

Internationale Rechnungslegung

Grundlagen, Einzelfragen und Praxisanwendungen

von

Prof. Dr. Dr. Ann-Kristin Achleitner, Prof. Dr. Giorgio Behr, Dr. Dirk Schäfer

4., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage

Internationale Rechnungslegung – Achleitner / Behr / Schäfer

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Rechnungs-, Prüfungswesen, Bilanzierung – Betriebswirtschaft – Wirtschaft – Buchführung und Bilanzierung – Rechnungswesen und Controlling

Verlag Franz Vahlen München 2009

Verlag Franz Vahlen im Internet:

www.vahlen.de

ISBN 978 3 8006 3568 9

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur vierten Auflage	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIX
 Teil 1 Grundlagen der internationalen Rechnungslegung	 1
1 Einführung	3
1.1 Rechnungslegung als zentrale Informationsquelle für Investoren und andere Anspruchsgruppen	3
1.2 Bedeutung der internationalen Rechnungslegung	4
1.3 Wichtige Schritte zu einer internationalen Rechnungslegung	5
1.4 Ausblick	6
1.5 Aufbau und Struktur des Buches	6
Literatur	8
 2 Internationale Rechnungslegungsnormen und Konvergenz	 9
2.1 Gründe für die unterschiedliche Ausgestaltung von Rechnungslegungssystemen	9
2.1.1 Rechtssystem	10
2.1.2 Steuersystem	11
2.1.3 Eigentümer- und Kapitalmarktstruktur	12
2.1.4 Stellung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer	13
2.1.5 Rechnungslegungszweck	13
2.2 Internationalisierung der Rechnungslegung	14
2.3 Harmonisierungsbestrebungen	15
2.3.1 Möglichkeiten der Bereitstellung vergleichbarer Informationen ..	15
2.3.2 Ansätze zur Harmonisierung	16
2.3.2.1 Regionale Harmonisierung: Europäische Union (EU) ...	16
2.3.2.2 Weltweite Harmonisierung durch private Institutionen: IASB	17
2.4 Zusammenfassung	20
Literatur	21
 3 Internationalisierung der Rechnungslegung in Deutschland und der Schweiz	 23
3.1 Entwicklung der internationalen Rechnungslegung in Deutschland ..	23
3.2 Entwicklung der internationalen Rechnungslegung in der Schweiz ...	27
3.3 Zusammenfassung	30
Literatur	31

4 IASB – Organisation, Verfahren und Standards	33
4.1 Organisation und Ziele	33
4.1.1 International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)	34
4.1.2 International Accounting Standards Board (IASB)	35
4.1.3 International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)	36
4.1.4 Standards Advisory Council (SAC)	37
4.2 Standardsetzungsverfahren (<i>due process</i>)	37
4.3 Historische Entwicklung der IAS/IFRS	40
4.3.1 Entwicklung der ersten Standards (1973–1988)	40
4.3.2 Erarbeitung eines Rahmenkonzepts und Reduzierung von Wahlrechten (1989–1993)	41
4.3.3 Vervollständigung der Core Standards und Anerkennung durch die IOSCO (1994–2000)	41
4.3.4 Reorganisation des IASC und Konvergenz der internationalen Rechnungslegungssysteme (2001–)	42
4.4 Appendix: Bestehende IAS/IFRS und Arbeitsprogramm des IASB	43
4.4.1 Heutiges Normenwerk	43
4.4.2 Arbeitsprogramm des IASB	45
4.5 Zusammenfassung	47
Literatur	48
5 Konzeption der IFRS-Rechnungslegung	49
5.1 Verlautbarungen des IASB	49
5.2 Stufenordnung der IFRS-Rechnungslegung	50
5.3 Aufbau der Standards	51
5.4 Abgrenzungsfragen zwischen den IASB-Verlautbarungen	52
5.5 Nichtbefolgung einer Vorschrift	52
5.6 Vorgehen bei Regelungslücken	53
5.7 Zusammenfassung	55
Literatur	55
6 Framework	57
6.1 Zweck, Status und Anwendungsbereich des Framework	57
6.2 Zielsetzung von IFRS-Abschlüssen	59
6.3 Grundannahmen und Merkmale eines IFRS-konformen Abschlusses	59
6.3.1 Grundannahmen	60
6.3.2 Qualitative Merkmale	61
6.3.3 Nebenbedingungen	63
6.4 Definition der Abschlussposten	63
6.5 Voraussetzungen für den Ansatz von Abschlussposten	64
6.6 Bewertung von Abschlussposten	65
6.7 Überarbeitung des Framework durch IASB und FASB	66
6.8 Zusammenfassung	67
Literatur	68

7 Internationale Rechnungslegung für kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU)	69
7.1 Notwendigkeit internationaler Rechnungslegungsgrundsätze für KMU	69
7.2 Standardentwurf IFRS für KMU des IASB	71
7.2.1 Entwicklungsgeschichte des Standardentwurfs IFRS für KMU ..	71
7.2.2 Anwendungsbereich des Standardentwurfs IFRS für KMU	72
7.2.3 Zielsetzung und Adressaten des Standardentwurfs IFRS für KMU	72
7.2.4 Aufbau des Standardentwurfs IFRS für KMU	73
7.2.5 Komplexitätsreduktion im Standardentwurf IFRS für KMU	75
7.2.6 Kritik durch nationale Standardsetzer und die Europäische Union	78
7.3 Swiss GAAP FER – Das KMU-Rechnungslegungskonzept in der Schweiz	80
7.3.1 Anwendungsbereich der Swiss GAAP FER	81
7.3.2 Zielsetzung und Adressaten der Swiss GAAP FER	81
7.3.3 Aufbau der Swiss GAAP FER	81
7.4 Synoptischer Vergleich – ED IFRS für KMU und Swiss GAAP FER	83
7.5 Zusammenfassung	85
Literatur	86
 Teil 2 Einzelfragen der internationalen Rechnungslegung	 89
8 Immaterielle Vermögensgegenstände	91
8.1 Grundsätzliches zu den immateriellen Vermögenswerten	92
8.2 Relevante Normen	93
8.3 Begriff der immateriellen Vermögenswerte	94
8.4 Ansatz und Erstbewertung immaterieller Vermögenswerte	97
8.4.1 Gesonderte monetäre Einzelanschaffung	98
8.4.2 Gesonderte Einzelanschaffung durch Tausch	98
8.4.3 Erwerb durch Unternehmenszusammenschluss	99
8.4.4 Ansatz selbst erschaffener immaterieller Vermögenswerte	101
8.5 Folgebewertung immaterieller Vermögenswerte	104
8.5.1 Anschaffungskostenmodell	104
8.5.2 Neubewertungsmodell	106
8.6 Angabepflichten	107
8.7 Vergleich zu den US-GAAP	108
8.8 Zusammenfassung	109
Literatur	110
 9 Finanzinstrumente	 111
9.1 Grundsätzliches zu den Finanzinstrumenten	114
9.2 Relevante Normen	117
9.3 Risiken im Zusammenhang mit Finanzinstrumenten	118
9.4 Klassifizierung finanzieller Vermögenswerte	121
9.4.1 Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Vermögenswerte	122

9.4.2	Bis zur Endfälligkeit gehaltene Finanzinvestitionen	122
9.4.3	Vom Unternehmen ausgereichte Kredite und Forderungen	123
9.4.4	Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte	123
9.5	Klassifizierung finanzieller Verbindlichkeiten	124
9.5.1	Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Verbindlichkeiten	124
9.5.2	Sonstige finanzielle Verbindlichkeiten	124
9.6	Darstellung von Finanzinstrumenten im Jahresabschluss	124
9.6.1	Ansatz	125
9.6.2	Erstbewertung	126
9.6.3	Folgebewertung	126
9.6.3.1	Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte	126
9.6.3.2	Folgebewertung finanzieller Verbindlichkeiten	127
9.6.3.3	Bilanzielle Behandlung von aus der Folgebewertung zum beizulegenden Zeitwert resultierenden Gewinnen und Verlusten	127
9.6.4	Wertminderungen finanzieller Vermögenswerte	128
9.6.5	Ausbuchung	130
9.7	Einsatzstrategien derivativer Finanzinstrumente	132
9.8	Rechnungslegung von Sicherungsgeschäften (Hedge Accounting)	133
9.8.1	Bilanzierung von Sicherungsgeschäften	134
9.8.1.1	Fair Value Hedge	135
9.8.1.2	Cashflow Hedge	135
9.8.1.3	Hedge einer Nettoinvestition in einen wirtschaftlich selbständigen ausländischen Geschäftsbetrieb	137
9.8.2	Messung der Effektivität eines Hedges	137
9.8.3	Beendigung eines Sicherungsgeschäfts	138
9.9	Rechnungslegung von eingebetteten Derivaten	138
9.10	Angabepflichten	141
9.10.1	Saldierungsvorschriften nach IAS 32	141
9.10.2	Angabepflichten nach IFRS 7	142
9.10.2.1	Bedeutung der Finanzinstrumente für die Finanz- und Ertragslage des Unternehmens	142
9.10.2.2	Risikoberichterstattung	144
9.11	Vergleich zu den US-GAAP	146
9.12	Zusammenfassung	148
Literatur		150
10	Vorräte	151
10.1	Grundsätzliches zu den Vorräten	153
10.2	Begriff der Vorräte	154
10.3	Vorratsbewertung	155
10.3.1	Umfang der Anschaffungs- und Herstellungskosten	155
10.3.2	Kalkulation der Gemeinkosten als Teil der Herstellungskosten	157
10.3.3	Kostenkalkulation	159
10.4	Bewertungsverfahren	159
10.4.1	Grundsatz der Einzelbewertung	159
10.4.2	Bewertungsvereinfachungsverfahren	160
10.4.3	Auswirkungen auf Aufwand und Bestand	160

10.5 Wertberichtigungen	161
10.6 Erfassung als Aufwand	163
10.7 Angabepflichten	164
10.8 Vergleich zu den US-GAAP	164
10.9 Zusammenfassung	165
Literatur	166
11 Langfristige Fertigungsaufträge	167
11.1 Grundsätzliches zu den langfristigen Fertigungs- und Dienstleistungsaufträgen	169
11.1.1 Begriff der langfristigen Fertigungsaufträge	169
11.1.2 Begriff der langfristigen Dienstleistungsaufträge	170
11.1.3 Risiken langfristiger Fertigungs- und Dienstleistungsaufträge ..	170
11.2 Bilanzierung langfristiger Fertigungsaufträge	171
11.2.1 Ermittlung des anteiligen Gewinns	173
11.2.2 Erfassung in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	174
11.2.3 Bestimmung der aktivierungsfähigen Kosten	177
11.3 Bilanzierung langfristiger Dienstleistungsaufträge	178
11.4 Angabepflichten bei langfristigen Fertigungsaufträgen	178
11.5 Vergleich zu den US-GAAP	180
11.6 Zusammenfassung	181
Literatur	182
12 Leasing	183
12.1 Grundsätzliches zum Leasing	184
12.2 Begriff des Leasing	186
12.3 Erfassung im Jahresabschluss des Leasingnehmers	188
12.3.1 Finanzierungsleasing aus Sicht des Leasingnehmers	188
12.3.1.1 Ansatz und Bewertung	188
12.3.1.2 Angabepflichten	190
12.3.2 Operating-Leasing aus Sicht des Leasingnehmers	191
12.4 Erfassung im Jahresabschluss des Leasinggebers	192
12.4.1 Finanzierungsleasing aus Sicht des Leasinggebers	192
12.4.1.1 Ansatz und Bewertung	192
12.4.1.2 Angabepflichten	196
12.4.2 Operating-Leasing aus Sicht des Leasinggebers	196
12.5 Behandlung von Sale- und Leaseback-Transaktionen	197
12.6 Vergleich zu den US-GAAP	198
12.7 Zusammenfassung	200
Literatur	201
13 Pensionsverpflichtungen	203
13.1 Grundsätzliches zur betrieblichen Altersversorgung	205
13.1.1 Definition der betrieblichen Altersversorgung	205
13.1.2 Unterschiedliche Ausgestaltung der Versorgungspläne	206
13.1.3 Ausrichtung des IAS 19	207
13.2 Ermittlung des Pensionsaufwands	208
13.3 Bilanzierung leistungsorientierter Pensionszusagen	209
13.3.1 Berechnung des Barwerts der Versorgungsverpflichtungen	209

13.3.2	Bewertung der Pensionsverpflichtung am Bilanzstichtag	211
13.3.3	Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste	212
13.3.4	Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste	212
13.3.4.1	Korridorverfahren	213
13.3.4.2	Unmittelbare erfolgswirksame Erfassung	214
13.3.4.3	Unmittelbare erfolgsneutrale Erfassung (SORIE-Methode)	215
13.4	Ausweis in der Bilanz	216
13.5	Angabepflichten	217
13.6	Vergleich zu den US-GAAP	218
13.7	Zusammenfassung	220
Literatur		222
14	Segmentberichterstattung	223
14.1	Grundsätzliches zur Segmentberichterstattung	224
14.2	Relevante Normen und Anwendungsbereich	226
14.3	Abgrenzung der auszuweisenden Segmente	227
14.3.1	Ansätze zur Bestimmung der Segmente	227
14.3.2	Auswahl der Geschäftssegmente	228
14.3.3	Identifikation der berichtspflichtigen Segmente	230
14.4	Segmentinformationen	231
14.4.1	Überblick	231
14.4.2	Allgemeine Informationen	232
14.4.3	Angaben zur Vermögens- und Ertragslage	232
14.4.4	Überleitungsrechnung	234
14.4.5	Angaben auf Unternehmensebene	236
14.5	Bilanzierungsgrundsätze und -politik	237
14.6	Vergleich zu den US-GAAP	237
14.7	Zusammenfassung	238
Literatur		239
15	Kapitalflussrechnung	241
15.1	Grundsätzliches zur Kapitalflussrechnung	243
15.2	Wahl des Fonds	244
15.3	Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit	246
15.4	Cashflow aus Investitionstätigkeit	248
15.5	Cashflow aus Finanzierungstätigkeit	249
15.6	Behandlung von Währungseinflüssen	250
15.7	Angabepflichten	251
15.8	Vergleich zu den US-GAAP	252
15.9	Exkurs: Finanzanalyse mit Cashflow-Größen	253
15.10	Zusammenfassung	255
Literatur		256
16	Fremdwährungsumrechnung	257
16.1	Grundsätzliches zur Fremdwährungsumrechnung	258
16.2	Fremdwährungstransaktionen im Einzelabschluss	259
16.2.1	Erst- und Folgebewertung	259
16.2.2	Behandlung von Umrechnungsdifferenzen	261

16.3	Umrechnung ausländischer Einzelabschlüsse im Konzernabschluss	263
16.3.1	Konzept der funktionalen Währung	263
16.3.1.1	Zeitbezugsmethode	264
16.3.1.2	Modifizierte Stichtagskursmethode	266
16.3.2	Behandlung von Umrechnungsdifferenzen	268
16.4	Angabepflichten	270
16.5	Vergleich zu den US-GAAP	271
16.6	Zusammenfassung	271
Literatur		272
17	Wertminderung von Vermögenswerten	273
17.1	Zielsetzung und Anwendungsbereich	274
17.2	Identifikation eines im Wert beeinträchtigten Vermögenswertes	275
17.3	Erzielbarer Betrag	277
17.3.1	Beizulegender Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten	278
17.3.2	Nutzungswert	278
17.4	Kleinstmögliche Gruppe von Vermögenswerten	280
17.5	Ansatz und Bewertung einer Wertminderung	282
17.6	Wertaufholung	285
17.7	Angabepflichten	286
17.8	Vergleich zu den US-GAAP	287
17.9	Zusammenfassung	289
Literatur		290
18	Konsolidierung	291
18.1	Grundsätzliches zur Konsolidierung	293
18.2	Konsolidierungspflicht	294
18.3	Konsolidierungskreis	296
18.4	Einbezug von Zweckgesellschaften	297
18.5	Konsolidierungsmaßnahmen im Rahmen einer Vollkonsolidierung	299
18.5.1	Kapitalkonsolidierung	300
18.5.1.1	Erstkonsolidierung	300
18.5.1.2	Folgekonsolidierung	301
18.5.2	Weitere Konsolidierungsmaßnahmen	302
18.5.2.1	Schuldenkonsolidierung	303
18.5.2.2	Aufwands- und Ertragskonsolidierung	303
18.5.2.3	Zwischenerfolgseliminierung	303
18.5.3	Verminderung der Beteiligungshöhe an einem Tochterunternehmen	305
18.5.3.1	Verminderung der Beteiligungshöhe ohne Verlust der Beherrschung	305
18.5.3.2	Verminderung der Beteiligungshöhe mit Verlust der Beherrschung (Endkonsolidierung)	305
18.5.4	Angabepflichten	308
18.6	Gemeinschaftsunternehmen	308
18.6.1	Anwendungsbereich von IAS 31	309
18.6.2	Vorgehen bei der Quotenkonsolidierung	310
18.6.3	Angabepflichten	312
18.7	Assoziierte Unternehmen	312

18.7.1 Einbezug nach der Equity-Methode	313
18.7.2 Vorgehen nach der Equity-Methode	313
18.7.3 Angabepflichten	316
18.8 Vergleich zu den US-GAAP	317
18.9 Zusammenfassung	318
Literatur	320
19 Rückstellungen	321
19.1 Grundsätzliches zu den Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten	322
19.2 Ansatz	323
19.3 Bewertung	325
19.4 Einzelfragen im Zusammenhang mit Rückstellungen	327
19.4.1 Rückstellungen im Zusammenhang mit belastenden Verträgen .	327
19.4.2 Restrukturierungsrückstellungen	328
19.4.3 Rückstellungen im Zusammenhang mit Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnlichen Verpflichtungen	329
19.5 Angabepflichten	331
19.6 Vergleich zu den US-GAAP	333
19.7 Zusammenfassung	334
Literatur	335
20 Anteilsbasierte Vergütungen	337
20.1 Grundsätzliches zur anteilsbasierten Vergütung	338
20.2 Regelungsgrundlage und Anwendungsbereich	339
20.3 Begriffsbestimmungen	341
20.3.1 Überblick	341
20.3.2 Echte Eigenkapitalinstrumente	342
20.3.3 Virtuelle Eigenkapitalinstrumente	342
20.3.4 Kombinierte Modelle	343
20.4 Ansatz	344
20.4.1 Echte Eigenkapitalinstrumente	344
20.4.2 Virtuelle Eigenkapitalinstrumente	346
20.4.3 Kombinierte Modelle	346
20.5 Bewertung	347
20.5.1 Echte Eigenkapitalinstrumente	347
20.5.1.1 Zugangsbewertung	347
20.5.1.2 Verteilung des Aufwands über mehrere Perioden (Folgebewertung)	350
20.5.1.3 Ausübungsbedingungen	351
20.5.1.4 Planänderungen	353
20.5.2 Virtuelle Eigenkapitalinstrumente	354
20.5.3 Kombinierte Modelle	356
20.6 Angabepflichten	357
20.7 Vergleich zu den US-GAAP	358
20.8 Zusammenfassung	359
Literatur	361

21 Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebenen Geschäftsbereiche	363
21.1 Regelungsgrundlage und Zielsetzung	364
21.2 Regelungsumfang	365
21.3 Definitionen	366
21.3.1 Langfristiger Vermögenswert	366
21.3.2 Veräußerungsgruppe	367
21.3.3 Aufgebener Geschäftsbereich	367
21.4 Zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte und Veräußerungsgruppen	368
21.4.1 Klassifizierung	368
21.4.2 Bewertung	369
21.4.2.1 Erstabwertung	369
21.4.2.2 Folgebewertung	372
21.4.3 Ausweis und Anhangangaben	373
21.5 Aufgebener Geschäftsbereich	374
21.5.1 Klassifizierung	374
21.5.2 Bewertung	375
21.5.3 Ausweis und Anhangangaben	375
21.6 ED Proposed Amendments to IFRS 5	376
21.7 Vergleich zu den US-GAAP	377
21.8 Zusammenfassung	377
Literatur	379
22 Unternehmenszusammenschlüsse	381
22.1 Grundsätzliches zu den Unternehmenszusammenschlüssen	383
22.2 Arten von Unternehmenszusammenschlüssen	384
22.3 Abbildung eines Unternehmenserwerbs nach der Erwerbsmethode	385
22.3.1 Bestimmung des Erwerbers	386
22.3.2 Bestimmung des Erwerbszeitpunkts	386
22.3.3 Bestimmung der Anschaffungskosten	387
22.3.3.1 Grundsätzliches	387
22.3.3.2 Bedingte Gegenleistungen als Teil der Anschaffungskosten	388
22.3.3.3 Anteilsbasierte Vergütungen als Teil der Anschaffungskosten	389
22.3.4 Ansatz der erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden	390
22.3.5 Erstabwertung erworbener Vermögenswerte und übernommener Schulden zum beizulegenden Zeitwert	392
22.3.6 Ausnahmen von den Ansatzvorschriften und der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert	393
22.3.6.1 Erstattungsansprüche	393
22.3.6.2 Ertragssteuern und Leistungen an Arbeitnehmer	394
22.3.6.3 Zurückerworbenene Rechte	394
22.3.6.4 Anteilsbasierte Vergütungen an Arbeitnehmer des erworbenen Unternehmens	395
22.3.6.5 Verpflichtungen aus Restrukturierungen	395

22.4	Spezialfragen im Zusammenhang mit Unternehmenszusammenschlüssen	395
22.4.1	Abwicklung bereits vorher existierender Beziehungen	395
22.4.2	Vorläufige Wertansätze	396
22.4.3	Bilanzierung eines positiven oder negativen Unterschiedsbetrags	396
22.4.4	Bewertung nicht-beherrschender Anteile	399
22.4.4.1	Full-Goodwill-Methode	399
22.4.4.2	Neubewertungsmethode	400
22.4.4.3	Zusammenfassendes Beispiel	400
22.5	Angabepflichten	401
22.6	Vergleich zu den US-GAAP	402
22.7	Zusammenfassung	403
	Literatur	406
	Literaturverzeichnis	407
	Stichwortverzeichnis	415
	Über die Autoren	421