Inhaltsverzeichnis

1	Einle	eitung		3
	1.1	Inhal	t und Aufbau des Handbuchs	3
	1.2	Kont	ennomenklatur	4
	1.3		ungslogik und Zusatzkontierungen	5
	1.4		enungshinweise zum Kontierungshandbuch	6
	1.4.1	J	Hyperlinks	6
	1.4.2]	Farbschema	6
2	Bilar	ız: Ak	tiva	7
	2.1	Anla	gevermögen	7
	2.1.1]	mmaterielle Vermögensgegenstände	7
	2.1	.1.1	Selbsterstellte Software	7
	2.1.2	,	Sachanlagen	9
	2.1	.2.1	Außerplanmäßige Abschreibung von Sachanlagen	9
	2.1	.2.2	Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease	10
	2	2.1.2.2	.1 Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease	11
	2	2.1.2.2	.2 Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease	11
	2.2	Umla	ufvermögen	12
	2.2.1	,	Vorräte	12
		.1.1	Ermittlung des beizulegenden Werts (Marktwert)	13
		.1.2	Niederstwerttest (Lower of Cost or Market Prinzip)	13
	2.2.2	1	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	14
		.2.1	Forderungen gegen verbundene Unternehmen	15
		.2.2	Umbuchung von langfristigen Forderungen auf kurzfristigen Anteil	15
		2.2 2.2.2.2		
		2.2.2.2		16
		2.2.2.2		10
	_		kurzfristigen Anteils bei Rückzahlung des Gesamtdarlehensbetrages	16
	2	2.2.2.2		
	_			16
	2	2.2.2.2	.5 Abbau des kurzfristigen Anteils langfristiger Forderungen	17
		.2.3	Forderungsumbuchung von kurzfristigen auf langfristige Forderungen	17
	2.2	.2.4	Abschreibung von Forderungen	18
	2	2.2.2.4	.1 Abschreibung von Forderungen wegen Uneinbringlichkeit – identische	
			Bewertung nach HGB und US GAAP	19
	2	2.2.2.4	.2 Abschreibung von Forderungen wegen Uneinbringlichkeit - unterschiedlich	e
			Bewertung nach HGB und US GAAP	20
		.2.5	Auf-/ Abzinsung von langfristigen Forderungen aus L u. L	21
		2.2.2.5		21
		2.2.2.5		23
		.2.6	Auf-/ Abzinsung von langfristigen Finanzforderungen	25
	2	2.2.2.6	.1 Abzinsung langfristiger Finanzforderungen	26

2.2.2	.6.2 Aufzinsung langfristiger Finanzforderungen	26
2.2.2.7	Transaktionen in Fremdwährungen - Forderungen	27
2.2.2	.7.1 Forderungsabwertung durch Währungsverluste	28
2.2.2	.7.2 Ausweis unrealisierter Währungsgewinne bei Forderungen aus L u. L	29
2.2.2		30
2.2.3	Wertpapiere des Umlaufvermögens	30
2.2.3.1	± ±	30
2.2.3.2	ϵ	31
2.2.3.3		33
2.2.3		
	maturity" (H) nach Ausweis eines unrealisierten Gewinns	33
2.2.3	.3.2 Umgliederung von "available for sale" (A) oder "held to maturity" (H) nach	
	"trading" (T) bei Ausweis eines unrealisierten Gewinns	34
2.2.3	.3.3 Umgliederung von "held to maturity" (H) nach "available for sale" (A) bei	
	erfolgsneutralem Ausweis eines unrealisierten Gewinns	35
2.2.3	.3.4 Umgliederung von "available for sale" (A) nach "held to maturity" (H nach	
	erfolgsneutraler Aufwertung	36
2.2.3	.3.5 Erfolgswirksame Vereinnahmung der Neubewertungsrücklage über die	
	Restlaufzeit des Wertpapiers	37
2.2.3.4	Wertminderungen am Beispiel marktfähiger Wertpapiere	37
2.3 Ak	tive latente Steuern	39
2.3.1	Ansatz und Methodik latenter Steuern	39
2.3.2	Buchung der aktivischen Steuerdifferenz	40
2.3.3	Auflösung der aktivischen Steuerdifferenz	41
Bilanz: l	Passiva	42
3.1 Rü	ckstellungen	42
3.1.1	Zuordnung	42
3.1.2	Bewertung	43
3.1.3	Aufwandsrückstellungen nach HGB	44
3.1.3.1		45
3.1.3.2		46
3.1.4	Langfristige Rückstellungen: Aufzinsung / Abzinsung Aufzinsung langfristiger Rückstellungen	46 48
3.1.4.1	Allizinging langinginger Ruck gleilingen	
2112		
3.1.4.2	Abzinsung langfristiger Rückstellungen	49
3.1.5	Abzinsung langfristiger Rückstellungen Pensionsrückstellungen	49 50
3.1.5 3.1.5.1	Abzinsung langfristiger Rückstellungen Pensionsrückstellungen Bildung von Pensionsrückstellungen	49 50 51
3.1.5	Abzinsung langfristiger Rückstellungen Pensionsrückstellungen Bildung von Pensionsrückstellungen	49 50
3.1.5 3.1.5.1 3.1.5.2	Abzinsung langfristiger Rückstellungen Pensionsrückstellungen Bildung von Pensionsrückstellungen	49 50 51
3.1.5 3.1.5.1 3.1.5.2	Abzinsung langfristiger Rückstellungen Pensionsrückstellungen Bildung von Pensionsrückstellungen Auflösung von Pensionsrückstellungen	50 51 52
3.1.5.1 3.1.5.2 3.2 Ver	Abzinsung langfristiger Rückstellungen Pensionsrückstellungen Bildung von Pensionsrückstellungen Auflösung von Pensionsrückstellungen rbindlichkeiten	49 50 51 52 53
3.1.5.1 3.1.5.2 3.2 Ver 3.2.1	Abzinsung langfristiger Rückstellungen Pensionsrückstellungen Bildung von Pensionsrückstellungen Auflösung von Pensionsrückstellungen rbindlichkeiten Zuordnung von Verbindlichkeiten nach HGB und US GAAP	 49 50 51 52 53 53

3

	Kontierungshandbuch								
	Konticiangshanabach								
3.2.4.1	3.2.4.1 Identische Verbindlichkeitsaufwertung aus L u. L (Währung) 57								
3.2.4.2	Verbindlichkeitsabwertung aus L u. L US GAAP (Währung)	59							
3.2.4.3	Ausweis unrealisierter Gewinne bei Verbindlichkeiten	59							
3.2.5	Verbindlichkeitsumbuchung von kurzfristig auf langfristig	60							
3.2.6	Verbindlichkeitsumbuchung von langfristig auf kurzfristig	61							
3.2.6.1	Verbindlichkeitsumbuchung des kurzfristigen Anteils der langfristigen								
	Verbindlichkeiten	61							
3.2.6.2	Abbau des kurzfristigen Anteils der langfristigen Verbindlichkeiten	61							
3.2.6.3	Verbindlichkeitsumbuchung des kurzfristigen Anteils der langfristigen	<i>(</i> 2							
2261	Verbindlichkeiten	62							
3.2.6.4	Abbau des kurzfristigen Anteils der langfristigen Verbindlichkeiten	62							
3.2.6.5	Umbuchung des kurzfristigen Anteils langfristiger Verbindlichkeiten aus Ca Lease	.p1ta1 63							
3.2.6.6	Abbau des kurzfristigen Anteils langfristiger Verbindlichkeiten aus Capital l								
3.2.0.0	1100uu des kurzmisagen 1 mens langmisager veromemenen das Euphar 1	63							
3.3 Pas	sive latente Steuern	64							
3.3.1	Buchung der passivischen Steuerdifferenz	65							
3.3.2	Auflösung der passivischen Steuerdifferenz	66							
Die Glied	lerung der GuV nach dem Umsatzkostenverfahren	66							
41 IJm	1 Umsatzkostenverfahren nach US GAAP hei #### 68								

1 Einleitung

4



1.1 Inhalt und Aufbau des Handbuchs



Dieses Kontierungshandbuch soll die **Handhabung der parallelen Buchführung** gemäß deutschem Handelsrecht (HGB) und der US GAAP anhand von Sachverhalten verdeutlichen, die für den Einzelabschluß von Gesellschaften des #### Konzerns von Belang sind. Die Buchungsbeispiele wurden primär für Gesellschaften erstellt, die für ihre kaufmännischen Anwendungen SAP R/3 einsetzen, können jedoch hinsichtlich der grundlegenden Buchungslogik auf alle Gesellschaften übertragen werden, die eine kaufmännische Anwendungssoftware verwenden, in der die Integration von externem und internem Rechnungswesen zu gewährleisten ist. Im Besonderen werden nur die Unterschiede in der Gliederung oder Bewertung der verschiedenen Rechnungslegungen thematisiert.

Der **Aufbau des Handbuchs** lehnt sich an die Gliederung der Bilanz und GuV nach Handelsrecht an, Unterschiede zu US-amerikanischen Vorschriften werden an den jeweiligen Positionen angesprochen. Zur Ermittlung von Bemessungsgrundlagen sind teilweise Bewertungsschemata eingefügt. Im Anhang befindet sich eine Liste der Kostenstellen, die nach der Neudefinition der Buchungslogik ausschließlich für Buchungen im HGB-Bereich verwendet werden dürfen.

1.2 Kontennomenklatur



Zur Trennung der HGB- und der US GAAP-Werte sind drei verschiedene Kontentypen erforderlich:

1. Bereits bestehende numerische Konten, die mit gleich hohen Werten für HGB 58901000 "Bezeichnung des Kontos" und US GAAP bebucht werden. Diese Konten werden sowohl der US GAAP-Bilanzstruktur als auch der HGB-Bilanzstruktur zugeordnet.

Beispiel

- Numerische Konten mit dem Zusatz "US" in der Kontenbezeichnung 58901010 "US Bezeichnung des werden mit von HGB abweichenden Kontos" US **GAAP-Werten** bebucht und ausschließlich der US GAAP-Bilanz zugeordnet. In der Nummerierung steht eine "1" an vorletzter Stelle.
 - **Beispiel**
- 3. Alphanumerische Konten werden ausschließlich der zugeordnet. Diese Konten werden von den in Nr. 2 genannten Konten hergeleitet und mit abweichenden Werten (in absoluter Höhe) bebucht. An die erste Stelle der Kontonummer tritt ein "L" und die letzte Stelle fällt weg.

Beispiel HGB-Bilanz L5890101 "LC Bezeichnung des Kontos"

1.3 Buchungslogik und Zusatzkontierungen

Die Führung paralleler Wertansätze in einem Rechenkreis (Kontenplan, Buchungskreis, Kostenrechnungskreis) erfordert eine strikte Trennung dieser Werte über den gesamt Wertfluss hinweg, also von der Primärbuchung in der Finanzbuchhaltung über die interne Leistungsverrechnung in der Kostenstellenrechnung bis hin zur Abrechnung an die Ergebnisrechnung. Um dieses zu gewährleisten ist daher in der Buchungslogik stets darauf zu achten, dass sowohl auf der Soll- als auch auf der Haben-Seite nur Konten eines selben Wertbereiches (also US GAAP an US GAAP, HGB an HGB, Gemeinsam an Gemeinsam) eingesetzt werden.

In gleicher Weise müssen im internen Rechnungswesen parallele Strukturen geschaffen werden, die entweder für US GAAP oder für HGB-Buchungen verwendet werden dürfen. Da #### die US GAAP als führenden Wertansatz gewählt hat, werden die vorhandenen operativen Kostenstellen und Innenaufträge auch für US GAAP-Buchungen genutzt, während für HGB-Buchungen die in Anlage I aufgeführten HGB-Kostenstellen zu nutzen sind. Zu beachten ist, dass derzeit nicht vorgesehen ist, HGB-Buchungen auf CO-Innenaufträge zu kontieren.

1.4 Bedienungshinweise zum Kontierungshandbuch



1.4.1 Hyperlinks



Wird ein Sachverhalt an verschiedenen Stellen des Dokuments behandelt, kann mit Hilfe von Links zu den jeweiligen Stellen "gesprungen" werden. An die ursprüngliche Stelle kann immer mit dem "Zurück-Pfeil" in der Web-Symbolleiste gelangt werden. Alternativ kann per Hyperlink Inhaltsverzeichnis gesprungen und von dort aus das entsprechende Thema angesteuert werden.

1.4.2 Farbschema



Zur Erleichterung der Bedienung dieses Handbuchs sind die Buchungen auf den jeweiligen Kontengruppen im Schema auch farblich identifizierbar. Beispielrechnungen sind hellblau markiert.



Beispiele, auch zahlenmäßige, sind mit dieser Farbe gekennzeichnet.



Buchungen, die bei identischer Bewertung sowohl nach HGB als auch nach US GAAP vorgenommen werden

Entsprechend der <u>Kontennomenklatur</u> handelt es sich dabei um numerische Konten ohne die Zusatzbezeichnung "LC" oder "US".



Buchungsschemata in dieser Farbe behandeln ausschließlich Buchungen nach US GAAP.



HGB-Buchungen sind in dieser Farbe gekennzeichnet.

2 Bilanz: Aktiva



2.1 Anlagevermögen

zu Details der Anlagenbuchhaltung nach US GAAP siehe auch: \SEW\SYS\DAT\US-GAAP\Konzepte\Feinkonzept\.....

2.1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände



zur Aktivierung von Software, insbesondere SAP, siehe auch: \\SEW1\SYS\DAT\US-GAAP\Konzepte\Kontierungshandbuch
Positionsplan\Kontierungshandbuch Mai01 Kapitel 10.doc

HGB

- Untergliederung in wirtschaftlich konkret erfaßbare Rechte und Werte, darauf geleistete Anzahlungen sowie den Geschäfts- oder Firmenwert
- Aktivierungsverbot für selbsterstellte (originäre) immaterielle Anlagegüter, Aktivierungspflicht für entgeltlich erworbene immaterielle Vermögenswerte
- Aktivierung derivativer Vermögensgegenstände maximal zu Anschaffungskosten
- Wahlrecht zur Aktivierung von Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs als Bilanzierungshilfe
- Abschreibung über die erwartete Nutzungsdauer
- zu außerplanmäßigen Abschreibungen siehe <u>Kap. 4.1.2.1</u>, kein ausdrückliches Gebot zur laufenden Überprüfung der Nutzungsdauer (impairment test)

US GAAP

- Aktivierungspflicht für entgeltlich erworbene immaterielle Vermögenswerte
- Aktivierung derivativer Vermögensgegenstände maximal zu Anschaffungskosten
- Aktivierungswahlrecht für originäre immaterielle Anlagegüter, falls erwarteter künftiger Vorteil bestimmbar und Rückfluß der Mittel sicher (z.B. Patentkosten)
- keine Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten bei originären Vermögenswerten (Ausnahme: Softwareentwicklungskosten)
- Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs dürfen aktiviert werden, falls künftiger Nutzen bestimmbar
- i.d.R. lineare Abschreibung über die erwartete Nutzungsdauer, maximal 40 Jahre
- zu außerplanmäßigen Abschreibungen siehe <u>Kap. 4.1.2.1</u>, laufender *impairment test* Pflicht



Kontierungshandbuch

Selbsterstellte Software ist nach US GAAP unter einschränkenden Bedingungen aktivierungspflichtig. Selbsterstellte Software, die nur für den internen Gebrauch bestimmt ist, ist ab dem Zeitpunkt zu aktivieren, ab dem die technische Durchführbarkeit feststeht. Aktivierungsfähig und –pflichtig sind dabei externe Kosten für Material und Leistungen sowie Lohnkosten für die dem Projekt direkt zurechenbaren Arbeitsstunden der betreffenden Mitarbeiter. Gemeinkosten sind dagegen nicht aktivierungsfähig. Die Kosten zur Erstellung einer Website sind nicht aktivierbar, da sie den Vertriebskosten zugeordnet werden.

US GAAP	Aktivie	runç	j im AV	
	Belo	egart:	SA	
Bilanz	02401010	an	09900010	Bilanz
	US Lizenzen an Rechten und Werten		US Verrechnungskto. Sachanlagen	
Zusatzkont.				

HGB	Aufwar	ndsb	uchung (derzeit nicht i	relevant)
	Bel	egart:	SA	
GuV	L6720100	an	L0990001	Bilanz
	LC Capital Lease für Software	un	LC Verrechnungskto. Sachanlagen	
Zusatzkont.				



2.1.2 Sachanlagen

HGB

- Bewertung von Sachanlagen zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Wahlrecht bezüglich Aktivierung von Fremdkapitalkosten
- Abschreibung i.d.R. nach steuerrechtlichen Abschreibungstabellen

US GAAP

- Bewertung von Sachanlagen zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Ausweis im Sachanlagevermögen nur, sofern betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer länger als *operating cycle* oder ein Jahr
- Nicht betriebsnotwendige Sachanlagen sind getrennt auszuweisen (*Umlaufvermögen: sonstige Vermögensgegenstände*)
- Fremdkapitalkosten für qualifying assets sind zu aktivieren
- Abschreibung über die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzung

2.1.2.1 Außerplanmäßige Abschreibung von Sachanlagen



HGB

- außerplanmäßige Abschreibungen sind nur bei dauerhafter Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen, dieser orientiert sich i.d.R. am Wiederbeschaffungswert
- Wertaufholung erlaubt

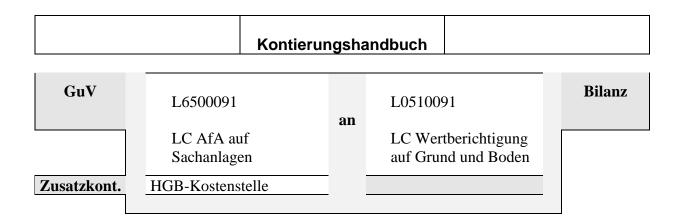
US GAAP

- außerplanmäßige Abschreibungen unabhängig von der Dauer, wenn der zukünftig erwartete nicht diskontierte Cash flow eines Vermögensgegenstandes < Buchwert
- außerplanmäßige Abschreibungen in Höhe der Differenz Buchwert ./. Fair value
- eine Wertaufholung ist nicht erlaubt

Der **Fair value** (beizulegender Zeitwert) wird aus dem Einzelveräußerungspreis oder Wiederbeschaffungspreis abgeleitet. Ist ein solcher Preis nicht ermittelbar, so kann eine Schätzung auf Basis der zukünftigen diskontierten Erfolgsbeiträge vorgenommen werden.

Nach HGB sind nur bei dauerhaften Wertminderungen außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen. Das folgende Schema veranschaulicht den Buchungsvorgang:

HGB Außerplanmäßige Abschreibung AV						
	Belegart: SA					



2.1.2.2 Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease



Die bilanzielle Behandlung von Leasingverträgen hängt von deren Ausgestaltung und damit vom Einzelfall ab. Das **Operating Leasing** ähnelt mehr einem Mietverhältnis, während das **Finanzierungsleasing** wirtschaftlich eher einem Kauf entspricht. Ein Finanzierungsleasinggeschäft liegt z.B. beim Spezialleasing vor, bei dem der Leasinggegenstand derart an die Bedürfnisse des Leasingnehmers angepaßt ist, daß er nur mit umfangreichen Änderungen von anderen genutzt werden könnte. Ein *Capital Lease* nach US GAAP, das dem Finanzierungsleasing entspricht, ist durch das Vorliegen mindestens eines der folgenden Kriterien definiert:

- Das Eigentum am Leasinggegenstand wird zum Vertragsende auf den Leasingnehmer übertragen;
- der Vertrag beinhaltet eine günstige Kaufoption für den Leasingnehmer, deren Ausübung als wahrscheinlich angesehen werden kann;
- die Grundmietzeit des Leasingvertrages entspricht zumindest 75% der wirtschaftlichen (Rest-) Nutzungsdauer des Leasinggutes;
- der Barwert der Leasingraten (ohne Versicherungs- und Wartungskosten) beträgt zumindest 90% des Marktpreises des Leasinggutes zu Beginn der Grundmietzeit.

Die Bilanzierung hat beim Leasingnehmer unter der Position <u>Verbindlichkeiten</u> aus L u. L (Payables from operations) zu erfolgen.

Ermittlung der Anschaffungskosten:

Barwert der zukünftigen Mindestleasingraten

- + Anbahnungskosten
- ./. enthaltene Versicherungskosten
- ./. enthaltene Instandhaltungskosten
- ./. enthaltene Steuern
- ./. enthaltener Gewinn

Übersteigen die so ermittelten Anschaffungskosten den **Marktwert** des Leasinggegenstandes, so ist dieser als Obergrenze zu aktivieren und eine Verbindlichkeit in gleicher Höhe zu passivieren.

Geht das Eigentum am Leasinggegenstand auf den Leasingnehmer über (Fälle 1. und 2.), so erfolgt eine **Abschreibung** des aktivierten Leasinggegenstands über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gemäß den beim Leasingnehmer angewandten Grundsätzen. Andernfalls ist der Leasinggegenstand über die Vertragsdauer auf den erwarteten Restwert abzuschreiben.

Die passivierte **Verbindlichkeit** wird erfolgsneutral in Höhe des Tilgungsanteils der Leasingrate vermindert, der Zins- und Kostenanteil geht dagegen ebenso wie die Abschreibung des Leasinggegenstandes als **Aufwand** in die Gewinn- und Verlustrechnung ein.

2.1.2.2.1 Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease



Bei der Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease (CL) steigt der Bestand an technischen Anlagen und Maschinen auf der Haben-Seite bei Reduzierung der Verbindlichkeiten auf der Sollseite. Gebucht wird ein Abgang vom Verrechnungskonto für Sachanlagen.

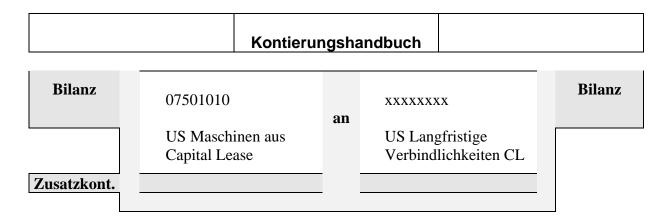
US GAAP	Aktivierung der (CL-V	erbindlichkeiten	
	Bel	egart:	SA	
Bilanz	07501010	an	09900010	Bilanz
	US Maschinen aus Capital Lease		US Verrechnungskto. Sachanlagen	
Zusatzkont.				

HGB	Aktivierung der	CL-V	erbindlichkeiten	
	Be	legart:	SA	
Bilanz	L6720100	an	L0990001	Bilanz
	LC Maschinen aus Capital Lease		LC Verrechnungskto. Sachanlagen	
Zusatzkont.				

2.1.2.2.2 Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease



US GAAP	Aktivierung der CL-Verbindlichkeiten
	Belegart: SA



Nach HGB erfolgt keine Buchung.

2.2 Umlaufvermögen



Zum Umlaufvermögen gehören Vermögensgegenstände, die nicht im Anlagevermögen ausgewiesen sind.

Umlaufvermögen laut HGB

- aktive Rechnungsabgrenzungsposten gehören mangels Einzelverkehrsfähigkeit nicht zum Umlaufvermögen
- Bewertung nach strengem Niederstwertprinzip

Strenges Niederstwertprinzip: Von den am Bilanzstichtag möglichen Wertansätzen – den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf der einen Seite und den Börsen- oder Marktpreis bzw. beizulegendem Wert auf der anderen Seite – ist der jeweils niedrigere Wert anzusetzen.

Current assets laut US GAAP

- Vermögensgegenstände, die innerhalb eines *operating cycle* oder dem Zeitraum von einem Jahr verkauft, verbraucht oder in Geld umgewandelt werden.
- auch: aktive Rechnungsabgrenzungsposten
- ein Disagio gilt nicht als asset. Es ist deshalb offen von der dazugehörigen Verbindlichkeit abzusetzen und ihr anschließend über die Laufzeit zuzuschreiben.

2.2.1 Vorräte



HGB

- Teilkostenbewertung möglich
- Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zum niedrigeren beizulegenden Wert
- Aktivierung nicht unmittelbar fertigungsbezogener Kosten der allgemeinen Verwaltungs erlaubt
- Abschreibungen auf den niedrigeren Zukunftswert erlaubt
- Wertaufholungswahlrecht

US GAAP

- Vollkostenbewertung
- Wertobergrenze sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- Bewertung über den Anschaffungskosten nur zulässig, in denen eine sofortige Vermarktung zu bekannten Markt- oder Börsenpreisen möglich ist (z.B. Edelmetalle)
- zur Gewährleistung einer hinreichenden Absatzmarktorientierung muß der Vergleichswert zwischen dem Netto-Veräußerungswert als Obergrenze und dem Nettoveräußerungswert abzüglich einer Gewinnspanne als Untergrenze liegen
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten schließen Allgemein- und Verwaltungskosten, die eindeutig der Produktion zuzuordnen sind, mit ein
- Aktivierung nicht unmittelbar fertigungsbezogener Kosten der allgemeinen Verwaltung erlaubt
- übliche Verbrauchsfolgeverfahren sind Fifo- oder Lifo-Verfahren oder Durchschnittsmethode
- Abschreibungen sind in den cost of goods sold zu berücksichtigen
- außergewöhnlich hohe Abschreibungen werden gesondert im Income Statement ausgewiesen
- außerplanmäßige Abschreibung, sofern die Anschaffungskosten einen Vergleichswert (i.d.R. Wiederbeschaffungskosten) übersteigen
- Wertaufholungsverbot

2.2.1.1 Ermittlung des beizulegenden Werts (Marktwert)



Erwarteter Verkaufspreis

./. Kaufpreisminderungen

- ./. noch anfallende Herstellungskosten (bei der Bewertung noch unfertiger Leistungen)
- ./. Umwandlungs- und Nachbesserungskosten
- ./. Stillstandskosten
- ./. Frachtausgangskosten
- ./. sonstige Vertriebseinzelkosten

= Beizulegender Wert ("Net Realizable Value")

- ./. kalkulierte Gewinnmarge
- = Beizulegender Wert abzüglich einer üblichen Gewinnmarge

2.2.1.2 Niederstwerttest (Lower of Cost or Market Prinzip)





Beispiel: Niederstwerttest (lower of cost or market Prinzip)

Die im Beispiel zu wählenden Wertansätze sind fett hervorgehoben.

				in US-Dollar			
	Kosten	Wiederbe- schaffungs- kosten	Verkaufs preis	Fertigstellungs- kosten	Wertober- grenze	Übliche Gewinn- marge	Wertunter- grenze
	(cost)	(market)	(1)	(2)	(1 - 2)	(3)	[(1-2)-3]
1	20.50	19.00	25.00	1.00	24.00	6.00	18.00
2	26.00	20.00	30.00	2.00	28.00	7.00	21.00
3	10.00	12.00	15.00	1.00	14.00	3.00	11.00
4	40.00	55.00	60.00	6.00	54.00	4.00	50.00
	96.50	106.00	130.00	10.00	120.00	20.00	100.00

2.2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände



HGB

- Ansatz zum Nominalwert nach Abzug von evtl. Preisnachlässen
- Ansatz von un- oder niederverzinslichen Forderungen zum Barwert
- Bewertung von Forderungen in ausländischer Währung nach strengem Niederstwertprinzip: Kurs der Erstverbuchung vs. Stichtagskurs
- Bewertung kurzfristiger Forderungen (RLZ<1 Jahr) in ausländischer Währung generell zum Stichtagskurs zulässig
- Abschreibung von Forderungen

US GAAP

- Ansatz zum Nominalwert nach Abzug von evtl. Preisnachlässen
- Ausweis von Forderungen innerhalb eines *operating cycle*, ansonsten Ausweis unter Anlagevermögen
- keine Abzinsung un- oder niederverzinslicher Forderungen
- Fremdwährungsforderungen sind immer zum Stichtagskurs umzurechnen

2.2.2.1 Forderungen gegen verbundene Unternehmen



Der Ausweis unter *verbundene Unternehmen* oder *Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht* geht dem Ausweis unter anderen Forderungspositionen wie etwa Waren-, Leistungs- oder Finanzgeschäften vor, um das Ausmaß der finanziellen Verflechtung dieser Gesellschaft mit anderen Unternehmen offenzulegen.

Konsolidierung, im einzelnen siehe Konsolidierungsanweisungen

- Forderungen und Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen sind zum Nominalwert anzusetzen
- insgesamt zwei Verrechnungskonten für Finanz- bzw. Handelsbeziehungen
- Ausweis von Forderungen, wenn die Verrechnungskonten zum Bilanzstichtag einen Sollbetrag aufweisen
- Zahlungen im Zeitraum vom 15. bis 30. September müssen mit den verbundenen Unternehmen abgestimmt werden
- grundsätzlich Abstimmung zum Ende jeden Quartals: die betreffenden Mitarbeiter haben sich eine Liste mit den einzelnen offenen Positionen zukommen zu lassen

2.2.2.2 Umbuchung von langfristigen Forderungen auf kurzfristigen Anteil



Da der Ausweis der Aktivposten gemäß US GAAP eine Untergliederung nach Fristigkeit verlangt, müssen die kurzfristigen Anteile langfristiger Forderungen separat gebucht werden. Dabei handelt es sich um einen einfachen Aktivtausch: Es finden Umschichtungen innerhalb der Vermögenspositionen statt, ohne daß die Bilanzsumme verändert wird.

2.2.2.2.1 Umbuchung von langfristigen Darlehensforderungen auf kurzfristigen Anteil



Der nach US GAAP erforderliche getrennte Ausweis des kurzfristigen Anteils langfristiger Forderungen verlangt eine Umgliederung der Positionen, die nur die Aktivseite der Bilanz berührt.

HGB/US	GAAP Forderu r	ngsun	nbuchung	
		Belegar	t:	
Bilanz	26690000	an	26515000	Bilanz
	Kurzfristiger Anteil an sonstigen Aktiva		Langfristige Darlehensforderungen	
Zusatzkont.				

2.2.2.2.2 Abbau des kurzfristigen Anteils der langfristigen Forderungen



HGB / US GAAP Forderungserfüllung					
	Belegart:				
Bilanz	28010600	an	26690000	Bilanz	
	Ulmer Volksbank Geldeingang		Kurzfristiger Anteil an sonstigen Aktiva		
Zusatzkont.					

2.2.2.2.3 Ausgleich der offenen Posten der langfristigen Forderungen und des kurzfristigen Anteils bei Rückzahlung des Gesamtdarlehensbetrages



2.2.2.2.4 Umbuchung langfristiger Forderungen aus L u. L auf kurzfristigen Anteil



Der nach US GAAP erforderliche getrennte Ausweis des kurzfristigen Anteils langfristiger Forderungen verlangt eine Umgliederung der Positionen, die nur die Aktivseite der Bilanz berührt.

HGB/US	GAAP Forderu r	ıgsun	nbuchung	
	Belegart:			
Bilanz	24201000	an	24601000	Bilanz
	Kurzfr. Anteil langfr. Forderungen Inland	-	Langfr. Forderungen aus L u. L Inland	
Zusatzkont.				

HGB / US	GAAP Forder	Forderungsumbuchung	
Bilanz	24202000	Belegart: 24602000 an	Bilanz

Kontierungshandbuch Kurzfr. Anteil langfr. Forderungen Ausland Zusatzkont. Langfr. Forderungen aus L u. L Ausland

2.2.2.5 Abbau des kurzfristigen Anteils langfristiger Forderungen



HGB / US GAAP Forderungsbegleichung - anteilig					
	Belegart:				
Bilanz	28010600	an	24201000	Bilanz	
	Ulmer Volksbank Geldeingang	an	Kurzfr. Anteil langfr. Forderungen Inland		
Zusatzkont.					

HGB / US GAAP Forderungsbegleichung - anteilig					
	Belegart:				
Bilanz	28010600	an	24202000	Bilanz	
	Ulmer Volksbank Geldeingang		Kurzfr. Anteil langfr. Forderungen Ausland		
Zusatzkont.					

2.2.2.3 Forderungsumbuchung von kurzfristigen auf langfristige Forderungen



HGB/US				
	I			
Bilanz	24601000	an	24009900	Bilanz
	Langfr. Forderungen aus L u. L Inland		Korr. Konto zu Debitorenford. Inland	

Kontierungshandbuch Zusatzkont.

HGB/US	GAAP Forderu n	gsum	buchung		
	Belegart:				
Bilanz	24602000	an	24029900	Bilanz	
	Langfr. Forderungen aus L u. L Ausland		Korr. Konto zu Debit.ford. Ausland		
Zusatzkont.					

2.2.2.4 Abschreibung von Forderungen



Eine Forderung ist dann zweifelhaft, wenn es wahrscheinlich ist, daß die im Vertrag zugesagten Zahlungen zu einem wesentlichen Teil nicht oder erheblich verspätet zufließen werden.

HGB

- Vollabschreibung uneinbringlicher Forderungen
- Wertberichtigung von zweifelhaften Forderungen
- Pauschalwertberichtigung wegen allgemeinem Kreditrisiko: geschätzter Prozentsatz auf die <u>Bemessungsgrundlage</u> unter Berücksichtigung von Erfahrungswerten und der sich bereits abzeichnenden Entwicklung

Bemessungsgrundlage = Forderungsbestand zum Ende des Geschäftsjahres ./. bereits einzelwertberichtigte Forderungen

US GAAP

- Vollabschreibung uneinbringlicher Forderungen
- Wertberichtigung von zweifelhaften Forderungen
- erstattungsfähige Umsatzsteuer muß vor Ermittlung der Wertberichtigung abgezogen werden
- Pauschalwertberichtigung üblich (percentage-of-credit-sale-method)
- bei nicht erstattungsfähigen Verkehrssteuern bildet der Bruttobetrag die Grundlage zur Berechnung der Wertberichtigung

- durch Sicherungsgeschäfte gesicherte Forderungen sind nur in Höhe des Betrags des verbleibenden Restrisikos wertzuberichtigen
- Ableitung des Abwertungsbedarfs aus dem <u>Barwert</u> des zukünftigen Cash flows, dem beobachtbaren Marktpreis oder dem Zeitwert der Sicherheit (sofern die Zahlungen des gesicherten Kredits aus dieser Sicherheit resultieren werden)

Percentage-of-credit-sale-method (US GAAP): Nach dieser Methode wird aus den Erfahrungen der Vergangenheit, der Erfahrung anderer Unternehmen in der gleichen Branche, der Kenntnis der Kreditwürdigkeit des Kunden und der allgemeinen wirtschaftlichen Lage der Prozentsatz der Wertberichtigung auf die während des Geschäftsjahrs erfolgten Verkäufe auf Ziel ermittelt.

Der Barwert basiert in diesem Fall auf der Effektivverzinsung der Forderung zum Zeitpunkt ihres Entstehens bzw. ihrer Übernahme durch das Unternehmen. Es besteht ein Wahlrecht, den Zins entsprechend der Veränderung nicht kreditspezifischer Einflußfaktoren wie z.B. Interbanken-Zinssätzen zu modifizieren.

2.2.2.4.1 Abschreibung von Forderungen wegen Uneinbringlichkeit – identische Bewertung nach HGB und US GAAP

HGB / US GAAP Forderungsabschreibung Inland					
	Belegart:				
GuV	69510900		an	24009900	Bilanz
	Abschr .au wg. Unein	of Ford. bringlichkeit		Korr. Konto zu Debitorenford. Inland	
Zusatzkont.					

HGB / US GAAP Forderungsabschreibung Ausland				
Į.	Belegart:			
GuV	69510900	an	24029900	Bilanz
	Abschr .auf Ford. wg. Uneinbringlichkeit		Korr. Konto zu Debitorenford. Ausl.	
Zusatzkont.				

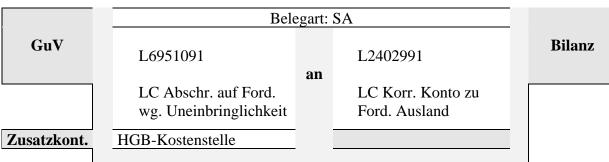
2.2.2.4.2 Abschreibung von Forderungen wegen Uneinbringlichkeit - unterschiedliche Bewertung nach HGB und US GAAP

US GAAP	Forderungsabs	Forderungsabschreibung Inland				
	Belo	egart:	SA			
GuV	69510910	an	24009910	Bilanz		
	US Abschr. auf Ford. wg. Uneinbringlichkeit		US Korr. Konto zu Forderungen Inland			
Zusatzkont.	_					

HGB	Forderungsab	schi	eibung Inland	
	Belo	egart:	SA	
GuV	L6951091	an	L2400991	Bilanz
	LC Abschr. auf Ford. wg. Uneinbringlichkeit		LC Korr. Konto zu Ford. Inland	
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle			

US GAAP	Forderungsabs	Forderungsabschreibung Ausland				
	Bele	Belegart: SA				
GuV	69510910	an	24029910	Bilanz		
Zusatzkont.	US Abschr. auf Ford. wg. Uneinbringlichkeit Kostenstelle oder Auftrag	an	US Korr. Konto zu Forderungen Ausland			

HGB Forderungsabschreibung Ausland



2.2.2.5 Auf-/ Abzinsung von langfristigen Forderungen aus L u. L



Aufgrund der Zinsdifferenz zu marktüblich verzinsten Forderungen werden unverzinsliche bzw. niederverzinsliche Forderungen nach HGB als weniger werthaltig eingeschätzt. Um dem Rechnung zu tragen sind sie mit einem fristenadäquaten Marktzins auf ihren **Barwert** abzuzinsen. Bei einer Restlaufzeit von bis zu einem Jahr kann die Abzinsung unterbleiben. **Nach US GAAP dürfen Forderungen grundsätzlich nicht abgezinst werden.**

2.2.2.5.1 Abzinsung langfristiger Forderungen aus L u. L



Beispiel (1): Zinsloses Darlehen über 1.000.000 Euro und zwei Jahre bei fristenadäquatem Marktzins von 10%

47.4	(4.04)2	0.00<144
Abzinsungsfaktor	$(1+0,1)^{-2}=$	0,826446
Barwert	1.000.000 Euro x 0,826446 =	826.446 Euro
Unterschiedsbetrag	1.000.000 Euro ./. 826.446 Euro =	173.554 Euro

Bilanzierung der 173.554 Euro im ersten Jahr - identische Bewertung nach HGB und US GAAP:

HGB/US				
]	Belegar	t	
GuV	75901000	75901000 24609900		
Zusatzkont.	Sonstige Zinsaufwendungen Kostenstelle oder Auftrag	an	Korr. Konto zu langfr. Ford. Inland	

Kontierungshandbuch	

HGB/US				
		Belegai	t	
GuV	75901000	75901000 24629900		
	Sonstige Zinsaufwendungen	an	Korr. Konto zu langfr. Ford. Ausland	
Zusatzkont.	Kostenstelle oder Auftrag			

Unterschiedliche Bewertung nach HGB und US GAAP:

US GAAP	Abzinsung von Fo	Abzinsung von Forderungen aus L u. L				
	Bel	egart:	SA			
GuV	75901010	75901010 24609910 an				
	US Sonstiger Zinsaufwand		US Korr. Konto zu langfr. Forder. Inland			
Zusatzkont.	Kostenstelle oder Auftrag	_				



US GAAP Abzinsung von Forderungen aus L u. L

	Kontieru	ngsha	andbuch		
	Bel	egart:	SA		
GuV	75901010	75901010 24629910 an			
	US Sonstiger Zinsaufwand		US Korr. Konto zu langfr. Ford. Ausland		
Zusatzkont.	Kostenstelle oder Auftrag				

HGB Abzinsung von Forderungen aus L u. L					
	В	Belegart:	SA		
GuV	L7590101	an	L2462991	Bilanz	
	LC Sonstiger		LC Korr. Konto zu		
	Zinsaufwand		langfr. Ford. Ausland		
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle				

Beispiel (2): Die Forderung steht mit ihrem aktuellen Barwert von 826.446 Euro in den Büchern.

2.2.2.5.2 Aufzinsung langfristiger Forderungen aus L u. L



Beispiel (3): Der Barwert der Forderung steigt im zweiten Jahr der Bilanzierung – der Barwert von aus dem ersten Jahr muß aufgezinst werden.

Aufzinsungsfaktor	$(1+0,1)^1 =$	1,1
Barwert	826.446 Euro x 1,1 =	909.091 Euro
Zuschreibung	909.091 Euro ./. 826.446 Euro =	82.645 Euro

Kontierungshandbuch	

Bilanzierung der Zuschreibung in Höhe von $82.645~{\rm Euro}$ im zweiten Jahr - Identische Bewertung nach HGB und US GAAP:

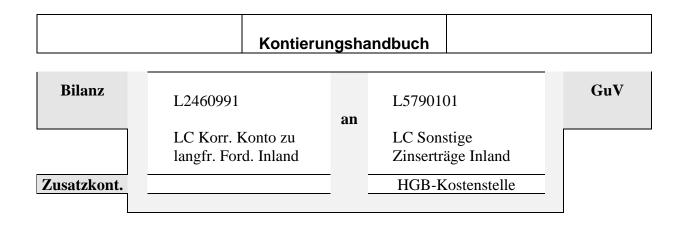
HGB / US GAAP Aufzinsung von Forderungen					
		Belegar	t:		
Bilanz	24609900	an	57901000	GuV	
	Korr. Konto zu langfr. Forderungen Inland		Sonstige Zinserträge Inland		
Zusatzkont.			Kostenstelle		

HGB / US GAAP Aufzinsung von Forderungen					
		В	elegar	t:	
Bilanz	246	24629900 57901100 an			
		r. Konto zu langfr. derungen Ausland		Sonstige Zinserträge Ausland	
Zusatzkont.				Kostenstelle	

Unterschiedliche Bewertung nach HGB und US GAAP:

US GAAP	Aufzinsung von Forderungen aus L u. L			
	Bel	egart:	SA	
Bilanz	24609910 57901010 an			GuV
	US Korr. Konto zu langfr. Ford. Inland		US Sonstige Zinserträge Inland	
Zusatzkont.			Kostenstelle	

HGB	Aufzinsung von Forderungen aus L u. L
	Belegart: SA



US GAAP	Aufzinsung von F	Aufzinsung von Forderungen aus L u. L				
	Belo	Belegart: SA				
Bilanz	24629910	24629910 57901110 an				
	US Korr. Konto zu langfr. Ford. Ausland		US Sonstige Zinserträge Ausland			
Zusatzkont.			Kostenstelle			

HGB	Aufzinsung von F	orde	erungen aus L u. L	
	Belo	egart:	SA	
Bilanz	L2462991	an	L5790111	GuV
	LC Korr. Konto zu		LC Sonstige	
	langfr. Ford. Ausland		Zinserträge Ausland	
Zusatzkont.			HGB-Kostenstelle	

Beispiel (4): Im dritten Jahr entspricht der Barwert der Forderung ihrem Auszahlungsbetrag in Höhe von 1.000.000 Euro.

2.2.2.6 Auf-/Abzinsung von langfristigen Finanzforderungen



2.2.2.6.1 Abzinsung langfristiger Finanzforderungen



Identische Bewertung nach HGB und US GAAP:

HGB / US GAAP Abzinsung von Forderungen				
	B	elegar	t:	
GuV	75901000	an	16101000	Bilanz
	Sonstige Zinsaufwendungen		Kredit Brill	
Zusatzkont.				

Unterschiedliche Bewertung nach HGB und US GAAP:

US GAAP	Abzinsung langfristiger Forderungen					
	I	Belegart: SA				
GuV	75901010	an	16101010	Bilanz		
	US Sonstiger Zinsaufwand		US Kredit Brill			
Zusatzkont.						

HGB	Abzinsung lar	ngfristig	er Forderungen	
		Belegart: S	SA	
GuV	L7590101	an	L1610101	Bilanz
	LC Sonstiger Zinsaufwand		LC Kredit Brill	
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle			

2.2.2.6.2 Aufzinsung langfristiger Finanzforderungen



Identische Bewertung nach HGB und US GAAP:

HGB / US GAAP Aufzinsung von Forderungen				
		Belegar	t	
Bilanz	16101000	an	57901000	GuV
	Langfr. Finanzford. Kredit Brill		Sonstige Zinserträge Inland	
Zusatzkont.				

Unterschiedliche Bewertung nach HGB und US GAAP:

US GAAP	Aufzinsung langfristiger Forderungen					
	E	Belegart: SA				
Bilanz	16101010	an	57901010	GuV		
	US Kredit Brill		US Sonstige Zinserträge Inland			
Zusatzkont.						

HGB Aufzinsung langfristiger Forderungen					
	В	Belegart:	SA		
Bilanz	L1610101	on	L5790101	GuV	
	LC Kredit Brill	an	LC Sonstige Zinserträge Inland		
Zusatzkont.			HGB-Kostenstelle		

2.2.2.7 Transaktionen in Fremdwährungen - Forderungen



Fremdwährungen werden zentral von #### Holding umgerechnet, d.h. alle Formulare müssen in der jeweiligen Landeswährung erstellt werden.

HGB

- Niederstwertprinzip: Ausweis von Fremdwährungsforderungen zum Kurs am Tag der Entstehung oder zum niedrigeren Stichtagskurs
- Bewertung von Forderungen mit RLZ < 1 Jahr aus Vereinfachungsgründen zum Stichtagskurs

US GAAP

- Bewertung der Geschäftsvorfälle mit dem Wechselkurs zum Zeitpunkt der Erstverbuchung und Ausweis am Bilanzstichtag zum Stichtagskurs
- die Währungsumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung zwischen den zwei Stichtagen werden erfolgswirksam in der GuV erfaßt
- in einigen Fällen werden Kursänderungen nicht erfolgswirksam erfaßt, sondern im other comprehensive income als translation adjustment erfaßt

Translation adjustment (FAS 52)

- Gewinne oder Verluste aus Fremdwährungsverbindlichkeiten, die mit der Absicht und tatsächlichen wirtschaftlichen Wirkung einer Sicherungsposition für Auslandsbeteiligungen bestimmt sind. Eine Wechselkursveränderung ruft bei der Beteiligung und dem Darlehen einen gegenläufigen Effekt hervor: Der Währungsgewinn oder –verlust aus dem Darlehen darf bis zur Höhe der Anpassung der Bilanz der Auslandsbeteiligung erfolgsneutral als cumulative translation adjustment ausgewiesen werden. Der übersteigende Betrag ist ergebniswirksam zu behandeln.
- Gewinne oder Verluste aus langfristigen konzerninternen Geschäften, z.B. langfristige Darlehen

Im Gegensatz zum HGB ermöglicht die grundsätzliche Stichtagsumrechnung der US GAAP auch einen Ausweis **nicht realisierter Gewinne**. Dieser Fall tritt z.B. ein, wenn Forderungen in einer Fremdwährung bestehen und diese bis zum Bilanzstichtag aufwertet. Wertet dagegen die ausländische Währung ab, so ist eine Buchung gemäß <u>Abschnitt 2.2.2.7.3</u> vorzunehmen.

2.2.2.7.1 Forderungsabwertung durch Währungsverluste



Identische Bewertung nach HGB und US GAAP:

HGB / US GAAP Abwertung der Forderungen				
	I	Belegar	t	
GuV	69541000	an	24029900	Bilanz
	Aufwendungen Währungskursabw.		Korrektur Konto zu Forderungen Ausland	
Zusatzkont.				

Unterschiedliche Bewertung nach HGB und US GAAP:

US GAAP	Abwertung der Forderungen				
	Bel	egart:	SA		
GuV	69541010	an	24029910	Bilanz	
	US Aufwendungen Währungskursabw.		US Korr. Konto zu Forderungen Ausland		
Zusatzkont.		_			

HGB	Abwertung o	der F	orderungen	
	Be	legart:	SA	
GuV	L6954101	Bilanz		
	LC Aufwendungen Währungskursabw.	an	LC Korr. Konto zu Ford. Ausland	
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle			

2.2.2.7.2 Ausweis unrealisierter Währungsgewinne bei Forderungen aus L u. L



US GAAP Aufwertung der Forderungen aus L u. L

Bilanz Belegart: SA 24029910 US Korr. Konto zu Forderungen Ausland Zusatzkont. GuV GuV US Ertrag aus unrealisierten Währungsgew.

Nach HGB erfolgt keine Buchung, da der Ausweis unrealisierter Gewinne dem Realisationsprinzip widerspricht.

2.2.2.7.3 Rücknahme der unrealisierten Währungsgewinne aus L u. L.



US GAAP	Rücknahme unrealisierter Gewinne					
	Belo	egart:	SA			
GuV	57902010					
	US Ertrag aus unrealisierten Währungsgew.	an	US Korr. Konto zu Forderungen Ausland			
Zusatzkont.		_				

2.2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens



Diejenigen Finanzinvestitionen, die nicht dauerhaft dem Geschäftsbetrieb der Unternehmung dienen sollen, werden im Umlaufvermögen aufgeführt.

2.2.3.1 Zuordnung



Gliederung der Wertpapiere nach HGB

- Anteile an verbundenen Unternehmen: keine dauerhafte Besitzabsicht
- **Eigene Anteile:** z.B. eigene Anteile aus Aktienrückkaufprogrammen
- Sonstige Wertpapiere: zur vorübergehenden Anlage flüssiger Mittel bestimmt

Gliederung der Wertpapiere nach US GAAP

- **Trading securities** sind Wertpapiere, die zum Handel bestimmt sind. Da mit ihnen kurzfristige Wertschwankungen ausgenutzt werden sollen, sind sie immer im Umlaufvermögen auszuweisen.
- **Available-for-sale securities** sind Wertpapiere, die verkauft werden können, sofern ihre Restlaufzeit am Bilanzstichtag kleiner als ein Jahr ist. Andernfalls werden sie im Anlagevermögen ausgewiesen.
- Unter **Held-to-maturity securities** sind Gläubigerpapiere auszuweisen, die bis zur Fälligkeit gehalten werden sollen und deren Restlaufzeit am Bilanzstichtag kleiner als ein Jahr ist. Aktien sowie Wertpapiere, bei denen die Absicht oder Fähigkeit, sie bis zur Fälligkeit zu halten, ungewiß sind, dürfen nicht unter dieser Position ausgewiesen werden.

Ein langfristiges Wertpapier ist in das kurzfristige Vermögen umzugliedern, sobald die Restlaufzeit kleiner als ein Jahr ist.

2.2.3.2 Bewertung von Wertpapieren des Umlaufvermögens



HGB

- grundsätzlich Einzelbewertung
- gleichartige Wertpapiere dürfen in der Gruppe per gewogenem Durchschnittssatz angesetzt werden
- Anschaffungskosten sind Obergrenze der Bewertung
- bei Wertminderung (z.B. durch Kursverluste) erfolgt unabhängig von der voraussichtlichen Dauer Abschreibung auf den niedrigsten Zeitwert
- Wahlrecht zur Wertaufholung bis maximal in Höhe der Anschaffungskosten

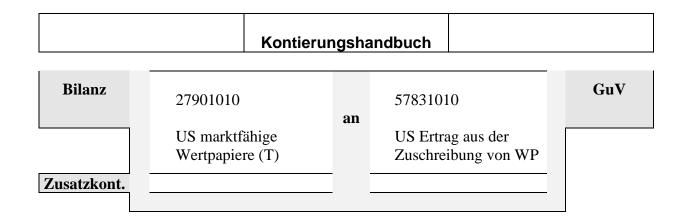
Die Wertermittlung nach **US GAAP** ist abhängig von der Einordnung der Wertpapiere in die jeweiligen Kategorien:

US GAAP: Trading securities (T)

- stets erfolgswirksame Behandlung: Kursänderungen schlagen sich unmittelbar in der GuV nieder
- Bewertung zu Zeitwerten am Bilanzstichtag
- Einzel- oder Portfoliobewertung, bei Portfoliobewertung Saldierung von Kursgewinnen und –verlusten erlaubt
- erfolgswirksame Abschreibung, sobald der Marktwert des Portfolios unter seine Anschaffungskosten sinkt
- Aufwertungspflicht, sobald der Marktwert des Portfolios über den Buchwert steigt

Das folgende Buchungsschema zeigt die Aufwertung von Wertpapieren der Kategorie "trading" (T) bei unrealisierten Gewinnen. Nach HGB erfolgt aufgrund des Realisationsprinzips keine Buchung.

US GAAP	Aufwertung von Wertpapieren
	Belegart: SA



US GAAP: Available-for-sale securities (A)

- Bewertung zu Zeitwerten am Bilanzstichtag
- Erfolgswirksame Abschreibungen erst bei dauerhaften Wertminderungen
- Unrealisierte Gewinne und Verluste werden bis zur Realisierung erfolgsneutral unter einem gesonderten Eigenkapitalposten (Neubewertungsrücklage) angesetzt
- temporäre Wertminderungen werden mit unrealisierten Gewinnen verrechnet

Aufwertung von Wertpapieren der Kategorie "available for sale" (A) bei unrealisierten Gewinnen:

US GAAP	Aufwertung v	Aufwertung von Wertpapieren					
	Bel	egart:	SA				
Bilanz	27903010	27903010 35601010 an					
	US marktfähige Wertpapiere (A)		US Neubewertungs- rücklage				
Zusatzkont.							

US GAAP: Held-to-maturity securities (H)

- Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten
- Börsen- oder Marktbewertung nicht erlaubt, da sich die evtl. anfallenden Gewinne und Verluste spätestens zum Fälligkeitstag ausgleichen
- Auf- und Abgelder werden über die Restlaufzeit verteilt und als Zinsaufwand bzw. ertrag ausgewiesen
- außerplanmäßige Abschreibung nur bei dauerhafter Wertminderung
- spätere Wertaufholung nicht erlaubt: der Zeitwert tritt an die Stelle der Anschaffungskosten

2.2.3.3 Umgliederung von Wertpapieren



Zu jedem Stichtag ist der zum vorhergehenden Stichtag gewählte Ausweis zu überprüfen und ggf. zu korrigieren. Umgliederungen dürfen nicht zum Zwecke der Bilanzpolitik, sondern nur in Ausnahmefällen vorgenommen werden.

2.2.3.3.1 Umgliederung von "trading" (T) nach "available for sale" (A) oder "held to maturi (H) nach Ausweis eines unrealisierten Gewinns



Unrealisierte Gewinne oder Verluste wurden bereits erfolgswirksam erfaßt und sind nicht mehr zu stornieren. Der Zeitwert dient im Augenblick des Übergangs als neue Wertbasis im Rahmen der anderen Kategorien. Durch die Neuzuordnung lassen sich bisher erzielte Wertzuwächse konservieren: Kursrückgänge führen kurzfristig nicht zu Verlusten.

HGB / US GAAP Umgliederung der Wertpapiere					
		Belegart	•	_	
Bilanz	27902000	27902000 27901000 an			
	Marktfähige Wertpapiere (H)	un	Marktfähige Wertpapiere (T)		
Zusatzkont.					

US GAAP	Umgliederung der Aufwertung				
Bilanz	27902010	Selegart: S an	SA 27901010	Bilanz	

	Kontieru	ıngshandbuch	
Zusatzkont.	US marktfähige Wertpapiere (H)	US marktfähige Wertpapiere (T)	

2.2.3.3.2 Umgliederung von "available for sale" (A) oder "held to maturity" (H) nach "tradi (T) bei Ausweis eines unrealisierten Gewinns



Bei der Neuzuordnung werden die Wertpapiere mit ihrem Zeitwert bewertet. Bisher unrealisierte Gewinne oder Verluste werden in der GuV realisiert. Auf diese Weise werden Gewinne oder Verluste ohne Notwendigkeit des Verkaufs der Wertpapiere geschaffen.

HGB / US GAAP Umgliederung der Wertpapiere					
]	Belegart	•		
Bilanz	27901000	27901000 27902000 an			
	Marktfähige Wertpapiere (T)		Marktfähige Wertpapiere (H)		
Zusatzkont.					

US GAAP	Gewinnı	Gewinnrealisierung					
	Bel	egart:	SA				
Bilanz	27901010	27901010 57831010 an					
	US marktfähige Wertpapiere (T)		US Ertrag aus der Zuschreibung von WP				
Zusatzkont.							

2.2.3.3.3 Umgliederung von "held to maturity" (H) nach "available for sale" (A) bei erfolgsneutralem Ausweis eines unrealisierten Gewinns



Die Wertpapiere werden mit ihrem aktuellen Zeitwert neubewertet. Unrealisierte Gewinne oder Verluste werden erfolgsneutral in einem eigenen Eigenkapitalposten (other comprehensive income) erfaßt und erst bei Ausscheiden des Wertpapiers in der GuV realisiert.

HGB / US GAAP Umgliederung der Wertpapiere						
		Belegart	•			
Bilanz	27903000	27903000 27902000 an				
Zusatzkont.	Marktfähige Wertpapiere (A)		Marktfähige Wertpapiere (H)	_		

US GAAP	Gewinnrealisierung					
Bilanz	27903010	27903010 Belegart: SA 35601010				
Zusatzkont.	US marktfähige Wertpapiere (A)	an 	US Neubewertungs- rücklage			

2.2.3.3.4 Umgliederung von "available for sale" (A) nach "held to maturity" (H nach erfolgsneutraler Aufwertung



Der aktuelle Zeitwert bildet die neue Basis zur Bewertung. Die bisher erfolgsneutral aufgefangene Wertänderung muß erfolgswirksam über die Restlaufzeit verteilt erfaßt werden. Auch die zwischen der neuen Basis und dem bei Fälligkeit zufließenden Betrag bestehende Differenz ist auf die Restlaufzeit zu verteilen.

HGB / US GAAP Umgliederung der Wertpapiere				
	F	Selegart:		
Bilanz	27902000	27903000 an	Bilanz	
	Marktfähige Wertpapiere (H)	Marktfähige Wertpapiere (A)		
Zusatzkont.				

HGB/US	GAAP Umgliede ru	ıng de	er Aufwertung	
]	Belegart		
Bilanz	27902010	an	27903010	Bilanz
	US marktfähige Wertpapiere (H)		US marktfähige wertpapiere (A)	
Zusatzkont.				

2.2.3.3.5 Erfolgswirksame Vereinnahmung der Neubewertungsrücklage über die Restlaufzeit des Wertpapiers

US GAAP	Gewinnrealisierung						
	Be	Belegart: SA					
Bilanz	35601010						
	US Neubewertungs- rücklage	an _	US Ertrag aus der Zuschreibung von WP				
Zusatzkont.							

2.2.3.4 Wertminderungen am Beispiel marktfähiger Wertpapiere



Identisch nach HGB und US GAAP:

HGB / US GAAP Wertminderung im UV					
		Belegart	•		
GuV	65002900	an	27901000	Bilanz	
	Abschreibungen auf UV		Marktfähige Wertpapiere (T)		
Zusatzkont.					

Unterschiedlich nach HGB und US GAAP:

US GAAP	Wertminderung im UV
	Belegart: SA

Kontierungshandbuch					
GuV	65002900	an	27901010	Bilanz	
Zucotzkont	US Abschreibungen auf UV	_	US Marktfähige Wertpapiere (T)	_	
Zusatzkont.				-	

HGB	Wertminderung im UV						
	Bel	Belegart: SA					
GuV	L6500291	L6500291 L2790101					
	LC Abschreibungen		LC Marktfähige				
	auf UV		Wertpapiere				
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle						

2.3 Aktive latente Steuern



2.3.1 Ansatz und Methodik latenter Steuern

HGB

- aktive Steuerabgrenzung, wenn die Ertragssteuer höher als der fiktive Steueraufwand aus dem Handelsbilanzergebnis ausfällt
- Wahlrecht zum Ansatz aktiver latenter Steuern: Ausweis als Bilanzierungshilfe
- Gewinnausschüttung nur, wenn die jederzeit auflösbaren Gewinnrücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags die aktive Steuerabgrenzung überschreiten
- Timing-concept: Erfassung nur solcher Differenzen, die sich sowohl in der Periode ihrer Entstehung als auch in jener der Umkehrung im Jahresabschluß niederschlagen
- zeitlich begrenzte Differenzen
- Einbeziehung permanenter Differenzen nicht erlaubt
- Saldierung aktiver und passiver latenter Steuern

US GAAP

- deferred taxes kein Abgrenzungsposten wie nach HGB, sondern Vermögen im Sinne voraussichtlicher Steuerentlastungen
- Aktivierungspflicht nur in dem Umfang, wie in Zukunft zu versteuerndes Einkommen wahrscheinlich erzielt werden wird
- tritt die künftige Steuerentlastung mit einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50% nicht in voller Höhe ein, so ist ein Sicherheitsabschlag vorzunehmen
- Ansatz nach Asset- und liability-Methode
- Gliederung in lang- und kurzfristige latente Steuern
- Temporary-concept: Einbeziehung auch quasi-permanenter Differenzen
- Einbeziehung permanenter Differenzen nicht erlaubt
- getrennter Ausweis aktiver und passiver latenter Steuern
- künftige Steuerforderungen werden nicht auf ihren Barwert abgezinst

Kontierungshandbuch	

Asset- und liability-Methode: Diese Methode verwendet die aktuellen gesetzlichen Steuersätze, die voraussichtlich in der Periode der Auflösung gültig sein werden. Falls sich die Steuersätze wesentlich ändern, muß der Wertansatz der latenten Steuern korrigiert werden. Der aus der Berichtigung hervorgehende Steueraufwand wird in der Gewinn- und Verlustrechnung der Periode, in der das Steuerrecht geändert wird, ausgewiesen.

Fristigkeit latenter Steuern: Die Grenze zwischen Kurz- und Langfristigkeit liegt üblicherweise bei einem Jahr. Die Aufteilung hängt von dem Aktiv- oder Passivposten der Bilanz ab, auf den sich die Steuerverbindlichkeit oder –forderung bezieht. So werden latente Steuerforderungen aufgrund von unterschiedlichen Bilanzwerten im Anlagevermögen als langfristig, solche im Zusammenhang mit Vorratsvermögen als kurzfristig eingestuft. Ist keine Zuordnung zu einem Bilanzposten möglich, so bestimmt sich die Fristigkeit nach dem erwarteten Zeitpunkt der Umkehr des temporären Unterschiedsbetrages. So sind etwa aktive Steuerabgrenzungsposten aus steuerlichen Verlustvorträgen (möglich nur nach US GAAP) danach zu beurteilen, wann voraussichtlich mit der Nutzung der Verlustvorträge zu rechnen ist.

Quasi-permanente Differenzen: Diese Differenzen sind dadurch gekennzeichnet, daß ihr Umkehrungszeitpunkt nicht absehbar ist und von einer zeitlich unbestimmten Disposition abhängt (z.B. Veräußerung eines Vermögensteils oder Unternehmensliquidation)

2.3.2 Buchung der aktivischen Steuerdifferenz



US GAAP	Bildung aktivischer latenter Steuern					
	Belo	Belegart: SA				
Bilanz	29602010	an	78101010	GuV		
	US langfristige aktivische lat. Steuern	an	US latenter Steueraufwand/-ertrag			
Zusatzkont.						

US GAAP	Bildung aktivischer latenter Steuern						
	Belo	Belegart: SA					
Bilanz	29601010	an	78101010	GuV			
	US kurzfristige aktivische lat. Steuern		US latenter Steueraufwand/-ertrag				
Zusatzkont.							

Beispiel: Eine Tochterunternehmung verkauft Grundstücke mit einem Zwischengewinn an die Mutterunternehmung. Diese will die Grundstücke auf unbestimmte Zeit halten. Es liegt eine temporäre Differenz in Höhe des Zwischengewinns vor. Die US GAAP verlangen daher eine aktivische Steuerabgrenzung. Da die Grundstücke auf unbestimmte Zeit gehalten werden sollen, liegt eine quasi-permanente Differenz vor. Eine Aktivierung nach HGB ist daher nicht erlaubt.

2.3.3 Auflösung der aktivischen Steuerdifferenz



Eine Auflösung des Abgrenzungspostens hat immer dann zu erfolgen, wenn

- die Steuerentlastung bzw. höhere Steuerbelastung eintritt, oder
- damit zu rechnen ist, daß die Steuerentlastung bzw. Steuermehrbelastung nicht eintritt.

Nach HGB erfolgt keine Buchung, da aktive latente Steuern nur als Bilanzierungshilfe angesehen werden:

US GAAP	Auflösung aktivis	Auflösung aktivischer latenter Steuern					
	Belo	Belegart: SA					
GuV	78101010	78101010 29602010 an					
	US latenter Steueraufwand/-ertrag		US langfristige aktivische lat. Steuern				
Zusatzkont.							

US GAAP	Auflösung aktivischer latenter Steuern					
	Belo	egart:	SA			
GuV	78101010	78101010 29601010				
	US latenter Steueraufwand/-ertrag	an	US kurzfristige aktivische lat. Steuern			
Zusatzkont.						

3 Bilanz: Passiva



3.1 Rückstellungen

Rückstellungen stellen einen Passivposten in der Bilanz dar, mit Hilfe dessen nach dem Abschlußstichtag zu leistende Ausgaben der Verursachungsperiode zugerechnet werden können.

3.1.1 Zuordnung



Rückstellungen werden im US-GAAP-Abschluß nicht in einem gesonderten Posten ausgewiesen, sondern mit den Verbindlichkeiten zusammengefaßt (siehe dazu Kap. 3.2 Verbindlichkeiten). Grundsätzlich verlangt der Abschluß nach US GAAP eine höhere Detaillierung der Rückstellungen als nach HGB. So erfolgt z.B. eine Untergliederung nach der Fristigkeit der Verbindlichkeiten.

Aktiva Bilanz	-HGB	Passiva	Aktiva	Bilanz	z-US GAAP	Passiva
A. AnlagevermögenB. UmlaufvermögenC. Rechnungsabgrenzungsposten	-Pension -Steuern -sonst. I C. Verbin D. Rechn	tellungen nen u.ä. rückstell. Rückstell. dl.keiten	A. Kurzfr. B. Langfr.		A. Kurzfr. V -Other accr B. Langfr. V -Other none liabilities C. Eigenkapit	uals V erbindl. current



Kontierungshandbuch	

3.1.2 Bewertung

HGB

- zulässig sind Rückstellungen aufgrund einer Verpflichtung gegenüber einem Dritten sowie bestimmte Aufwandsrückstellungen
- Bildung von Rückstellungen für ungewisse und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
- Bildung von Rückstellungen, sobald der Eintritt einer Verbindlichkeit möglich ist

US GAAP

- Rückstellungen nur bei Verpflichtungen gegenüber Dritten (keine Aufwandsrückstellungen)
- Rückstellungen müssen wahrscheinlich sein und der Umfang vernünftig geschätzt werden können
- ist keine Schätzung möglich: Angaben in den Notes
- kann die wahrscheinliche Inanspruchnahme nur innerhalb einer Bandbreite bestimmt werden, so ist der Betrag zurückzustellen, dem die höchste Wahrscheinlichkeit innerhalb der Bandbreite beigemessen wird
- im Zweifel ist der niedrigste Wert auszuweisen
- Rückstellungen für verbundene Unternehmen nach US GAAP nicht zulässig: solche vorhandenen Rückstellungen in den Einzelabschlüssen müssen nach US GAAP wieder aufgelöst werden

Sonstige Rückstellungen

Die Position Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach US GAAP gegenüber HGB stärker eingeschränkt: Eine Passivierung hat nur dann zu erfolgen, wenn am Bilanzstichtag die folgenden zwei Bedingungen erfüllt sind:

- Die Verpflichtung muß mit erheblicher Wahrscheinlichkeit eintreten.
- Die Höhe der Verpflichtung kann zuverlässig geschätzt werden.

Ist eine der Bedingungen nicht erfüllt, ist über die ungewisse Verbindlichkeit nur im Anhang zu berichten. Ist die Verpflichtung als sehr unwahrscheinlich anzusehen, so unterbleibt auch die Angabe im Anhang.

Rückstellungen für *ungewisse Verbindlichkeiten*, die sich hinreichend abgrenzen lassen, sind z.B. solche für Gewährleistungen, wenn die Gewährleistungsrisiken zum Bilanzstichtag bereits bekannt sind.



Kontierungshandbuch	

3.1.3 Aufwandsrückstellungen nach HGB

Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen (§ 249 HGB) – Bildung Rückstellung

HGB Bildung von Aufwandsrückstellungen					
	Bele	egart:	SA		
GuV	L160501		L3909101		Bilanz
	LC Instandhaltungskosten (Gebäude)	an	LC Sonstige Rückstellungen		
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle				

Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen (§ 249 HGB) – Buchen Schlussbilanz

HGB Bildung von Aufwandsrückstellungen – Schlussbilanz (Buchung Bilanz)					
	Bel	egart:	SA		
Bilanz	L3909101 LC Sonstige		90000000	Bilanz	
	Rückstellungen	an	Schlussbilanzkonto		
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle	_	(SBK)		

HGB Bildung von Aufwandsrückstellungen – Schlussbilanz (Buchung GuV)					
	Bel	egart:	SA		
GuV	43000000		L160501	GUV	
	GuV-Konto Instandhaltungskosten	an	LC Instandhaltungskosten (Gebäude)		
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle				

Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen (§ 249 HGB) – Buchen Eröffnungsbilanz

HGB Bildun	g von Aufwandsrückstellungen	
	Belegart: SA	

	Kontierungshandbuch					
GuV	91000000 Eröffnungsbilanzkonto (EBK)	an	L160501 LC Instandhaltungskosten (Gebäude)		GuV	
Zusatzkont.	HGB-Kostenstelle			_		

3.1.3.1 Auflösung der HGB-Rückstellung bei Eintritt des Rückstellungsgrundes



Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen (§ 249 HGB) – Buchen Verbindlichkeiten Lieferungen und Leistungen

HGB / US GAAP Buchung des Aufwandes						
	Belegart					
GuV	61605010 44001000 an	Bilanz				
	Instandhaltungskosten Kreditor					
Zusatzkont.	15760000 Vorsteuer					

Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen (§ 249 HGB) – Buchen Zahlung Verbindlichkeiten Lieferungen und Leistungen

HGB / US GAAP Buchung der Zahlung							
		Belega	rt				
Bilanz	44001000	44001000 12000000 an					
	Kreditor		Bank				
Zusatzkont.							

Bei Eintritt des Rückstellungsgrundes ist die Inanspruchnahme der Rückstellung nach HGB erfolgsneutral zu buchen, da die Aufwandsbuchung bereits bei Rückstellungsbildung erfolgte. Bei

Kontierungshandbuch	

paralleler Buchung nach HGB und US GAAP entsteht jedoch bei Eintritt des Rückstellungsgrundes eine erfolgswirksame Aufwandsbuchung, da nach US GAAP zuvor keine Rückstellung gebildet wurde. Der Aufwand der parallelen Buchung wird bei Rückstellungsauflösung nur nach HGB als Ertrag neutralisiert.

Buchung Geschäftsfall Rückstellung - Auflösung

HGB Auflösung der Aufwandsrückstellung – Buchung Rückstellung						
	В	elegart:	SA			
Bilanz	L3909101	L3909101 L6160501				
	LC Sonstige Rückstellungen	an	LC Instandhaltungskosten			
Zusatzkont.			HGB-Kostenstelle			

3.1.3.2 Auflösung der HGB-Rückst. bei Nicht-Eintritt des Rückstellungsgrundes



Die Buchung erfolgt nur nach HGB, da nach US GAAP keine Rückstellungen gebildet werden durften.

Buchung Geschäftsfall Rückstellung - Auflösung

HGB Auflösung der Aufwandsrückstellung - Buchung des Ertrags							
		Belegart:	SA				
Bilanz	L3909101	L3909101 L5481101					
		an					
	LC Sonstige		LC Ertrag aus				
	Rückstellungen		Rückstellungsauflösung				
Zusatzkont.			HGB-Kostenstelle				

3.1.4 Langfristige Rückstellungen: Aufzinsung / Abzinsung



Gemäß US GAAP können langfristige Rückstellungsbeträge abgezinst und zu ihrem Barwert passiviert werden. Bei einer unterstellten konstanten Kostensteigerungsrate, d.h., die Aufwendungen, die bis zur Inanspruchnahme der Rückstellung entstehen, werden voraussichtlich jährlich um einen konstanten Prozentsatz steigen, ist zunächst der Erfüllungsbetrag zu ermitteln.

Der Erfüllungsbetrag ist derjenige Betrag, der in der Zukunft zur Begleichung der Verpflichtung voraussichtlich gezahlt werden muß. Er errechnet sich nach der Kostensteigerungsrate vor Abzinsung. Nach deutschem Handelsrecht ist eine regelmäßige Kostensteigerungsrate oder Diskontierungsrate ist nicht zulässig: Es findet weder eine Auf- noch eine Abzinsung statt.

Beispiel:

Rückstellungen für Einzelgarantien (langfristig)

-Rückstellungsbetrag zum heutigen Geldwert: 100 DM

-jährliche Kostensteigerungsrate: 3%

-Inanspruchnahme der Rückstellung: nach 5 Jahren

Berechnung des Erfüllungsbetrages

Erfüllungsbetrag = $100(1+0.03)^5 = 115.92$ DM

Zur Ermittlung des Barwerts wird der Erfüllungsbetrag der Rückstellung mit dem Abzinsungssatz auf den Bilanzstichtag diskontiert. Der Abzinsungssatz hat sich dabei an Marktzinssätzen zu orientieren.

Beispiel:

Parameter s.o.

-Erfüllungsbetrag: 115,92 DM

-Marktzins = Diskontierungsfaktor: 5%

-Inanspruchnahme der Rückstellung: nach 5 Jahren

Berechnung des Barwertes der Rückstellung

Barwert = $\frac{115,92 \text{ DM}}{(1.0,0.5)^5}$ = 90,83 DM

 $(1+0.05)^5$

3.1.4.1 Aufzinsung langfristiger Rückstellungen



Der Zinsanteil, der im ersten Jahr nach der Rückstellungsbildung zum Barwert addiert wird und in den Folgejahren bis zur Inanspruchnahme zum jeweils aufgelaufenen Rückstellungsbetrag hinzukommt, kann folgendermaßen gebucht werden.

Buchung bei identischem Zinssatz nach HGB und US GAAP:

HGB / US GAAP Aufzinsung langfr. Rückstell.					
		Belegar	t:		
GuV	75901000	an	39120200	Bilanz	
	Sonstige Zinsauf- wendungen		Rückstellungen für Einzelgarantien		
Zusatzkont.					

Buchung bei unterschiedlichem Zinssatz:

US GAAP	Aufzinsung lar	ngfr. F	Rückstellungen	
	Ве	legart:	SA	
GuV	75901010	an	39091010	Bilanz
	US Sonstige Zins- aufwendungen		US Sonstige Rückstellungen	
Zusatzkont.				

HGB	Aufzinsung	langfr. R	ückstellungen	
		Belegart: S	SA	
GuV	L7590101	an	L3909101	Bilanz
		an _		

Kontierungshandbuch LC Sonstige Zinsaufwendungen HGB-Kostenstelle LC Sonstige Rückstellungen

3.1.4.2 Abzinsung langfristiger Rückstellungen



Buchung bei identischem Zinssatz nach HGB und US GAAP:

HGB/US	GAAP Abzinsun	g langf	r. Rückstell.	
		Belegart	t:	
Bilanz	39120200	0.70	57901000	GuV
	Rückstellungen für Einzelgarantien	an	Sonstige Zinserträge Inland	
Zusatzkont.				

Buchung bei unterschiedlichem Zinssatz:

US GAAP	Abzinsung lang	gfr. R	ückstellungen	
	Bel	Belegart: SA		
Bilanz	39091010	on	57901010	GuV
	US Sonstige Rückstellungen	an	US Sonstige Zins- Erträge Inland	
Zusatzkont.				

HGB	Abzinsung lan	gfr. R	ückstellungen	
	Be	legart: S	SA	
Bilanz	L3909101		L5790101	GuV
Zusatzkont.	LC Sonstige Rückstellungen (langfristig)	an 	LC Sonstige Zinserträge Inland HGB-Kostenstelle	

3.1.5 Pensionsrückstellungen



HGB

- Rückstellungspflicht für Verpflichtungen aus unmittelbaren Versorgungszusagen
- bei Fondsvermögen werden Rückstellungen nur in Höhe der Differenz gebildet, in der der Barwert der Pensionsverpflichtungen eines Unternehmens größer als der Zeitwert des angesammelten Fondsvermögens ist
- bei bereits eingetretenem Versorgungsfall muß die Rückstellung in Höhe der erwarteten Pensionsleistung abzüglich eines Diskontsatzes von 3-6% bilanziert werden
- bei noch nicht eingetretenem Versorgungsfall muß der Barwert der zukünftig erwarteten Pensionsleistungen durch entsprechende Aufwandsbuchungen auf die Perioden vor dem Eintritt des Versorgungsfalls verteilt werden
- Ermittlung des Rückstellungsbetrages nach <u>Gegenwartsmethode</u> oder Teilwertmethode
- keine Einflechtung zukunftsbezogener Parameter wegen Stichtagsprinzip

US GAAP

- Ermittlung der Höhe der Rückstellung im Anwartschaftsbarwertverfahren
- Zielwert ist die projected benefit obligation (PBO)
- Pensionsansprüche werden erst ab dem Zeitpunkt der Pensionszusage unterstellt (vgl. Gegenwartsmethode nach HGB)
- der jährliche Pensionsaufwand schließt künftige Lohn-, Gehalts- und Rentensteigerungen sowie inflationsbedingte Steigerungen mit ein
- die zum Bewertungsstichtag zukünftig noch abzuleistende Dienstzeit wird nicht mit in die Bewertung einbezogen

Projected benefit obligation (PBO): Die PBO ist der Barwert der am Bewertungsstichtag erdienten Pensionsansprüche der aktiven und inaktiven Arbeitnehmer und Leistungsempfänger. Der Zeitwert des Geldes wird dabei durch den Abzinsungsfaktor ausgedrückt, während die Wahrscheinlichkeit der Auszahlung (Sterblichkeit, Invalidisierung, Fluktuation und Übergang in die Altersrente) betriebsspezifisch bestimmt werden muß. Die Abzinsung muß stichtagsbezogen mit einem Zinssatz nahe des Kapitalmarktzinses für qualitativ hochwertige, langfristige festverzinsliche Wertpapiere erfolgen.

Gegenwartsmethode: Diese Methode unterstellt, daß Pensionsansprüche erst ab dem Zeitpunkt der Pensionszusage bestehen.

Nach der **Teilwertmethode** werden Pensionsansprüche erst ab dem Zeitpunkt des Diensteintritts gewährt. Wegen der längeren Berechnungsdauer sind die laufenden Zuführungen zu den

Pensionsrückstellungen bei der Teilwertmethode geringer. Allerdings sind nach dieser Methode Rückstellungszuführungen für den Zeitraum vom Diensteintritt bis zur Pensionszusage nach erfolgter Pensionszusage als "Einmalrückstellung" erforderlich.

In der Praxis werden nach deutschem Recht aus Sicht der US GAAP tendenziell **zu geringe Pensionsrückstellungen** gebildet. Dies ist darauf zurückzuführen, daß nach US GAAP die Einbeziehung zukunftsbezogener Parameter wie Inflationserwartungen oder künftige Gehaltssteigerungen die gegenläufigen Effekte durch den i.d.R. höheren Diskontierungssatz sowie dem Zugrundelegen einer kürzeren Dienstzeit überkompensieren. Erfahrungsgemäß liegen die Rückstellungswerte nach US GAAP 10 bis 30 % über den Werten nach HGB. Die Effekte, die im Vergleich der unterschiedlichen Rechnungslegungen höhere oder niedrigere Rückstellungsbeträge erfordern, werden im Folgenden noch einmal zusammengefaßt:

Rückstellungsbildung nach US GAAP höher durch Berücksichtigung von:

- -Lohn-, Gehalts- und Rentensteigerungen
- -Inflationssteigerungen

Rückstellungsbildung nach HGB höher durch:

- -i.d.R. niedrigeren Diskontierungssatz (3-6%) als nach US GAAP
- -Berücksichtigung auch der zukünftig noch abzuleistenden Dienstzeit

3.1.5.1 Bildung von Pensionsrückstellungen



US GAAP	Buchung des	Wei	rtgutachtens	
	Bele	egart:	SA	
GuV	64501010	an	37001010	Bilanz
	US Veränderung der Pensionsrückstellungen		US Pensionsrückstell.	
Zusatzkont.	KST 9050			

HGB	GB Buchung des Wertgutachtens				
		Belegart: SA			
GuV	L6450101	L37001	O1 Bilanz		

Kontierungshandbuch LC Veränderung der Pensionsrückstellungen HGB-Kostenstelle LC Pensionsrückstell.

3.1.5.2 Auflösung von Pensionsrückstellungen



US GAAP	Auflösung der Pensionsrückstellung			
	Be	legart:	SA	
Bilanz	37001010	an	54811010	GuV
	US Pensionsrückst.		US Ertrag aus Rückstellungsaufl.	
Zusatzkont.				

HGB	Auflösung der P	ensi	onsrückstellung	
	Bele	egart:	SA	
Bilanz	L3700101	an	L5481101	GuV
	LC Pensionsrückstell.		LC Ertrag aus der Rückstellungsaufl.	
Zusatzkont.			HGB-Kostenstelle	

3.2 Verbindlichkeiten



zu Konsolidierung mit verbundenen Unternehmen siehe auch:

zu Verbindlichkeiten aus Capital Lease siehe auch:

2.1.2.2 Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease

3.2.1 Zuordnung von Verbindlichkeiten nach HGB und US GAAP



HGB

- Gliederung der Verbindlichkeiten nach Art der Gläubiger
- ein nur wahrscheinlicher Abfluß von Ressourcen wird nicht unter den Verbindlichkeiten ausgewiesen
- Haftungsverhältnisse oder Eventualverbindlichkeiten werden in einem Betrag unter der Bilanz separat ausgewiesen - eine Inanspruchnahme der Eventualverbindlichkeiten erscheint im Gegensatz zu den zu passivierenden Verbindlichkeiten oder Rückstellungen unwahrscheinlich

US GAAP

- Ausweisung von Verbindlichkeiten (*liabilities*) bei Bestehen eines wahrscheinlichen Abflusses von wirtschaftlich nutzbaren Ressourcen zum Ausgleich einer gegenwärtigen Verpflichtung und bei zuverlässiger Meßbarkeit des Ausgleichsbetrages
- Beurteilung der Wahrscheinlichkeit des Nutzenabflusses am Tag der Bilanzerstellung
- Trennung von kurz- und langfristigen Verbindlichkeiten
- Offenlegung finanzieller Verflechtungen zwischen Unternehmen
- separate Ausweisungspflicht sonst nur bei wesentlichen Informationsgehalt im Sinne der "fair presentation"
- börsennotierte Unternehmen müssen Posten, die mehr als 5% der kurzfristigen Verbindlichkeiten betragen, gesondert in der Bilanz oder in den *notes* angeben

Bilanz Aktiva HGB Passiva		Bilanz		
Aktiva H	GB Passiva	Aktiva	US GAAP	Passiva
A. Anlagevermögen B. Umlaufvermögen C. Rechnungsab- grenzungsposten	A. Eigenkapital B. Rückstellungen C. Verbindl.keiten -Anleihen -gg.über KreditlAnzahlungen -aus L u. L -Wechsel -verbundene UntBeteiligungsuntsonstige Verb. D. Rechnungsab- grenzungsposten	A. Kurzfr. Akt B. Langfr. Akt	iva -Pay ope -Det -Rev adv -Oth B. La -Lor -Lea -Oth liab	rzfr. Verbindl. rables from rations ot maturities renue received in rance rer accruals refr. Verbindl. rig-term debt usingverbindl.k. rer noncurrent ilities renkapital

Liabilities gelten als kurzfristig, wenn sie auf Abruf oder innerhalb eines Jahres beglichen werden. Grundsätzlich können folgende Arten von kurzfristigen Verbindlichkeiten unterschieden werden:

- Payables from operations: Z.B. Verbindlichkeiten aus L u. L sowie Rückstellungen für Lohnlistenverbindlichkeiten;
- Debt maturities: Kurzfristige Finanzierungsverbindlichkeiten einschließlich des kurzfristigen Teils langfristiger Schulden;
- Revenue achieved in advance: Vorauszahlungen auf noch zu erbringende Leistungen einschließlich des passiven Rechnungsabgrenzungspostens nach HGB;
- *Other accruals*: Klassische Rückstellungen, bei denen entweder die Höhe des Betrages noch nicht genau bekannt ist oder der Empfänger, wie z.B. bei Garantierückstellungen.

Die langfristigen Verbindlichkeiten sind in erster Linie:

- Long-term-debt: Finanzierungsverbindlichkeiten
- Leasingverbindlichkeiten;
- other noncurrent liabilities: Alle anderen Verpflichtungen.

3.2.2 Bewertung von Verbindlichkeiten



HGB

- Bewertung zum Rückzahlungsbetrag
- Minderungen des Rückzahlungsbetrages werden in der Bilanz nicht berücksichtigt
- Höchstwertprinzip: Erhöhungen des Rückzahlungsbetrages werden in der Bilanz aufgenommen
- ein Disagio ist als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen und planmäßig über die gesamte Laufzeit abzuschreiben
- unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Darlehen müssen ebenfalls zum Rückzahlungsbetrag bilanziert werden
- für unverzinslich in Anspruch genommene Lieferantendarlehen ist in Höhe des Zinsanteils ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und über die Laufzeit verteilt abzuschreiben
- Zero-Bonds sind mit dem niedrigeren Ausgabekurs zu passivieren und die sich ansammelnde Zinsverbindlichkeit dem Ausgabebetrag jährlich zuzuschreiben
- vom Leasingnehmer zu bilanzierende Leasinggegenstände sind bei Vertragsbeginn in Höhe der aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszuweisen (siehe dazu auch 4.1.2.2 Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease)

US GAAP

- Bewertung von Verbindlichkeiten mit Laufzeit >1 Jahr zum Barwert (dazu siehe 5.2.3 Abzinsung von Verbindlichkeiten)
- Bewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten zum Stichtagskurs
- ein Diagio ist erfolgswirksam über die Laufzeit zu verteilen es wird auf der Passivseite von der Verbindlichkeit abgezogen

3.2.3 Abzinsung von Verbindlichkeiten



HGB

 keine Abzinsung von un- oder niederverzinslichen Forderungen (vgl. 4.2.2.5 Auf-/Abzinsung von langfristigen Forderungen aus LuL)

US GAAP

- Bewertung der langfristigen Verbindlichkeiten zum Barwert
- Bewertung der kurzfristigen Verbindlichkeiten i.d.R. in Höhe des Rechnungsbetrags, da eine Überbewertung dann als unwesentlich gilt

Barwert: Als Zinssatz ist i.d.R. der aktuell gültige Marktzins heranzuziehen. Ist der vereinbarte Zinssatz niedriger, so entsteht ein *discount*, im gegenteiligen Fall ein *premium*. Ein discount ist von der Verbindlichkeit abzusetzen und der Unterschiedsbetrag über die Laufzeit der Verbindlichkeit

Kontierungshandbuch	

als Zinsaufwand erfolgswirksam zu verteilen. Ein premium ist entsprechend hinzuzurechnen und der Unterschiedsbetrag über die Laufzeit als Zinsertrag zu verteilen.

Beispiel:

Anschaffungskosten Anfang 01: 2000 Euro Rechnungsbegleichung Ende 03 jährliche Verzinsung 5% (Marktzins 10%)

Rückzahlungsbetrag: $2000 \times 1,05^3 = 2315,25$

Discount in 01 = Rückzahlungsbetrag – Barwert des Rückzahlungsbetrages

 $2315,25 - 2315,25 : 1,1^3 = 575,77$

Anschaffungskosten in 01 = Barwert des Rückzahlungsbetrages auf Basis des Marktzinses:

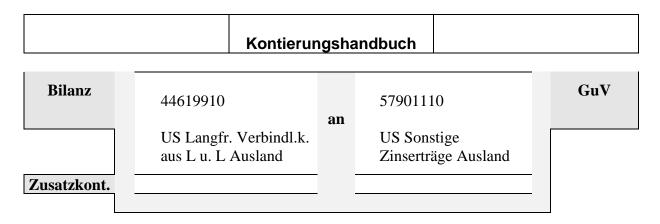
 $2315,25:1,1^3=1739,48$

Discount in 02 = $2315,25 - 2315,25 : 1,1^2 = 401,82$ **Discount in 03** = $2315,25 - 2315,25 : 1,1^1 = 210,48$

Die Verringerung des discounts wird jeweils über den Zinsaufwand verbucht.

US GAAP	Abzinsung von V	erbi	ndlichkeiten		
	Bele	gart:	SA		
Bilanz	44609910	an	57901010	Gı	uV
Zusatzkont.	US Langfr. Verbindl.k. aus L u. L Inland	an	US Sonstige Zinserträge Inland	-	

US GAAP	Abzinsung von Verbindlichkeiten
	Belegart: SA



Nach HGB erfolgt keine Buchung, da Verbindlichkeiten grundsätzlich nicht abgezinst werden dürfen.

3.2.4 Verbindlichkeiten in Fremdwährungen



HGB

- Höchstwertprinzip: Ansatz zum Rückzahlungsbetrag oder zum höheren Briefkurs
- der bei Begründung der Verbindlichkeit ermittelte Rückzahlungsbetrag stellt eine grundsätzliche Bewertungsuntergrenze dar
- bei Fremdwährungsforderungen mit Laufzeit bis zu einem Jahr generell Umrechnung zum Stichtags-Briefkurs zulässig
- bei Abschluß eines Devisentermingeschäftes Passivierung zum Terminkurs
- geschlossene Devisenpositionen können stets zum Stichtagskurs umgerechnet werden

US GAAP

- Bewertung von Verbindlichkeiten in Fremdwährungen generell mit dem Kurs zum Bilanzstichtag
- evtl. werden dabei unrealisierte Gewinne ausgewiesen

3.2.4.1 Identische Verbindlichkeitsaufwertung aus L u. L (Währung)



Wertet die heimische Währung gegenüber derjenigen, in der die Verbindlichkeiten fakturiert sind, ab, so entstehen Kursverluste. Die Verbindlichkeiten müssen sowohl nach HGB als auch nach US

Kontierungshandbuch	

GAAP aus dem Blickwinkel der heimischen Währung auf den ursprünglichen Betrag aufgewertet werden.

HGB/US	GAAP Aufwert	tung der V	erbindl.keiten	
		Belegart	:	
GuV	69541000	an	44601000	Bilanz
	Kursverluste		Langfr. Verbindl.k. aus L u. L Inland	
Zusatzkont.				

HGB / US GAAP Aufwertung der Verbindl.keiten					
		Belegart:			
GuV	69541000	an	44602000	Bilanz	
	Kursverluste		Langfr. Verbindl.k. aus L u. L Ausland		
Zusatzkont.					

3.2.4.2 Verbindlichkeitsabwertung aus L u. L US GAAP (Währung)



Wertet die funktionale Währung des Konzerns gegenüber derjenigen, in der die Verbindlichkeiten fakturiert sind, im Zeitraum von der Entstehung der Verbindlichkeit bis zum Bilanzstichtag auf, so entstehen unrealisierte Währungsgewinne. Eine Abwertung der Verbindlichkeit ist jedoch aufgrund des Realisationsprinzips nur nach US GAAP erlaubt.

US GAAP	Verbindlichkeitsabwertung					
	Belo	egart:	SA			
Bilanz	44619910	44619910 57902010 an				
	US Langfr. Verbindl.k. aus L u. L Ausland		US Ertrag aus unreal. Währungsgewinnen			
Zusatzkont.						

3.2.4.3 Ausweis unrealisierter Gewinne bei Verbindlichkeiten



Unrealisierte Gewinne, die nur nach US GAAP ausgewiesen werden, sind nach dem Abschluß zu stornieren.. Damit wird gewährleistet, daß der Ausweis der realisierten Erträge für HGB und US GAAP gleich sind.

US GAAP	Abwertung von Verbindlichkeiten					
	Belo	egart:	SA			
Bilanz	44009910	an	57902010	GuV		
	US Korr. Konto Verbindl.k. Inland		US Ertrag aus unreal. Währungsgewinnen			
Zusatzkont.						

US GAAP	Abwertung von Verbindlichkeiten				
	Bel	egart:	SA		
Bilanz	44019910	an	57902010	GuV	
	US Korr. Konto Verbindl.k. Ausland		US Ertrag aus unreal. Währungsgewinnen		
Zusatzkont.		_			

Nach HGB erfolgt keine Buchung, da unrealisierte Gewinne unter Beachtung des Vorsichtsprinzips nicht ausgewiesen werden dürfen.

3.2.5 Verbindlichkeitsumbuchung von kurzfristig auf langfristig



HGB / US GAAP Verbindlichkeitsumbuchung					
	I	Belegar	:		
Bilanz	44009900	an	44601000	Bilanz	
	Kreditorenverbindl. Korr. konto Inland		Langfr. Verbindl. aus L u. L Inland		
Zusatzkont.		_		_	

HGB / US GAAP Verbindlichkeitsumbuchung					
		Belegari	•		
Bilanz	44019900	an	44602000	Bilanz	
	Kreditorenverbindl. Korr. konto Ausland		Langfr. Verbindl. aus L u. L Ausland		
Zusatzkont.					



3.2.6 Verbindlichkeitsumbuchung von langfristig auf kurzfristig

Nach US GAAP ist es erforderlich, den kurzfristigen Anteil langfristiger Verbindlichkeiten getrennt auszuweisen. Daher muß der Teil einer kurzfristigen Verbindlichkeit, der innerhalb des folgenden Geschäftsjahres fällig wird, auf ein eigenes Konto *Kurzfristiger Anteil langfristiger Verbindlichkeiten* umgebucht werden.

3.2.6.1 Verbindlichkeitsumbuchung des kurzfristigen Anteils der langfristigen Verbindlichkeiten



HGB / US GAAP Verbindlichkeitsumbuchung					
	E	Belegart:			
Bilanz	44609900	44201000 an	Bilanz		
Zusatzkont.	Langfr. Verbindl. aus L u. L. Korr.kto. Inland	Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl. aus L u. L Inland			

HGB/US	HGB / US GAAP Verbindlichkeitsumbuchung					
	В	elegart:				
Bilanz	44619900	44202000 an	Bilanz			
Zusatzkont.	Langfr. Verbindl. aus L u. L. Korr.kto. Ausland	Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl. aus L u. L Ausland				



3.2.6.2 Abbau des kurzfristigen Anteils der langfristigen Verbindlichkeiten

HGB/US	HGB / US GAAP Begleichung der Verbindl.keiten					
]	Belegart:				
Bilanz	44201000	28010200 an	Bilanz			
	Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl. aus L u. L Inland	Ulmer Volksbank Geldausgang				
Zusatzkont.			_			

HGB / US GAAP Begleichung der Verbindl.keiten				
	<u> </u>	Belegar	t:	
Bilanz	44202000	an	28010200	Bilanz
	Kurzfr. Anteil langfr.		Ulmer Volksbank	
	Verbindl. aus L u. L		Geldausgang	
Zusatzkont.	Ausland			

3.2.6.3 Verbindlichkeitsumbuchung des kurzfristigen Anteils der langfristigen Verbindlichkeiten



HGB / US GAAP Verbindlichkeitsumbuchung				
		Belegar	t:	
Bilanz	40021000	an	42990000	Bilanz
	Kredit Ulmer Volksbank (langfr.)	_	Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl.keiten	
Zusatzkont.		_		

3.2.6.4 Abbau des kurzfristigen Anteils der langfristigen Verbindlichkeiten



HGB / US GAAP Begleichung der Verbindl.keiten				
		Belegar	t:	
Bilanz	42990000	an	28010200	Bilanz
74-14	Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl.keiten		Ulmer Volksbank Ausgangsüberweis	
Zusatzkont.		_		

3.2.6.5 Umbuchung des kurzfristigen Anteils langfristiger Verbindlichkeiten aus Capital Lea



zu Capital Lease siehe auch: 2.1.2.2 Aktivierung der Verbindlichkeiten aus Capital Lease 3.2 Verbindlichkeiten

US GAAP	Verbindlichkeitsumbuchung				
	Bel	egart:	SA		
Bilanz	48901010	an	48903010	Bilanz	
	US Langfristige Verbindl.keiten CL		US Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl.k. CL		
Zusatzkont.					

HGB	Verbindlichl	keits	umbuchung	
	Bel	egart:	SA	
Bilanz	L4890101		L4890301	Bilanz
	LC Langfristige Verbindlichkeiten CL	an	LC Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl.k. CL	
Zusatzkont.				

3.2.6.6 Abbau des kurzfristigen Anteils langfristiger Verbindlichkeiten aus Capital Lease



HGB / US GAAP Zahlung der Leasingrate				
Bilanz	48903010	Belegai an	28010600	Bilanz
Zusatzkont.	Kurzfr. Anteil langfr. Verbindl.keiten	_	Ulmer Volksbank	

3.3 Passive latente Steuern



zu latenten Steuern allgemein siehe auch: 2.3.1. Latente Steuern – Ansatz und Methodik

HGB

- passivische Steuerabgrenzung ist Pflicht, wenn eine temporäre Differenz zwischen Handelsbilanzergebnis und Steuerbilanzergebnis besteht
- die Bildung einer Rückstellung für latenten Steueraufwand erfolgt nach HGB über die Differenz zwischen dem fiktiven Steueraufwand auf das Handelsbilanzergebnis und der tatsächlich zu entrichtenden Steuerzahlung
- Rückstellungen für latente Steuern sind entweder unter den Steuerrückstellungen in der Bilanz gesondert anzugeben oder im Anhang zu erläutern
- tritt die Steuerbelastung nicht ein, oder ist mit ihr voraussichtlich nicht mehr zu rechnen, ist der gebildete passive latente Steuerposten aufzulösen

Beispiel: In 2001 wurden Aufwendungen in Höhe von 200.000 DM für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs aktiviert. Diese sollen über die Jahre 2002 bis 2005 zu je einem Viertel abgeschrieben werden. Ansonsten beträgt das Ergebnis sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz 1.000.000 DM. Der Ertragssteuersatz beträgt 50%.

	2001	2002	2003	2004	2005
E., . h., ? . H J. l. l. 21		_00_		_00.	_000
Ergebnis Handelsbilanz	1.200.000	950.000	950.000	950.000	950.000
Ergebnis Steuerbilanz	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
zeitliche Differenz	200.000	50.000	50.000	50.000	50.000
tatsächlicher	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Steueraufwand	x 50%=				
	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000
fiktiver	1.200.000	950.000	950.000	950.000	950.000
Steueraufwand	x 50%=				
	600.000	475.000	475.000	475.000	475.000
passive	600.000				
latente Steuern	./. 500.000=				
	100.000				
Auflösung der		500.000	500.000	500.000	500.000
Rückstellung		./. 475.000=	./. 475.000=	./. 475.000=	./. 475.000=
für latente Steuern		25.000	25.000	25.000	25.000

3.3.1 Buchung der passivischen Steuerdifferenz

US GAAP	Bildung passivis	cher	latenter Steuern	
	Bel	egart:	SA	
GuV	78101010	an	49502010	Bilanz
	US latenter Steueraufwand		US langfristige passiv. lat. Steuern	
Zusatzkont.				

US GAAP	Bildung passivischer latenter Steuern
	Belegart: SA

Kontierungshandbuch					
GuV	78101010 US latenter Steueraufwand	an	49501010 US kurzfristige passiv. lat. Steuern	Bilanz	
Zusatzkont.		_ :	1		

3.3.2 Auflösung der passivischen Steuerdifferenz



US GAAP	Auflösung passivischer latenter Steuern				
	Belo	Belegart: SA			
GuV	49502010	an	54921010	Bilanz	
	US langfristige passivische lat. Steuern		US latenter Steuerertrag		
Zusatzkont.					

US GAAP	Auflösung passivis	Auflösung passivischer latenter Steuern		
	Bele	Belegart: SA		
Bilanz	49501010	o.m	54921010	GuV
Zusatzkont.	US kurzfristige passivische lat. Steuern	an	US latenter Steuerertrag	

4 Die Gliederung der GuV nach dem Umsatzkostenverfahren



Die Gliederung der GuV nach **HGB** kann entweder nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren erfolgen. Die beiden Verfahren unterscheiden sich insbesondere in der

Kontierungshandbuch	

unterschiedlichen Behandlung der Bestandsveränderungen: Beim **Gesamtkostenverfahren** werden die Erträge an das Mengengerüst der Aufwendungen angepaßt: Die Angleichung erfolgt dadurch, daß Mehrungen des Bestandes an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie Eigenleistungen mit ihren Herstellungskosten den Umsatzerlösen hinzugerechnet werden und Bestandsminderungen entsprechend abgezogen werden. Die Angleichung beim **Umsatzkostenverfahren** erfolgt dadurch, daß die Aufwendungen an das Mengengerüst der Periodenumsatzerträge angeglichen werden. Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach **US GAAP** folgt der Gliederung des Umsatzkostenverfahrens. Die Entstehung der Erfolge wird nach zwei großen Bereichen unterschieden: Die üblichen Geschäftsvorfälle werden von den irregulären getrennt.

HGB	US GAAP
Umsatzerlöse	Sales
Herstellungskosten der zur Erzielung	Cost of sales
der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen	
Bruttoergebnis vom Umsatz	Gross profit from sales

Vertriebskosten

Allgemeine Verwaltungskosten Sonstige betriebliche Erträge

Sonstige betriebliche Aufwendungen

Betriebsergebnis

Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen

Sonstige Zinsen u.ä. Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon aus verbundenen Unternehmen

Finanzergebnis

Ergebnis aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit

Außerordentliche Erträge/ außerordentliche Aufwendungen

Außerordentliches Ergebnis

Steuern vom Einkommen u. vom Ertrag Sonstige Steuern

Jahresüberschuß/ -fehlbetrag

Ergebnis je Aktie

Other operating costs and expenses Selling, general & administrative expenses Provision for doubtful accounts and notes Other general expenses

Operating income

Non-operating income

Interest and amortization of

debt discount and expense

Non-operating expenses

<u>Income or loss before income tax</u> expenses and appr. items below

Income tax expense

Minority interest in income of

consolidated subsidiaries

Equity in earnings of unconsolidated sub-

sidiaries and 50% or less owned persons

<u>Income or loss from continuing</u> operations

Discontinued operations, net of tax

<u>Income or loss before extraordinary</u> <u>items and cumulative effects of changes</u>

IN ACCOUNTING PRINCIPLES

Extraordinary items, less applicable tax

Cumulative effects of changes in accounting principles, net of tax

Net income or loss

Other comprehensive income Comprehensive income

Retained earnings January 1

Prior period adjustment

Adjusted retained earnings

Net income or loss

Deduct dividends

Retained Earnings December 31

Earnings per share

4.1 Umsatzkostenverfahren nach US GAAP bei



Für das Umsatzkostenverfahren an sich sind keine über die zuvor genannten Geschäftsvorfälle hinaus gehende Buchungen erforderlich. Der Berichtsaufbau nach US GAAP weicht bei #### von dem oben dargestellten dahin ab, dass in einigen Bereichen eine größere Differenzierung gefordert

Kontierungshandbuch	

ist. Da diese jedoch aus den vorhandenen Wertflüssen abgedeckt werden kann, brauchen in diesem Abschnitt derzeit keine speziellen Buchungen dargestellt zu werden.

ANHANG

ANHANG 1 HGB-Kostenstellen

Kostenstelle	Bezeichnung	Тур	Buchungs- kreis
L109900	Neutral HGB	X	1000
L109910	HKU HGB	X	1000
L109920	Verwaltung HGB	X	1000
L109930	Vertrieb HGB	X	1000
L109931	Marketing HGB	X	1000
L109932	Logistik HGB	X	1000
L109940	F+E HGB	X	1000
L219900	Neutral HGB	X	2100
L219910	HKU HGB	X	2100
L219910	HKU HGB	X	2100
L219920	Verwaltung HGB	X	2100
L219930	Vertrieb HGB	X	2100
L219931	Marketing HGB	X	2100
L219932	Logistik HGB	X	2100
L219940	F+E HGB	X	2100
L49900	Neutral HGB	X	400
L49910	HKU HGB	X	400
L49920	Verwaltung HGB	X	400
L49930	Vertrieb HGB	X	400
L49931	Marketing HGB	X	400
L49932	Logistik HGB	X	400
L49940	F+E HGB	X	400
L9900	Neutral HGB	X	100
L9910	HKU HGB	X	100
L9920	Vw-Kosten HGB	X	100
L9930	Vertriebskosten HGB	X	100
L9931	Marketingkosten HGB	X	100
L9932	Logistikkosten HGB	X	100
L9940	F+E-Kosten HGB	X	100