

Kompakt-Training Internationale Rechnungslegung nach IFRS

Bearbeitet von
Manfred Bolin, Prof. Dr. Johannes Ditges, Uwe Arendt

4., aktualisierte Auflage 2013. Buch. 234 S. Kartoniert
ISBN 978 3 470 54154 9

Wirtschaft > Betriebswirtschaft > Rechnungs-, Prüfungswesen, Bilanzierung

Zu Inhaltsverzeichnis

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Beispiel

Sale and lease back

Es entspricht durchaus den tatsächlichen Verhältnissen, wenn über den Verkauf eines Anlagevermögensteiles berichtet wird. Es widerspräche jedoch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wenn gegebenenfalls nicht darauf verwiesen würde, dass das betreffende Wirtschaftsgut zurückgemietet und somit vom Unternehmen weiterhin genutzt wird.

Die Informationen, die aus einem Jahresabschluss gewonnen werden, sollen **neutral** dargestellt werden (F QC.14). Neutral sind Informationen dann, wenn sie nicht so aufbereitet werden, dass ein vorher festgelegtes Resultat oder Ergebnis dadurch verifiziert wird.

Die Vermögensgegenstände und die zu erwartenden Erträge sind nicht zu hoch, die Schulden und die zu erwartenden Aufwendungen nicht zu niedrig anzusetzen. Dies entspricht dem **Vorsichtsprinzip**, wie wir es aus der handelsrechtlichen Bilanzierung bereits kennen

Allerdings gestattet die vorsichtige Vorgehensweise nach IFRS nicht, **stille Reserven** zu legen. Dadurch wäre der Abschluss nicht mehr objektiv und würde deshalb das Kriterium der Zuverlässigkeit nicht erfüllen. Das Rahmenkonzept verweist auf die Selbstverständlichkeit, dass im Abschluss alle Informationen enthalten sein müssen, die für die Beurteilung relevant sind.

Als eine ganz wesentliche Anforderung an den Jahresabschluss wird die **Vergleichbarkeit** von Bewertung und Darstellung aller Geschäftsvorfälle innerhalb eines Unternehmens angesehen. Nur dann, wenn das Unternehmen über die Zeit hinweg die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach denselben Kriterien bilanziert und bewertet, hat der Adressat eine Chance, Tendenzen zu erkennen. Deshalb sind die dem Abschluss zu Grunde gelegten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen bei diesen Methoden und die Auswirkungen solcher Änderungen immer anzugeben (F QC.20 ff.).

So sehr das Erfordernis der Vergleichbarkeit die Vollständigkeit aller Informationen verlangt, bleibt die Notwendigkeit der **zeitnahen Berichterstattung** wichtig.

Zeitnah soll die Berichterstattung deshalb sein, weil die Adressaten, die ihre Entscheidung aufgrund der vorgelegten Abschlüsse zu treffen haben, i. d. R. nicht abwarten können, bis alle Informationen restlos abgesichert sind. Um dieses Risiko zu minimieren, wäre unverhältnismäßig viel Zeit erforderlich. Ähnliches gilt für die Abwägung von Nutzen und Kosten. Der abzuleitende Nutzen aus einer Information, die im Jahresabschluss aufbereitet wird, muss für die Adressaten höher sein als die Kosten für deren Bereitstellung (substance over form) (F QC.35 ff.).

3.2.1.1 Vollkostenprinzip

Die **Herstellungskosten** umfassen neben den direkt zurechenbaren Einzelkosten auch Teile der fixen und variablen Fertigungsgemeinkosten sowie anderer Gemeinkosten, die anfallen, um die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen. Insofern entsprechen die Herstellungskosten nach IFRS dem **Vollkostenansatz**. Die **Unterschiede** zum deutschen **Handelsrecht** und zur **deutschen Steuergesetzgebung** ergeben sich aus nachfolgender Übersicht:

Kostenart	IFRS	HGB	EstR
Materialeinzelkosten Fertigungseinzelkosten Sondereinzelkosten der Fertigung	Ansatzpflicht	Ansatzpflicht	Ansatzpflicht
Materialgemeinkosten Fertigungsgemeinkosten Abschreibungen	Ansatzpflicht	Ansatzpflicht	Ansatzpflicht
Allgemeine Verwaltung Soziale Leistungen	Ansatzverbot, wenn nicht produktionsbezogen	Ansatzwahlrecht	Ansatzwahlrecht
Zinsen für Fremdkapital	Ansatzpflicht, soweit zurechenbar und längere Herstellungszeit	Ansatzwahlrecht, soweit direkt zurechenbar auf den Herstellungszeitraum	Ansatzwahlrecht, soweit direkt zurechenbar auf den Herstellungszeitraum
Vertriebskosten	Ansatzverbot	Ansatzverbot	Ansatzverbot

Materiell **relevante Unterschiede** zwischen IAS, HGB und EstR ergeben sich regelmäßig nicht, wenn durch entsprechende Ansatzwahlrechtsausübung der steuerliche Wertansatz mit der IFRS-Bewertung in Übereinstimmung gebracht wird. Diese Verfahrensweise ist schon deshalb zu empfehlen, um die sich ergebenden Steuerlatenzen zu vermeiden, da diese sich innerhalb der Vorräte nur mit erheblichem rechentechnischem Aufwand ermitteln lassen.

3.2.1.2 Aktivierung von Gemeinkosten

Während das deutsche **HGB** in Bezug auf die **Zurechnung von Material- und Fertigungsgemeinkosten** nur unbestimmt auf angemessene Teile abstellt, konkretisiert IAS 2, dass Grundlage für die Zurechnung von fixen Fertigungsgemeinkosten im Allgemeinen die Normalkapazität ist. Wenn die aktuelle Kapazität nicht allzu stark von der Norm abweicht, darf auch diese zu Grunde gelegt werden.

D. Eigenkapitalveränderungsrechnung

Nach IAS 1.10 umfasst ein **vollständiger IFRS-Abschluss** auch eine sog. Eigenkapitalveränderungsrechnung, also eine Aufstellung, die sämtliche Veränderungen des Eigenkapitals enthält, unabhängig davon, ob sie sich mit oder ohne Transaktionen der Eigentümer ergeben.

Das HGB verlangt in bestimmten Fällen die Erstellung eines Eigenkapitalspiegels (vgl. § 264 Abs. 1 Satz 2 und § 297 Abs. 1 HGB). Die Unterschiede zwischen einer Eigenkapitalveränderungsrechnung nach IFRS und einem Eigenkapitalspiegel nach HGB zeigt folgende Übersicht:

IFRS	HGB
<p>Eigenkapitalveränderungsrechnung als eigenständiger Abschlussbestandteil gem. IAS 1.10</p> <p>(a) das Gesamtergebnis für die Periode, wobei die Beträge, die den Eigentümern des Mutterunternehmens und den nicht beherrschenden Anteilen zuzurechnen sind, getrennt auszuweisen sind</p> <p>(b) für jeden Eigenkapitalbestandteil den Einfluss einer rückwirkenden Anwendung oder rückwirkenden Anpassung, die gemäß IAS 8 bilanziert wurde, und</p> <p>(c) für jeden Eigenkapitalbestandteil eine Überleitung vom Buchwert zu</p> <p>Beginn der Periode zum Buchwert am Ende der Periode</p>	<p>Eigenkapitalspiegel gem. § 264 Abs. 1 Satz 2 und § 297 Abs. 1 HGB in bestimmten Fällen</p> <p>Form und Inhalt nicht vom Gesetz vorgegeben</p> <p>Überleitung aller Eigenkapitalpositionen vom Anfang des Berichtsjahres zum Ende des Berichtsjahres</p>

Synopse: Merkmale der Eigenkapitalveränderungsrechnung

Für die IFRS-Rechnungslegung ist die **Eigenkapitalveränderungsrechnung** insbesondere deshalb von Bedeutung, weil neben den Kapitalein- und -rückzahlungen eine nicht geringe Anzahl von Transaktionen ohne Berührung der Erfolgsrechnung direkt gegen das Eigenkapital gebucht werden kann.

Da diese Möglichkeit besteht, ist es für die Beurteilung eines finanziellen Engagements durch den Anteilseigner von erheblichem Interesse, dass sich eine derartige, nachvollziehbare Eigenkapitalentwicklung detailliert auf einzelne Eigenkapitalpositionen bezieht.

Bei der Bestimmung der funktionalen Währung sind u. a. folgende Indikatoren zu berücksichtigen:

- ▶ Die überwiegenden Umsatzerlöse des ausländischen Tochterunternehmens werden in der jeweiligen Landeswährung erzielt. Preisveränderungen stehen unter dem Einfluss des örtlichen Wettbewerbs.
- ▶ Der Personal- und Materialaufwand sowie die sonstigen Aufwendungen, die in die Produkte oder Dienstleistungen des ausländischen Tochterunternehmens eingehen, fallen überwiegend in lokaler Währung an.
- ▶ Wesentliche Finanzierung aus eigenem Cashflow oder mittels lokaler Fremdkapitalaufnahme des ausländischen Tochterunternehmens.
- ▶ Die Geschäfte des ausländischen Tochterunternehmens werden weitgehend unabhängig von denen des berichtenden Mutterunternehmens geführt.
- ▶ Die Geschäftsvorfälle mit dem berichtenden Mutterunternehmen haben bezogen auf das Geschäftsvolumen des ausländischen Tochterunternehmens kein großes Gewicht.
- ▶ Der Cashflow des Mutterunternehmens ist von den täglichen Aktivitäten des ausländischen Tochterunternehmens isoliert und hat auf das Tagesgeschäft des ausländischen Tochterunternehmens keinen großen Einfluss.

Die genannten Grundsätze zur Bestimmung der funktionalen Währung sind auch auf Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen anzuwenden. Sofern eine Zuordnung zu unterschiedlichen Ergebnissen führt und die funktionale Währung nicht eindeutig bestimmbar ist, hat das Management eine Gesamtwürdigung anhand der Verhältnisse vorzunehmen und die funktionale Währung zu bestimmen.

3.1 Allgemeine Grundsätze zur Fremdwährungsumrechnung

Beim Abschluss eines ausländischen Tochterunternehmens, dessen funktionale Währung mit der Berichtswährung identisch ist, ist die Fremdwährungsumrechnung so vorzunehmen, als wären die Geschäftsvorfälle des ausländischen Tochterunternehmens die des berichtenden Mutterunternehmens selbst gewesen.

Bei der Umrechnung des Abschlusses ist folgendes **Verfahren** anzuwenden:

- ▶ Umrechnung monetärer Posten in fremder Währung sind unter Verwendung des Stichtagskurses anzusetzen.
- ▶ Nicht monetäre Posten, die zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet wurden, sind mit dem Kurs am Tag des Geschäftsvorfalles umzurechnen.
- ▶ Nicht monetäre Posten, die mit ihrem beizulegenden Zeitwert bewertet wurden, sind mit dem Kurs umzurechnen, der zum Zeitpunkt der Ermittlung des Wertes gültig war.

Aufgabe 13:

Die Pfiffig GmbH hat bereits im Jahr 01 für den Aufbau einer neuen Produktionslinie 100.000 € investiert. Am 01.02.02 fallen weitere 200.000 € für den Aufbau der neuen Produktionslinie an. Da durch einen Kalkulationsfehler in der Investitionsrechnung die geplanten Anschaffungs- und Herstellungskosten bereits um 50 % überschritten wurden, entschließt sich die Pfiffig GmbH, wegen der dadurch entstandenen Liquiditätsengpässe am 01.04.02 einen Kredit i. H. v. 100.000 € aufzunehmen. Der gewichtete Durchschnitt der im Geschäftsjahr entstandenen Fremdkapitalkosten beträgt 7 %. Für den neu aufgenommenen Kredit muss die Gesellschaft 8,5 % p. a. aufbringen.

Wie hoch ist der aktivierungsfähige Zinsaufwand für die neue Produktionslinie, die am 01.01.03 ihre Produktionstätigkeit aufnimmt?

Lösung s. Seite 185

Aufgabe 14:

Das Verwaltungsgebäude der Pfiffig GmbH wird handels- und steuerrechtlich über 25 Jahre linear abgeschrieben. Die geschätzte tatsächliche Nutzungsdauer beträgt 100 Jahre. Die ursprünglichen Anschaffungskosten des Verwaltungsgebäudes betragen 500 TEUR. Zum 31.12.02 betrug der handels- und steuerrechtliche Buchwert 300 TEUR. Zum 31.12.03 betrug der handels- und steuerrechtliche Buchwert 280 TEUR.

1. Mit welchem Wert ist das Verwaltungsgebäude in der Eröffnungsbilanz nach IFRS zum 01.01.03 und im Jahresabschluss zum 31.12.03 zu bilanzieren?
2. Mit welchem Wert sind etwaige latente Steuern bei einem angenommenen Ertragsteuersatz von 40 % anzusetzen?
3. Wie sehen die Anpassungsbuchungen für eine IFRS-Eröffnungsbilanz zum 01.01.03 bzw. zum Jahresabschluss 31.12.03 aus?

Lösung s. Seite 185

Aufgabe 15:

Die Pfiffig AG bilanziert so genannte Lieferrechte für ihre Spielwarenerzeugnisse. Der Buchwert zum 31.12.00 für die Lieferrechte an die Kaufhaus AG beträgt 10.000 € (noch verbleibende 4 Lieferjahre). Die Mindestabnahmemengen belaufen sich für 01 auf 12.000 € p. a. mit einer Abnahmesteigerung von 10 % p. a. Der prognostizierte Cash-flow beläuft sich auf 10 % der Mindestabnahmemenge. In der Vergangenheit wurde die Mindestabnahmemenge nie überschritten. Der Diskontierungszinssatz beträgt 5 % p. a.

Ermitteln Sie den erzielbaren Wert und die Höhe einer etwaigen Wertminderung. Wie hoch sind die etwaig künftigen planmäßigen Abschreibungen?

Lösung s. Seite 186

Lösung zu 33:

	08	09	10	11	12	13
1 Pensionsverpflichtungen am 31.12.	10.000	11.200	12.544	14.050	15.735	17.623
2 Planvermögen am 31.12.	10.000	10.000	10.000	10.600	11.872	13.297
3 Unterdeckung	0	1.200	2.544	3.450	3.863	4.326
4 10 % Korridor	0	1.000	1.120	1.254	1.405	1.574
5 Nicht erfasste Unterdeckung am 01.01.	0	0	1.200	2.396	2.939	2.862
6 Im lfd. Jahr zu erfassende Unterdeckung (5 - 4): 20 (Restdienstzeit)	0	0	-4	-57	-77	-64
7 Nicht erreichte Rendite des Planvermögens	0	1.200	1.200	600	0,00	0,00
8 Nicht erfasste Unterdeckung am 31.12. (Summe 5 - 7)	0	1.200	2.396	2.939	2.862	2.798
9 Rückstellung am 31.12. (3 - 8)	0	0	148	511	1.001	1.528

Lösung zu 34:

Lösung im Jahr der Bildung der Sonderabschreibung:

Der Buchwert der Maschine wird in der IFRS-Bilanz mit 10.000 € und in der Steuerbilanz mit 7.000 € ausgewiesen. Von diesem Buchwert wird in der Zukunft die Abschreibung berechnet. Die IFRS-Abschreibung wird zwangsläufig höher ausfallen als die steuerbilanzielle Abschreibung. Deshalb ist die Sonderabschreibung als ein vorübergehender Bewertungsunterschied zu betrachten. Die Rückstellung für latente Ertragsteuern beträgt 1.200 € (Bewertungsunterschied 3.000 € • 40 % = 1.200 €).

Lösung zu 35:

	20X2			20X1		
	IFRS	StB	Abw.	IFRS	StB	Abw.
unbew. AV	40	20	20	42	23	19
Maschinen	5	7	-2	3	5	-2
Teilgewinn aus lanfristiger Auftragsfertigung	10	0	10	5	0	5
Pensionsrückstellung	-8	-10	2	-9	-11	2
Drohverlustrückstellung	-3	0	-3	-4	0	-4
	44	17	27	37	17	20

Latente Steuern

$$20X1 = 20 \cdot 35\% = 7$$

$$20X2 = 27 \cdot 25\% = 6,75$$

IFRS-Eröffnungsbilanz

Ausgangspunkt für die Umstellung auf IFRS ist die Erstellung einer IFRS-Eröffnungsbilanz. Hier sind grundsätzlich sämtliche nach IFRS bilanzierungspflichtigen Vermögenswerte und Schulden als solche zu erfassen.

IFRS-Maßgeblichkeit

IFRS-Regeln sind zwingend im Einzelabschluss anzuwenden und maßgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung.

IFRS-Umstellungsjahr

Vorjahres-IFRS-Abschluss

Immaterieller Vermögenswert

Ein identifizierbarer, nicht monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz, der für die Herstellung von Erzeugnissen oder die Erbringung von Dienstleistungen, die Vermietung an Dritte oder Zwecke der eigenen Verwaltung genutzt wird.

Impairment test

Siehe Wertminderungstest

Indirekte Methode zur Ermittlung des Cashflows

Der Cashflow ermittelt sich durch eine Korrektur des Periodenergebnisses um die nicht zahlungswirksamen Vorgänge.

Investment property

Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die vom Eigentümer oder vom Leasingnehmer im Rahmen eines Finanzierungs-Leasingverhältnisses zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten werden.

Jahresabschluss (financial statement)

Ein vollständiger Jahresabschluss setzt sich aus folgenden Bestandteilen zusammen:

- ▶ Bilanz
- ▶ Gewinn- und Verlustrechnung
- ▶ Eigenkapitalveränderungsrechnung
- ▶ Kapitalflussrechnung
- ▶ Anhang, sowie weitere Aufstellungen und Erläuterungen.

Kapitalflussrechnung

Darstellung der Mittelzu- und -abflüsse aus der laufenden Geschäftstätigkeit, der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit.

Kostenzuschlagsverträge

Kostenzuschlagsverträge sind Fertigungsaufträge, bei denen der Auftragnehmer abrechenbare oder anderweitig festgelegte Kosten zzgl. eines vereinbarten Prozentsatzes dieser Kosten oder ein festes Entgelt vergütet bekommt.

Kurzfristige Schulden (current liability)

Eine kurzfristige Schuld ist eine Schuld, deren Tilgung innerhalb des gewöhnlichen Verlaufs des Geschäftszyklus des Unternehmens erwartet wird oder deren Tilgung innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag fällig ist.

Latente Steueransprüche (deferred tax assets)

Beiträge an Ertragsteuern, die in zukünftigen Perioden erstattungsfähig sind und aus

- ▶ abzugsfähigen temporären Unterschieden,
- ▶ ungenutzten steuerlichen Verlustvorträgen und
- ▶ vorgetragenen ungenutzten Steuergutschriften resultieren.

raw materials

real accounts
real property
reclassification adjustment

recoverable amount

recycling

relevance

reliability

remeasurement method

remote

replacement cost

reporting units

research and development costs

retail method

retained earnings

revenues

Rohstoffe

Bestandskonten

Immobilien

Ausbuchung aus dem *other comprehensive income* (US-GAAP)

Rückgewinnungswert (Nutzwert oder geringerer Liquidationswert)

Ausbuchung aus der Neubewertungsrücklage nach IAS

Entscheidungsrelevanz für Bilanzleser

Bilanzwahrheit und Bilanzvollständigkeit

Zeitbezugsmethode (Währungsrechnung)

sehr unwahrscheinlich

Wiederbeschaffungskosten

Geschäftsbereiche zur Firmenwertermittlung

Forschungs- und Entwicklungskosten

Abschlagsbewertung im Einzelhandel

Gewinnrücklagen und Gewinnvortrag

Erträge

sales type lease

salvage value

scheduling

Securities Exchange Commission

segment reporting

service cost

shareholders' (stockholders') equity

significant influence

special purpose entities

specific identification

stated rate

statement of cash flows

statement of changes in equity

statement of other comprehensive income

step acquisitions

stock dividends

stock issuance costs

stock redemption

stock subscriptions

straight line

subsidiary

substance over form

survey of work performed

Finanzierungsleasing im Handel und bei Produzenten

Schrottwert

Zeitplan für die Umkehr latenter Steuern

US-Börsenaufsicht

Segmentberichterstattung

Dienstzeitaufwand (Pensionsrückstellung)

Eigenkapital

maßgeblicher Einfluss

Zweck- und Objektgesellschaften

Identitätspreisverfahren

Nominalverzinsung (Anleihezins)

Kapitalflussrechnung

Eigenkapitalveränderungsrechnung

Darstellung des *other comprehensive income* (US-GAAP)

etappenweiser Beteiligungserwerb

Aktiendividenden, Gratisaktien

Emissionskosten

Einziehung von Aktien

Aktienzeichnung, angezahlte Aktien

linear

Tochterunternehmen

wirtschaftlicher Gehalt statt rechtlicher Form

Erhebung des Arbeitsfortschritts