

Internationale Rechnungslegung

**Die Vorschriften nach IFRS und HGB im Vergleich –
mit Aufgaben und Lösungen**

Von

Prof. Dr. Rainer Buchholz
Steuerberater
Fachhochschule Würzburg

5., vollständig überarbeitete und ergänzte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über dnb.ddb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/3 503 09035 5](mailto:ESV.info/3_503_09035_5)

Hinweis für Dozenten

Bei Einsatz dieses Buches in Lehrveranstaltungen können bei Nachweis der Lehrtätigkeit vergrößerte Vorlagen der über 150 Abbildungen auf **CD-ROM im pdf-Format** bestellt werden. Sie können zur Anfertigung von Overhead-Folien verwendet werden. Bei Interesse wenden Sie sich bitte an den Erich Schmidt Verlag, Buchvertrieb, Genthiner Straße 30G, 10785 Berlin. E-Mail: Buchvertrieb@esvmedien.de

1. Auflage 2001
2. Auflage 2002
3. Auflage 2003
4. Auflage 2004
5. Auflage 2005

ISBN-13: 978 3 503 09035 8

ISBN-10: 3 503 09035 5

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 2005
www.ESV.info

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

Druck und Bindung: Difo-Druck, Bamberg

Vorwort zur 5. Auflage

Die fünfte Auflage des Buches enthält eine grundlegende Änderung im Vergleich zu den Voraufgaben. Da das Bilanzrechtsreformgesetz die Anwendung der IFRS-Vorschriften im Konzernabschluss deutscher Unternehmen erweitert hat, wurde der internationale Konzernabschluss nach IFRS neu aufgenommen. Im 8. Kapitel werden die Grundlagen des Konzernabschlusses, die Vollkonsolidierung verbundener Unternehmen und die Teilkonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen erläutert. Darüber hinaus wurden die IFRS-Vorschriften ergänzt, um dem Leser einen fundierten Einstieg in die internationale Rechnungslegung vermitteln zu können.

Die Ausweitung von IFRS in Europa führt dazu, dass die amerikanischen Vorschriften (US-GAAP) tendenziell an Bedeutung verlieren. Daher werden sie in der Neuauflage nur noch in Grundzügen behandelt. Ansonsten wird das bewährte Lehrkonzept beibehalten. Im Vordergrund steht eine möglichst einfache Stoffvermittlung, die durch zahlreiche Beispiele und Merksätze ergänzt wird. Mehr als 150 Abbildungen stellen die Lehrinhalte anschaulich dar, die durch viele praxisnahe Beispiele verdeutlicht werden. Der Aufgaben- und Lösungsteil enthält über 200 Aufgaben zur Wissenskontrolle. Zwei englische Klausuren prüfen vertiefte Kenntnisse der IFRS-Vorschriften in Originalfassung. Zur Wiederholung werden die wichtigsten Vorschriften tabellarisch gegenübergestellt.

Um die Aktualität des Buches sicherzustellen, wird in Kooperation mit dem Erich Schmidt Verlag ein **spezieller Leserservice** angeboten: Sollte das HGB in 2006 durch den Entwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes geändert werden, erscheint zu gegebener Zeit im Internet eine Übersicht über die geänderten handelsrechtlichen Vorschriften, soweit sie das Buch betreffen. Die Internetadresse für die Download-Datei lautet: **HGB.ESV.info**.

Mein besonderer Dank gilt Frau Dipl.-Bw. (FH) Regina Weis für ihre tatkräftige Unterstützung bei der Gestaltung des Buches. Ohne ihren hohen Einsatz hätte die Neuauflage nicht in dieser Form erscheinen können. Der Lektorin des Erich Schmidt Verlages, Frau Dr. Teuchert-Pankatz, danke ich für die kompetente und harmonische Zusammenarbeit.

Für Hinweise und Anmerkungen seitens meiner Leser bin ich nach wie vor sehr dankbar. Sie erreichen mich per E-Mail unter buchholz@mail.fh-wuerzburg.de. Informationen zu weiteren Büchern sind im Internet unter: www.professor-buchholz.de verfügbar.

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) entnommen werden, die auf der unten angegebenen Homepage vorgestellt werden.

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 Verlags, Frau Dr. Teuchert-Pankatz danke ich für die verständnisvolle Zusammenarbeit. Für Verbesserungsvorschläge bin ich auch zukünftig dankbar. Sie erreichen mich per E-Mail unter buchholz@mail.fh-wuerzburg.de (Internet: www.professor-buchholz.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
2. Kapitel: Prinzipien internationaler Rechnungslegung	35
1. Underlying Assumptions	35
2. Qualitative Characteristics	41
3. Constraints	53
3. Kapitel: Internationale Bilanzierung	57
1. Grundlegende Ansatzvorschriften	57
2. Ansatz von Intangible Assets	65
3. Ansatz von Research and Development Costs	69
4. Ansatz des Goodwills	74
5. Ansatz von Deferred Taxes	76
6. Ansatz von Provisions	82
7. Ausweis von Posten	90
4. Kapitel: Internationale Bewertung	101
1. Grundlegende Bewertungsvorschriften	101
2. Bewertung von Property, Plant and Equipment	108
3. Bewertung von Intangible Assets	127
4. Bewertung des Goodwills	133
5. Bewertung von Financial Assets	137
6. Bewertung von Inventories	152
7. Bewertung von Trade Receivables	160
8. Bewertung von Liabilities	163
9. Bewertung des Equitys	169
5. Kapitel: Internationale GuV-Rechnung	173
1. Verfahren der Erfolgsermittlung	173
2. Erfolgsermittlung nach IFRS	180
3. Erfolgsermittlung im HGB	190

6. Kapitel: Internationale Kapitalflussrechnung	191
1. Zielsetzung	191
2. Inhalte	193
3. Beurteilung der Leistungsfähigkeit.....	201
7. Kapitel: Weitere Internationale Rechnungslegungsinstrumente	203
1. Eigenkapitalveränderungsrechnung	203
2. Anhang.....	206
3. Segmentberichterstattung.....	209
8. Kapitel: Internationaler Konzernabschluss	217
1. Inhalt und Bestandteile	217
2. Aufstellungspflicht	219
3. Konsolidierungsarten	221
4. Vollkonsolidierung verbundener Unternehmen	225
5. Teilkonsolidierung ergänzender Unternehmen	249
Aufgabenteil	253
Final Examinations.....	334
Lösungsteil	341
Solutions of Final Examinations	446
Aktuelle IFRS-Vorschriften	482
Dictionary (Englisch – Deutsch).....	488

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
2. Kapitel: Prinzipien internationaler Rechnungslegung	35
1. Underlying Assumptions	35
1.1 Going Concern Principle	35
1.2 Accrual Basis	37
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

3.1 Timeliness	53
3.2 Balance between Benefit and Costs	55
3.3 Balance between Qualitative Characteristics	56
3. Kapitel: Internationale Bilanzierung	57
1. Grundlegende Ansatzvorschriften	57
1.1 Definitionen	57
1.2 Ansatzkriterien	59
1.2.1 Probability	59
1.2.2 Reliable Measurement	59
1.3 Einzelne Ansatzpflichten und Ansatzverbote	60
2. Ansatz von Intangible Assets	65
2.1 Aktivierung nach IFRS	65
2.2 Immaterielle Vermögensgegenstände im HGB	67
3. Ansatz von Research and Development Costs	69
3.1 Aktivierung nach IFRS	69
3.2 Forschungs- und Entwicklungskosten im HGB	72
4. Ansatz des Goodwills	74
4.1 Aktivierung nach IFRS	74
4.2 Firmenwerte im HGB	75
5. Ansatz von Deferred Taxes	76
5.1 Aktivierung und Passivierung nach IFRS	76
5.2 Latente Steuern im HGB	80
6. Ansatz von Provisions	82
6.1 Passivierung nach IFRS	82
6.2 Rückstellungen im HGB	88
7. Ausweis von Posten	90
7.1 Bilanzgliederung nach IFRS	90
7.2 Erläuterung einzelner Posten	91
7.3 Buchungstechnik nach IFRS	99
7.4 Vergleich von IFRS und HGB	100
4. Kapitel: Internationale Bewertung	101
1. Grundlegende Bewertungsvorschriften	101
1.1 Historical Costs	101
1.2 Weitere Werte im Framework	107

2. Bewertung von Property, Plant and Equipment	108
2.1 Ausgangswerte	108
2.2 Abschreibungen	110
2.2.1 Planmäßige Wertminderung	110
2.2.2 Außerplanmäßige Wertminderung	111
2.3 Zuschreibungen	115
2.3.1 Wertaufholung im Cost Model	115
2.3.2 Wertsteigerung im Revaluation Model	117
2.4 Bewertung von Sachanlagen bei Verkaufsabsicht	124
3. Bewertung von Intangible Assets	127
3.1 Ausgangswerte	127
3.2 Abschreibung und Zuschreibung	128
4. Bewertung des Goodwills	133
4.1 Ausgangswerte	133
4.2 Abschreibung nach Impairment Only-Approach	133
5. Bewertung von Financial Assets.....	137
5.1 Ausgangswerte	137
5.2 Abschreibung und Zuschreibung von Wertpapieren	139
5.3 Abschreibung und Zuschreibung derivativer Instrumente	146
5.4 Abschreibung und Zuschreibung von Beteiligungen	148
5.5 Spezialfall: Investment Properties	150
6. Bewertung von Inventories.....	152
6.1 Ausgangswerte	152
6.2 Abschreibung und Zuschreibung	153
6.3 Spezialfall: Langfristfertigung.....	155
7. Bewertung von Trade Receivables	160
7.1 Ausgangswerte	160
7.2 Abschreibung und Zahlungseingang	161
8. Bewertung von Liabilities	163
8.1 Ausgangswerte	163
8.2 Abschreibung und Zuschreibung.....	166
8.3 Spezialfall: Fremdwährungsverbindlichkeiten	168
9. Bewertung des Equitys	169
9.1 Gezeichnetes Kapital und Rücklagen	169
9.2 Spezialfall: Eigene Anteile	170

5. Kapitel: Internationale GuV-Rechnung	173
1. Verfahren der Erfolgsermittlung.....	173
1.1 Erfolgseinflüsse durch Lagerbestandsänderungen	173
1.2 Methoden der Erfolgsermittlung	175
1.2.1 Gesamtkostenverfahren	175
1.2.2 Umsatzkostenverfahren	177
2. Erfolgsermittlung nach IFRS	180
2.1 Definitionen und Ansatzkriterien	180
2.2 Nature of Expense Method	183
2.2.1 Gliederung	183
2.2.2 Erfolgsspaltung	187
2.3 Cost of Sales Method.....	189
3. Erfolgsermittlung im HGB	190
6. Kapitel: Internationale Kapitalflussrechnung	191
1. Zielsetzung.....	191
2. Inhalte	193
2.1 Aufbau und Fondsdefinition	193
2.2 Veränderungen des Fonds	194
2.3 Ermittlung von Zahlungen	196
2.4 Formale Gestaltung	199
3. Beurteilung der Leistungsfähigkeit	201
7. Kapitel: Weitere Internationale Rechnungslegungsinstrumente	203
1. Eigenkapitalveränderungsrechnung.....	203
1.1 Zielsetzung	203
1.2 Inhalt	204
2. Anhang.....	206
2.1 Zielsetzung	206
2.2 Inhalt	206
3. Segmentberichterstattung.....	209
3.1 Zielsetzung.....	209
3.2 Inhalt	210
3.2.1 Segmentabgrenzung	210
3.2.2 Segmentinformation	212

8. Kapitel: Internationaler Konzernabschluss	217
1. Inhalt und Bestandteile	217
2. Aufstellungspflicht	219
3. Konsolidierungsarten	221
4. Vollkonsolidierung verbundener Unternehmen	225
4.1 Technik der Abschlusserstellung	225
4.2 Kapitalkonsolidierung	227
4.2.1 Erstkonsolidierung bei Anteilserwerb	227
4.2.2 Folgekonsolidierung nach Anteilserwerb	230
4.2.3 Behandlung von Minderheitsaktionären	234
4.2.4 Spezialfall: Negativer Firmenwert	238
4.2.5 Wesentliche zukünftige Änderungen von IFRS 3	239
4.2.6 Konsolidierungsvergleich von IFRS und HGB	240
4.3 Weitere Konsolidierungen	242
4.3.1 Schuldenkonsolidierung	242
4.3.2 Zwischenergebniskonsolidierung	245
4.3.3 Aufwands- und Ertragskonsolidierung	248
4.3.4 Konsolidierungsvergleich von IFRS und HGB	249
5. Teilkonsolidierung ergänzender Unternehmen	249
5.1 Quotenkonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen	249
5.2 Equity-Methode für assoziierte Unternehmen	252
Aufgabenteil	253
Final Examination No. 1	334
Final Examination No. 2	338
Lösungsteil	341
Solution of Final Examination No. 1	446
Solution of Final Examination No. 2	453
Anhang	
Übersicht über wichtige Vorschriften	461
1. Grundlagen	462
2. Prinzipien	464
3. Ansatz und Ausweis	466
4. Bewertung	468
5. GuV-Rechnung	472

6. Kapitalflussrechnung	474
7. Weitere Rechnungslegungsinstrumente	474
8. Konzern	478
Aktuelle IFRS-Vorschriften	482
Dictionary (Englisch – Deutsch)	488
Literaturverzeichnis	495
Stichwortverzeichnis	503