

Internationale Rechnungslegung

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

Von

Prof. Dr. Rainer Buchholz

Steuerberater

Hochschule für angewandte Wissenschaften,
Würzburg-Schweinfurt

11., 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 15647 4](http://ESV.info/9783503156474)

Leserservice

Leser dieses Buches können vergrößerte Vorlagen der weit über 200 Abbildungen über das Internet beziehen. Dozenten können die Vorlagen in Lehrveranstaltungen einsetzen. Studierenden dienen die Abbildungen zur schnellen Wiederholung des Stoffes im Rahmen der Prüfungsvorbereitung.

Die Abbildungen können Sie unter <http://InternationaleRechnungslegung.ESV.info> mit Hilfe des Ticketcodes **76n4s5-iiithu-zmgycu-8scerj** 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
9. Auflage 2011
10. Auflage 2012
11. Auflage 2014

ISBN 978 3 503 15647 4

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. KG, Berlin 2014
www.ESV.info

Druck und Weiterverarbeitung: besscom, Berlin

Vorwort zur 11. Auflage

Nachdem die Voraufgabe grundlegend überarbeitet wurde, konnten sich die Änderungen in der vorliegenden Neuauflage auf Aktualisierungen und Verbesserungen des bestehenden Textes beschränken. Im vierten Kapitel wurden die Ausführungen zum revaluation model für Sachanlagen komplett überarbeitet, um das komplexe Lehrgebiet noch anschaulicher darzustellen. Auch das Thema "Langfristfertigung" im vierten Kapitel wurde unter didaktischen Aspekten verbessert. Das neunte Kapitel über die IFRS für "Small and Medium-sized Entities" wurde vollständig überarbeitet und die Übersichten im Anhang des Buches entsprechend erweitert.

Da die Überarbeitung der Leasingvorschriften durch das IASB derzeit noch nicht abgeschlossen ist, wird im dritten Kapitel weiterhin der geltende IAS 17 erläutert. Im Anhang werden die geplanten Änderungen zur Leasingbilanzierung auf Basis des im Mai 2013 erschienenen Re-Exposure Drafts "Leases" zusammengefasst.

Um dem Lehrbuchcharakter des Buches noch stärker zu entsprechen, wurde das Wörterbuch im Anhang völlig neu gestaltet. Es werden nur noch die Posten des Jahresabschlusses übersetzt, wobei die deutschen Begriffe den Ausgangspunkt bilden. Ergänzend werden die Aktiv- und Passivposten der Bilanz in deutsch-englischer Form gegenübergestellt.

Das bewährte Lehrbuchkonzept wird in der Neuauflage fortgeführt. Im Mittelpunkt steht die möglichst einfache Stoffvermittlung, wobei im Zweifelsfall gilt: "Anschaulichkeit rangiert vor Vollständigkeit". Der Lehrstoff wird durch viele Beispiele, Merksätze und Darstellungen vermittelt. Die hohe Zahl der Abbildungen – weit über 200 Stück – verdeutlicht die Intention des Buches: Die teilweise sehr komplexen Inhalte der internationalen Vorschriften sollen so einfach wie möglich umgesetzt werden.

Im Aufgaben- und Lösungsteil mit mehr als 250 Aufgaben kann der Leser sein Wissen überprüfen. Zum schnellen Überblick und zur Stoffwiederholung werden die wichtigsten Vorschriften des HGB und der IFRS am Schluss des Buches tabellarisch gegenübergestellt. Die Übersichten sind optimal zur Klausurvorbereitung geeignet.

Ich danke der Lektorin des Erich Schmidt Verlags, Frau Dr. Teuchert-Pankatz, für die kompetente Zusammenarbeit. Hinweise und Anmerkungen nehme ich auch zukünftig gerne entgegen. Sie erreichen mich unter: rainer.buchholz@fhws.de

Würzburg, im Januar 2014

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 Dipl.-Bw (FH) Martin Beck für sein hervorragendes Engagement bei der technischen Bearbeitung des Buches und 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 sehr zukünftig dankbar. Sie erreichen mich per E-Mail unter: rainer.buchholz@fhws.de

Würzburg, im Oktober 2000

Rainer Buchholz

Inhaltsübersicht

Erstes Kapitel: Grundlagen internationaler Rechnungslegung	1
1. Gründe für internationale Rechnungslegung	1
2. International Financial Reporting Standards (IFRS)	4
3. Rechnungslegungszwecke und -ziele	21
4. Jahresabschlüsse nach IFRS	26
Zweites Kapitel: Grundsätze internationaler Rechnungslegung	33
1. Prinzipien im Framework	33
2. Wichtige Prinzipien in Standards	46
3. Grundsätze bei Bilanzänderungen	51
Drittes Kapitel: Internationale Bilanzierung	53
1. Grundlegende Ansatzvorschriften	53
2. Ansatz von Leasingobjekten	58
3. Ansatz von Intangible Assets.....	64
4. Ansatz von Research and Development Costs.....	67
5. Ansatz des Goodwills	71
6. Ansatz von Deferred Taxes.....	73
7. Ansatz von Provisions.....	82
8. Ansatz des Equitys.....	89
9. Ausweis von Posten	90
Viertes Kapitel: Internationale Bewertung	101
1. Grundlegende Bewertungsvorschriften.....	101
2. Bewertung von Property, Plant and Equipment.....	109
3. Bewertung von Intangible Assets	127
4. Bewertung des Goodwills	133
5. Bewertung von Financial Instruments	138
6. Bewertung von Inventories	152
7. Bewertung von Trade Receivables	160
8. Bewertung von Liabilities.....	163
9. Bewertung des Equitys.....	171
Fünftes Kapitel: Internationale Gesamtergebnisrechnung	173
1. Erfolgsermittlung bei Industriebetrieben	173

2. Erfolgsermittlung nach IFRS	180
3. Erfolgsermittlung im HGB	190
Sechstes Kapitel: Internationale Kapitalflussrechnung.....	191
1. Inhalt und Abbildung der Finanzlage	191
2. Aufbau der Kapitalflussrechnung	193
3. Kapitalflussrechnung im HGB.....	202
Siebttes Kapitel: Weitere internationale Rechnungslegungsinstrumente.....	203
1. Eigenkapitalveränderungsrechnung.....	203
2. Anhang.....	206
3. Segmentberichterstattung.....	209
Achstes Kapitel: Internationaler Konzernabschluss.....	217
1. Inhalt und Bestandteile	217
2. Aufstellungspflicht.....	220
3. Konsolidierungsarten	222
4. Vollkonsolidierung verbundener Unternehmen	226
5. Behandlung weiter Unternehmensanteile	253
Neuntes Kapitel: Internationale Rechnungslegung bei SMEs.....	259
1. Grundlagen des Standards für SMEs	259
2. Aufbau des Standards für SMEs	260
3. Ansatzvorschriften für SMEs.....	261
4. Bewertungsvorschriften für SMEs.....	262
Aufgaben.....	265
Lösungen	349
Anhang	
A. Übersicht über wichtige Vorschriften	458
B. IFRS-Vorschriften und Internetadressen	480
C. Bewertung von Finanzinstrumenten nach IAS 39.....	485
D. Bilanzierung von Leasing nach ED/2013/6 "Leases".....	487
E. Wörterbuch: Abschlussposten Deutsch-Englisch.....	490

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis	XV
Erstes 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	16
2.4 Verhältnis von IFRS und US-GAAP.....	19
3. Rechnungslegungszwecke und -ziele	21
3.1 Theoretische Aspekte	21
3.2 Praktische Aspekte	23
4. Jahresabschlüsse nach IFRS	26
4.1 Bestandteile von Einzel- und Konzernabschlüssen	26
4.2 Ergänzungen des Jahresabschlusses aus deutscher Sicht	29
Zweites Kapitel: Grundsätze internationaler Rechnungslegung.....	33
1. Prinzipien im Framework	33
1.1 Underlying Assumptions	33
1.2 Qualitative Characteristics.....	35
1.2.1 Fundamentalgrundsätze	35
1.2.1.1 Relevance	35
1.2.1.2 Faithful Representation	37
1.2.2 Erweiterungsgrundsätze.....	38
1.2.3 Implizite Grundsätze.....	41
1.2.3.1 Wirtschaftliche Betrachtungsweise	41
1.2.3.2 Bilanzidentität und Stichtagsprinzip	42
1.2.3.3 Einzelbewertungsprinzip	43
1.3 Vergleich mit handelsrechtlichen GoB.....	44
2. Wichtige Prinzipien in Standards	46

2.1 Accrual Basis	46
2.2 Realisation Principle	48
2.3 Vergleich mit handelsrechtlichen GoB	50
3. Grundsätze bei Bilanzänderungen	51
Drittes Kapitel: Internationale Bilanzierung	53
1. Grundlegende Ansatzvorschriften	53
1.1 Definitionen	53
1.2 Ansatzkriterien	54
1.3 Einzelne Ansatzpflichten und Ansatzverbote	56
2. Ansatz von Leasingobjekten	58
2.1 Zuordnung von Mobilien beim Finance Leasing	58
2.2 Bilanzierung bei Operate und Finance Leasing	60
2.3 Mobilienleasing im HGB	63
3. Ansatz von Intangible Assets	64
3.1 Aktivierung nach IFRS	64
3.2 Immaterielle Vermögensgegenstände im HGB	66
4. Ansatz von Research and Development Costs	67
4.1 Aktivierung nach IFRS	67
4.2 Forschungs- und Entwicklungskosten im HGB	71
5. Ansatz des Goodwills	71
5.1 Aktivierung nach IFRS	71
5.2 Firmenwerte im HGB	73
6. Ansatz von Deferred Taxes	73
6.1 Aktivierung und Passivierung nach IFRS	73
6.2 Latente Steuern im HGB	81
7. Ansatz von Provisions	82
7.1 Passivierung nach IFRS	82
7.2 Rückstellungen im HGB	88
8. Ansatz des Equitys	89
9. Ausweis von Posten	90
9.1 Bilanzgliederung nach IFRS	90
9.2 Erläuterung einzelner Bilanzposten	91
9.3 Buchungstechnik nach IFRS	99
9.4 Bilanzgliederung nach HGB	100
9.5 Geplante Bilanzänderungen nach IFRS	100

Viertes Kapitel: Internationale Bewertung	101
1. Grundlegende Bewertungsvorschriften	101
1.1 Historical Costs.....	101
1.2 Fair Value	107
2. Bewertung von Property, Plant and Equipment.....	109
2.1 Ausgangswerte.....	109
2.2 Abschreibungen im Cost Model	110
2.2.1 Planmäßige Wertminderung	110
2.2.2 Außerplanmäßige Wertminderung	112
2.3 Zuschreibungen im Cost Model.....	116
2.4 Anwendung des Revaluation Models	117
2.4.1 Neubewertung zum Fair Value	117
2.4.2 Neubewertung mit latenten Steuern.....	122
2.5 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 beim Impairment	133
5. Bewertung von Financial Instruments	138
5.1 Unterteilung von Finanzinstrumenten	138
5.2 Kategorie "at Fair Value".....	140
5.3 Kategorie "at amortised Cost".....	144
5.4 Betrachtung einzelner Investitionsarten.....	147
5.4.1 Behandlung von Derivaten	147
5.4.2 Behandlung von Beteiligungen.....	149
5.4.3 Behandlung von 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 Abgrenzungsbetrag bei Deferred Income	163
8.2 Erfüllungsbetrag bei Provisions.....	164
8.3 Anschaffungskosten bei Financial Liabilities.....	166

8.4 Spezialfall: Fremdwährungsverbindlichkeiten	169
9. Bewertung des Equitys	171
9.1 Gezeichnetes Kapital und Rücklagen	171
9.2 Spezialfall: Eigene Anteile	171
Fünftes Kapitel: Internationale Gesamtergebnisrechnung	173
1. Erfolgsermittlung bei Industriebetrieben	173
1.1 Erfolgseinflüsse durch Lagerbestandsänderungen	173
1.2 Methoden der Erfolgsermittlung.....	174
1.2.1 Gesamtkostenverfahren	174
1.2.2 Umsatzkostenverfahren	177
2. Erfolgsermittlung nach IFRS	180
2.1 Aufbau der Gesamtergebnisrechnung	180
2.2 GuV-Rechnung nach Nature of Expense Method	183
2.2.1 Gliederung und Postenerläuterung	183
2.2.2 Erfolgsspaltung	187
2.3 GuV-Rechnung nach Cost of Sales Method	188
3. Erfolgsermittlung im HGB	190
Sechstes Kapitel: Internationale Kapitalflussrechnung.....	191
1. Inhalt und Abbildung der Finanzlage	191
2. Aufbau der Kapitalflussrechnung	193
2.1 Ermittlung des Zahlungsmittelfonds.....	193
2.2 Veränderung des Zahlungsmittelfonds	195
2.3 Ermittlung von Cash flows	197
2.4 Berücksichtigung von Ertragsteuern.....	200
2.5 Formale Gestaltung.....	201
3. Kapitalflussrechnung im HGB.....	202
Siebttes Kapitel: Weitere internationale Rechnungslegungsinstrumente	203
1. Eigenkapitalveränderungsrechnung.....	203
2. Anhang.....	206
3. Segmentberichterstattung.....	209
3.1 Zielsetzung.....	209
3.2 Inhalt	210
3.2.1 Segmentabgrenzung	210
3.2.2 Segmentinformationen.....	213

Achtes Kapitel: Internationaler Konzernabschluss	217
1. Inhalt und Bestandteile	217
2. Aufstellungspflicht	220
3. Konsolidierungsarten	222
4. Vollkonsolidierung verbundener Unternehmen.....	226
4.1 Technik der Abschlusserstellung	226
4.2 Kapitalkonsolidierung	228
4.2.1 Erstkonsolidierung bei vollständiger Beherrschung	228
4.2.2 Erstkonsolidierung mit latenten Steuern.....	231
4.2.3 Folgekonsolidierung bei vollständiger Beherrschung	233
4.2.4 Behandlung von Minderheitsgesellschaftern.....	237
4.2.4.1 Erstkonsolidierung bei unvollständiger Beherrschung	237
4.2.4.2 Folgekonsolidierung bei unvollständiger Beherrschung	242
4.2.5 Spezialfall: Negativer Firmenwert	243
4.2.6 Konsolidierungsvergleich von IFRS und HGB	245
4.3 Weitere Konsolidierungen	245
4.3.1 Schuldenkonsolidierung	245
4.3.2 Zwischenergebniskonsolidierung	248
4.3.3 Aufwands- und Ertragskonsolidierung	251
4.3.4 Konsolidierungsvergleich von IFRS und HGB	252
5. Behandlung weiter Unternehmensanteile	253
5.1 Equity-Methode für Gemeinschaftsunternehmen.....	253
5.2 Equity-Methode für assoziierte Unternehmen.....	255
Neuntes Kapitel: Internationale Rechnungslegung bei SMEs	259
1. Grundlagen des Standards für SMEs	259
2. Aufbau des Standards für SMEs	260
3. Ansatzvorschriften für SMEs.....	261
4. Bewertungsvorschriften für SMEs.....	262
Aufgaben	265
Lösungen	349
Anhang	
A. Übersicht über wichtige Vorschriften	458
1. Grundlagen	458
2. Prinzipien	460

3. Ansatz und Ausweis	462
4. Bewertung	464
5. GuV-Rechnung/Gesamtergebnisrechnung	468
6. Kapitalflussrechnung	470
7. Weitere Rechnungslegungsinstrumente	470
8. Konzern	474
9. IFRS für SMEs	478
B. IFRS-Vorschriften und Internetadressen	480
C. Bewertung von Finanzinstrumenten nach IAS 39	485
D. Bilanzierung von Leasing nach ED/2013/6 "Leases"	487
E. Wörterbuch: Abschlussposten Deutsch-Englisch	490
Literaturverzeichnis	495
Stichwortverzeichnis	503