

Eine Studie aus dem Wissensarchiv von



Bilanzpolitik im Einzelabschluss nach HGB und IAS im Vergleich

von

Michaela John

Kontakt zum Autor erhalten Sie über
Autorenkontakt@LearnAct-Verlag.de

Weitere Studien finden Sie in unserem Online-Shop

www.LearnAct-Verlag.de

unter <Studien>

und auf angeschlossenen Partnersites.

Kommentare und Fragen zur Vermarktung
richten Sie bitte an:

Sales@LearnAct-Verlag.de

INHALTSVERZEICHNIS

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	II
ABBILDUNGSVERZEICHNIS.....	III
1. EINFÜHRUNG.....	1
1.1. PROBLEMSTELLUNG	1
1.2. VORGEHENSWEISE UND AUFBAU DER ARBEIT	2
1.3. ABGRENZUNGEN UND BEGRIFFSVERWENDUNG.....	4
1.4. AUSGANGSLAGE IN DEUTSCHLAND.....	4
1.4.1. <i>Aktuelle Gesetzgebung</i>	4
1.4.2. <i>Bedeutung der IAS/IFRS für deutsche Unternehmen</i>	5
2. GRUNDLEGENDE UNTERSCHIEDE IN DER RECHNUNGSLEGUNG NACH HGB UND IAS/IFRS.....	9
2.1. ZIELSETZUNG, ADRESSATEN UND BESTANDTEILE DES JAHRESABSCHLUSSES	9
2.2. KONZEPTIONELLE GRUNDSÄTZE DER RECHNUNGSLEGUNG	10
2.3. AUFBAU DER RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN.....	13
3. BILANZPOLITIK IM ÜBERBLICK.....	15
3.1. DEFINITION, ZIELE UND ZIELKONFLIKTE DER BILANZPOLITIK	15
3.2. INSTRUMENTE DER BILANZPOLITIK	18
3.3. ANSATZPUNKTE FÜR DIE BILANZPOLITIK NACH IAS/IFRS.....	21
4. UNTERSUCHUNG DER GESTALTUNGSSPIELRÄUME BEI DER BILANZIERUNG NACH HGB UND IAS/IFRS	24
4.1. ZENTRALE VORSCHRIFTEN FÜR ANSATZ, BEWERTUNG UND AUSWEIS	24
4.1.1. <i>Zentrale Ansatzvorschriften</i>	24
4.1.2. <i>Zentrale Bewertungsvorschriften</i>	26
4.1.3. <i>Zentrale Ausweisivorschriften</i>	34
4.2. GESTALTUNGSSPIELRÄUME IM ANLAGEVERMÖGEN.....	36
4.2.1. <i>Grundsätzliche Bilanzierung von immateriellem Anlagevermögen und Bilanzierungshilfen</i>	36
4.2.2. <i>Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen</i>	37
4.2.3. <i>Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen</i>	38
4.2.4. <i>Derivativer Geschäfts- oder Firmenwert</i>	41
4.2.5. <i>Sachanlagevermögen</i>	43
4.2.6. <i>Finanzanlagevermögen</i>	46
4.3. GESTALTUNGSSPIELRÄUME IM UMLAUFVERMÖGEN	50
4.3.1. <i>Vorräte</i>	50
4.3.2. <i>Langfristige Auftragsfertigung</i>	52
4.4. GESTALTUNGSSPIELRÄUME BEIM ANSATZ VON RÜCKSTELLUNGEN.....	55
4.4.1. <i>Grundsätzliche Bilanzierung von Rückstellungen</i>	55
4.4.2. <i>Pensionsrückstellungen</i>	58
4.4.3. <i>Aufwandsrückstellungen</i>	60
4.5. SONDERPOSTEN MIT RÜCKLAGEANTEIL	61
4.6. SONSTIGE GESTALTUNGSSPIELRÄUME	62
4.6.1. <i>Rechnungsabgrenzungsposten</i>	62
4.6.2. <i>Latente Steuern</i>	64
5. SCHLUSSBETRACHTUNG.....	67
5.1. DARSTELLUNG DER ERGEBNISSE.....	67
5.2. AUSBLICK.....	72
6. ANHANG	73
7. LITERATURVERZEICHNIS.....	79

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1: Rechnungslegungsgrundsätze nach IAS/IFRS.....	12
Abbildung 2: Ziele und Zielgrößen der Jahresabschlusspolitik	16
Abbildung 3: Instrumente der Bilanzpolitik.....	19
Abbildung 4: Bilanzierungsfähigkeit nach HGB	24
Abbildung 5: Bilanzierungsfähigkeit nach IAS/IFRS	25
Abbildung 6: Ermittlung der Anschaffungskosten.....	27
Abbildung 7: Bestandteile der Herstellungskosten nach HGB und IAS/IFRS	29
Abbildung 8: Bewertung zum „fair value“.....	30
Abbildung 9: Erfolgswirksamkeit der Zeitbewertung.....	30
Abbildung 10: Impairment of Asset (Niederstwerttest)	32
Abbildung 11: Postenspezifische Ansatzkriterien für Entwicklungskosten.....	39
Abbildung 12: Neubewertung von Sachanlagen	46
Abbildung 13: Bewertung der Wertpapiere	48
Abbildung 14: Bewertung von Immobilien nach unternehmerischem Zweck.....	49
Abbildung 15: Anwendung der Poc-Methode für langfristige Fertigungsaufträge	54
Abbildung 16: Darstellung von ungewissen Verbindlichkeiten.....	56
Abbildung 17: Ursachen latenter Steuern nach HGB	65
Abbildung 18: Temporary-Konzept zur Bilanzierung latenter Steuern	65
Abbildung 19: Ansatzwahlrechte nach HGB und IAS/IFRS	67
Abbildung 20: Bewertungswahlrechte nach HGB und IAS/IFRS	68
Abbildung 21: Ermessensspielräume nach IAS/IFRS und HGB	69
Abbildung 22: Bewertungsmaßstäbe nach IAS.....	73
Abbildung 23: Abschreibung mit Zurechnung des Firmenwertes	74
Abbildung 24: Abschreibung ohne Zurechnung des Firmenwertes.....	74
Abbildung 25: Umklassifizierung von Wertpapieren	75
Abbildung 26: Verfahren der Vorratsbewertung.....	76
Abbildung 27: Bewertungsvereinfachungen nach HGB	77
Abbildung 28: Unterscheidung zwischen Rückstellungen und Eventualschulden	77

1. EINFÜHRUNG

1.1. PROBLEMSTELLUNG

Die internationalen Bemühungen um eine Harmonisierung der Rechnungslegung betreffen immer mehr auch die deutsche Rechnungslegung. Ab 2005 ist die Anwendung der IAS/IFRS für börsennotierte Konzerne Pflicht und für den Einzelabschluss kommt sie zumindest zu Informationszwecken in Betracht.¹ Eine aktuelle Studie der KPMG zeigt, dass auch der Mittelstand den IAS/IFRS aufgeschlossen gegenüber steht.²

Dem Einzelabschluss nach deutschem Bilanzrecht kommen vor allem die Funktionen der Bemessung von Ausschüttungen und Steuern zu. Ob auch der investorenorientierte IAS/IFRS-Abschluss dafür geeignet ist, wird derzeit viel diskutiert.³ Die Rechnungslegungssysteme folgen unterschiedlichen Philosophien. Das HGB stellt Kapitalerhaltung und Gläubigerschutz in den Vordergrund, was sich in der starken Betonung des Vorsichtsprinzips niederschlägt. Die IAS/IFRS dagegen orientieren sich vorrangig an den Informationsbedürfnissen der Investoren. Der periodengerechten Gewinnermittlung kommt eine dominante Bedeutung zu, während das Vorsichtsprinzip nachgeordnet ist.

Einer der Aspekte ist die Bilanzpolitik, bei der schon allein aus den unterschiedlichen Grundphilosophien der Rechnungslegungssysteme Unterschiede zu erwarten sind. Das HGB bietet eine große Zahl von Gestaltungsspielräumen durch Wahlrechte und Ermessensspielräume. Sie erlauben zu einem großen Teil die Bildung stiller Reserven und sind wegen der umgekehrten Maßgeblichkeit auch steuerlich motiviert. Der IASB betont seine Bestrebungen für eine Reduzierung der Wahlrechte in IAS/IFRS-Abschlüssen und erweitert Offenlegungspflichten.⁴ Trotzdem wird von einer „verdeckten“ und neuen „gefährlicheren“ Form der Bilanzpolitik im Zuge der internationalen Bilanzierung gesprochen, die aus Sachverhaltsgestaltungen, Ermessensspielräumen, Wahlrechten und unbestimmten Rechtsbegriffen resultiert und sich dem Bi-

¹ Vgl. EU-Verordnung Nr. 1606/2002 vom 19.07.2002; Entwurf des Bilanzrechtsreformgesetzes (BilReG).

² Vgl. Ergebnisse einer Studie der KPMG (2004).

³ Vgl. u.a. Pellens (2001), S. 598 ff.; Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft (2003).

⁴ Vgl. Auer (2000), S. 61 f.; Peemöller (2003), S. 316; Kirsch (2004), S. 481.

lanzleser weitgehend entzieht.⁵ Doch worin genau bestehen die Unterschiede und Gefahren im Vergleich zum deutschen HGB? Die Aufgabe dieser Arbeit soll die Gegenüberstellung der bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten nach HGB und IAS/IFRS sein.

1.2. VORGEHENSWEISE UND AUFBAU DER ARBEIT

Im ersten Teil wird auf grundlegende Unterschiede der Rechnungslegungssysteme und die theoretischen Grundlagen der Bilanzpolitik eingegangen. Im Anschluss daran werden die bilanzpolitischen Möglichkeiten nach HGB und IAS/IFRS gegenübergestellt. Dabei wird von einer Bilanzgliederung ausgegangen wie sie § 266 HGB für Kapitalgesellschaften vorschreibt und wie sie auch nach den Vorschriften der IAS/IFRS möglich ist. Es wird untersucht, bei welchen wichtigen Bilanzpositionen sich Unterschiede hinsichtlich der Bilanzpolitik ergeben, wenn nach IAS/IFRS bilanziert wird.

Den Ausgangspunkt bildet jeweils eine Darstellung der Sachlage nach HGB. Dabei wird teilweise auf eine vertiefende Diskussion verzichtet. Der Schwerpunkt soll auf der sich anschließenden Betrachtung der Veränderung des bilanzpolitischen Spielraumes nach IAS/IFRS liegen.

Dieser Aufbau und die Vorgehensweise wurden gewählt, um die Untersuchung für den Leser zusammenhängend und nachvollziehbar zu gestalten, gerade weil für einzelne Bilanzpositionen häufig mehrere Wahlrechte oder Spielräume in Frage kommen. Daneben gibt es auch Sachverhalte, die für mehrere Bilanzpositionen gelten, wobei es hinsichtlich des Geltungsbereiches Unterschiede zwischen HGB und IAS/IFRS gibt. Diese zentralen Vorschriften werden zu Beginn des Abschnitts behandelt und gelten grundsätzlich für alle nachfolgenden Kapitel. Sofern spezielle Regelungen für einzelne Bilanzpositionen von Bedeutung sind, wird an entsprechender Stelle darauf eingegangen.

Die Arbeit soll weder Vergleich noch Wertung der beiden Rechnungslegungssysteme darstellen. Die unterschiedlichen Ansatz- und Bewertungskriterien werden nur insoweit dargestellt, als sie für die Schlussfolgerungen hinsichtlich der Bilanzpolitik von

⁵ Vgl. Kütting (2004) S. 685; Kirsch (2003a), S. 1111.

Bedeutung sind.

In einem abschließenden Kapitel werden die Ergebnisse der Arbeit zusammengefasst und die herausgearbeiteten Gemeinsamkeiten und Unterschiede gegenübergestellt.

Als Quellen wurden die IAS/IFRS 2003 in deutscher Fassung sowie die einschlägige Literatur verwendet. Wegen des großen Umfangs und der zahlreichen Aspekte und möglichen Sichtweisen des Themengebiets der Bilanzpolitik kann hier keine abschließende Betrachtung vorgenommen werden. Aus diesem Grund werden einige Abgrenzungen vorgenommen.