

Bachelorarbeit

Sonja Wagner

Harmonisierung der Rechnungslegung

**Der Lösungsansatz der
informationsorientierten Kapitalerhaltung**



**Bachelor + Master
Publishing**

Sonja Wagner

Harmonisierung der Rechnungslegung

Der Lösungsansatz der informationsorientierten Kapitalerhaltung

Originaltitel der Abschlussarbeit: Informationsorientierte Kapitalerhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Gewinnausweises

ISBN: 978-3-86341-871-7

Herstellung Bachelor + Master Publishing, ein Imprint der Diplomica® Verlag GmbH, Hamburg, 2012

Zugl. Fachhochschule Ludwigshafen am Rhein, Ludwigshafen, Deutschland,
Bachelorarbeit, Juni 2012

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.

© Bachelor + Master Publishing, ein Imprint der Diplomica® Verlag GmbH, Hamburg, 2012

<http://www.diplom.de>, Hamburg 2012

Printed in Germany

Inhaltsverzeichnis

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis	I
Abkürzungsverzeichnis	II
1. Einleitung.....	1
1.1 <i>Problemstellung</i>	1
1.2 <i>Gang der Untersuchung</i>	2
2. Grundlagen des Jahresabschlusses	4
2.1 <i>Funktionen des Jahresabschlusses</i>	4
2.2 <i>Jahresabschlussadressaten</i>	6
2.3 <i>Grundlegende Unterschiede zwischen HGB und IFRS</i>	10
2.3.1 <i>Bilanzierungsziele und -zwecke</i>	10
2.3.2 <i>Prinzipien der Rechnungslegung</i>	12
3. Notwendigkeit zur Entwicklung neuer Rechnungslegungskonzepte	18
3.1 <i>Defizite bisheriger Rechnungslegungskonzepte</i>	18
3.2 <i>Gründe zur Standardisierung / Harmonisierung der Rechnungslegung</i>	21
4. Lösungsansätze zur Berücksichtigung der Informations- und Kapitalerhaltung.....	25
4.1 <i>IFRS-Abschluss zuzüglich Solvenztest</i>	25
4.2 <i>Konzept der informationsorientierten Kapitalerhaltung</i>	28
5. Betrachtung der Kapitalerhaltung.....	31
5.1 <i>Die Kapitalerhaltung unterstützenden GoB</i>	31
5.1.1 <i>Das Vorsichtsprinzip</i>	32
5.1.2 <i>Das Realisationsprinzip</i>	34
5.1.3 <i>Das Imparitätsprinzip</i>	37

5.2 Umsetzung der Kapitalerhaltung im Konzept der informationsorientierten Kapitalerhaltung.....	39
5.2.1 Anlagevermögen	40
5.2.2 Umlaufvermögen.....	42
5.2.3 Schulden.....	43
6. Anwendungsbeispiele im Konzept der informationsorientierten Kapitalerhaltung.....	45
6.1 Bilanzierung von Grundstücken	45
6.1.1 Bilanzierungsmethoden gemäß HGB und IFRS	45
6.1.2 Grundstücke in der informationsorientierten Kapitalerhaltung	47
6.2 Bilanzierung von langfristigen Fertigungsaufträgen	49
6.2.1 Bilanzierungsmethoden gemäß HGB und IFRS	50
6.2.2 Bilanzierungsmethoden zur Kapitalerhaltung.....	52
6.2.3 Informationsorientierte Bilanzierungsmethode.....	54
6.2.4 Langfristige Fertigungsaufträge in der informationsorientierten Kapitalerhaltung	56
6.3 Bilanzierung von Mitarbeiter Know-how	59
6.3.1 Grundlagen zur Bilanzierung von Mitarbeiter Know-how	59
6.3.2 Anwendungsbeispiel zum Mitarbeiter Know-how	61
7. Betrachtung des Ergebnisausweises insbesondere latenter Gewinne	63
8. Abschließende Würdigung.....	65
8.1 Kritische Beurteilung der informationsorientierten Kapitalerhaltung.....	65
8.2 Ausblick.....	67
Literaturverzeichnis	70

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

Abb. 2.1	Die Bedeutung der Rechnungslegungsfunktionen im HGB und in den IFRS	6
Abb. 2.2	Grundprinzipien der Rechnungslegung nach IFRS	15
Abb. 3.1	Ursachen stiller Reserven in der handelsrechtlichen Rechnungslegung	18
Abb. 3.2	IFRS-Rechnungslegung in Deutschland	24
Abb. 4.1	Veranschaulichung der informationsorientierten Kapitalerhaltung	30
Abb. 5.1	Wirkung des Imparitätsprinzips – Beispiel Vorratsvermögen	38
Abb. 6.1	Ergebniswirksamkeit von Wertveränderungen im revaluation model	46
Abb. 6.2	Zahlenbeispiel Grundstücke	49
Abb. 6.3	Zahlenbeispiel completed contract-Methode mit Selbstkostenansatz	54
Abb. 6.4	Zahlenbeispiel percentage of completion-Methode	56
Abb. 6.5	Zahlenbeispiel informationsorientierte Kapitalerhaltung - Periode 01	57
Abb. 6.6	Zahlenbeispiel informationsorientierte Kapitalerhaltung - Periode 02	58
Abb. 6.7	Zahlenbeispiel informationsorientierte Kapitalerhaltung - Periode 03	58
Abb. 6.8	Zahlenbeispiel Mitarbeiter Know-how	61
Abb. 6.9	Zahlenbeispiel Mitarbeiter Know-how - 1. und 2. Jahr	62
Tab. 4.1	Finanzplan des Solvenztestes	26

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
Aufl.	Auflage
betr.	betriebliche
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
bzw.	beziehungsweise
DRS	Deutsche Rechnungslegungs Standards
ED	Exposure Draft
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
evtl.	eventuell
FASB	Financial Accounting Standards Board
Fifo	First In First Out
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h.M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
Lifo	Last In First Out
m.E.	meines Erachtens
MA	Mitarbeiter
Mio.	Million(en)

Nr.	Nummer
OCI	Other Comprehensive Income
PiR	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
S.	Seite
sonst.	sonstige
T	Tausend
Tab.	Tabelle
u.a.	und andere
Umsatzerl.	Umsatzerlöse
US	United States
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
Zfbf	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)
ZfgG	Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen (Zeitschrift)

1. Einleitung

1.1 Problemstellung

Die Welt rückt immer mehr zusammen, denn weltweite Handelsbarrieren werden aufgegeben, Handelsbeziehungen erstrecken sich über die ganze Erde und beinahe alle Teile der Erdkugel sind miteinander über neueste Telekommunikationstechnologien vernetzt. Das alles sind Merkmale der Globalisierung, die seit einigen Jahren verstärkt voranschreitet. Sie birgt neue Chancen und zahlreiche Wachstumsmöglichkeiten für Unternehmen, aber zugleich geht ein intensiverer Wettbewerb mit ihr einher.

Auch vor der Rechnungslegung der Unternehmen macht die daraus folgende Internationalisierung nicht Halt. Dies drückt sich insbesondere in der wachsenden Bedeutung internationaler Rechnungslegungskonzeptionen wie den International Financial Reporting Standards (IFRS) aus. Nationale Systeme wie das deutsche Handelsgesetzbuch (HGB) werden immer mehr ins Abseits gedrängt. Dadurch befinden sich auch die seit 1967 europaweit harmonisierten Vorschriften zur Aufbringung und Erhaltung eines festen Kapitals unter Berücksichtigung eines gesetzlich vorgeschriebenen Mindestkapitals als Grundlage der bilanziellen Kapitalerhaltung in Gefahr. Der Kapitalschutz sollte hauptsächlich in haftungsbeschränkten Unternehmen die Gläubiger vor zu hohem Kapitalabfluss schützen.¹

Mit der EU-Verordnung Nr. 1606/2002 im Juli 2002 wurde die Internationalisierung der Rechnungslegung maßgeblich vorangetrieben. Sie schreibt seit 2005 kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen verpflichtend vor, ihren Konzernabschluss auf Basis der IFRS aufzustellen.² Charakteristisch für die IFRS ist ihre Investororientierung zur Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen, welche grundsätzlich nicht mit dem nationalen Kapitalerhaltungssystem in Einklang zu bringen sind. Viele Fachleute haben über die Vorzüge und die Nachteile der beiden Konzeptionen diskutiert. Letztlich

¹ Vgl. Krapf, Jana; Schürmann, Jochen (2008): Solvenzttest: Ausschüttungsbemessung und Gläubigerschutz, Berlin, S. 7.

² Vgl. Pellens, Bernhard u.a. (2011): Internationale Rechnungslegung: IFRS 1 bis 9, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe, 8. Aufl., Stuttgart, S. 51.

ist m.E. jedoch eine Lösung anzustreben, die sowohl den Investoren als auch den Gläubigern, oder besser zugleich der Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen und der Einhaltung der Kapitalerhaltung gerecht wird. Denn nur auf diese Weise können kapitalmarktorientierte Unternehmen von der Belastung durch die Aufstellung zweier Jahresabschlüsse, denen unterschiedliche Vorschriften (HGB und IFRS) zugrunde liegen, befreit werden. Zurzeit müssen diese Unternehmen in Deutschland einen Einzelabschluss nach HGB und den Konzernabschluss nach IFRS aufstellen.

Das vorliegende Buch wird die Wichtigkeit der Integration der Informationsorientierung und der Kapitalerhaltung in einem einzigen Jahresabschluss darlegen, Lösungsvorschläge aufzeigen und die präferierte Lösung der informationsorientierten Kapitalerhaltung genauer betrachten.

1.2 Gang der Untersuchung

Zum Einstieg in das Buch werden die Grundlagen zum allgemeinen Verständnis des Themas gelegt. Die Frage, wozu und für wen ein Jahresabschluss aufgestellt wird, wird geklärt. Die Adressaten des Jahresabschlusses haben verschiedene Interessen, die teilweise nicht miteinander vereinbar sind. Dementsprechend haben sich unterschiedliche Rechnungslegungskonzeptionen entwickelt, die durch deren Hauptinteressensgruppen maßgeblich geprägt sind. Dadurch lassen sich auch die grundlegenden Unterschiede bezüglich Bilanzierungsziele und -zwecke sowie zwischen den Rechnungslegungsprinzipien des HGBs und der IFRS erklären.

Nachfolgend werden neben den bereits in der Problemstellung genannten Gründen weitere Argumente für die Entwicklung neuer Rechnungslegungskonzepte dargelegt. Diese bestehen sowohl aufgrund der Defizite der bisherigen Konzepte als auch aufgrund der Wichtigkeit zur Harmonisierung der Rechnungslegung.

Das 4. Kapitel entwickelt zwei Lösungsvorschläge, die sowohl der Kapitalerhaltung als auch der Informationsfunktion innerhalb eines Jahresabschlusses Beachtung schenken.