthält das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten.	In der Bilanz sind die im Rahmenkonzept definierten Vermögenswerte, Schulden und das Eigenkapital darzustellen.
Präsentationsformat	Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen.	Es gibt keine Vorgaben, ob die Bilanz in Konto- oder Staffelform aufgestellt werden muss.
Gliederung	Die Gliederung der Bilanz ist (größenabhängig) vorgegeben.	Die Standards geben keine Gliederung oder Reihenfolge vor, in der ein Unternehmen die Posten darstellt. In der Bilanz sind kurzfristige und langfristige Vermögenswerte sowie kurzfristige und langfristige Schulden als getrennte Gliederungsgruppen darzustellen, sofern nicht eine Darstellung nach der Liquidität zuverlässig und relevanter ist.
Unterscheidung Anlage- und Umlaufvermögen / Kurz- und Langfristigkeit	Das Anlagevermögen enthält die Gegenstände, die bestimmt sind, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen.	Ein Vermögenswert gilt als kurzfristig, wenn: • die Realisierung des Vermögenswertes innerhalb des normalen Geschäftszyklus erwartet wird oder der Vermögenswert zum Verkauf innerhalb dieses Zeitraums gehalten wird • der Vermögenswert primär für Handelszwecke gehalten wird • die Realisierung des Vermögenswerts innerhalb von zwölf Monaten nach dem Stichtag erwartet wird • es sich um Zahlungsmittel- oder Zahlungsmitteläquivalente handelt Eine Schuld gilt als kurzfristig, wenn: • die Erfüllung der Schuld innerhalb des normalen Geschäftszyklus erwartet wird • die Schuld primär für Handelszwecke gehalten wird • die Erfüllung der Schuld innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet wird • das Unternehmen kein uneingeschränktes Recht hat, die Erfüllung der Schuld um mindestens zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag zu verschieben Alle anderen Vermögenswerte und Schulden sind als langfristig einzustufen.

D.3 Gewinn- und Verlustrechnung bzw. Gesamtergebnisrechnung

Sachverhalt	HGB	IFRS
Präsentationsformat	Die Gewinn- und Verlustrechnung ist in Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen.	Die Gesamtergebnisrechnung kann in Form - einer einzelnen Gesamtergebnisrechnung oder - einer getrennten Aufstellung der Ergebnisbestandteile (gesonderte Gewinn- und Verlustrechnung) und einer Überleitung vom Gewinn oder Verlust zum Gesamtergebnis mit Ausweis der Bestandteile des sonstigen Ergebnisses (Gesamtergebnisrechnung) erfolgen. Die Darstellung kann sowohl in Konto- als auch in Staffelform gewählt werden.
Gliederung	Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung ist (größenabhängig) für das Gesamtkostenverfahren und das Umsatzkostenverfahren vorgegeben.	Es wird keine Gliederung oder Reihenfolge vorgegeben, in der ein Unternehmen die Posten darstellt. IAS 1 definiert Posten, die mindestens dargestellt werden müssen. Weitere Posten sind aufzunehmen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Erfolgslage relevant ist.
Gewinn oder Verlust der Periode	Ist unter HGB nicht relevant.	Der Gewinn oder Verlust einer Periode setzt sich aus allen Ertrags- und Aufwandsposten der Periode zusammen, es sei denn, ein anderer IFRS verbietet die Einbeziehung von Erträgen und Aufwendungen in Gewinn oder Verlust.
Sonstiges Ergebnis in der Periode	Ist unter HGB nicht relevant.	Der sonstige Gesamterfolg besteht aus Ertrags- und Aufwandsposten, die aufgrund anderer Standards nicht in den Gewinn oder Verlust einzubeziehen sind.

D.4 Anhang

Sachverhalt	HGB	IFRS
Inhalt	In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Bilanz- oder der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschrieben oder die im Anhang zu machen sind, weil sie in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen wurden. §§ 284 Abs. 2 und 285 HGB (Einzelabschluss) und §§ 313 und 314 HGB (Konzernabschluss) definieren einzelne Pflichtangaben.	Der Anhang soll: - Informationen über die Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses und die spezifischen Rechnungslegungsmethoden darlegen - die nach IFRS erforderlichen Informationen offen legen, die nicht in den anderen Abschlussbestandteilen ausgewiesen sind und

		• Informationen liefern, die nicht in anderen Abschlussbestandteilen ausgewiesen werden, für das Verständnis jedoch relevant sind Einzelstandards definieren zahlreiche Pflichtangaben.
--	--	--

D.5 Segmentberichterstattung

Sachverhalt	HGB	IFRS
Aufstellungspflicht	Es wird unter bestimmten Voraussetzungen eine Aufgliederung der Umsatzerlöse im Anhang verlangt. Eine Segmentberichterstattung ist für den Einzel- und Konzernabschluss optional.	Alle Unternehmen, deren Schuld- oder EK-Instrumente an einer Börse gehandelt werden sowie Unternehmen, die einen Abschluss zwecks Emission von Finanzinstrumenten einreichen, haben eine Segmentberichterstattung zu erstellen.

D.6 Lagebericht

Sachverhalt	HGB	IFRS
Aufstellungspflicht	(Größenabhängig) besteht eine Verpflichtung, einen Lagebericht bzw. Konzernlagebericht aufzustellen.	Der Lagebericht ist kein verpflichtender Bestandteil.

D.7 Ergebnis je Aktie

Sachverhalt	HGB	IFRS
Aufstellungspflicht	Es gibt keine gesetzlichen Vorschriften zur Veröffentlichung des Ergebnisses je Aktie.	Alle Unternehmen, deren Schuld- oder EK-Instrumente an einer Börse gehandelt werden sowie Unternehmen, die einen Abschluss zwecks Emission von Stammaktien einreichen, haben das Ergebnis je Aktie anzugeben.

D.8 Angabe zu nahestehenden Parteien

Sachverhalt	HGB	IFRS
Angabe zu den Beziehungen zwischen Mutter- und Tochterunternehmen	Angaben sind ab einer Beteiligung von 20% zu machen.	Auch ohne vorliegende Geschäftsvorfälle sind Angaben über die Unternehmensverbindungen zu machen.

Angaben zu Vergütungen des Management in Schlüsselpositionen	Ausführliche Angaben zu den Geschäftsführungsbezügen sowie den Bezügen der Aufsichtsgremien. Auch für ehemalige Organmitglieder. Nicht börsennotierte Gesellschaften haben erleichternde Vorschriften zu beachten.	Angabe im Anhang zur Vergütung für aktive Personen des Managements in Schlüsselpositionen; aufgeteilt in fünf verschiedene Vergütungskategorien. Die Angabepflicht endet dabei mit dem Zeitpunkt des Ausscheidens.
Angabepflicht zu Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Parteien	Nur bei nicht marktüblichen Geschäftsvorfällen. Ansonsten Angabe aller wesentlichen Geschäfte mit nahestehenden Parteien. In diesem Fall ist die gesonderte Angabe der nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen wesentlichen Geschäfte mit nahestehenden Personen entbehrlich. Außerdem werden Angaben zur Art der Beziehungen sowie zum Wert des Geschäfts verlangt.	Angabe des Transaktionsbetrags sowie des Betrags der ausstehenden Salden. Dabei erfolgt eine Darstellung der Konditionen, Besicherungen, die Art der Erfüllung sowie Garantien. Rückstellungen zu Forderungen und Aufwendungen aus einer Forderungsabwertung /-ausbuchung sind anzugeben.
Aufgliederung nach Gruppen	Wird nicht verlangt.	• Mutterunternehmen • Unternehmen mit maßgeblichen Einfluss • Tochterunternehmen • assoziierte Unternehmen • Gemeinschaftsunternehmen • Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen • andere nahestehende Parteien
Ausnahmeregelung	Bei Unternehmen, die voll im Konzernbesitz sind und somit in den Konzernabschluss einbezogen werden. Außerdem existieren einzelne generelle Schutzklausel.	Befreiung von der Berichtspflicht bei Transaktionen mit staatlichen Behörden und Einrichtungen. Dann allerdings Angabe der Art der Beziehung und der Geschäfte, die für sich alleine wesentlich sind.