

Internationale Rechnungslegung

**Die wesentlichen Vorschriften nach IFRS und
neuem HGB – mit Aufgaben und Lösungen**

Von

Prof. Dr. Rainer Buchholz
Steuerberater
Fachhochschule Würzburg

8., völlig neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

ESV.info/978 3 503 12045 1

Dozentenservice

Bei Einsatz dieses Buches in Lehrveranstaltungen können bei Nachweis der Lehrtätigkeit vergrößerte Vorlagen der über 170 Abbildungen im pdf-Format über das Internet bezogen werden. Die Vorlagen können nur zu Präsentationszwecken verwendet werden; eine Weitergabe darf nicht erfolgen. Bei Interesse wenden Sie sich bitte an den Erich Schmidt Verlag, Buchvertrieb, Genthiner Straße 30 G, 10785 Berlin, **E-Mail: Buchvertrieb@ESVmedien.de**

Leserservice

Für alle Leser bieten wir Aktualisierungen zu diesem Buch an (nähere Einzelheiten vgl. Vorwort). Die Materialien können Sie zu gegebener Zeit unter **<http://InternationaleRechnungslegung.ESV.info>** mit Hilfe des Ticketcodes (den Sie **mit dem Printwerk** erhalten) anfordern.

1. Auflage 2001
2. Auflage 2002
3. Auflage 2003
4. Auflage 2004
5. Auflage 2005
6. Auflage 2007
7. Auflage 2008
8. Auflage 2009

ISBN 978 3 503 12045 1

Alle Rechte vorbehalten

Der Autor und Verlag haben das vorliegende Buch mit großer Sorgfalt erstellt. Trotzdem können Fehler nicht ausgeschlossen werden. Der Autor und Verlag haften nicht für direkte oder indirekte Schäden, die aus der Anwendung der Informationen dieses Buches entstehen.

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2009
www.ESV.info

Druck: Danuvia, Neuburg a.d. Donau

Vorwort zur 8. Auflage

Da das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz mit seinen wesentlichen Bestandteilen am 1.1.2010 in Kraft tritt, werden in der 8. Auflage die Vorschriften des neuen HGB verwendet. Damit erhält der Leser die aktuellen Informationen über die handelsrechtliche Rechnungslegung. Die Änderungen der IFRS konnten auf die Aktualisierung des vorhandenen Textes beschränkt werden, da seit der letzten Auflage nur ein Standard (für kleine und mittelgroße Unternehmen) neu veröffentlicht wurde. Auf die zukünftigen Entwicklungen, die sich in Entwürfen und Diskussionspapieren des IASB niederschlagen, wird an den entsprechenden Stellen des Buches hingewiesen.

Auch in der Neuauflage wurde das bewährte Lehrkonzept beibehalten. Im Mittelpunkt steht eine möglichst einfache Stoffvermittlung, die durch viele Beispiele, Merksätze und mehr als 170 Abbildungen umgesetzt wird. Hierdurch werden die Lehrinhalte anschaulich dargestellt. Im Aufgaben- und Lösungsteil mit über 240 Aufgaben kann der Leser sein Wissen überprüfen. Zum schnellen Überblick und zur Wiederholung werden wichtige Vorschriften des neuen HGB und der IFRS am Schluss des Buches tabellarisch gegenübergestellt. Ein Dictionary erleichtert den Umgang mit den Originalbegriffen der IFRS.

Spezieller Leserservice: Die Inhalte des geplanten BMF-Schreibens zur Ausübung von steuerlichen Wahlrechten im Rahmen des Maßgeblichkeitsprinzips kann der Leser zu gegebener Zeit von der Homepage des Erich Schmidt Verlages herunterladen. Die Einzelheiten zum Download finden Sie auf der gegenüberliegenden Seite. Das BMF-Schreiben ist zur Berechnung von latenten Steuern bei einzelnen Bilanzposten von Bedeutung.

Sollte IAS 39 Financial Instruments: Classification and Measurement noch in 2009 veröffentlicht werden und schon für dieses Jahr anwendbar sein, werden seine wesentlichen Inhalte ebenfalls auf der Homepage des Erich Schmidt Verlages bereitgestellt. Auch der vorangehende Exposure Draft wird auf der genannten Homepage vorgestellt.

Ich danke der Lektorin des Erich Schmidt Verlages, Frau Dr. Teuchert-Pankatz, für die kompetente und harmonische Zusammenarbeit. Für Hinweise und Anmerkungen seitens meiner Leser bin ich auch zukünftig sehr dankbar. Sie erreichen mich per E-Mail unter der Adresse: buchholz@fh-wuerzburg.de

Würzburg, im August 2009

Rainer Buchholz

Vorwort zur 1. Auflage

Die internationalen Verflechtungen der Wirtschaft führen zu einer immer stärkeren Bedeutung der internationalen Rechnungslegung. Wer im Rechnungswesen erfolgreich bleiben will, muss sich mit den internationalen Vorschriften von IAS und US-GAAP vertraut machen. Daher werden in diesem Buch neben den Grundlagen und Prinzipien internationaler Rechnungslegung die wesentlichen internationalen Vorschriften zur Bilanzierung, zur Gewinn- und Verlustrechnung und zu den übrigen Jahresabschlusskomponenten behandelt. Zum besseren Verständnis erfolgt die Darstellung im Vergleich zum Handelsrecht, das den meisten Lesern bekannt sein dürfte. Ergänzende Informationen können meinen Lehrbüchern (zur Buchhaltung und zum Jahresabschluss nach HGB und IFRS) entnommen werden, die im Buchhandel erhältlich sind.

Das vorliegende Buch wendet sich an Studierende und Praktiker, die sich mit den internationalen Rechnungslegungsvorschriften einfach und schnell vertraut machen wollen. Zu diesem Zweck werden die Lehrinhalte durch zahlreiche Beispiele, Abbildungen und Merksätze didaktisch anschaulich aufbereitet. Ein umfangreicher Aufgaben- und Lösungsteil dient der Selbstkontrolle und Vertiefung des erarbeiteten Wissens. Zwei englischsprachige Klausuren mit Lösungen ermöglichen die Stoffüberprüfung in der international üblichen Sprache. Für den eiligen Leser enthält der Anhang die wesentlichen Vorschriften nach HGB, IAS und US-GAAP im Vergleich.

Mein ganz besonderer Dank gilt Herrn Martin Beck für sein herausragendes Engagement im Bereich der technischen Bearbeitung dieses Buches sowie für seine zahlreichen konstruktiven Hinweise zur Verbesserung des Manuskripts. Der Lektorin des Erich Schmidt Verlages, Frau Dr. Teuchert-Pankatz, danke ich für die verständnisvolle Zusammenarbeit. Für Verbesserungsvorschläge bin ich auch sehr zukünftig dankbar. Sie erreichen mich per E-Mail unter: buchholz@fh-wuerzburg.de

Würzburg, im Oktober 2000

Rainer Buchholz

Inhaltsübersicht

1. Kapitel: Grundlagen internationaler Rechnungslegung	1
1. Gründe für internationale Rechnungslegung	1
2. International Financial Reporting Standards (IFRS)	4
3. Rechnungslegungszwecke nach IFRS und HGB	21
4. Bestandteile des Jahresabschlusses	31
5. IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen	35
2. Kapitel: Prinzipien internationaler Rechnungslegung	37
1. Underlying Assumptions	37
2. Qualitative Characteristics	41
3. Constraints	53
4. Grundsätze bei Bilanzänderungen	56
3. Kapitel: Internationale Bilanzierung	59
1. Grundlegende Ansatzvorschriften	59
2. Ansatz von Leasing (Property, Plant and Equipment)	65
3. Ansatz von Intangible Assets	67
4. Ansatz von Research and Development Costs	70
5. Ansatz des Goodwills	74
6. Ansatz von Deferred Taxes	76
7. Ansatz von Non-financial Liabilities	84
8. Ansatz des Equitys	91
9. Ausweis von Posten	92
4. Kapitel: Internationale Bewertung	103
1. Grundlegende Bewertungsvorschriften	103
2. Bewertung von Property, Plant and Equipment	110
3. Bewertung von Intangible Assets	129
4. Bewertung des Goodwills	135
5. Bewertung von Financial Assets	139
6. Bewertung von Inventories	154
7. Bewertung von Trade Receivables	162
8. Bewertung von Liabilities	165
9. Bewertung des Equitys	171

5. Kapitel: Internationale Gesamterfolgsrechnung	175
1. Verfahren der Erfolgsermittlung.....	175
2. Erfolgsermittlung nach IFRS	182
3. Erfolgsermittlung im HGB	192
6. Kapitel: Internationale Kapitalflussrechnung	193
1. Zielsetzung.....	193
2. Inhalt	195
3. Beurteilung der Leistungsfähigkeit.....	203
7. Kapitel: Weitere Internationale Rechnungslegungsinstrumente	205
1. Eigenkapitalveränderungsrechnung.....	205
2. Anhang.....	208
3. Segmentberichterstattung.....	211
8. Kapitel: Internationaler Konzernabschluss	219
1. Inhalt und Bestandteile	219
2. Aufstellungspflicht	221
3. Konsolidierungsarten	223
4. Vollkonsolidierung verbundener Unternehmen	227
5. Teilkonsolidierung ergänzender Unternehmen	252
9. Kapitel: Internationale Rechnungslegung bei SMEs	257
1. Bilanzierung bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen.....	257
2. Bewertung bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen	258
Aufgabenteil.....	261
Lösungsteil	345
Anhang	453
IFRS-Vorschriften und Internetadressen.....	474
Dictionary (Englisch – Deutsch)	480

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis	XV
1. Kapitel: Grundlagen internationaler Rechnungslegung	1
1. Gründe für internationale Rechnungslegung	1
2. International Financial Reporting Standards (IFRS)	4
2.1 Entwicklung der IFRS	4
2.2 Aufbau der IFRS	6
2.3 Nationale Gültigkeit	11
2.3.1 IFRS im Einzel- und Konzernabschluss	11
2.3.2 Umstellung des Jahresabschlusses auf IFRS	17
2.4 Verhältnis von IFRS und US-GAAP	19
3. Rechnungslegungszwecke nach IFRS und HGB	21
3.1 Theoretische Umsetzung	21
3.2 Praktische Umsetzung	26
4. Bestandteile des Jahresabschlusses	31
5. IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen	35
2. Kapitel: Prinzipien internationaler Rechnungslegung	37
1. Underlying Assumptions	37
1.1 Going Concern Principle	37
1.2 Accrual Basis	39
2. Qualitative Characteristics	41
2.1 Understandability	41
2.2 Relevance	42
2.3 Reliability	44
2.3.1 Faithful Presentation	44
2.3.2 Neutrality	45
2.3.3 Substance over form	46
2.3.4 Prudence	48
2.3.5 Completeness	49
2.4 Comparability und Consistency	50

3. Constraints	53
4. Grundsätze bei Bilanzänderungen	56
3. Kapitel: Internationale Bilanzierung	59
1. Grundlegende Ansatzvorschriften	59
1.1 Definitionen	59
1.2 Ansatzkriterien	60
1.3 Einzelne Ansatzpflichten und Ansatzverbote	62
2. Ansatz von Leasing (Property, Plant and Equipment).....	65
3. Ansatz von Intangible Assets	67
3.1 Aktivierung nach IFRS	67
3.2 Immaterielle Vermögensgegenstände im HGB	69
4. Ansatz von Research and Development Costs	70
4.1 Aktivierung nach IFRS	70
4.2 Forschungs- und Entwicklungskosten im HGB	74
5. Ansatz des Goodwills	74
5.1 Aktivierung nach IFRS	74
5.2 Firmenwerte im HGB	76
6. Ansatz von Deferred Taxes	76
6.1 Aktivierung und Passivierung nach IFRS	76
6.2 Latente Steuern im HGB	83
7. Ansatz von Non-financial Liabilities	84
7.1 Passivierung nach IFRS	84
7.2 Rückstellungen im HGB	90
8. Ansatz des Equitys.....	91
9. Ausweis von Posten	92
9.1 Bilanzgliederung nach IFRS	92
9.2 Erläuterung einzelner Bilanzposten	93
9.3 Buchungstechnik nach IFRS	101
9.4 Bilanzgliederung nach HGB.....	102
9.5 Geplante Bilanzänderungen nach IFRS	102
4. Kapitel: Internationale Bewertung	103
1. Grundlegende Bewertungsvorschriften	103
1.1 Historical Costs	103
1.2 Weitere Werte im Framework	109

2. Bewertung von Property, Plant and Equipment	110
2.1 Ausgangswerte	110
2.2 Abschreibungen	112
2.2.1 Planmäßige Wertminderung	112
2.2.2 Außerplanmäßige Wertminderung	113
2.3 Zuschreibungen	117
2.3.1 Wertaufholung im Cost Model	117
2.3.2 Wertsteigerung im Revaluation Model	119
2.4 Bewertung von Sachanlagen bei Verkaufsabsicht	126
3. Bewertung von Intangible Assets	129
3.1 Ausgangswerte	129
3.2 Abschreibung und Zuschreibung	130
4. Bewertung des Goodwills	135
4.1 Ausgangswerte	135
4.2 Abschreibung nach Impairment Only-Approach	135
5. Bewertung von Financial Assets	139
5.1 Ausgangswerte	139
5.2 Folgebewertung von Wertpapieren	141
5.2.1 Abschreibung und Zuschreibung einzelner Kategorien	141
5.2.2 Spezialfall: Fair Value-Option	148
5.3 Abschreibung und Zuschreibung derivativer Instrumente	149
5.4 Abschreibung und Zuschreibung von Beteiligungen	150
5.5 Spezialfall: Investment Properties	152
6. Bewertung von Inventories	154
6.1 Ausgangswerte	154
6.2 Abschreibung und Zuschreibung	155
6.3 Spezialfall: Langfristfertigung	157
7. Bewertung von Trade Receivables	162
7.1 Ausgangswerte	162
7.2 Abschreibung und Zahlungseingang	163
8. Bewertung von Liabilities	165
8.1 Ausgangswerte	165
8.2 Abschreibung und Zuschreibung	168
8.3 Spezialfall: Fremdwährungsverbindlichkeiten	170
9. Bewertung des Equitys	171
9.1 Gezeichnetes Kapital und Rücklagen	171
9.2 Spezialfall: Eigene Anteile	172

5. Kapitel: Internationale Gesamterfolgsrechnung	175
1. Verfahren der Erfolgsermittlung.....	175
1.1 Erfolgseinflüsse durch Lagerbestandsänderungen	175
1.2 Methoden der Erfolgsermittlung	176
1.2.1 Gesamtkostenverfahren	176
1.2.2 Umsatzkostenverfahren	179
2. Erfolgsermittlung nach IFRS	182
2.1 Aufbau der Gesamterfolgsrechnung	182
2.2 GuV-Rechnung nach Nature of Expense Method	185
2.2.1 Gliederung und Postenerläuterung	185
2.2.2 Erfolgsspaltung	189
2.3 GuV-Rechnung nach Cost of Sales Method	191
3. Erfolgsermittlung im HGB	192
 6. Kapitel: Internationale Kapitalflussrechnung	 193
1. Zielsetzung.....	193
2. Inhalt	195
2.1 Aufbau und Fondsdefinition	195
2.2 Veränderungen des Zahlungsmittelfonds	196
2.3 Ermittlung von Zahlungen	198
2.4 Formale Gestaltung	201
3. Beurteilung der Leistungsfähigkeit	203
 7. Kapitel: Weitere Internationale Rechnungslegungsinstrumente	 205
1. Eigenkapitalveränderungsrechnung.....	205
1.1 Zielsetzung	205
1.2 Inhalt	206
2. Anhang.....	208
2.1 Zielsetzung	208
2.2 Inhalt	208
3. Segmentberichterstattung.....	211
3.1 Zielsetzung.....	211
3.2 Inhalt	212
3.2.1 Segmentabgrenzung	212
3.2.2 Segmentinformation	215

8. Kapitel: Internationaler Konzernabschluss	219
1. Inhalt und Bestandteile	219
2. Aufstellungspflicht	221
3. Konsolidierungsarten	223
4. Vollkonsolidierung verbundener Unternehmen	227
4.1 Technik der Abschlusserstellung	227
4.2 Kapitalkonsolidierung	229
4.2.1 Erstkonsolidierung bei vollständiger Beherrschung	229
4.2.2 Folgekonsolidierung bei vollständiger Beherrschung	232
4.2.3 Behandlung von Minderheitsgesellschaftern	236
4.2.3.1 Erstkonsolidierung bei unvollständiger Beherrschung	236
4.2.3.2 Folgekonsolidierung bei unvollständiger Beherrschung	241
4.2.4 Spezialfall: Negativer Firmenwert	242
4.2.5 Konsolidierungsvergleich von IFRS und HGB	244
4.3 Weitere Konsolidierungen	244
4.3.1 Schuldenkonsolidierung	244
4.3.2 Zwischenergebniskonsolidierung	247
4.3.3 Aufwands- und Ertragskonsolidierung	250
4.3.4 Konsolidierungsvergleich von IFRS und HGB	251
5. Teilkonsolidierung ergänzender Unternehmen	252
5.1 Quotenkonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen	252
5.2 Equity-Methode für assoziierte Unternehmen	254
 9. Kapitel: Internationale Rechnungslegung bei SMEs	 257
1. Bilanzierung bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen	257
2. Bewertung bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen	258
 Aufgabenteil	 261
Lösungsteil	345
 Anhang	
Übersicht über wichtige Vorschriften	453
1. Grundlagen	454
2. Prinzipien	456
3. Ansatz und Ausweis	458
4. Bewertung	460
5. GuV-Rechnung/Gesamterfolgsrechnung	464

6. Kapitalflussrechnung	466
7. Weitere Rechnungslegungsinstrumente.....	466
8. Konzern.....	470
IFRS-Vorschriften und Internetadressen.....	474
Dictionary (Englisch – Deutsch).....	480
Literaturverzeichnis	487
Stichwortverzeichnis	495