

Markus Baum

Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IAS/IFRS

Diplomarbeit

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

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

Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Copyright © 2003 Diplomica Verlag GmbH
ISBN: 9783832472252

Markus Baum

Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IAS/IFRS

Markus Baum

Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IAS/IFRS

Diplomarbeit
Verwaltungs- und Wirtschafts-Akademie Wiesbaden e. V.
Abgabe Juni 2003



Diplomica GmbH ———
Hermannstal 119k ———
22119 Hamburg ———

Fon: 040 / 655 99 20 ———
Fax: 040 / 655 99 222 ———

agentur@diplom.de ———
www.diplom.de ———

ID 7225

Baum, Markus: Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IAS/IFRS

Hamburg: Diplomica GmbH, 2003

Zugl.: Verwaltungs- und Wirtschafts-Akademie Wiesbaden e.V., Verwaltungs- und Wirtschaftsakademie, Diplomarbeit, 2003

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden, und die Diplomarbeiten Agentur, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

Diplomica GmbH

<http://www.diplom.de>, Hamburg 2003

Printed in Germany

Inhaltsverzeichnis

INHALTSVERZEICHNIS	2
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	3
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	4
A. ZIEL DIESER ARBEIT	5
B. GRUNDLAGEN INTERNATIONALER RECHNUNGSLEGUNG	6
1. EINFÜHRUNG IN DIE INTERNATIONALE RECHNUNGSLEGUNG	6
2. ORGANISATIONEN DER INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS	8
3. RECHNUNGSLEGUNGS-GRUNDSÄTZE	11
3.1 <i>Grundprinzipien (principle)</i>	11
3.2 <i>Qualitative Anforderungen</i>	12
3.3 <i>Weitere wichtige Prinzipien</i>	14
3.4 <i>Materiality-Grundsatz</i>	15
4. RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS	16
4.1 <i>IASC-Regelwerk</i>	16
4.2 <i>Aufbau eines Standards</i>	17
4.3 <i>Formelles Verfahren zur Entwicklung eines IAS-Standards</i>	17
C. INHALT UND DARSTELLUNG DES IAS-ABSCHLUSSES	20
1. GLIEDERUNG DER BILANZ	20
2. GLIEDERUNG DER GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG	22
3. EIGENKAPITALVERÄNDERUNGSRECHNUNG	24
4. KAPITALFLUSSRECHNUNG	25
5. ANHANG	28
6. SEGMENTBERICHT	30
D. PROJEKT: EINFÜHRUNG DER IAS-RECHNUNGSLEGUNG	33
1. ERSTE PHASE: PROBLEMFORMULIERUNG UND GRUNDSATZENTSCHEIDUNG	33
1.2 <i>Mögliche Motive für die Umstellung auf IAS</i>	33
1.3 <i>Grundentscheidung</i>	38
1.4 <i>Handlungsalternativen</i>	39
2. ZWEITE PHASE: PROJEKTPLANUNG	39
2.1 <i>Quick-Scan</i>	40
2.2 <i>Teile der Planung</i>	41
3. DRITTE PHASE: PROJEKTUMSETZUNG	51
3.1 <i>Erste IAS-Bilanz</i>	52
3.2 <i>Umzustellende Rechnungslegungsbestandteile von HGB nach IAS</i>	53
4. VIERTE PHASE: ABSCHLUSSPHASE	84
E. ZUSAMMENFASSUNG	86
F. ANHANG	87
LITERATURVERZEICHNIS	108

Abkürzungsverzeichnis

AfA	Absetzung für Abnutzung
BFH	Bundesfinanzhof
DStR	Deutsches Steuerrecht
ED	Exposure Draft
EG	Europäische Gemeinschaft
EK	Eigenkapital
EU	Europäische Union
F	Framework
FGK	Fertigungsgemeinkosten
Fifo	First in – first out
GK	Gemeinkosten
GKV	Gesamtkostenverfahren
GuV	Gewinn-und-Verlustrechnung
HB I	Handelsbilanz I
HB II	Handelsbilanz II
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer Deutschland e. V.
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IT	Informations Technologie
Lifo	Last in – first out
MGK	Materialgemeinkosten
ND	Nutzungsdauer
Rz.	Randziffer
SIC	Standing Interpretations Committee
UKV	Umsatzkostenverfahren
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1	Organisationsstruktur des IASB.....	9
Abb. 2	Zusammensetzung des Board.....	10
Abb. 3	Grundprinzipien und Anforderungen.....	12
Abb. 4	Konzeption der IAS-Rechnungslegung.....	17
Abb. 5	Normierungsverfahren des IASB.....	18
Abb. 6	Gliederungsvorschlag Bilanz.....	21
Abb. 7	Gliederung einer GuV nach IAS und dem UKV.....	23
Abb. 8	Eigenkapitalveränderungsrechnung.....	25
Abb. 9	Berechnungsschema einer Kapitalflussrechnung.....	28
Abb. 10	Aufbau eines Anhangs.....	30
Abb. 11	Festlegung der Tätigkeitssegmente.....	31
Abb. 12	Stichhaltige Argumente für eine Umstellung.....	33
Abb. 13	Ablauf einer zeitlichen Planung.....	43
Abb. 14	Quick-Check Abweichungen HGB-IAS.....	46
Abb. 15	Einfluss-Ebenen der EDV.....	49
Abb. 16	Zeitraahmen für die Umstellung auf IAS.....	52
Abb. 17	Aktivierung nach IAS.....	54
Abb. 18	Passivierung nach IAS.....	54
Abb. 19	Gliederung des Anlagevermögens.....	56
Abb. 20	Herstellungskosten nach HGB und IAS.....	57
Abb. 21	Vorgehensweise nach IAS 36.....	62
Abb. 22	Wertpapiere und ähnliche Finanzinvestitionen.....	67
Abb. 23	Herstellungskosten nach IAS und HGB.....	70
Abb. 24	Auffassung zur Teilgewinnrealisierung.....	72
Abb. 25	Rückstellungen.....	76
Abb. 26	Verbindlichkeitspiegel.....	81
Abb. 27	Latente Steuern.....	82
Abb. 28	Steuerlatenzen.....	84

A. Ziel dieser Arbeit

In der deutschen Rechnungslegung gewinnen die International Accounting Standards (IAS) immer mehr an Bedeutung. Indizien hierfür sind die Globalisierung der Kapitalmärkte und die Verpflichtung des Gesetzgebers für Muttergesellschaften den Konzernabschluss 2005 nach IAS aufzustellen. Der Gläubigerschutz des HGB tritt zu Gunsten einer investororientierten Berichterstattung in den Hintergrund.

Der Umstellungsprozess der Rechnungslegung auf IAS ist kein „Spaziergang“ für das umstellende Unternehmen. Neben den fachtechnischen Problemen können viele andere Hindernisse die Umstellung erschweren. Ziel dieser Diplomarbeit ist es, dem Leser einen Einblick zu ermöglichen, wie ein Umstellungsprojekt durchgeführt werden kann und welche Besonderheiten dabei berücksichtigt werden müssen. Der Leser erhält im ersten Teil der Arbeit einen Einblick in die Welt der IAS und im zweiten Teil Erläuterungen zu den Bestandteilen eines Jahresabschluss nach IAS. Schwerpunkt bildet im dritten Teil das Umsetzungsprojekt, wobei in der Umsetzungsphase auf die Besonderheiten und Abweichungen zum HGB eingegangen wird.

Spezielle Fälle wie z. B. die Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen¹, Leasing² und Lease-Back³ werden im Rahmen dieser Diplomarbeit nur angeschnitten und nicht ausführlich behandelt. Die Besonderheiten und die Abweichungen zum deutschen Recht würden den Rahmen überschreiten. Im Anhang ist eine Checkliste zur Vorbereitung der Umstellung beigefügt, in der zum Teil auf diese Fälle eingegangen wird. Zum tieferen Einstieg in diese Besonderheiten empfiehlt sich ein IAS-Kommentar.

¹ Zur Vertiefung: Schellhorn/Weichert (2001): Ansatz und Bewertung von Forschungs- und Entwicklungskosten nach IAS 38 im Vergleich zu IAS 9, in: DStR 20-21/2001, S. 865-869.

² Zur Vertiefung: Vater (2002): Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IAS 17: Eldorado bilanzpolitischer Möglichkeiten?, in: DStR 48/2002, S. 2094-2100.

³ Zur Vertiefung: Küting/Hellen/Brakensiek (1999): Die Bilanzierung von Leasinggeschäften nach IAS und US-GAAP, in: DStR 1/99, S. 39-44.

B. Grundlagen Internationaler Rechnungslegung

1. Einführung in die Internationale Rechnungslegung

Immer mehr global tätige Unternehmen nehmen die internationalen Kapitalmärkte in Anspruch, um ihren Fremd- und Eigenkapitalbedarf zu decken. Auch die Investoren operieren immer mehr auf globaler Ebene und investieren dabei in die verschiedensten Unternehmen und Sparten in den unterschiedlichsten Ländern. Die Investoren erwarten immer mehr transparente, umfassende, vergleichbare und allgemein verständliche Finanzinformationen, die ihnen bei Ihren Investitionsentscheidungen helfen. Eine der wichtigsten Voraussetzungen zur Steigerung der Effizienz der internationalen Kapitalmärkte ist daher die Einführung einer international anerkannten Rechnungslegung.

Am 19. Juli 2002 hat das Europäische Parlament eine Verordnung⁴ verabschiedet, die die Anwendung internationaler Rechnungslegungsgrundsätze vorsieht. Nach dieser Verordnung sind alle Gesellschaften, die an einer europäischen Börse notiert sind, verpflichtet, am oder nach dem 01.01.2005 beginnend ihren Konzernabschluss nach den International Accounting Standards (IAS) aufzustellen. Aus der Verordnung geht u. a. eine Übergangsfrist⁵ hervor, die es ermöglicht bis zum Jahr 2007 einen Konzernabschluss auch nach US-GAAP aufzustellen. Diese Übergangsfrist können Gesellschaften in Anspruch nehmen, die bereits vor der EU-Verordnung nach US-GAAP ihren Konzernabschluss aufgestellt haben. Dies gilt auch für Gesellschaften, die lediglich mit Schuldtiteln handeln.

Mit der Einführung der IAS hat der Einzug⁶ der internationalen Bilanzierung in die deutsche Bilanzwelt begonnen. Der Gläubigerschutz und das Vorsichtsprinzip sind die Hauptziele und Grundsätze der Bilanzierung nach

⁴ EG-Verordnung, Nr. 1606/2002, 19.07.2002, abgedruckt im Amtsblatt der EG, Nr. L 243/2002, vom 11.09.2002, S. 1-4.

⁵ Vgl. hierzu die Übergangsbestimmung in Art. 9 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002.

⁶ Zur Vertiefung des Einzugs: Hahn (2001), Deutsche Rechnungslegung im Umbruch, in: DSStR 30/2001, S. 1267.

deutschem Handelsrecht. Die IAS hingegen sollen einen umfassenderen Adressatenkreis ansprechen. Im Vordergrund stehen hierbei die Investoren, denen entscheidungsrelevante Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, sowie die Zahlungsströme des bilanzierenden Unternehmens und deren Veränderung vermittelt werden sollen. Die IAS führen durch den ungewöhnlich hohen Umfang der Erläuterungen zu einer neuen Transparenz des externen Rechnungswesens.

Die Umstellung der Rechnungslegung ist für die Unternehmen kein kleiner Schritt, der sich etwa nur durch eine Umstellung eines Zahlenwerkes oder durch Änderungen von Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden auszeichnet. Vielmehr handelt es sich hierbei um ein Projekt, dem eine sorgfältige Planung vorauszugehen hat. Das Projekt der Umstellung hat nicht nur Auswirkungen auf das Finanz- und Berichtswesen, sondern auch auf sämtliche Bereiche wie IT, die Kommunikation mit Anteilseignern und Investoren, das interne Performance-System und damit auch auf den Aktienkurs bzw. das Rating.

Nach Meinung einiger Wirtschaftsprüfungsgesellschaften⁷ könnte sich in Zukunft die Möglichkeit zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nach IAS auch auf nicht börsennotierte Unternehmen und Einzelabschlüsse ausweiten. Gerade für mittelständige Unternehmen können sich durch die Transparenz und die bessere Vergleichbarkeit der IAS-Jahresabschlüsse neue Chancen der Kapitalbeschaffung und Finanzierung ermöglichen. Die Europäische Kommission hat den Regierungen der Mitgliedstaaten ein Wahlrecht⁸ eingeräumt, die Anwendung der IAS auch auf Einzelabschlüsse auszuweiten. Inwieweit die Regierungen der Mitgliedstaaten diese Wahlrechte ausüben ist zurzeit noch nicht klar. Von der Einräumung eines solchen Wahlrechtes ist jedoch in absehbarer Zeit auszugehen, da die IAS einen breiten Zuspruch im nationalen und internationalen Bereich gefunden haben.

⁷ U. a. Deloitte & Touche (2002): ifrs-forum, Nr. 1, Oktober 2002, URL: <http://www.deloitte.de>.

⁸ EG-Verordnung, Nr. 1606/2002, 19.07.2002, Artikel 5 abgedruckt im Amtsblatt der EG, L243/3, 11.09.2002.