



Hochschule Anhalt
Anhalt University of Applied Sciences

Bachelorarbeit

Vergleich der chinesischen Rechnungslegungsstandards für kapitalmarktorientierte Unternehmen (CAS) mit den IFRS (mit den Schwerpunkten Sachanlagevermögen und Verbindlichkeiten)

Vorgelegt von: Han, Zhuojun

████████████████████

████████████████████

Studiengang: Betriebswirtschaftslehre

1. Gutachter: Prof. Dr. Jürgen Schmidt

2. Gutachter: Prof. Dr. Jörg Schmidt

Abgabe am: 23.06.2016

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	I
Abbildungsverzeichnis	III
Tabellenverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis	IV
1 Einleitung	1
2 Eine Übersicht über CAS und IFRS	3
2.1 Aufbau und Hierarchie im System CAS und IFRS	3
2.2 Systeme allgemeiner Rechnungslegungsgrundsätze	5
2.2.1 Bilanzformel im chinesischen System	5
2.2.2 Basisannahmen nach CAS und IFRS	6
2.2.3 Qualitative Anforderungen an den Jahresabschluss nach CAS und IFRS	7
2.2.4 Wertmaßstäbe nach CAS und IFRS	9
3. Bilanzierung im Einzelabschluss nach CAS und IFRS	11
3.1 Bewertung des Sachanlagevermögens	11
3.1.1 Ansatz	11
3.1.2 Erstbewertung	13
3.1.3 Folgebewertung	17
3.1.4 Wertminderung	20
3.2 Bewertung der Verbindlichkeiten	22

3.2.1 Kurzfristige Verbindlichkeiten	23
3.2.1.1 Normale kurzfristige Kredite	24
3.2.1.2 Finanzielle Schulden erfolgswirksam zum FV	24
3.2.1.3 Verbindlichkeiten in Fremdwahrung	25
3.2.2 Langfristige Verbindlichkeiten	26
3.2.2.1 Normale kurzfristige Kredite	27
3.2.2.2 Langfristige Verbindlichkeiten mit Effektivzinsen	27
4 Bestandteile des Abschlusses	31
4.1 Bilanz	32
4.2 Gesamtergebnisrechnung	37
5 Fazit	39
Literaturverzeichnis	XLI
Anlageverzeichnis	XLIII
Selbstandigkeitserklahrung	LXX

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1 System allgemeiner Rechnungslegungsgrundsätze nach CAS	8
Abbildung 2 Die Anwendung von FV nach CAS und IFRS.....	10

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1 Aufbau und Hierarchie von CAS und IFRS	4
--	---

Abkürzungsverzeichnis

AfA	Aufwand für Abschreibung
AK	Anschaffungskosten
BS	Basic Standard
CAS	(Chinese) Accounting Standards for Business enterprise
CF	Cash-Flow
EK	Eigenkapital
FK	Fremdkapital
FV	Fair Value
GJ	Geschäftsjahr
GuV	Gewinn und Verlust
HK	Herstellungskosten
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
langfr.	langfristig
L. u. L	Lieferung und Leistung
ND	Nutzungsdauer
RK	Rahmenkonzept
RL	Rücklage
RLZ	Restlaufzeit
SAV	Sachanlagevermögen
Ust	Umsatzsteuer
Verb.	Verbindlichkeit
VJ	Vorjahr
Vst	Vorsteuer

1 Einleitung

Das Thema der Bachelorarbeit ist der Vergleich der Chinese Accounting Standards for Business Enterprises (CAS) mit dem International Financial Reporting Standards (IFRS).

Im Jahr 2006 wurde das neuen Chinese Accounting Standards for Business Enterprises (Abkürzung: CAS) durch das chinesische Ministerium der Finanzen erlassen und es wird seitdem in China angewandt¹. Die Veröffentlichung und Anwendung dieses neuen Standards ist ein sehr bedeutender Schritt für die Konvergenz des chinesischen Bilanzierungsstandards mit IFRS. Trotz der Konvergenz von CAS mit IFRS fehlt in China noch die nötige Akzeptanz zu IFRS, CAS und IFRS sind zum Teil unterschiedlich.

IFRS wird in der Europäischen Union (EU) praktiziert. Die Handelsbeziehung zwischen EU, insbesondere Deutschland und China, wird immer enger. Beim Handel mit Gütern, Kapital, usw. ist es unvermeidbar, die Bilanzen aus den verschiedenen Ländern zu analysieren und zu vergleichen. IFRS wird von der EU gebilligt, von China jedoch nicht, deshalb können die Unterschiede der Bilanzierungsstandards Schwierigkeiten für den Handel zwischen EU und China verursachen. Deshalb ist es beim Handel zwischen verschiedenen Ländern sehr wichtig, dass man unterschiedliche Bilanzierungsstandards kennen und vergleichen kann. Aus diesem Grund ist das Thema der Vergleich von CAS mit IFRS sehr bedeutsam.

In dieser Arbeit werden drei Teile besprochen. Der erste Teil stellt die Rahmenkonzepte der beiden Standards dar, er beinhaltet den Aufbau bzw. die Hierarchie im System CAS und IFRS, und systemallgemeiner Rechnungslegungsgrundsätze inkl. Bilanzformeln im chinesischen Rechnungslegungssystem, Basisannahmen nach beiden Standards, qualitative Merkmale des Jahresabschlusses in beiden Systemen und die Wertmaßstäbe nach CAS und IFRS. Der zweite Teil bezieht sich auf die Bilanzierung im Einzelabschluss nach CAS und IFRS, zwei Positionen werden besprochen: die Bewertung des Sachanlagevermögens und der Verbindlichkeiten. Der dritte Teil beschreibt die Bestandteile des Abschlusses, in diesem Teil werden Bilanz und Gesamtergebnisrechnung als Schwerpunkte betrachten.

In erstem Teil wird zur theoretischen Erklärung als hauptsächliche Vorgehensweise dargestellt. Das Material besteht hauptsächlich aus Lehrbüchern, *Chinese Accounting Standards for Business Enterprises*, IAS/IFRS-Text und das Material für Wahlpflichtmodul

¹ Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S.3

IFRS-Rechnungslegung. Im zweiten Teil wird die theoretische Erklärung durch Anwendungsbeispiele dargestellt. Die Anwendungsbeispiele und Daten kommen aus chinesischen Lehrbüchern, die Beispiele und Daten werden in der Literatur nur nach CAS bewertet, deswegen muss man sie auch noch nach IFRS bewerten. Im dritten Teil wird eine aktuelle Bilanz als praktisches Beispiel erläutert. Diese Bilanz ist aus Shanghai Fu Xing Mendikant AG. Im Teil 3 wird eine theoretische Beschreibung über den Vergleich zu beiden Standards vorgenommen.

Falls ein Standard nur im System IFRS/IAS, aber nicht im System CAS gültig ist, wird er nicht in dieser Arbeit besprochen, aber wenn ein Standard nur im System CAS gültig ist, wird er detaillierter beschrieben. Wenn die Regeln oder Ermittlung eines Gegenstands nach beiden Standards gleich sind, werden die Standards nicht genau aufgezählt, sondern nur die Paragraphen der Regeln gezeigt. Die in der Arbeit stehenden Wörter „gem.(oder nach) IAS XX.XX und CAS XX.XX“, oder mit Klammer „(IAS XX.XX und CASXX.XX)“ oder die Wörter mit Klammern „(aus IAS XX.XX & vgl. CAS XX.XX)“, nach einer direkten Zitierung, bedeuten, dass eine Definition oder Regel nach beiden Standards gleich sind, der entsprechende IAS/IFRS-Standards kann direkt als Übersetzung der entsprechenden CAS-Standards gesehen werden. Die Sätze mit „gem. CAS XX.XX“ entsprechen im Text der deutschen Bedeutung für CAS. Und falls ein Ergebnis im Beispiel nach beiden Systemen gleich ist, wird es nur nach CAS genau ermittelt und die Paragraphen der Standards nach IFRS/IAS aufgezählt.

2 Eine Übersicht über CAS und IFRS

In diesem Kapitel werden Aufbau, grundlegende Prinzipien, bzw. die Wertmaßstäbe im System CAS und IFRS dargestellt und bilden die Basis für diese Arbeit.

2.1 Aufbau und Hierarchie im System CAS und IFRS

Der Aufbau und die Hierarchie im System IFRS fasst drei Ebene: Nr. 1 Interpretation (IFRIC, SIC), Nr. 2 Standards (IAS, IFRS), Nr. 3 Framework (RK). Der Inhalt des Frameworks ist die Grundlage der Rechnungslegung, Standards sind die speziellen Regelungen von Sachverhalten, Interpretationen sind die Auslegungen und die Ergänzungen. Die Regel der Hierarchie ist, dass die Interpretation vor den Standards und die Standards vor dem Rahmenkonzept gehen².

Es gibt vier Ebenen der Hierarchie im System CAS: Nr.1 CAS Interpretation, Nr.2 Guidance, Nr.3 Standards (CAS), Nr.4 Framework(Basic Standard, Abkürzung BS)³. Die Ebenen Nr.4 und Nr. 3 sind inhaltlich ähnlich, wie Nr.2 und Nr.3 im System IFRS, Nr.2 ist eine spezielle Ebene im System CAS, Nr.1 in CAS und IFRS sind völlig verschieden.

Der Basic Standard ist wie das RK. Der ausführliche Inhalt des Basic Standard fasst sechs Punkte: (1) Die Zielsetzung von Abschlüssen (§4-5), (2) zu Grunde liegende Annahmen (§6-8), (3) Periodeabgrenzung und Doppik als Grundlage der Finanzbuchhaltung (§9-11), (4) qualitative Anforderung an den Abschluss (§12-19), (5) die Definitionen, Erfassung und Bewertung der Abschlussposten bzw. die Wertmaßstäbe (§20-43), (6) die Definition, der Inhalt und die geforderte Informationen des Abschluss (§44-48)⁴. Es gibt einen Unterschied zwischen CAS und IFRS über die Periodeabgrenzung. Die Periodeabgrenzung ist eine Basisannahme im System IFRS, aber im System CAS ist sie nicht nur eine Basisannahme, sondern die Grundlage der Finanzbuchhaltung.⁵

Die Standards sind spezielle Regelungen von Sachverhalten. Das ist die Darstellung der Definitionen, Bewertung und Bilanzierung der Abschlussposten, in dieser Ebene werden 41

² Vgl. Schmidt, 2015, Bilanzierung nach IFRS, Skript, Hochschule Anhalt, S.13, 14 (Unterlage)

³ Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S. 3

⁴ Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S. 3

⁵ Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S. 8; i. V. m. Ministry of Finance of the People's Republic of China., 2014, Accounting Standards for Business Enterprises, BS 9

Einzelstandards zusammengefasst. In dieser Arbeit werden Sachanlagevermögen und Verbindlichkeiten als Schwerpunkt dargestellt..

Guidance ist die Anleitung zur Anwendung der Standards, es gibt keine solche Ebene im System IFRS. Guidance ergänzt die CAS und bietet praktische Anleitung für Anwender von CAS.

CAS-Interpretation ist eine Ergänzung für die Sachen, die noch nicht durch CAS und Guidance geregelt werden und die Erklärung der Unklarheit von CAS. Der Inhalt der CAS Interpretation gibt keine Standards in Form von Paragraphen vor, sondern liefert die Antworten für die praktischen Fragen.

Man kann den Aufbau und die Hierarchie von CAS und IFRS durch folgende Tabelle darstellen.

Tabelle 1 Aufbau und Hierarchie von CAS und IFRS⁶

	CAS	IFRS
Interpretation Inhalt: Auslegung und Ergänzung	CAS- Interpretation	IFRIC/SIC
Guidance Inhalt: Anleitung zur Anwendung von Standards	CAS- Guidance	keine
Standards Inhalt: Spezielle Regelung von Sachverhalten	CAS	IFRS/IAS
Framework Inhalt: Grundlage der Rechnungslegung	Basic Standard	RK

⁶ Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants , 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen S.3 bis 4 i. V. m. Schmidt, 2015, Bilanzierung nach IFRS, Skript, Hochschule Anhalt, S.13, 14 (Unterlage)

2.2 Systeme allgemeiner Rechnungslegungsgrundsätze

2.2.1 Bilanzformel im chinesischen System

Auch wenn die Bilanzformeln nicht in CAS oder IFRS erwähnt werden, ist sie trotzdem sehr wichtig im chinesischen System der Rechnungslegung. Die Formeln, die in China genutzt werden, sind zum größten Teil mit Deutschland nicht identisch.

Die Grundformel in China ist wie in Deutschland gleich::

$$\text{Vermögen} = \text{FK} + \text{EK}$$

Diese Formel wird in China die erste Bilanzformel⁷ genannt und zeigt die statische Situation eines Unternehmens am Stichtag oder Anfang eines Geschäftsjahres.

Das Eigenkapital am Ende des Geschäftsjahr besteht aus zwei Teilen: Das Eigenkapital aus dem Vorjahr und das Ergebnis, also GuV aus dem Geschäftsjahr. GuV ist das Ergebnis des Geschäftsjahres und wird so dargestellt:

$$\text{GuV} = \text{Ertrag} - \text{Aufwand}$$

Dies ist die Ergebnisformel und zeigt das dynamische Ergebnis des Geschäftsjahres und wird zweite Bilanzformel⁸ genannt. Hiermit soll die Formel im Geschäftsjahr folgendermaßen dargestellt werden:

$$\text{Vermögen}_{31,12,Gj} = \text{FK}_{31,12,Gj} + \text{EK}_{31,12,Vj} + (\text{Ertrag} - \text{Aufwand})_{Gj}$$

D.h., am Ende des GJ besteht das neue Eigenkapital aus altem Eigenkapital und dem Ergebnis des GJ, weil GuV am Stichtag auf das Konto Bilanzgewinn unter der Position Eigenkapital umgebucht werden muss. Das neue Vermögen ist gleich neues FK plus neues EK, also altes EK plus GuV aus GJ. Diese Formel ist eine Erweiterung der ersten Bilanzformel und zeigt die Situation eines Unternehmens vor der Ausschüttung. Nach der Ausschüttung verwandelt sich das Ergebnis in Eigenkapital zu den Betrieben oder es fließt als Ausschüttung und Steuer aus dem Unternehmen. Die Formel wird dritte Bilanzformel⁹

7 Vgl. Prüfungsamt für Rechnungswesen, 2016, Grundkenntnisse des Rechnungswesens, S.28

8 Vgl. Prüfungsamt für Rechnungswesen, 2016, Grundkenntnisse des Rechnungswesens, S.30

9 Vgl. Prüfungsamt für Rechnungswesen, 2016, Grundkenntnisse des Rechnungswesens, S. 31

genannt. Bei Buchungen sollen die Summen der beiden Seiten der Formel gleich sein. Wenn sie nicht gleich sind, dann ist eine falsche Buchung aufgetreten.

2.2.2 Basisannahmen nach CAS und IFRS

Basisannahmen sind die Grundlage der Rechnungserkennung, Bewertung, bzw. des Berichts. Damit die Abschlüsse ihren Zielen gerecht werden, sollen die Rechnungsperiode, Raum und Eigenschaft beschränkt werden. D.h. die Annahmen sind berechnete Vorgaben bzw. der Periode für die Buchhaltung und stellen die Grundlage des Rechnungswesens dar¹⁰.

Im System IFRS gibt es zwei zu Grunde liegende Annahmen, die Periodeabgrenzung und die Unternehmensfortführung¹¹. Im chinesischen System gibt es vier grundlegende Annahmen: Wirtschaftliche Einheit, Unternehmensfortführung, Rechnungswesen in Teilen, Folgerechnung, monetäre Bewertung¹².

Unter dem Begriff wirtschaftliche Einheit versteht man die Einheit oder Organisation, die beurteilt wird (BS 5). Normalerweise kann die Einheit oder Organisation, die Eigentum besitzt, selbständig betreibt, die Einkommen und Kosten bzw. Gewinn und Verlust unabhängig berechnet und Abschluss macht, als wirtschaftliche Einheit gesehen¹³, z.B. ist ein Unternehmen eine typische wirtschaftliche Einheit. Die Rechnungsabteilung eines Unternehmens z.B. kann nur die wirtschaftliche Einheit beurteilen. Wozu sie gehört, d.h. die Geschäfte der beurteilten Entität und die Tätigkeit der Eigentümer oder Mitarbeiter bzw. die Geschäfte der anderen Entitäten, werden alle getrennt betrachtet. Eine wirtschaftliche Einheit kann aus mehreren juristischen Personen bestehen. Z.B. das Unternehmen VW AG und der Konzern VW sind unterschiedliche juristische Personen, aber beide können als eine wirtschaftliche Einheit einen Konzernabschluss machen. Diese Annahme wird im RK von IFRS nicht genannt.

Über Unternehmensfortführung ist es gem. BS 6 inhaltlich egal RK 23, deswegen wird diese Annahme ausführlich dargestellt.

„Rechnungswesen in Teilen Folgerechnung (BS 7)“ ist zum Teil ähnlich wie die Periodenabgrenzung im System IFRS. Um die Buchung und den Abschluss nach Perioden durchführen zu können, werden die Geschäfte eines Unternehmens in die dauernde und

10 Vgl. Prüfungsamt für Rechnungswesen, 2016, Grundkenntnisse des Rechnungswesens, S.9

11 Vgl. IASB; IFRIC. (2014). IAS/IFRS-Texte 2014/2015 2014/2015. (Hoffmann, W.-D. Lüdenbach, N., Hrsg.), RK 22 u. RK 23

12 Vgl. BS 5 ff. i. V. m. Prüfungsamt für Rechnungswesen, 2016, Grundkenntnisse des Rechnungswesens, S.9

13 Vgl. Prüfungsamt für Rechnungswesen, 2016, Grundkenntnisse des Rechnungswesens, S.10

gleiche Periode eingeteilt, das ist s.g. Rechnungswesen in Teilen Folgerechnung. Nach dem Kalender wird die Rechnungsperiode in jährliche, halbjährliche, vierteljährliche und monatliche Perioden eingeteilt. Diese Annahme ist die Grundlage des Prinzips der Periodeabgrenzung, nach verschiedener Rechnungsperiode Forderungen, Verbindlichkeiten, und Rechnungsabgrenzungspositionen zu buchen.

Monetäre Bewertung bedeutet, dass man mit Währung Vermögen, Schulden, und Kapital darstellen soll (BS 8), mit monetärer Bewertung kann man die Werte einfach vergleichen und die Buchführung verständlich. Deswegen ist sie besser als andere Maßeinheiten. Diese Annahme wird auch nicht im IFRS berücksichtigt.

2.2.3 Qualitative Anforderungen an den Jahresabschluss nach CAS und IFRS

Die Zielsetzung von Abschlüssen betrifft die nützlichen Informationen für Adressanten, damit die Adressanten richtige Entscheidungen treffen können. Deswegen ist die Qualität der Abschlüsse sehr wichtig. Die Genauigkeit der Abschlüsse kann für Entscheidung der Adressanten sehr nützlich sein. Wenn aber die Abschlüsse sehr schlecht angefertigt wurden, kann das zu gravierenden Auswirkungen haben.

IFRS besteht aus vier wichtige qualitative Merkmale, Verständlichkeit, Relevanz, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit¹⁴, und drei Nebenbedingungen, das sind Zeitnähe, Abwägung von Nutzen und Kosten sowie Abwägung der qualitativen Anforderungen an den Abschluss. Die Inhalte der qualitativen Anforderungen kann man durch IFRS erfahren, deswegen werden die Inhalte der Anforderungen nicht in der Arbeit dargestellt.

Die Relevanz einer Information wird durch ihre Art und Wesentlichkeit bedingt (RK 29), im System IFRS kann die Wesentlichkeit als ein Faktor der Relevanz gesehen werden.

Die Zuverlässigkeit einer Information wird durch die Glaubwürdige Darstellung, wirtschaftliche Betrachtungsweise, Neutralität, Vorsicht und Vollständigkeit bedingt, d.h. die fünf Anforderungen sind die Faktoren des qualitativen Merkmals Zuverlässigkeit.

Die qualitativen Anforderungen an Abschlüssen sind nach CAS inhaltlich ähnlich wie IFRS, aber geringer und mit unterschiede Struktur. CAS beinhaltet acht qualitative Merkmale: Zuverlässigkeit, Wesentlichkeit, Klarheit, Vergleichbarkeit, wirtschaftliche Betrachtungsweise,

14 Vgl. IASB; IFRIC. (2014). IAS/IFRS-Texte 2014/2015. (Hoffmann,W.-D. Lüdenbach, N., Hrsg.), RK 24

Relevanz, Vorsicht und Zeitnähe (BS 12 bis 19). Hier werden die qualitativen Anforderungen Wesentlichkeit nicht als Faktor von Relevanz gesehen und die wirtschaftliche Betrachtungsweise bzw. Vorsicht zählen auch nicht zur Zuverlässigkeit. Wie IFRS erstreckt sich die Zuverlässigkeit auch über die glaubwürdige Darstellung und Vollständigkeit¹⁵, Zeitnähe ist im CAS ein qualitatives Merkmal aber keine Nebenbedingung. In CAS werden die Abwägung von Nutzen und Kosten sowie die Abwägung der qualitativen Anforderungen an den Abschluss nicht erwähnt. Das System allgemeiner Rechnungsgrundsätze des CAS wird durch die folgende Abbildung gezeigt.

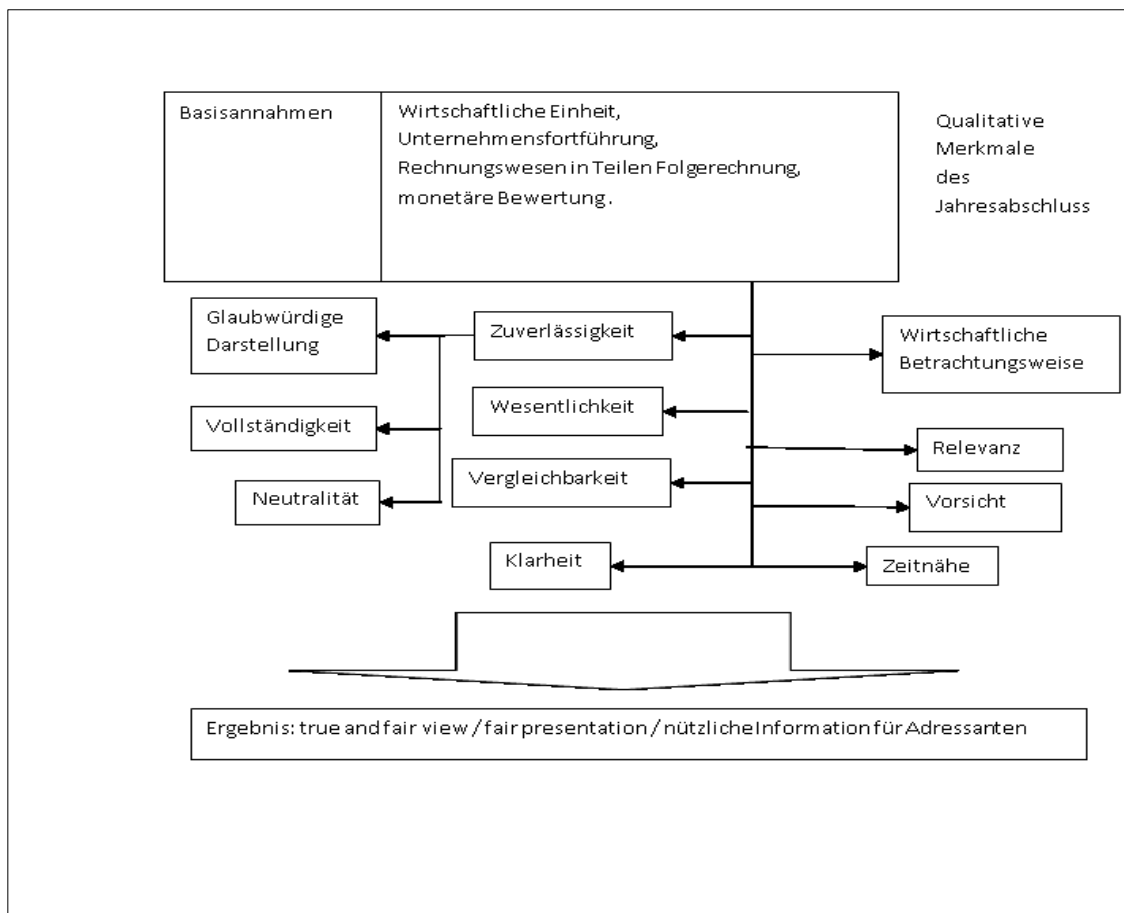


Abbildung 1 System allgemeiner Rechnungslegungsgrundsätze nach CAS¹⁶

15 Vgl. Prüfungsamt für Rechnungswesen, 2016, Grundkenntnisse des Rechnungswesens, S.15

16 Vgl. Prüfungsamt für Rechnungswesen, 2016, Grundkenntnisse des Rechnungswesens, S. 31 i. V. m. . Schmidt, 2015, Bilanzierung nach IFRS, Skript, Hochschule Anhalt, S.11(Unterlage)

2.2.4 Wertmaßstäbe nach CAS und IFRS

Als Wertmaßstäbe werden historische Costs, Fair Value, Wiederbeschaffungskosten, Veräußerungspreis und Barwert nach CAS und IFRS angewandt¹⁷. Die Bewertungsmethode ist nach CAS auch ähnlich wie IFRS, die Erstbewertung ist immer die Werte zu AK/HK und bei der Folgebewertung kann man durch die fortgeführte AK/HK Methode, oder ggf. durch Neubewertungsmethode mit FV bewerten.

Die Anwendungsbereiche, Buchungsmethode und Gewinnwirksamkeit der Neubewertungsmethode ist nach CAS unterschiedlich zu IFRS. Der Aktive Markt muss zur Anwendung der Neubewertungsmethode stehen (IFRS 13, CAS 39.8).

Nach IFRS gilt die Neubewertungsmethode für SAV, immaterielles Vermögen, Finanzinstrument und Immobilien als Finanzinvestition. Bei der Bewertung von SAV und immateriellem Vermögen sollen die Wertänderungen zum FV über das Gegenkonto Neubewertungsrücklage gewinnneutral gebucht werden (IAS 16.31, IAS 38.75ff.). Bei der Bewertung des Finanzinstruments kann die Wertänderung zum FV mit FV-RL gewinnneutral oder ohne FV-RL gewinnwirksam gebucht werden (IAS 39). Bei der Bewertung von Immobilien als Finanzinvestitionen sollen die Wertänderung zum FV ohne Neubewertungsrücklage gewinnwirksam gebucht werden (IAS 40).

Nach CAS gilt die Neubewertungsmethode für Finanzinstrumente, Immobilien als Finanzinvestition und Austausch von nicht monetärem Vermögen. Diese Methode gilt nach CAS nicht für SAV und immaterielle Vermögen. FV-Änderung von Finanzinstrument sind immer gewinnwirksam zu fassen. Im System CAS wird das Finanzinstrument nur wie die Methode ohne FV-RL nach IFRS bewertet. Die Buchungsmethode mit FV-RL ist nach CAS nicht gültig¹⁸ und die Wertänderung zum FV soll über das Konto die Wertänderung zum FV gebucht werden und steht dann auch in der Gesamtergebnisrechnung. Die Bewertungsmethode von Immobilien als Finanzinvestition und Austausch von nicht monetärem Vermögen ist gleich wie die Bewertungsmethode des Finanzinstruments¹⁹. Das System der Anwendung von FV nach CAS und IFRS wird durch folgende Bild dargestellt.

17 Vgl. RK 100, IFRS13, BS 42, CAS 39

18 Vgl. CAS 22.30, i. V. m. Liu, 2011, Die Anwendung von Fair Value nach CAS, <http://www.canet.com.cn/wenyuan/kjlw/kjzdz/201107/16-207965.html> (11. 04. 2016)

19 Vgl. CAS 3.10ff., CAS7, i. V. m. Liu, 2011, Die Anwendung von Fair Value nach CAS, <http://www.canet.com.cn/wenyuan/kjlw/kjzdz/201107/16-207965.html> (11. 04. 2016)

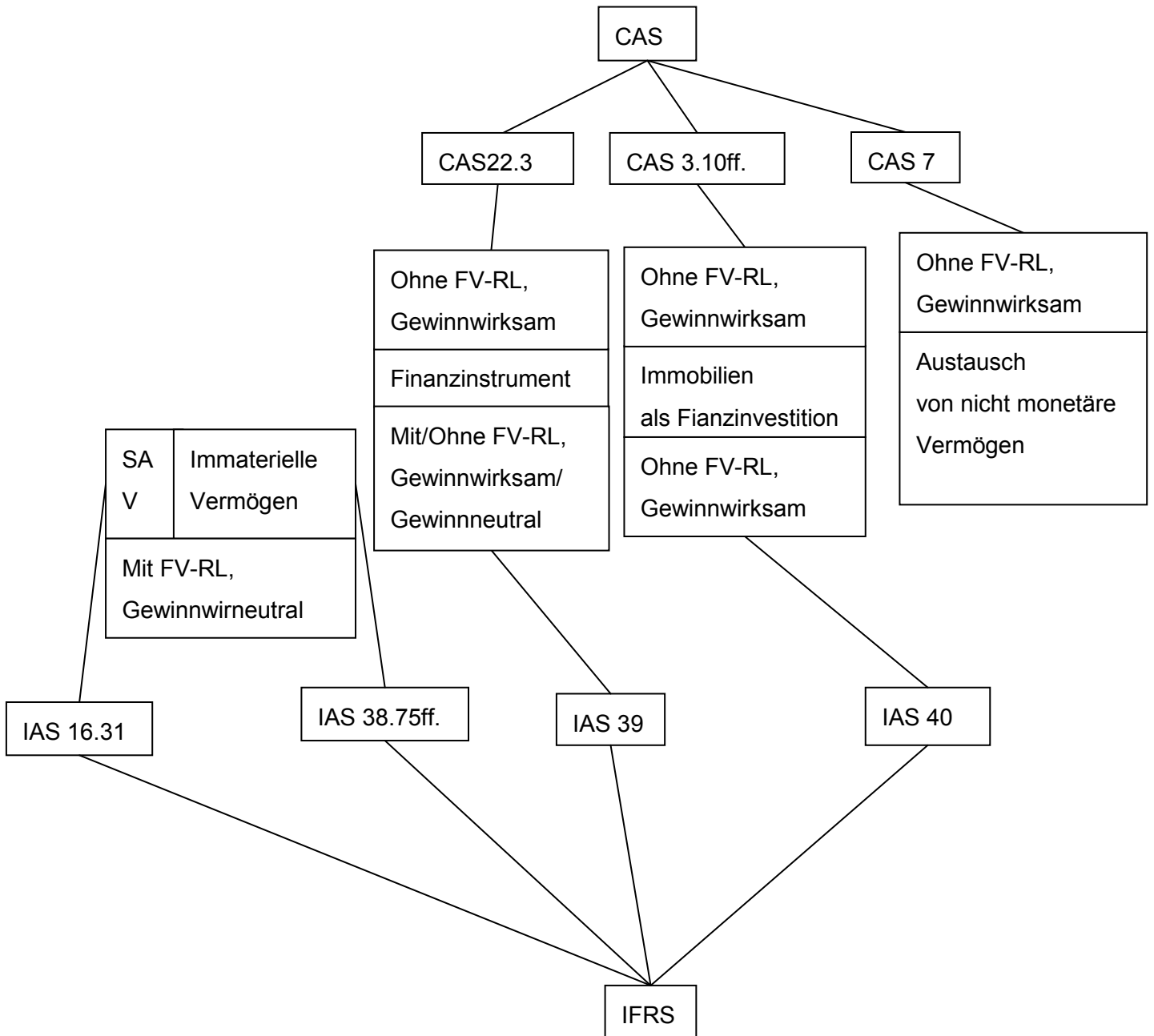


Abbildung 2 Die Anwendung von FV nach CAS und IFRS²⁰

²⁰ Vgl. CAS 3.10ff., CAS7, CAS 22.3 i. V. m. Liu, 2011, Die Anwendung von Fair Value nach CAS, <http://www.canet.com.cn/wenyuan/kjlw/kjzdzz/201107/16-207965.html> (11. 04. 2016) i. V. m IAS 16, 38, 39, 40, IFRS 40

3. Bilanzierung im Einzelabschluss nach CAS und IFRS

In diesem Kapitel werden die Einzelpositionen Sachanlagevermögen und Verbindlichkeiten besprochen. Die Schwerpunkte sind die Definitionen der Positionen, die Voraussetzungen der Aktivierung auf Bilanz, und die Erst- bzw. Folgebewertung der Positionen nach CAS und IFRS. Die Bilanzpositionen werden mit Beispielen besprochen.

3.1 Bewertung des Sachanlagevermögens

Das Sachanlagevermögen wird nach IFRS durch IAS 16 und nach CAS durch CAS 4 geregelt. Die Wertminderung von SAV wird nach IFRS durch IAS 36 und nach CAS durch CAS 8 geregelt.

3.1.1 Ansatz

Nach CAS muss man bei der Bilanzierung von SAV wie nach IFRS zuerst die Definition und Bilanzierungskriterien prüfen. Wenn ein Gegenstand alle Voraussetzungen erfüllen kann, wird dann der Gegenstand als SAV bilanziert.

Die Definition von SAV nach CAS ist fast gleich des IFRS:

„Sachanlagen umfassen materielle Vermögenswerte,

(a) die für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden; und die

*(b) erwartungsgemäß länger als eine **Periode** genutzt werden.“*

(Aus. IAS 16.6(a) (b) & Vgl. CAS 4.3 (i)(ii))

Nach IFRS soll die Erwartungsnutzung länger als eine Periode dauern und nach CAS bezieht sie sich speziell auf ein Kalenderjahr (CAS4.3 (ii)), die restlichen Punkte sind identisch.

Die Bilanzierungskriterien bestehen bei CAS und IFRS aus 2 Teilen:.

Zuerst muss der Gegenstand die Definition von Vermögenswert erfüllen. Die Definition nach

beiden Standards ist auch gleich:

„Ein Vermögenswert ist eine Ressource, die auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.“

(Aus. RK 49(a) & Vgl. BS 20)

Die Voraussetzungen von Ansetzung als SAV nach beiden Standards sind:

„Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage sind als Vermögenswert anzusetzen, ausschließlich wenn,

- (a) es wahrscheinlich ist, dass ein mit der Sachanlage verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen wird und wenn*
- (b) die Anschaffungskosten- oder Herstellungskosten der Sachanlage verlässlich bewertet werden können“*

(Aus. IAS16.7 (a) (b) & Vgl. CAS4.4 (i) (ii))

Früher gab es nach alter chinesischer Rechnungslegung einen Mindestpreis für Anlagevermögen. Wenn der Wert eines Gegenstands kleiner als 2000 CNY war, wurde der Gegenstand nicht als Anlagevermögen sondern als Vorräte oder direkt als Aufwand verbucht, obwohl der Gegenstand alle die vorne genannten Voraussetzungen erfüllen kann. Diese Regel wird nach neuem CAS wegfallen²¹.

Dadurch ist klar, dass die Definition und die Bilanzierungskriterien von SAV nach CAS und IFRS gleich sind, d.h. eine SAV kann nach CAS oder IFRS als Vermögenswert angesetzt werden, solange sie die gleiche Definition und Bilanzierungskriterien erfüllt. Es gibt keine solche Situation, wobei eine SAV nach einem Standard als Vermögenswert angesetzt werden kann, nach andere jedoch nicht.

Im chinesischen System kann SAV nach verschiedenen Kriterien als unterschiedliche Typen eingestuft werden.

21 Vgl. Chinese Accounting Standards Board(CASB), 2015, Anwendungsbeispiele für CAS, S.47

Nach Funktion und Zweck kann SAV in zwei Arten eingestuft werden: (1) zur direkten Herstellung oder zur direkten Hilfe für die Herstellung, bspw. die Maschinen oder Gebäude zur Produktion; (2) nicht zur direkten Herstellung oder direkten Hilfe für die Herstellung, bspw. Arbeitermensa oder Arbeiterwohnheim.

Nach dem Eigentum kann SAV auch in zwei Gruppen eingestuft werden. (1) SAV mit Eigentum, diese Sorte ist die SAV, die das bilanzierende Unternehmen besitzt. Solche SAV sind EK des Unternehmens. Die SAV aus Finanzierungsleasing, also wirtschaftlichen Eigentums beim Leasingnehmer, wird in China normalerweise auch als SAV mit Eigentum eingestuft. (2) SAV aus Leasing, diese Sorte ist die SAV, die von dritte geleast wird. Die sog. SAV aus Leasing ist normalerweise nur inkl. kurzfristige Leasing²².

3.1.2 Erstbewertung

Nach IFRS und CAS sind SAV beim erstmaligen Ansatz zu ihrem Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten(IAS16.15 bzw. CAS 4.7).

Nach IFRS umfasst AK insgesamt folgendes:

	Anschaffungspreis
-	Preisminderung(IAS16.16a)
+	Direkt zurechenbare Nebenkosten(IAS16.16b)
+	Finanzierungsaufwand gem. IAS 23(IAS16.23)
+	Kosten für Abbruch und das Abräumen des Vermögenswertes und die Wiederherstellung des Standortes, soweit diese rückstellungspflichtig gem. IAS 37 sind und eine Konsequenz der Installation oder der folgenden Nutzung darstellen, soweit während der Nutzung nicht Vorräte produziert werden(IAS 16.16c)
=	<hr/> Anschaffungskosten einer SAV ²³

Die Anschaffungskosten umfassen nach IFRS den Anschaffungspreis einschließlich der Einfuhrzölle und abzüglich der erstattungsfähigen Umsatzsteuer nach Abzug von Rabatten, Boni und Skonti.²⁴

22 Vgl. Li, Yanxi, 2013, Finanzbuchhaltung,S.145

23 Vgl. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten, S.40

24 Vgl. Pellens, Fülbier, Joachim, & Sellhorn, 2011, Internationale Rechnungslegung S.344 i. V. m IAS 16.16a

Die sog. direkt zurechenbare Nebenkosten umfassen die Kosten, die zur Versetzung von SAV in den vom Management vorgesehenen Zustand und Umgebung angefallen sind²⁵. Direkt zurechenbare Nebenkosten beinhalten die Leistung an Arbeitnehmer, Kosten der Standortvorbereitung, Kosten der erstmaligen Lieferung und Verbringung, Montagekosten, Kosten für Testläufe und Honorare an Architekten und Ingenieure²⁶.

Der Finanzierungsaufwand, der direkt dem Erwerb, Bau oder Herstellung eines qualifizierten Vermögenswerts zugeordnet werden kann (IAS23.8), ist nach IFRS Pflicht als AK zu aktivieren und es gilt, wenn die Zahlung das normale Zahlungsziel überschreiten wird, der Barwert des Kaufpreises die Anschaffungskosten darstellt²⁷. Darüber wird auf Seite 15 bis 16 noch gesprochen.

Nach CAS 4.8 umfasst AK ähnlich wie IFRS:

$$\begin{array}{r} \text{Anschaffungspreis} \\ - \text{Preisminderung} \\ + \text{Direkt zurechenbare Nebenkosten} \\ + \text{Pflicht für Finanzierungsaufwand gem. CAS 17} \\ \hline = \text{Anschaffungskosten eines SAV} \end{array}$$

Einfuhrzölle bzw. abzüglich erstattungsfähige Umsatzsteuern und andere dazulegende Steuern zählen auch nach CAS zu Anschaffungskosten (CAS 4.8).

Direkt zurechenbare Nebenkosten sind Leistung an Arbeitnehmer bspw. die Lohnkosten für die Arbeitnehmer zum Auf- und Abladen, Kosten der erstmaligen Lieferung und Verbringung. Nach chinesischem Steuergesetz werden 7% vom Preis der Lieferung als Umsatzsteuer, die restlichen 93% als Lieferkosten angesetzt²⁸, genau wie Verpackungskosten, Montage- bzw. Überprüfungs- und Honorare an Architekten bzw. Ingenieure. Die Kosten der Standortvorbereitung werden nicht erfasst (CAS 4.8)

Finanzierungsaufwand, der direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswerts zugeordnet werden können (CAS 17.4), gilt nach CAS auch für AK, wenn die Zahlung das normale Zahlungsziel überschritten hat. Es besteht die Pflicht

25 Vgl. Pellens, Fülbier, Joachim, & Sellhorn, 2011, Internationale Rechnungslegung S.344 S. 344

26 Vgl. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten, S.40 i. V. m. IAS16.17

27 Vgl. Pellens, Fülbier, Joachim, & Sellhorn, 2011, Internationale Rechnungslegung S. 343

28 Vgl. o. A, 2012, Die Regel der Umsatzsteuer für Lieferungskosten, Chinaacc, <http://bbs.chinaacc.com/forum-2-13/topic-1607617.html>(19,04,2016)

(CAS 4.8), den Barwert des Kaufpreises in Form von Anschaffungskosten mit zum Finanzierungsaufwand zu zählen. Dazu wird auf Seite 15 bis 16 eingegangen.

Kosten für den Abbruch und das Abräumen des Vermögenswertes und die Wiederherstellung des Standortes nach IAS 16.16c werden nach CAS nicht berücksichtigt.

Wenn die SAV eingesetzt werden muss, soll sie normalerweise im chinesischen System bei Montage auf ein Konto „laufendes Projekt“ gebucht werden. Nach der Montage bzw. zum beabsichtigten betriebsbereiten Zustand soll der Gegenstand unter der Position SAV bspw. auf Konto Maschine umgebucht werden²⁹.

Das Beispiel zur Anschaffung mit normalem Zahlungsziel steht in Anlage 1 (S. 44). Hier zeigt sich, dass AK nach IFRS und nach CAS unterschiedlich sind, wenn es Verpackungskosten, Kosten der Standortvorbereitung und Kosten für Abbruch und das Abräumen des Vermögenswertes und die Wiederherstellung des Standortes gibt.

Es gibt in China eine spezielle Situation, dass Unternehmen einen Gesamtbetrag für mehrere Einzelsachanlagen, die sie angeschafft haben, angeben und die Einzelpreise für Einzelsachanlage werden nicht angezeigt. Bei dieser Situation soll der gesamte Betrag gem. CAS 4.8 nach der Proportion der beizulegenden Zeitwerte der Sachanlagen geteilt werden, weil SAV einzeln bewertet werden muss. In IFRS stehen keine solche Regeln, aber SAV soll auch einzeln bewertet werden, nur wenn die Einzelbewertung von SAV unbedeutend ist (wie z. B. Werkzeuge), ist eine Gruppenbewertung nach IAS 16.9 erlaubt³⁰. Das Beispiel dafür steht in Anlage 2 (S. 45).

Normalerweise wird der Betrag eines SAV bei der Anschaffung in dem normalen Zahlungsziel bezahlt, aber die Zahlung kann manchmal auch über das normale Zahlungsziel hinaus aufgeschoben werden, bspw. als Ratenzahlung in einer längere Zeit über das normale Zahlungsziel hinaus. Bei dieser Situation hat der Anschaffungswert einen finanzielle Charakter und die AK des SAV entspricht nicht der zu leistenden Gesamtzahlung, sondern dem Gegenwert des Barpreises am Erfassungstermin. Der Barpreis ist der Barwert der zu leistenden Gesamtzahlung. Bei dieser Situation sind die Regeln nach beide Standards gleich (IAS 16.23 u. CAS 4.8).

29 Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S.86
30 Vgl. Pellens, Fülbier, Joachim, & Sellhorn, 2011, Internationale Rechnungslegung S. 342

Nach IFRS

„ wird die Differenz zwischen den Gegenwert des Barpreis und der zu leistenden Gesamtzahlung über den Zeitraum des Zahlungsziels als Zinsen erfasst, wenn diese Zinsen nicht gemäß IAS 23 aktiviert werden“

(aus IAS 16.23 bzw. Vgl. CAS 4.8)

Die Aktivierung des Finanzaufwands, die direkt dem Erwerb eines qualifizierten Vermögenswerts zugeordnet werden können (IAS 23.8), ist als AK nach IFRS Pflicht.

Nach CAS wird die Differenz zwischen dem Gegenwert des Barpreises und der zu leistenden Gesamtzahlung über den Zeitraum des Zahlungsziels, der davor lag, wenn die SAV sich am Standort und im Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet, als AK aktiviert, der Rest wird als Zinsenaufwand erfasst. Die Aktivierung und Erfassung sind Pflicht (CAS 4.8, CAS 17.4 CAS 17.5). Das Beispiel dazu steht im Anhang, Anlage 3 (S. 46).

Die Ermittlung der Herstellungskosten von SAV werden nach IFRS bei IAS16.22 auf die Vorschriften von IAS 2.12 „ Vorräte“ verwiesen³¹

Die Bestandteile der Herstellungskosten sind gem. IAS 16.22 i. V. m. IAS 2.12 Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung, Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten bei Normalkapazität, planmäßiger Abschreibungen und Fremdkapitalkosten gem. IAS 23.8ff.³² , alle Bestandteile sind Pflicht.

Die Regel über HK ist nach CAS relativ undeutlich. Die Herstellungskosten bestehen aus allen nötigen Kosten, die anfallen, um den Vermögenswert zu dem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand zu bringen (CAS 4.9). Die genauen Bestandteile werden nach CAS nicht geregelt, normalerweise inklusiv der Materialeinzel- bzw. Gemeinkosten, Leistung der Arbeitnehmer zur Herstellung, die Kosten für Anwendung der Maschine bei der Herstellung, bspw. planmäßige Abschreibung bei der Herstellung, Instandhaltungskosten der Maschine bei der Herstellung und die Fremdkapitalkosten gem. CAS 17 usw.³³

31 Vgl. Pellens, Fülbier, Joachim, & Sellhorn, 2011, Internationale Rechnungslegung S. 343

32 Vgl. Schmidt, 2015, Bilanzierung nach IFRS, Skript, Hochschule Anhalt, S.23(Unterlage)

33 Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung –Rechnungswesen,S.88

In China ist praktisch selbst die Herstellung von SAV sehr unüblich, deswegen wird HK hier nicht genau besprochen.

3.1.3 Folgebewertung

Nach der Erstbewertung soll SAV folgebewertet werden. Nach IFRS kann ein Unternehmen als Rechnungslegungsmethoden entweder das Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenmodell oder Neubewertungsmodell auf eine Gruppe von SAV auswählen und anwenden (IAS 16.29). Nach CAS kann jedoch nur das AK/HK-Modell ausgewählt werden (CAS 4.14).

Nach IFRS soll die Abschreibung eines SAV bei dem AK/HK-Modell beginnen, sobald der SAV zur Verfügung steht, und endet, wenn er gem. IFRS 5 als zur Veräußerungswert gehalten klassifiziert wird, oder ausgebucht wird und der frühere Termin angenommen wird (IAS 16.55).

Es gibt keine genauen Standards in CAS für den Anfang und das Ende der Abschreibung, Diese wird normalerweise mit der Methode wie IAS 16.55 berücksichtigt³⁴. Insbesondere kann praktisch die Abschreibung des SAV zur Vereinfachung der Ermittlung ab Folgemonat nach der Verfügung beginnen³⁵. Die Abschreibung soll monatlich ermittelt bzw. erfasst werden (CAS 4.18).

Der Grundgedanke der Abschreibung ist bei dem IFRS AK/HK-Modell und CAS ähnlich. Er ist:

$$\begin{array}{r} \text{Abschreibungsbasis} \\ - \text{ planmäßiger Abschreibung} \\ - \text{ Wertminderung} \\ (+ \text{ Zuschreibung}) \\ \hline = \text{ Bilanzwert} \end{array}$$

Die Wertminderung und Zuschreibung werden im System IFRS durch IAS 36 geregelt, wenn Gründe zur Zuschreibung nach IAS 36 bestehen, soll die Zuschreibung bis AK/HK gebucht werden. Nach CAS ist die Zuschreibung jedoch bei der Bewertung von SAV verboten (CAS 8.17), das ist unterschiedlich von IFRS, es wird noch hinten (Kapitel 3.1.4, S. 22) besprochen.

34 Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S.92

35 Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S.92

Die AK/HK wird nach IFRS als Abschreibungsbasis angenommen (IAS 16.30). Theoretisch ist die Abschreibungsbasis die AK/HK nach dem Abzug des Restwertes. In der Praxis wird der Restwert nach IFRS als ein unwesentliches Element für die Berechnung angesehen, deswegen bilden die AK/HK normalerweise die Abschreibungsbasis (IAS 16.53).

Die Abschreibungsbasis nach CAS ist im Unterschied zu IFRS keine AK/HK mehr, der Restwert wird nach CAS theoretisch und praktisch als wesentliches Element gesehen, deswegen muss der Abschreibungsbetrag eines SAV nach Abzug des Restwerts ermittelt werden (CAS 4.14). Die Definition des Restwertes ist gem. CAS 4.14 gleich wie IAS 16.6. Es ist klar, dass die monatliche Abschreibung nach CAS kleiner als IFRS sein wird, wenn die AK/HK eines SAV nach beiden Standards gleich ist und die Abschreibungen nach gleicher Methode gerechnet werden.

Außer der Abschreibungsbasis wird der planmäßige Abschreibungsbetrag auch nach der Abschreibungsmethode und Abschreibungsdauer bestimmt.

Als Abschreibungsmethode sind nach IFRS lineare und degressive Abschreibung sowie die leistungsabhängige Abschreibung erlaubt (IAS16.62). Die Abschreibungsdauer wird nach der Voraussichtlichen Nutzungsdauer für ein Unternehmen definiert (IAS 16.57).

Nach CAS sind lineare und leistungsabhängige Abschreibung erlaubt, degressive dagegen nach CAS verboten (CAS 4.17). Außer lineare und leistungsabhängige Abschreibung werden nach CAS die sog. doppelte degressive Abschreibung und die Gesamtzahl der Jahre Methode auch angenommen (CAS 4.17), beides sind beschleunigte Abschreibungen. Die Abschreibungsdauer wird nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer für ein Unternehmen, oder die Menge der Produktionen und Leistungen, die durch den SAV gebracht werden, definiert (CAS 4.3).

Die Anwendungsmethode der linearen und leistungsabhängigen Abschreibung ist nach CAS gleich wie IFRS aber mit verschiedener Abschreibungsbasis.

Die sog. doppelte degressive Abschreibung umfasst die Methode, mit der der Buchwert am Ende der Geschäftsperiode gleich dem Buchwert, zuerst ohne Berücksichtigung des Restwertes (also der Abschreibungsbasis ist AK/HK), und am Anfang der Geschäftsperiode nach dem Abzug des Abschreibungsbetrags, ist, der mit dem verdoppelten Abschreibungssatz ermittelt wird. Die Formel wie folgende:

$$\begin{aligned} \text{Jährliche Abschreibungssatz} &= 2 \div \text{Nutzungsdauer(Jahr)} \times 100\% \\ \text{Monatliche Abschreibungssatz} &= \text{jährliche Abschreibungssatz} \div 12 \\ \text{Monatlicher Abschreibungsbetrag} &= \text{Monatliche Abschreibungssatz} \times \text{Buchwert am Anfang der} \\ &\quad \text{Geschäftsperiode}^{36} \end{aligned}$$

Weil bei der Berechnung der Abschreibung kein Restwert abgezogen wird, muss beachtet werden, dass der Buchwert nicht kleiner als der geschätzte Restwert sein darf. Um den Buchwert nicht kleiner als den Restwert zu erhalten, soll die Abschreibungsmethode an der linearen Methode zwei Jahre vor der vollen Abschreibung geändert werden. Die Abschreibungsbasis zu Beginn der linearen Abschreibung ist der Restbuchwert nach dem Abzug von geschätztem Restwert³⁷. Das Beispiel dazu wird in Anlage 4 (S. 49) vorgestellt.

Die Formel von Gesamtzahl der Jahre Methode ist wie folgt:

$$\begin{aligned} \text{Jahres Abschreibungssatz} &= \text{Rest-ND/ Gesamtzahl der Jahre von Nutzungsdauer} \times 100\% \\ \text{Monatliche Abschreibungssatz} &= \text{jährliche Abschreibungssatz} \div 12 \\ \text{Monatlicher Abschreibungsbetrag} &= (\text{AK/HK} - \text{Restwert}) \times \text{Monatliche Abschreibungssatz}^{38} \end{aligned}$$

Weil bei der Ermittlung der geschätzte Restwert berücksichtigt wurde, darf die Abschreibungsmethode nicht mehr geändert werden. Das Anwendungsbeispiel steht in Anlage 5 (S. 49).

Die doppelte degressive Abschreibung und die Gesamtzahl der Jahre Methode bezeichnet man als beschleunigte Abschreibung. Bei SAV wird in frühen Perioden der Nutzungsdauer mehr abgeschrieben und in späteren weniger. Die Geschwindigkeit der Reduzierung der Abschreibung wird jährlich schneller, dadurch wird die Abschreibung beschleunigt und die Kosten von SAV können in der Nutzungsdauer schneller kompensiert werden. Die beiden beschleunigten Methoden werden nur nach CAS erlaubt und sind nach IFRS verboten. Besonders wichtig ist in China der Restwert oder der geschätzte Restwert und kann das Ergebnis der Abschreibung direkt beeinflussen.

In China wird normalerweise nur die indirekte Methode mit dem Konto „anfallende Abschreibung“³⁹ bei der Buchung von Abschreibung verwendet. Die Funktion des Kontos anfallende Abschreibung ist in China gleich dem Konto der Wertberichtigung. in Deutschland.

36 Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S.93

37 Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S.93

38 Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S.93

39 Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S.93

Das Neubewertungsmodell wird nur nach IFRS erlaubt, aber nach CAS nicht, deswegen wird das Neubewertungsmodell hier nicht besprochen.

3.1.4 Wertminderung

Nach der Ermittlung der planmäßigen Abschreibung von eines SAV soll nun geprüft werden, ob Wertminderung besteht. Die Wertminderung gilt nach. IAS 36 und CAS 8. Beide Standards werden bei der Bewertung von SAV angewendet.

Nach IAS 36 gibt es vier Schritte zur Wertminderung:

- (1) Identifizierung der möglichen wertgeminderten Vermögenswerte
- (2) Bewertung des erzielbaren Betrags
- (3) Ermittlung und Buchung einer Wertminderung
- (4) Zuschreibungen⁴⁰.

Wegen des Wertaufholungsverbots in Folgezeiträumen gelten nach CAS 8 nur die ersten drei Schritte⁴¹

Am Anfang dieses Kapitels wird geschrieben, dass IAS 36 und CAS 8 beide für SAV gültig sind. Deswegen sollen nur die ersten Schritte zu Bilanzstichtag gem. IAS 36.9 und CAS 8.4 danach beurteilt werden, ob Anzeichen für eine Wertminderung vorliegen. Die externe Informationsquelle gem. CAS 8.5 (1) ~ (3) sind gleich wie die nach IAS 36.12 (a)~(c), die externe Informationsquelle, die IAS 36.12(d) entspricht, wird nicht in CAS 8.5 genannt, sie kann nach CAS nicht als Informationsquelle zur Wertminderung gelten. Die Interne Informationsquelle gem. CAS 4.5 (4) ~ (6) sind gleich wie die nach IAS 36.12 (e) ~ (g). (Der genaue Inhalt der Informationsquellen werden hier nicht mehr gezeigt, wie auch in der entsprechende IAS zu finden ist, CAS8.5 (1)~(3) = IAS 36.12 (a)~(c), CAS 8.5 (4)~(6) = IAS 36.12(e)~(g))

Nach der Identifizierung des möglichen wertgeminderten Vermögenswerts, soll der erzielbare Betrag bewertet werden (CAS 8.6). Der erzielbare Betrag wird definiert

„als den höheren der beiden Beträge aus beizulegende Zeitwert abzüglich der Kosten der Veräußerung und Nutzungswert eines Vermögenswerts oder einer

40 Vgl. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten, S.88

41 Vgl. Deloitte (Hrsg.), 2014, China kompakt: Finanzen, Recht und Steuern, S 56.

zahlungsmittelgenerierenden Einheit“

(aus IAS 36.18 bzw. Vgl. CAS 8.6)

Gem. CAS 8.6 zählen die Kosten für den juristischen Bereich, die zur Veräußerung entstanden sind, dazulegende Steuer und Gebühren, Lieferungskosten und die direkte Kosten zur Vertriebszustand zu den Veräußerungskosten. Die Bestimmung des beizulegenden Zeitwert von SAV bei der Veräußerung wird durch CAS 8.8 und IFRS 13 geregelt, aber das gehört nicht zum Gegenstand dieser Arbeit.

Wie IAS 36. 30~57 wird der Nutzungswert gem. CAS 8.9 als Diskontierte Netto-Cashflow aus bestimmungsgemäßer Nutzung und aus Verkauf am Ende des Nutzungsdauer von SAV definiert⁴². Gem. CAS 8.11 ist die aktuelle Detailschätzung des Managements über einen Zeitraum von bis 5 Jahre mit anschließender Fortschreibung erlaubt, wie IAS 36.33⁴³. Die Bestandteile nach CAS 8.10, wie IAS 36.39 bis 53, sind die Zuflüsse aus weiterer Nutzung, Zuflüsse aus dem Verkauf am Ende des Nutzungsdauer von SAV und die notwendige Abflüsse zur Nutzung von SAV. Bei der Ermittlung der Abzinsung muss der Zinssatz gem. CAS 8.13 und IAS 36.55 den Zeitwert und die spezifische Risiken berücksichtigen. Dadurch ist es klar, dass die Regeln über Nutzungswert nach CAS und IFRS gleich sind.

Weil der erzielbare Betrag der höhere Betrag aus FV nach dem Abzug von Veräußerungskosten und Nutzungswert ist, braucht der anderer Betrag nicht bewertet zu werden, sofern ein Betrag höher als der Buchwert ist, das bedeutet keine Wertminderung entsteht (CAS 8.7).

Wenn der erzielbare Betrag kleiner als der Buchwert ist, soll die Differenz gewinnwirksam (CAS 8.15, IAS 36.60) die zu erfassende Wertminderung bilden (CAS 8.15, IAS 36.59). Bei der Erfassung der Wertminderung kann man nach CAS nicht direkt buchen, man muss auf das Konto „Rückstellung für Wertminderung“ als Gegenkonto von Aufwand für Wertminderung buchen. Dieses Konto ist das Wertberichtigungskonto für das Vermögenskonto, Die Rückstellung für Wertminderung (bzw. die auf Seit 19 genannten Konto anfallende Abschreibung) rechnet beim Abgang gegen den Wert des

42 Vgl. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten, S.89

43 Vgl. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten, S.89 i. V. m. CAS 8.11

SAV auf⁴⁴ und wird danach aufgelöst..

Besonders wird gem. CAS 8.16 der neue Buchwert nach der Wertminderung abzüglich des Restwerts als neue Abschreibungsbasis ab folgender Periode angenommen und der Abschreibungsbetrag soll ab folgender Periode in Rest-ND korrigiert werden, um der neuen Basis zu entsprechen.

Gem. IAS 36.110 ist zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob die erfasste Wertminderung noch existiert. Wenn die Gründe der Wertminderung nicht mehr existieren, soll eine Zuschreibung bis zu fortgeführte AK/HK ohne Wertminderung(IAS 36.117) gewinnwirksam(IAS36.119) gebucht werden⁴⁵.

Nach CAS 8.17 ist jedoch die Wertaufholung in den Folgezeiträumen verboten, um die falsche Beurteilung durch Auflösung der Gründe für Wertminderung und die Manipulierung von Gewinn oder Verlust zu vermeiden⁴⁶. Das Beispiel für Wertminderung steht in Anlage 6 (S. 50)

3.2 Bewertung der Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten oder Schulden werden nach BS 23 und RK 49 als eine gegenwärtige Verpflichtung definiert,

„die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abschluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.“

(aus RK 49(b) & vgl. BS 23)

Außer der Definition gibt es nach BS 24 und RK 83 noch zwei Bilanzierungskriterien von Schuldenposition:

„a) Hinreichende Wahrscheinlichkeit von ökonomischen Nutzenabschlüssen infolge späterer Verpflichtungsbegleichung

44 Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S.140

45 Vgl. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten, S.88

46 Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S.140

b) Zuverlässige Bewertbarkeit von Schulden⁴⁷“

wenn ein Sachverhalt die Definition und die vorne genannte Kriterien erfüllen kann, wird es als Verbindlichkeiten erfasst.

In dieser Arbeit werden die Verbindlichkeiten durch die Standards IAS 39 und CAS 22 dargelegt. Nach CAS und IFRS kann eine Verbindlichkeit als finanzielle Schuld zum Fair Value mit GuV-Effekt oder anderen finanzielle Schulden eingestuft werden. Finanzielle Schulden zum Fair Value mit GuV-Effekt bestehen aus zu Handelszwecken gehaltene Schulden und finanzielle Schulden zum FV mit GuV-Effekt durch Designation. Andere finanzielle Schulden sind normale Finanzinstrumente zu AK⁴⁸. Nach Fristigkeit kann die Verbindlichkeiten als kurz- bzw. langfristige verteilt werden. Die finanziellen Schulden zum FV mit GuV-Effekt sind kurzfristig (IAS 39.9, CAS 22.9), die andere Schulden als normale Finanzinstrumente können kurz- oder langfristig sein, z.B. kurzfristige Kredit und langfristige Anleihen. In dieser Arbeit wird die finanzielle Verbindlichkeit nach Fristigkeit besprochen.

3.2.1 Kurzfristige Verbindlichkeiten

Kurzfristige Verbindlichkeiten wird gem. IAS 1.69 und CAS 30.19 als eine Schuld definiert, die innerhalb des normalen Geschäftszyklus erwartet oder primär für Handelszwecke gehalten und innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet wird. Oder

„das Unternehmen hat kein uneingeschränktes Recht, die Erfüllung der Schulden um mindestens zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag zu verschieben. Ist die Schuld mit Bedingungen verbunden, nach denen diese aufgrund einer Option der Gegenpartei durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten erfüllt werden kann so beeinflusst dies ihre Einstufung nicht“

(aus IAS 1.69(d) & CAS 30.19(iv))

Der Geschäftszyklus eines Unternehmens wird als ein Zeitraum zwischen dem Erwerb von in einem Prozess eingehenden Vermögenswerten und deren Umwandlung in Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente definiert.

47 aus. Schmidt, 2015, Bilanzierung nach IFRS, Skript, Hochschule Anhalt, S.21(Unterlage) & Vgl. BS 24

48 Vgl. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichte S.107 i. V. m. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S.150 und IAS 39.9, 47, CAS 22.8

3.2.1.1 Normale kurzfristige Kredite

Ein kurzfristiger Kredit (RLZ<1Jahr) kommt meistens von einer Bank oder einem anderen Finanzinstitut und läuft mit einer festen Zahlung, die nicht in einen aktiven Markt notiert ist⁴⁹. Kurzfristiges Kredite gehören nicht zu den finanziellen Schulden erfolgswirksam zum FV gem. IAS 39.9 und CAS 22.9 (die beiden Standards werden in 3.2.1.2 genannt), deshalb werden diese zu den fortgeführten AK bewertet. Die AK bestehen aus einem beizulegenden Zeitwert bei der Aufnahme des Kredits und den direkt der Emission der Verbindlichkeiten zugerechnete Transaktionskosten(IAS39.43, 46(a), CAS 22.30). Bei Rückzahlung wird die FV-Änderung nicht erfasst, der Rückzahlungsbetrag wird zum Nennwert gezahlt und die Zinsen werden als Aufwand im GuV erfasst⁵⁰. Die Bewertung des kurzfristigen Kredits ist nach CAS gleich wie nach IFRS. Das Beispiel dafür steht in Anlage 7 (S. 52)

3.2.1.2 Finanzielle Schulden erfolgswirksam zum FV

In China muss eine finanzielle Verbindlichkeit bei der Aufnahme gem. CAS 22.8 als finanzielle Schuld erfolgswirksam zum FV oder andere Schuld angegeben werden. Nach IFRS können Verbindlichkeiten auch in diesen zwei Typen geteilt werden. Gem. IAS 39.9(a)(b) und CAS 22.9, 10 ist finanzielle Schuld erfolgswirksam zum FV als Handelszweck gehaltene Schulden oder finanzielle Schulden zum FV mit GuV-Effekt durch Designation eingestuft.

Eine finanzielle Schuld kann gem. IAS 39.9(a) und CAS 22.9 als zu Handelszwecken gehalten eingestuft sein, wenn sie eine der folgenden Bedingungen erfüllt:

- „1. Übernahme mit Kurzfristiger Veräußerungsabsicht*
- 2. Teil eines Portfolios mit Veräußerungen zur Gewinnmitnahme in der Vergangenheit oder⁵¹*
- 3. ein Derivat ist (mit Ausnahme solcher, die als finanzielle Garantie oder Sicherheitsinstrument designed und als solche effektiv sind)“*

(Aus. IAS 39.9(a) (iii) & Vgl. CAS 22.9(iii))

49 Vgl. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten, S. 102 i. V. m. IAS 39.9 u. CAS 22.17

50 Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S.150 u. CAS 17.2 i. V. m. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten, S. 104 u. IAS 39.56.

51 Aus. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten, S. 107 & vgl. CAS 22.9(i)(ii)

Gem. IAS 39.11A und CAS 22.21 kann ein Unternehmen einen Schuldvertrag mit einer oder mehreren eingebettete Derivat, das nicht unwesentlich sein darf und dessen Abspaltung zulässig sein muss, direkt als erfolgswirksam zum FV bewertete finanzielle Verbindlichkeit eingestuft⁵² werden.

Falls eine finanzielle Schuld nicht wie im letzten Absatz genannten Verbindlichkeit gehört, kann sie gem. IAS 39.9(b) und CAS 22.10 als finanzielle Schuld erfolgswirksam zum FV eingestuft werden, sofern sie eine der folgenden Bedingungen erfüllt:

*„Mindestens deutliche Verringerung eines , Missmatches ‘ mit andere Schulden
oder
Interne Bewertung, Berichterstattung und Steuerung zum Fair Value“⁵³*

Beim erstmaligen Ansatz wird eine finanzielle Schuld erfolgswirksam zum FV zum beizulegenden Zeitwert bewertet, die Nebenkosten werden bei dieser Situation als Aufwand ermittelt (IAS 39.43, CAS 22.30). Insbesondere werden die Transaktionskosten in China nicht direkt als Aufwand sondern als Minderung von Finanzerlöse erfasst.⁵⁴

Bei der Folgebewertung werden die Wertänderungen zum FV und der Zinsaufwand der Verbindlichkeiten gem. IAS39.47(a) und CAS 22.38(i) erfolgswirksam erfasst. In China soll der Zinsaufwand auch nicht direkt als Aufwand sondern als Minderung der Finanzerlöse wie die vorne genannten Transaktionskosten gebucht werden. Das Beispiel dafür wird in Anlage 8 (S. 53) gestellt.

3.2.1.3 Verbindlichkeiten in Fremdwährung

Verbindlichkeiten in Fremdwährung gehört gem. IAS 21.20(b) und CAS 19.2(ii) zu die Fremdwährungstransaktion. Eine Verbindlichkeit in Fremdwährung erfüllt die Voraussetzung der Fremdwährungstransaktion:

*„Mittel aufnimmt oder verleiht, wobei der Wert der Verbindlichkeiten oder Forderungen
in einer Fremdwährung angegeben ist.“*

(Aus IAS 21.20(b) & vgl. CAS 19.2(ii))

52 Vgl. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten, S. 102 i. V. m. CAS 22.21

53 Aus. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten, S. 102 & vgl. CAS 22.10

54 Vgl. Chinese Accounting Standards Board(CASB), 2015, Anwendungsbeispiele für CAS, S.272

Normalerweise wird chinesische RMB (CNY) in China bzw. europäischer Euro (EUR) in Deutschland als funktionale Währung angenommen. Bei der Fremdwährungstransaktion soll die Fremdwährung in die funktionale Währung umgerechnet werden (CAS 19.9 u. IAS 21.21).

Bei der Erstbewertung wird eine Fremdwährung mit dem aktuellen Kurs in die funktionale Währung umgerechnet (IAS 21.21 u. CAS 19.10). Ein Kurs kann praktisch auch verwendet werden, der einen Näherungswert für den aktuellen Kurs am Tag der Transaktion darstellt (IAS 21.22 u. CAS 19.10). In IAS 21.22 wird ein Beispiel für einen solchen Kurs gegeben: der Durchschnittskurs einer Woche oder eines Monats für alle Transaktionen in der jeweiligen Fremdwährung kann verwendet werden, der Durchschnittskurs bei stark schwankenden Wechselkursen dagegen nicht (IAS 21.22). In CAS 19.10 wird kein Beispiel gegeben, sondern eine zusätzliche Voraussetzung für den Näherungswert: Der Näherungswert muss durch die berichtigte Methode ermittelt werden (CAS 19.10). Bei der Erstbewertung sind die Regeln nach IFRS und CAS ähnlich aber nicht ganz gleich. Die Ergebnisse der Erstbewertung nach beiden Standards können jedoch gleich sein.

Am Bilanzstichtag müssen die Verbindlichkeiten in Fremdwährung zum Stichtagskurs umgerechnet werden (IAS 21.23(a) u. CAS 19.11). Die Umrechnungsdifferenzen zwischen Erstbewertung und Folgebewertung werden erfolgswirksam erfasst (IAS 21.28 u. CAS 19.11).

Wenn der Kurs am Bilanzstichtag höher als der Kurs bei Erstbewertung ist, steigt der Wert der Verbindlichkeiten, ein Verlust aus Kursänderung entsteht. Bei dieser Situation wird der Verlust in China direkt als Aufwand gebucht⁵⁵.

Wenn der Kurs am Bilanzstichtag jedoch bei einer anderen Situation kleiner als der Erstbewertungskurs ist, sinkt der Wert der Verbindlichkeiten, ein Erlös aus Kursänderung entsteht. Bei dieser Situation werden die Erlöse in China nicht direkt als Ertrag sondern als mindernder Aufwand gebucht⁵⁶.

3.2.2 Langfristige Verbindlichkeiten

Alle Schulden, die nicht als kurzfristige Schulden eingestufen sind, werden als langfristige Verbindlichkeiten definiert (IAS 1.69 u. CAS 30.20). Langfristige Verbindlichkeiten umfasst normale langfristige Kredite (Marktzins = Nominalzins), langfristige Verbindlichkeiten mit

55 Vgl. Chinese Accounting Standards Board(CASB), 2015, Anwendungsbeispiele für CAS, S.222

56 Vgl. Chinese Accounting Standards Board(CASB), 2015, Anwendungsbeispiele für CAS, S.222

Effektivzinsen und langfristige Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung über normale Zahlungsziel. Die Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung über normales Zahlungsziel wurden bereits durch die in Kapitel 3.1.2 genannte Anschaffung durch eine Zahlung über das normale Zahlungsziel besprochen.

3.2.2.1 Normale kurzfristige Kredite

Ähnlich wie die normalen kurzfristigen Krediten kommen die langfristigen Kredite (RLZ>1 Jahr) von einer Bank oder einem anderen Finanzinstitut. „Normal“ bedeutet, dass der Betrag der langfristigen Verbindlichkeit mit einer festen Zahlung, die nicht in einem aktiven Markt notiert ist, gleich dem Nennwert eines normalen kurzfristige Kredits ist (IAS 39.9 u. CAS 22.17) und dass der Nominalzinssatz der Verbindlichkeit und der Marktzinssatz gleich sind. Bei dieser Situation entsteht keine Agio oder Disagio.

Der normale langfristige Kredit gehört zu der Gruppe anderer finanzieller Schulden wie dem normalen kurzfristigen Kredit, weil er nicht zu der Gruppe der finanziellen Schulden erfolgswirksam zum FV gem. IAS 39.9 und CAS 22.9 gehört. Deswegen wird der normale langfristige Kredit zu fortgeführte AK erstbewertet (IAS39.43, 46(a), CAS 22.30)

Weil bei dieser Situation der Nominalzinssatz und der Marktzinssatz gleich sind, also keine Agio oder Disagio entsteht, können die Effektivzinsen bei der Folgebewertung nicht ermittelt werden. Die Änderung des beizulegenden Zeitwerts soll nicht erfasst werden und am Ende der Laufzeit wird die Verbindlichkeit mit dem Nennwert rückgezahlt, bzw. die Zinsen als Aufwand erfasst (IAS 39.47, 56 u. CAS 22.33, CAS 17.2).

3.2.2.2 Langfristige Verbindlichkeiten mit Effektivzinsen

Bei der Emission einer langfristigen Verbindlichkeit gibt es drei Gruppen: normale Verbindlichkeiten (Nominalzins = Marktzins, es wird schon vorne genannt), höhere verzinsliche Verbindlichkeiten (Nominalzins > Marktzins) oder niedrigere verzinsliche Verbindlichkeiten (Nominalzins < Marktzins). Wenn der Nominalzins der Verbindlichkeiten nicht gleich dem Marktzins ist, sollen die Verbindlichkeiten mit der Effektivzinsmethode bewertet werden. Die Effektivzinsmethode und der Effektivzinssatz werden so definiert:

„Die Effektivzinsmethode ist eine Methode zur Berechnung der fortgeführten Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit (oder einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten

oder Verbindlichkeit) und der Allokation von Zinserträge und Zinsaufwendungen auf die jeweiligen Perioden.

Der Effektivzinssatz ist der Kalkulationszinssatz, mit dem die geschätzten künftigen Ein- und Auszahlungen über die erwartete Laufzeit des Finanzinstruments oder ggf. eine kürzere Periode exakt auf den Nettobuchwert des finanziellen Verbindlichkeit abgezinst werden.“

(Aus IAS 39.9 & vgl. CAS 22.14)

Wie die normalen langfristigen Verbindlichkeiten gehören höher und niedriger verzinsliche Verbindlichkeiten nicht zur Gruppe 1 nach IAS 39.9 u. CAS 22.17. Sie sind andere Schulden, also in Gruppe 5. Deshalb sind die Verbindlichkeiten bei Erstbewertung mit Effektivzins zum AK zu bewerten (IAS 39.43, CAS 22.30).

Der Nominalzinssatz einer höher verzinslichen Verbindlichkeit ist höher als der Marktzins, ein ökonomischer Nachteil für Debitor entsteht. In dieser Situation ist der Barwert der Verbindlichkeit größer als Nennwert aufgrund des höheren Zinssatzes. Die Formel des Barwerts der Verbindlichkeit ist nach IFRS wie folgende:

$$1) \quad \text{Nominalzins je Jahr} - \text{Marktzins je Jahr} = \text{Zinshöherzahlung je Jahr}$$

$$2) \quad \sum \text{Zinshöherzahlung je Jahr} \times (1+r)^{-n} = \text{Agio (Barwert der Zinshöherzahlung)}$$

oder

$$\text{Zinshöherzahlung je Jahr} \times \frac{(1+r)^n - 1}{r \times (1+r)^n} = \text{Agio}$$

$$3) \quad \text{Nennwert} + \text{Agio} = \text{Barwert der Verbindlichkeit}$$

$$n = \text{Laufzeit} \quad r = \text{Marktzinssatz}^{57}$$

Der Nominalzinssatz der niedriger verzinslichen Verbindlichkeiten unterscheidet sich von den höher verzinslichen Verbindlichkeiten und ist kleiner als der Marktzins. Es gibt einen ökonomischen Vorteil für Debitor. Wegen des Vorteils wertet die Verbindlichkeit auf Barwert ab. Die Formel des Barwerts der Verbindlichkeiten nach IFRS ist:

57 Vgl. Schmidt, 2015, Bilanzierung von Eigenkapital, Verbindlichkeiten, und Rückstellungen nach IFRS, Skript, Hochschule Anhalt, S.3(Unterlage)

$$1) \quad \text{Nominalzins je Jahr} - \text{Marktzins je Jahr} = \text{Zinsminderzahlung je Jahr}$$

$$2) \quad \sum \text{Zinsminderzahlung je Jahr} \times (1+r)^{-n} = \text{Disagio (Barwert der Zinsminderzahlung)}$$

oder

$$\text{Zinsminderzahlung je Jahr} \times \frac{(1+r)^n - 1}{r \times (1+r)^n} = \text{Disagio}$$

$$3) \quad \text{Nennwert} - \text{Disagio} = \text{Barwert der Verbindlichkeiten}$$

$$n = \text{Laufzeit} \quad r = \text{Marktzinssatz}^{58}$$

Die Grundtheorie der Verbindlichkeiten mit Effektivzins ist nach CAS gleich wie nach IFRS. Die Ermittlungsmethode des Barwerts der Verbindlichkeiten ist jedoch in China unterschiedlich. In China gibt es eine gesamte Formel für den Barwert der höher bzw. niedriger verzinslichen Verbindlichkeiten. Der Barwert der Verbindlichkeiten können direkt ermittelt werden. Die Formel lautet wie folgend:

$$\begin{aligned} \text{Barwert der Verbindlichkeiten} &= \text{Barwert des Nennwerts} + \sum \text{Barwert der Nominalzinsen} \\ &= M \times (1+r)^{-n} + M \times i \times \frac{(1+r)^n - 1}{r \times (1+r)^n} \end{aligned}$$

$M = \text{Nennwert der Verbindlichkeiten}$ $r = \text{Marktzinssatz}$ $n = \text{Laufzeit}^{59}$ $i = \text{Nominalzinssatz}$

$\text{Nennwert der Verb.} - \text{Barwert der Verb.} = \text{. Agio/Disagio}$

Die Ergebnisse, die durch die IFRS- Methode und die chinesische Methode ausgerechnet werden, sind ähnlich, aber wegen des Unterschieds in der Methode kann ein kleiner Unterschied zwischen den Ergebnissen entstehen.

Nach der Erstbewertung soll eine langfristige Verbindlichkeit nach CAS und IFRS gleich mit Effektivzinismethode zu fortgeführte AK folgebewertet werden (IAS39.47 und CAS 22.33).

Bei der Folgebewertung der niedriger verzinslichen Verbindlichkeiten wird der Buchwert der Verbindlichkeiten jedes Jahr aufgewertet. Mit der Methode wird Disagio aufgelöst und am Ende der Laufzeit wird der Buchwert bis zur Höhe des Nennwerts, d.h. der ökonomische Vorteil verschwindet mit der Verkleinerung der Zinstage. Der Zinstag wird am Ende der

58 Vgl. Schmidt, 2015, Bilanzierung von Eigenkapital, Verbindlichkeiten, und Rückstellungen nach IFRS, Skript, Hochschule Anhalt, S.3(Unterlage)

59 Yang, 2008, Praktische Finanzbuchhaltung, S. 349

Laufzeit null sein und der ökonomische Vorteil verschwindet völlig.

Bei der Bewertung der höher verzinslichen Verbindlichkeiten wird der Buchwert der Verbindlichkeit jedes Jahr abgewertet, der ökonomische Nachteil verschwindet in der Laufzeit und der ökonomische Nachteil wird am Ende der Laufzeit völlig aufgelöst.

Die Ermittlung der Auflösung von Agio und Disagio bzw. Buchwert am Ende des Jahres kann folgendermassen beschrieben werden:

$$\text{Nominalzins} = \text{Nennwert} \times \text{Nominalzinssatz}$$

$$\text{Effektivzins} = \text{Buchwert}_{01.01} \times \text{Marktzinssatz}$$

$$\text{Nominalzins} - \text{Effektivzins} = (\text{Wenn } -) \text{Auflösung von Disagio}_{GJ} / (\text{Wenn } +) \text{Auflösung von Agio}_{GJ}$$

$$\text{Buchwert}_{31.12} = \text{Buchwert}_{01.01} - (-) \text{Auflösung von Disagio}_{GJ} \text{ oder } (+) \text{Auflösung von Agio}_{GJ}^{60}$$

Die Ermittlungsmethode der Folgebewertung ist nach CAS und IFRS gleich. Ein Beispiel für Erst- bzw. Folgebewertung steht im Anlage 9 (S. 54).

60 Vgl. Schmidt, 2015, Bilanzierung von Eigenkapital, Verbindlichkeiten, und Rückstellungen nach IFRS, Skript, Hochschule Anhalt, S.3(Unterlage)

4 Bestandteile des Abschlusses

Ein Abschluss eines Unternehmens wird als eine strukturierte Abbildung der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage des Unternehmens definiert (IAS 1.9 u. CAS 30.2)

Ein Abschluss besteht gem. IAS 1.10 mindestens aus fünf Teilen:

- 1) *„Bilanz*
- 2) *Gesamtergebnisrechnung*
- 3) *Eigenkapitalveränderungsrechnung*
- 4) *Kapitalflussrechnung*
- 5) *Anhang*⁶¹

Die fünf Teile sind gem. IAS 1.10 Pflichtbestandteile⁶², und ein chinesischer Abschluss besteht nach CAS 30.2 auch aus diesen fünf Teilen, aber die Kapitalflussrechnung steht gem. CAS 30.2 an dritter Stelle.

Nach IAS 1.10(f) wird die Position „Bilanz auf den Beginn der frühesten Vergleichsperiode“ als ein zusätzlicher Pflichtbestandteil bei rückwirkenden Fehlerkorrekturen, Ausweisänderung oder Ansatz- oder Bewertungsänderungen in Abschluss gelegt. Der Management-Bericht zur Lage des Unternehmens, der Umweltbericht, die Wertschöpfungsrechnung können gem. IAS 1.13 und 14 außerhalb des Abschlusses dargestellt werden. Die zusätzlichen Teile werden nicht in CAS besprochen.

Nach CAS 30.13 sollen die folgenden Informationen sichtbar dargestellt werden:

- 1) Der Namen des berichtenden Unternehmens;
- 2) Der Abschlussstichtag oder die Periode, auf die sich der Abschluss oder die Anhangangaben beziehen;
- 3) Maßeinheit des chinesischen RMB; und
- 4) Ob es sich um den Abschluss eines einzelnen Unternehmens oder einer Unternehmensgruppe handelt

Die Informationen sind nach IAS 1.51 wie folgend:

61 Aus. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten S.12 i. V. m. IAS 1.10

62 Vgl. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten S.12 i. V. m. IAS 1.10

- „a) der Name des berichtenden Unternehmens oder andere Mittel der Identifizierung sowie etwaige Änderungen dieser Angaben gegenüber dem vorangegangenen Abschlussstichtag;*
- b) ob es sich um den Abschluss eines einzelnen Unternehmen oder einer Unternehmensgruppe handelt;*
- c) der Abschlussstichtag oder die Periode, auf die sich der Abschluss oder die Anhangangaben beziehen;*
- d) die Darstellungswährung laut Definition in IAS21; und*
- e) wie weit bei der Darstellung von Beträgen im Abschluss gerundet wurde.“*

(Aus IAS 1.51)

Die Regeln über die Grundinformationen sind nach IAS 1.51 ausführlicher als CAS 30.13.

4.1 Bilanz

Wie in Deutschland werden die Informationen einer Bilanz in China auf zwei Seiten mit Konten strukturiert, die linke Seite zeigt Aktiva und rechte Seite zeigt Passiva. Die Summe der Aktiva muss gleich Summe der Passiva sein, die Beträge aus GJ und VJ jeder Positionen müssen in die Bilanz eingehen⁶³.

Ein Unternehmen muss kurzfristige und langfristige Vermögenswerte sowie kurzfristige und langfristige Schulden als getrennte Gliederungsgruppen in der Bilanz darstellen, wenn eine Darstellung nach der Liquidität nicht zuverlässig und relevanter ist (IAS 1.60 u. CAS 30.16). In China kann ein Unternehmen wie ein Finanzunternehmen, dessen Geschäftszyklus nicht deutlich zu erkennen ist, die Positionen nach Liquidität in der Bilanz darstellen. Ein mehrere Geschäfte betreibendes Unternehmen kann zum Teil Vermögen und Verbindlichkeiten halten, dessen Fristigkeiten nicht deutlich erkannt werden können, in dieser Situation kann das Unternehmen mit einer gemischten Methode von Fristigkeit und Liquidität darstellen (CAS 30.16).

Ein Vermögenswert kann als kurzfristig eingestuft werden, wenn er eine der folgenden Fälle erfüllt:

- (a) „die Realisierung des Vermögenswert wird innerhalb des normalen Geschäftszyklus*

⁶³ Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S. 231

erwartet, oder der Vermögenswert zum Verkauf oder Verbrauch innerhalb dieses Zeitraums gehalten;

(b) der Vermögenswert wird primär für Handelszwecke gehalten;

(c) die Realisierung des Vermögenswerts wird innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet; oder

(d) es handelt sich um Zahlungsmittel oder Zahlungäquivalente, es sei denn, der Tausch oder die Nutzung des Vermögenswerts zur Erfüllung einer Verpflichtung sind für einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag eingeschränkt.“

(aus IAS 1.66 & vgl. CAS 30.17)

Alle anderen Vermögenswerte, die nicht zu den kurzfristigen Vermögenswerten gehören, sind als langfristig einzustufen.

Die Definitionen von kurz- bzw. langfristigen Verbindlichkeiten werden bereits im Kapitel 3.2 (S. 23 u. 26) genannt.

Gem. CAS 30.23 müssen zumindest die folgenden Informationen unter Aktiva separat dargestellt werden:

- 1) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente
- 2) Finanzielle Vermögenswerte erfolgswirksam zum FV
- 3) Forderung aus L. u. L.
- 4) Vorauszahlung
- 5) Vorräte
- 6) die Summe der Vermögenswerte, die zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden und der Vermögenswerte, die zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden und der Vermögenswerte, die zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören.
- 7) zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte
- 8) bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestition
- 9) langfristige Aktien
- 10) als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien
- 11) Sachanlagen
- 12) biologische Vermögenswerte

13) immaterielle Vermögenswerte

14) aktive latente Steuern

(CAS 30.23)

Das bilanzierende Unternehmen soll zumindest die Zwischensumme der lang- und kurzfristigen Vermögenswerte darstellen, es sei denn, dass die Darstellung der Summe unmöglich ist. (CAS 30.24). Normalerweise wird Aktiva in China auch nach der Liquidierbarkeit des Vermögens gegliedert, aber die Reihenfolge ist nicht wie IFRS je liquider, umso weiter unten, sondern je liquider das Vermögen ist, desto höher steht es oben⁶⁴. Deswegen stehen kurzfristige Vermögenswerte oben und langfristige Vermögenswerte unten.

Passiva wird in der Bilanz als Eigenkapital und Fremdkapital getrennt, in Fremdkapital soll gem. CAS 30.25 zumindest die folgenden Posten dargestellt werden:

- 1) kurzfristige Kredit
- 2) finanzielle Schulden erfolgswirksam zum FV
- 3) Verbindlichkeiten aus L. u. L. und sonstige Verbindlichkeiten (RLZ<Jahr)
- 4) Vorauszug
- 5) Verbindlichkeiten aus Leistungen an Arbeitnehmer
- 6) Steuer- bzw. Gebührensulden und –erstattungsansprüche
- 7) die Schulden, die den Veräußerungsgruppen zugeordnet sind, die zur Veräußerung gehalten eingestuft werden.
- 8) langfristiges Kredit
- 9) Anleihen
- 10) Verbindlichkeiten aus L. u. L.(RLZ>1)
- 11) Rückstellung
- 12) passive latente Steuern

(CAS 30.25)

Ist die Darstellung unmöglich, soll zumindest die Zwischensumme der lang- und kurzfristigen Verbindlichkeiten dargestellt werden (CAS 30.26). Passiva ist in China auch nach der Befristung der Deckungsquelle, aber je langfristiger die Deckungsquelle ist, desto weiter steht sie unten. Deshalb steht FK oben und EK unten und kurzfristige Verbindlichkeiten

64 Yang, 2008, Praktische Finanzbuchhaltung, S. 459

stehen ganz oben. Passive latente Steuern werden als langfristige Verbindlichkeit eingestuft.⁶⁵ Darin besteht auch der Unterschied zu IFRS.

Nach CAS 30.27 sollen die folgenden Posten mindestens dargestellt werden:

- (1) Gezeichnetes Kapital
- (2) Kapitalrücklage
- (3) Gewinnrücklage
- (4) Gewinn- / Verlustvortrag

(CAS 30.27)

Nicht beherrschende Anteile, die im Eigenkapital dargestellt werden, sind im Konzernabschluss unter der Position EK darzustellen(CAS 30.27). Die Zwischensumme des EK muss in der Bilanz dargestellt werden. (CAS 30.28)

Die Gliederung der Posten wird nach IFRS nicht als Aktiva, EK und FK geordnet, sondern wird durch eine Gesamtgliederung angegeben. Die folgenden Posten können als Aktiva eingestuft werden:

- a) *„Sachanlagen*
- b) *als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien*
- c) *immaterielle Vermögenswerte*
- d) *finanzielle Vermögenswerte (ohne die Beträge, die unter e),h) und i) ausgewiesen werden)*
- e) *nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen*
- f) *biologische Vermögenswerte*
- g) *Vorräte*
- h) *Forderung aus Lieferung und Leistungen und sonstige Forderungen.*
- i) *Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente*
- j) *die Summe der Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche als zur Veräußerung gehaltene eingestuft werden und der Vermögenswerte, die zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören“*

65Fu Xing Medikament AG, 19.3.2016, Jahresabschluss 2015,
[http://www.cninfo.com.cn/information/companyinfo_n.html?fulltext?shmb600196\(20.5.2016\)](http://www.cninfo.com.cn/information/companyinfo_n.html?fulltext?shmb600196(20.5.2016))

(aus IAS 1.54)

Und die nachfolgenden Posten sind als Passiva eingestuft

- k) „Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung und sonstige Verbindlichkeiten*
- l) Rückstellungen*
- m) Finanzielle Verbindlichkeiten (ohne die Beträge, die unter k) und l) ausgewiesen werden)*
- n) Steuerschulden und –erstattungsansprüche gemäß IAS 12 Ertragsteuern*
- o) latente Steueransprüche und –schulden gemäß IAS 12*
- p) die Schulden, die den Veräußerungsgruppen zugeordnet sind, die gemäß IFRS 5 als Veräußerung gehalten eingestuft werden*
- q) nicht beherrschende Anteile, die im Eigenkapital dargestellt werden; sowie*
- r) gezeichnetes Kapital und Rücklagen, die den Eigentümern der Muttergesellschaft zuzuordnen sind.“*

(aus IAS 1.54)

Das bilanzierende Unternehmen hat in der Bilanz die Zwischensumme darzustellen (IAS 1.55).

Die Posten, die mindestens dargestellt werden müssen, sind nach IFRS ähnlich wie CAS, aber weniger und die Darstellung der Finanzinstrumente bzw. des EK ist nach CAS in der Bilanz detaillierter.

In China dürfen keine Wertberichtigungskonten in der Bilanz auftauchen. Bei der Darstellung der Posten SAV, immaterielle Vermögenswerte und biologische Vermögenswerte, sind die Beträge nach dem Abzug der entsprechenden „anfallenden Abschreibung“ in der Bilanz zu legen. Und bei der Darstellung der Posten lang- bzw. kurzfristige sowie sonstige Forderungen, Vorräte, bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestition, als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien, langfristige Aktien, SAV, immaterielle Vermögenswerte und biologische Vermögenswerte, sollen die Beträge abzüglich von Wertminderung gelegt werden.

Eine chinesische praktische Bilanz aus Shanghai Fu Xing Medikament AG für 2015 steht in Anlage 10 (S. 58).

4.2 Gesamtergebnisrechnung

In China werden normalerweise die nachfolgenden Informationen in der Gesamtergebnisrechnung dargestellt:

Umsatzerlöse	
- betriebliche Kosten	
- betriebliche Steueraufwendung	
- Verwaltungskosten	
- Vertriebskosten	
- Finanzaufwendung	
+ Wertänderung zum FV	
+ Erlöse aus Investitionen	
<hr/>	
= Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	
+ außerordentliche Erlöse	
- außerordentliche Kosten	
<hr/>	
= Brutto Ergebnis(Ergebnis vor Steuer)	
- Steuern aus Einkommen und Ertrag	
<hr/>	
= Netto Ergebnis(Ergebnis nach Steuern vor Aufgabe von Geschäftsbereichen)	
+ sonstiges Ergebnis	
<hr/>	
= Gesamtergebnis ⁶⁶	

Die Umsatzerlöse beinhalten die Erlöse aus allen gewöhnlichen Geschäftstätigkeiten, d.h. die Finanzerlöse gehören auch dazu und sie werden nicht durch einen Einzelposten dargestellt. Wertänderung zum FV beinhaltet alle Wertänderungen zum FV, die im GuV der Geschäftsperiode erfasst werden sollen, wie die vorne genannten finanziellen Schulden erfolgswirksam zum FV. Das sonstige Ergebnis ist gewinnneutral und umfasst zwei Bestandteile: 1) zu reklassifizierende Posten: reklassifizierende nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlage, Wertänderung zum FV von zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte, Cashflow Absicherung und Währungsdifferenz 2) nicht zu reklassifizierende Posten: Neubewertung von nicht reklassifizierenden nach der Equity-

⁶⁶ Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S. 240 i. V. m. CAS 30.31

Methode bilanzierte Finanzanlagen⁶⁷.

Die Gesamtergebnisrechnung wird nach IFRS wie nachfolgend dargestellt:

Umsatzerlöse	
- Finanzierungsaufwendungen	
+ Ergebnis aus der Entity-Bewertung	
- Steueraufwendungen	
+ Nachsteuerergebnis aus aufgegebenen Geschäftsbereichen	
<hr/>	
= Gewinn oder Verlust	
+ Sonstiges Ergebnis	
a) zu reklassifizierende Posten	
• Währungsdifferenz nach IAS 21	
• Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte nach IAS 39	
• Cashflow Absicherung nach IAS 39	
b) nicht zu reklassifizierende Posten	
• Neubewertungen nach IAS 16, IAS 38	
• Neubewertungsergebnis nach IAS 19	
<hr/>	
= Gesamtergebnis ⁶⁸	

Nach IFRS hat ein Unternehmen die Wahl, alle Positionen in einer Gesamtrechnung oder GuV und sonstige Ergebnis in zwei Rechnung getrennt darzustellen (IAS 1,10A). Obwohl in CAS kein solcher Standard geregelt ist, können sie die entsprechenden Positionen normalerweise auch in einer oder zwei Rechnung darstellen.⁶⁹ Die Wertänderung zum FV ist nach CAS als gewinnwirksamer Posten bei der Ermittlung von GuV zu berücksichtigen, nach IFRS ist die Wertänderung aus der Neubewertung als sonstiges Ergebnis darzustellen.

Eine chinesische praktische Gesamtergebnisrechnung steht in Anhang, Anlage 11 (S. 62) als Beispiel dafür.

67 Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S. 240 i. V. m. CAS 30.33

68 Vgl. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten, S.16 i. V. m. IAS 1.81-82A

69 Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S. 242

5 Fazit

Das im Jahr 2006 erlassene Chinese Accounting Standards for Business Enterprises (CAS) ist eine Konvergenz mit dem International Financial Reporting Standards (IFRS). Viele ähnliche Regeln bestehen in beiden Standards. Trotzdem gibt es auch viele Unterschiede zwischen CAS und IFRS.

Der Unterschied besteht hauptsächlich bei der Bewertung von SAV. Zuerst sind die Definitionen und Bilanzierungskriterien nach CAS und IFRS ganz gleich. Über die Bewertung sind die Bestandteile der AK bei der Erstbewertung nach beiden Standards etwas unterschiedlich. Einige Posten sind nicht gleichzeitig nach CAS und IFRS gültig für AK, wie bspw. die Kosten für den Abbruch und das Abräumen des Vermögenswertes nach IAS 16.16c. Dieser Posten wird in CAS nicht genannt. Die Gruppeneanschaffung von mehreren SAV mit einem Gesamtbetrag ist relativ üblich in China. Deswegen gibt es in CAS eine spezielle Regel für den besonderen Fall. Das Einzelbewertungsprinzip ist die Basis dieser Regel, aber IFRS erfasst keine Regel für den besonderen Fall. Einzelbewertung ist nach IFRS auch Grundlage der Bewertung. Wenn die Zahlung eines SAV über das normale Zahlungsziel hinaus aufgeschoben wird, ist die Bewertung der Fremdkapitalkosten nach IFRS und CAS gleich.

Bei der Folgebewertung von SAV bestehen auch viele Unterschiede zwischen CAS und IFRS. Nach IFRS kann ein Unternehmen als Rechnungslegungsmethode entweder das Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenmodell oder Neubewertungsmodell auf eine Gruppe von SAV auswählen und anwenden (IAS 16.29). Nach CAS kann jedoch nur das AK/HK-Modell ausgewählt werden (CAS 4.14). Die Abschreibungsbasis ist nach CAS und IFRS auch nicht gleich. Der Restwert wird nach IFRS als ein unwesentliches Element für die Berechnung gesehen, er wird normalerweise nicht von der Abschreibungsbasis abgenommen (IAS 16.53). Aber nach CAS ist der Restwert bei der Ermittlung der Abschreibungsbasis zu berücksichtigen (CAS 4.14).

Die Abschreibungsmethode ist nach CAS und IFRS auch unterschiedlich. Lineare und leistungsabhängige Abschreibungen sind nach CAS 4.17 und IAS 16.62 beide erlaubt, aber degressive Abschreibungen nur nach IAS, nach CAS jedoch verboten (CAS 4.17, IAS 16.62). Doppelte degressive Abschreibungen und Gesamtzahl der Jahre Methode werden nur nach CAS angenommen (CAS 4.17), nach IFRS sind sie nicht erlaubt. Die Ermittlung der

Wertminderung ist nach CAS und IFRS ähnlich, aber die Zuschreibung ist nach CAS verboten (CAS 8.17).

Die Bewertung der Verbindlichkeiten ist nach CAS und IFRS fast ganz gleich. Der hauptsächlichste Unterschied besteht in der Buchungstechnik. In China werden die Transaktionskosten und die Wertänderung bei der Buchung der finanziellen Schulden erfolgswirksam zu FV als Minderung von Erlöse gebucht, nicht direkt als Aufwand, aber die Ergebnisse sind nach beiden Standards gleich.

Die Grundformeln sind bei der Darstellung des Jahresabschluss nach CAS und IFRS in einigen Punkten identisch, aber die geforderten Mindestposten sind nicht ganz gleich, bspw. nach CAS werden die Informationen über die Finanzierung detaillierter gefordert, nach IFRS jedoch nicht.

Obwohl CAS sehr ähnlich wie IFRS ist, bestehen noch viele Unterschiede zwischen den beiden Standards. CAS wurde im Jahr 2006 erlassen, um dem internationalen Handel besser zu entsprechen. Bis heute ist CAS in China nur knapp zehn Jahre gültig. Die davor bestehenden Rechnungsgewohnheiten, die unterschiedlich von den internationalen Gepflogenheiten sind, können nicht sofort geändert werden. Und die speziellen chinesischen wirtschaftlichen Merkmale und Institutionen führen auch dazu, dass China nie IFRS total annimmt. Trotzdem gibt es in China auch ein Rechnungswesen-Gesetz. Dieses Gesetz legt nur die Rahmenbedingungen fest und kann nicht als Accounting Standards funktionieren. China hat auch kein Gesetz wie das deutsche HGB, was zum Teil als Standards gültig und den anderen inländischen Gesetzen entsprechen kann. IFRS als ausländische Standards kann auch nicht die chinesischen speziellen wirtschaftlichen Merkmale, Institutionen und Gesetze entsprechen. Aus diesem Grund wurde CAS erlassen und mit der Entwicklung der Wirtschaft immer weiter verbessert.

Literaturverzeichnis

Monographien

- (1) Chinese Accounting Standards Board(CASB), 2015, *Anwendungsbeispiele für CAS*. Lixin Accounting Publishing House.
- (2) Prüfungsamt für Rechnungswesen, 2016, *Grundkenntnisse des Rechnungswesens*, Chinese financial & Economic Publishing House.
- (3) The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, *Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen*, Chinese financial & Economic Publishing House.
- (4) Li, Yanxi, Liu, Yanping, & Yao, Hong, 2013, *Finanzbuchhaltung*, Dongbei University of Finance and Economics.
- (5) Dai, Deming, Lin, Gang, & Zhao, Xibu, 2012, *Financial Accounting*, China Renmin University Press.
- (6) Deloitte& Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Hrsg.), 2014, *China kompakt: Finanzen, Recht und Steuern*, LOGOPUBLIX Fachbuch Verlag.
- (7) KPMG AG. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft(Hrsg.), 2012, *IFRS visuell - Die IFRS in strukturierten Übersichten*, Schäffer Poeschel.
- (8) Pellens, B., Fülbier, R. U., Joachim, G., & Sellhorn, T., 2011, *Internationale Rechnungslegung*, Schäffer Poeschel.
- (9) Schmidt, J. 2015, *Bilanzierung von Eigenkapital, Verbindlichkeiten, und Rückstellungen nach IFRS*, Bernburg, Hochschule Anhalt (Skript)
- (10) Schmidt, J. 2015, *Bilanzierung nach IFRS*, Bernburg. Hochschule Anhalt (Skript)

Gesetze/Standards

- (11) Ministry of Finance of the People's Republic of China, 2014, *Accounting Standards for Business Enterprises*, Lixin Accounting Publishing House
- (12) Hoffmann, W.-D. Lüdenbach, N., (Hrsg.), 2014, *IAS/IFRS-Texte 2014/2015 2014/2015.*, nwb Textausgabe

Internetquelle

- (13) O.A., 16. 3. 2012, Die Regel der Umsatzsteuer für Lieferungskosten, <http://bbs.chinaacc.com/forum-2-13/topic-1607617.html> (19. 4. 2016)

- (14).O.A. 2014, Rechnungswesen Skript Kapitel 9,
<http://wenda.dongao.com/openqas/21181676.html>(4.5.2016)
- (15) Fu Xing Medikament AG, 19.3.2016, Jahresabschluss 2015,
http://www.cninfo.com.cn/information/companyinfo_n.html?fulltext?shmb600196(20.5.2016)
- (16) Liu, Lili, 16. 7 2011, *Die Anwendung von Fair Value nach CAS*.
<http://www.canet.com.cn/wenyuan/kjlw/kjzdzz/201107/16-207965.html>(11. 4. 2016)

Anlageverzeichnis

Anlage 1 Beispiel für Anschaffung mit normalem Zahlungsziel	XLIV
Anlage 2 Beispiel für gemeinsame Anschaffung von mehreren Einzelsachanlagen.....	XLV
Anlage 3 Beispiel für Anschaffung mit der Zahlung über normalem Zahlungsziel.....	XLVI
Anlage 4 Beispiel für doppelte degressive Abschreibung.....	XLIX
Anlage 5 Beispiel für „Gesamtzahl der Jahre“- Methode	XLIX
Anlage 6 Beispiel für Wertminderung	L
Anlage 7 Beispiel für kurzfristigen Kredit.....	LII
Anlage 8 Beispiel für finanzielle Schulden erfolgswirksam zum FV	LIII
Anlage 9 Beispiel für höher verzinsliche Verbindlichkeit	LIV
Anlage 10 Bilanz der Shanghai Fu Xing Medikament(Konzern) AG	LVIII
Anlage 11 Gesamtergebnisrechnung der Shanghai Fu Xing Medikament (Konzern) AG.....	LXII
Anlage 12 Zusammenfassung des Vergleichs von CAS und IFRS für die Bewertung von SAV.....	LXVI
Anlage 13 Zusammenfassung des Vergleichs von CAS und IFRS für die Bewertung von Verbindlichkeiten	LXVIII

Anlage 1 Beispiel für Anschaffung mit normalem

Zahlungsziel⁷⁰

Die Firma A hat am 01.02.2009 eine Maschine aus dem Inland angeschafft, die aufgebaut werden musste. Der Anschaffungspreis war 10.000 CNY (Netto, kein Rabatt), Umsatzsteuer 1.700 CNY, die Verpackungskosten von 200 CNY, der Preis für Lieferung 100 CNY und die Überweisung des Betrages ist bereits erfolgt. Montagekosten betragen insgesamt 500 CNY. Es gab keine weiteren dazuzuzählenden Steuer oder Abgaben, keine Kosten für Standortvorbereitung oder Abbruch und das Abräumen des Vermögenswertes und die Wiederherstellung des Standortes.

Ermittlung der AK der Maschine gem. CAS 4.8:

	Anschaffungspreis(CAS4.8)		10.000
+	Direkt zurechenbare	+	793
	Nebenkosten(CAS 4.8)		
	➤ Lieferungskosten		100×(1-7%)=93
	➤ Verpackungskosten		200
	➤ Montagekosten		500
<hr/>			
=	Anschaffungskosten	=	10.793 CNY

Umsatzsteuer= 1.700+100×7%=1707 CNY

Buchungssätze/CNY:

1	Laufendes Projekt	10.000	an	Bankguthaben	11.700
	Ust - Vst	1.700			
2	Laufendes Projekt	93	an	Bankguthaben	100
	Ust - Vst	7			

⁷⁰ Vgl. Dai & Zhao, 2012, Financial Accounting, S.141

3	Laufendes Projekt	200	an	Bankguthaben	200
4	Laufendes Projekt	500	an	Bankguthaben	500
5	Maschine	10.793	an	Laufendes Projekt	10.793

Ermittlung der AK der Maschine gem. IAS 16.16 und 17

	Anschaffungspreis(IAS 16.16a)		10.000
+	Direkt zurechenbare Nebenkosten(IAS16.16b)	+	600
	➤ Lieferungskosten(IAS16.17c)		100
	➤ Montagekosten(IAS 16.17d)		500
<hr/>			
=	Anschaffungskosten	=	10.600 CNY

Die Umsatzsteuer wird nicht berechnet.

Wenn es Kosten der Standortvorbereitung oder Kosten für Abbruch und das Abräumen des Vermögenswertes und die Wiederherstellung des Standortes gibt, sollen die Kosten nach IFRS als AK erfasst werden, aber nach CAS nicht.

Anlage 2 Beispiel für gemeinsame Anschaffung von mehreren Einzelsachanlagen⁷¹

Die Firma X hat in Juni 2014 mit einem gesamten Beitrag von 600.000 CNY (Netto, Umsatzsteuer von 102.000 CNY, 17%) Auto A und B angeschafft. Für die beiden Autos wurde kein Einzelpreis aufgelistet. Die Erwerbssteuer war insgesamt 100.000 CNY, die beiden Beträge wurden schon überwiesen. Der Marktpreis für Auto A – sind 450.000 CNY, für Auto B – 200.000 CNY.

Die Ermittlung der AK von Auto A und B gem. CAS 4.8:

(1) Die Proportionen beider Autos sind:

$$\text{Auto A : } 450.000 \div (450.000+200.000) \times 100\% = 69,23\%$$

$$\text{Auto B: } 200.000 \div (450.000+200.000) \times 100\% = 30,77\%$$

⁷¹ Vgl. Chinese Accounting Standards Board(CASB), 2015, Anwendungsbeispiele für CAS, S.47

(2) Die Buchwerte von beiden Autos:

Auto A: $(600.000+100.000) \times 69, 23\% = 484.600$ CNY

Auto B: $(600.000+100.000) \times 30, 77\% = 215.400$ CNY

(3) Die Buchungssätze / CNY:

1	Sachanlage		an		
	Auto A	484.600		Bankguthaben	802.000CNY
	Auto B	215.400			
	Umsatzsteuer	102.000 CNY			
Vorsteuer(17%)					

Anlage 3 Beispiel für Anschaffung mit der Zahlung über normalem Zahlungsziel⁷²

Unternehmen A kauft am 01.01.01 bei Unternehmen B, für den Preis von 9.000.000 CNY, eine Maschine (Netto, Umsatzsteuer wird hier nicht überlegt). Durch 10 Ratenzahlungen aufgeteilt in 5 Jahre, d.h. über das normale Zahlungsziel hinaus aufgeschoben, Stichtage sind 30.06 und 31.12 jeden Jahres. Zu leistende Zahlungen in jeder Periode sind 900.000 CNY. Die Montage beginnt am 01.01.01 und das Ziel ist es, den kompletten Aufbau am 31.12.01 im betriebsbereiten Zustand zu übergeben. Die Montage kostet 398.530,60 CNY und wurden bereits per Überweisung beglichen. Der Zinssatz für jede Periode beträgt 10%.

Die Ermittlung der AK nach CAS

(1) Die AK entspricht dem Gegenwert des Barpreises am Erfassungstermin.(CAS 4.8)

$$\text{Gegenwert des Barpreises} = 900.000 \times \frac{(1+10\%)^{10} - 1}{10\% \times (1+10\%)^{10}} = 5.530.140 \text{ CNY}$$

$$\text{Zinsen} = 9.000.000 - 5.530.140 = 3.469.860$$

Der Barpreis ist der Buchwert der Maschine am 1.1.01

⁷² Vgl. The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen S. 86

Der Buchungssatz am 01.01, Jahr 01/ in CNY

1)	laufendes Projekt	5.530.140	an	Langfr. Verb.	9.000.000
	Finanzierungsaufwand	3.469.860		(Maschine 5.530.140+ Zinsen 3.469.860)	

(2) Auflösung der langfristige Verbindlichkeit

Periode	Zahlung je Periode	Finanzierungs- aufwand	Auflösung der Verbindlichkeit. für Maschine	Verbindlichkeit für Maschine
①	②	③ = ⑤ Anfang der Periode × 10%	④ = ② - ③	⑤ Ende der Periode = ⑤ Anfang der Periode - ④
01.01.01				5.530.140
30.06. 01	900.000	553.014	346.986	5.183.154
31.12.01	900.000	518.315,40	381.684,60	4.801.469,40
30.06.02	900.000	480.146,94	419.853,06	4.381.616,34
31.12.02	900.000	438.161,63	461.838,37	3.919.777,97
30.06.03	900.000	391.977,80	508.022,20	3.411.755,77
31.12.03	900.000	341.175,58	558.022,20	2.852.931,35
30.06.04	900.000	285.293,14	614.706,86	2.238.224,47
31.12.04	900.000	223.822,45	676.177,55	1.562.046,92
30.06.05	900.000	156.204,69	743.795,31	818.251,61
31.12.05	900.000	81.748,39	818.251,61	0
Summe	9.000.000	3.469.860	5.530.140	0

(3) Montage beginnt am 01. 01. 01. und endet am 31. 12. 01. Ab 31. 12. 01 ist die Maschine im beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand. Die Finanzierungsaufwendungen, die in dieser Zeitraum entstehen, können gem. CAS 17.4ff. als AK aktiviert werden, deswegen ist die AK der Maschine wie folgend:

Anschaffungspreis(CAS4.8)	5.530.140
+ Direkt zurechenbare Nebenkosten(CAS 4.8)	+ 398.530,60(Montage)

$$\begin{array}{l}
 + \text{ Pflicht für Finanzierungsaufwand gem. CAS } + 553.014 + 518.315,40 \\
 17(\text{CAS } 4.8) \\
 \hline
 = \text{ Anschaffungskosten} \qquad \qquad \qquad = 7.000.000 \text{ CNY}
 \end{array}$$

Buchungssätze am 30,06,01 und 31,12,01/in CNY

30,06,01					
1)	Laufend Projekt Maschine	553.014	an	Finanzierungsaufwand	553.014
2)	Langfr. Verb.	900.000	an	Bankguthaben	900.000
31,12,01					
1)	Laufend Projekt Maschine	518.315,40	an	Finanzierungsaufwand	518.315,40
2)	Langfr. Verb.	900.000	an	Bankguthaben	900.000
3)	Laufend Projekt Maschine	398.530,60	an	Bankguthaben	398.530,60
4)	SAV- Maschine	7.000.000	an	Laufend Projekt Maschine	7.000.000

(4) Ab 31. 12. 01 ist die Maschine im beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand Die restlichen Finanzierungsaufwendungen können nicht gem. CAS 17.4ff. als AK aktiviert werden, sondern als Zinsen

Die Buchungssätze ab 30,06,02/ in CNY

1)	Aufwand- Zinsen	480.146,94	an	Finanzierungsaufwand	480.146,94
	Langfr. Verb.	900.000	an	Bankguthaben	900.000

Die Buchungssätze von 30,06,02 bis 31,12,05 sind wie dieses Buchungssatz.

Die Ermittlung der AK nach IFRS ist ähnlich wie CAS. Die AK entspricht dem Gegenwert des Barpreis am Erfassungstermin gem. IAS 16.23. Die Montagekosten werden als AK gem. IAS 16.17 erfasst, die Aktivierung der Finanzierungskosten als AK gem. IAS 23.8ff und der restliche Finanzierungsaufwand als Zinsenkosten gem. IAS 16.23.

Anlage 4 Beispiel für doppelte degressive Abschreibung⁷³

Unternehmen A hat am 01.01.01 eine Maschine vom Preis von 1.200.000 CNY angeschafft. Die Nutzungsdauer ist 5 Jahre, der geschätzte Restwertsatz liegt bei 4%. In der Nutzungsdauer entstand keine Wertminderung. Unternehmen A hat doppelte degressive Methode benutzt.

Jahres Abschreibungssatz= $2/5 \times 100\% = 40\%$

Abschreibungsbetrag/in CNY:

1. Jahr = $1.200.000 \times 40\% = 480.000$

2. Jahr = $(1.200.000 - 480.000) \times 40\% = 288.000$

3. Jahr = $(1.200.000 - 480.000 - 288.000) \times 40\% = 172.800$

Ab 4. Jahr wird Abschreibungsmethode an lineare Methode geändert

Restbuchwert = $1.200.000 - 480.000 - 288.000 - 172.800 = 259.200$

Abschreibungsbasis = $259.200 - 1.200.000 \times 4\% = 211.200$

Abschreibungsbetrag 4. und 5. Jahr = $211.200 \div 2 = 105.600$

Anlage 5 Beispiel für „Gesamtzahl der Jahre“ - Methode

In diesem Beispiel werden die Informationen aus Anlage 4 benutzt, aber mit der „Gesamtzahl der Jahre“ - Methode

AfA-Basis = $1.200.000 \times (1 - 4\%) = 1.152.000$

Gesamtzahl der Jahre von Nutzungsdauer = $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$

AfA/in CNY

Jahr	Rest-ND	AfA-Basis	Jahres AfA-satz	Jahres AfA-Beitrag	Anfallende AfA
1	5	1.152.000	5/15	384.000	384.000
2	4	1.152.000	4/15	307.200	691.200
3	3	1.152.000	3/15	230.400	921.600
4	2	1.152.000	2/15	153.600	1.075.200

73 The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S.93,94

5	1	1.152.000	1/15	76.800	1.152.000
---	---	-----------	------	--------	-----------

Anlage 6 Beispiel für Wertminderung⁷⁴

Unternehmen A hat am 31.12.2012 eine Maschine mit Patent gekauft. Am 31.12.2014 hat Unternehmen A herausgefunden, dass eine technische ähnliche Maschine auf den Markt existiert. Damit könnte man von einer Wertminderung für diese Maschine ausgehen.

- Die AK beim Zugang war 3.000.000 CNY, bis 31.12.2014 war die anfallende planmäßige Abschreibung 500.000 CNY, die Rückstellung für Wertminderung aus früheren Jahr war 200.000 CNY, der Zinssatz liegt bei 5%
- Wenn die Maschine verkauft wird, kann von einem Netto - Veräußerungswert von 2.200.000 CNY ausgegangen werden..
- Wenn die Maschine weiter genutzt wird, könnte sie noch 5 Jahre weiter laufen, die geschätzte CF wären 500.000 CNY, 480.000 CNY, 460.000 CNY, 440.000 CNY, 420.000 CNY, die geschätzte CF aus Abgang der Maschine im sechsten Jahr würde 380.000 CNY bringen.

Bewertung der Wertminderung nach CAS

Buchwert der Maschine am 31. 12. 2014

$$= 3.000.000 - 500.000 - 200.000 = 2.300.000 \text{ (CNY)}$$

1) Identifizierung der möglichen wertgeminderten Vermögenswerte

Externe Informationsquelle gem. CAS 8.5(2) liegt vor.

2) Ermittlung des erzielbaren Betrags

① Netto Veräußerungswert = 2.200.000 CNY(CAS 8.6 bis 8)
< Buchwert 2.300.000 CNY

② Bewertung von Nutzungswert / in CNY

⁷⁴ Vgl. Chinese Accounting Standards Board(CASB), 2015, Anwendungsbeispiele für CAS, S.107

Jahr (CAS 8.11)	Geschätzte CF (CAS 8.9)	Zinssatz (CAS 8.13)	Barwert (CAS 8.9)
2015	500.000	5%	476.190
2016	480.000	5%	435.374
2017	460.000	5%	397.365
2018	440.000	5%	361.989
2019	420.000	5%	329.081
2020	380.000	5%	283.562
Summe			2.283.561

Nutzungswert 2.283.561 CNY > Netto Veräußerungswert 2.200.000 CNY

Gem. CAS 8.6 Erzielbare Betrag = Nutzungswert = 2.283.561 CNY

3) Ermittlung und Buchung einer Wertminderung

Weil der Nutzungswert kleiner als der Buchwert ist, soll die Differenz als Wertminderung gewinnwirksam gebucht werden. (CAS 8.15)

Wertminderung = 2.300.000 – 2.283.561 = 16.439 (CNY)

Buchungssatz /in CNY

1)	Aufwand Wertminderung	16.439	an	Rückstellung für Wertminderung	16.439
----	--------------------------	--------	----	-----------------------------------	--------

Die Abschreibungsbasis für die restlichen 5 Jahre ist 2.283.561 CNY, abzüglich des Restwertes . Zuschreibung ist gem. CAS 8.17 verboten

Die Bewertung der Wertminderung nach IFRS ist bei den ersten drei Schritten gleich wie CAS, die Standards sind:

1)Schritt: Externe Information IAS 36.12(b)

2)Schritt: Nutzungswert(IAS 36. 33, 39, 55) ist höher als Netto Veräußerungswert(IAS 36. 25 bis 28), und wurde erzielbare Betrag (IAS 36.18).

3)Schritt: Erzielbare Betrag ist kleiner als Buchwert und die Differenz als Wertminderung gewinnwirksam (IAS 36.60) gebildet (IAS 36.59)

4) Beurteilung, ob Wertminderung weiter existiert (IAS 36.110), wenn nicht,

Zuschreibung ist bis 2.300.000 CNY gewinnwirksam (IAS 36.117) zu buchen (IAS 36.119).

Anlage 7 Beispiel für kurzfristigen Kredit⁷⁵

Unternehmen Zhong Da hat am 16.10.2012 einen kurzfristigen Kredit im Wert von 80.000 CNY bei einer Bank aufgenommen, ohne Transaktionskosten. Der Jahreszinssatz betrug 12% (also monatlich 1%). Das Unternehmen zahlte in drei Monate zurück.

Bewertung nach CAS:

1 Kurzfristiges Kredit gem. CAS 22.17

2 Bewertung und Buchung

Erstbewertung zum AK(FV + Transaktionskosten) gem. CAS 22.9)					
1)	Bankguthaben	80.000	an	Kurzfristiges Kredit	80.000
Folgebewertung 31.10 2012 Zinsen als Aufwand gem. CAS 17.2					
2)	Zinsaufwand	400	an	Verbindlichkeit- Zinsen	400
Folgebewertung 31.11.2012 und 31.12.2012					
3)	Zinsaufwand	800	an	Verbindlichkeit- Zinsen	800
Abgang des Kredits am 16.01.2013					
4	Verbindlichkeit-Zinsen	2000 =800×2+400	an	Bankguthaben	82.400
	Zinsaufwand	400			
	Kurzfristiges Kredit	80.000			

Nach IFRS ist die Bewertung gleich wie CAS:

Die Definition des kurzfristigen Kredits gem. IAS 39.9, Erstbewertung gem. IAS 39.43,46(a), Zins als Aufwand gem. IAS39.56.

⁷⁵ Vgl. Li, Yanxi, 2013, Finanzbuchhaltung, S.191

Anlage 8 Beispiel für finanzielle Schulden erfolgswirksam zum FV⁷⁶

Am 01.10.2013 wurde dem Unternehmen A genehmigt, eine kurzfristige Anleihe von 1 Jahr mit Nennwert von 1.000.000 CNY (inkl. Transaktionskosten von 1.000 CNY) von einer Bank aufzunehmen. Der jährliche Zinssatz betrug 8%. Am Ende der Laufzeit wurde das Kapital mit Zinsen auf einmal bezahlt. Das angenommene Kapital wurde zur Produktion angewandt. Das Unternehmen hat die Anleihe als finanzielle Schulden erfolgswirksam zum FV eingestuft. Die Änderung des Marktwerts (Netto) der Anleihe wie folgt:

31.12.2013 1.080.000 CNY
 31.03.2014 1.050.000 CNY
 30.06.2014 1.030.000 CNY

Am 30.09.2014 wurde das Kapital und Zinsen bezahlt.

Bewertung nach CAS:

01.10.2013 Ausgabe der Anleihe, Erstbewertung zu FV (CAS 22.30)					
1)	Bankguthaben	999.000	an	Finanzielle Schulden(Kapital)	1.000.000
	Finanzerlöse	1.000			
31.12.2013 Folgebewertung Wertänderung und Zinsen erfolgswirksam (CAS 22.38(i))					
2)	Ergebnis aus Wertänderung	80.000	an	Finanzielle Schulden (Wertänderung zum FV)	80.000
	Finanzerlöse	20.000		Verbindlichkeit- Zinsen	20.000
31.03.2014 weitere Folgebewertung					
3)	Finanzielle Schulden (Wertänderung zum FV)	30.000	an	Ergebnis aus Wertänderung	30.000
	Finanzerlöse	20.000		Verbindlichkeit- Zinsen	20.000
30.06.2014 weitere Folgebewertung					
4)	Finanzielle Schulden (Wertänderung zum FV)	20.000	an	Ergebnis aus Wertänderung	20.000

⁷⁶ Vgl. O.A. 2014, Rechnungswesen Skript Kapitel 9, <http://wenda.dongao.com/openqas/21181676.html>(4.5.2016)

	Finanzerlöse	20.000		Verbindlichkeit- Zinsen	20.000
30.09.2014 Kapital und Zinsen wurde bezahlt.					
5)	Finanzerlöse	20.000	an	Verbindlichkeit- Zinsen	20.000
6)	Finanzielle Schulden		an		
	-Wertänderung zum FV	30.000		Finanzerlöse	30.000
	-Kapital	1.000.000		Bankguthaben	1.080.000
	Verbindlichkeit-Zinsen	80.000			
7)	Finanzerlöse	30.000	an	Ergebnis aus Wertänderung	30.000

Nach IFRS sind gem. IAS 39.43, IAS 39.47(a)

Anlage 9 Beispiel für höher verzinsliche Verbindlichkeit⁷⁷

Das Unternehmen A emittierten am 31.12.2011 eine Anleihe von nominell 10.000.000 CNY. Die Laufzeit beträgt 5 Jahre, der jährliche Nominalzinssatz liegt bei 6% und Marktzinssatz 5%. Die Verbindlichkeit wird am Ende der Laufzeit zurück bezahlt. Die jährlichen Zinsen wurde am Ende jedes Jahr überwiesen.

Ermittlung nach CAS:

Erstbewertung zum AK gem. CAS 22.30 mit Effektivzinsmethode gem. CAS 22.14

Nominalzinssatz 6% > Marktzinssatz 5%. Damit entstand durch die Höherverzinsung ein ökonomischer Nachteil.

Nach chinesischer Methode ist der Barwert der Verbindlichkeit:

Barwert der Verbindlichkeit

$$= 10.000.000 \times (1+5\%)^{-5} + 10.000.000 \times 6\% \times \frac{(1+5\%)^5 - 1}{5\% \times (1+5\%)^5}$$

$$= 10.432.700 \text{ (CNY)}$$

$$\text{Agio} = 10.432.700 - 10.000.000 = 432.700 \text{ (CNY)}$$

Buchungssatz am 31.12.2011 / CNY

⁷⁷ The Chinese Institute of Certified Public Accountants, 2015, Lehrbuch für CPA Prüfung – Rechnungswesen, S.165

1)	Bankguthaben	10.432.700	an	langfr. Verb.	10.000.000
				Agio	432.700

Folgebewertung zu fortgeführte AK gem. CAS 22.33 mit Effektivzinsmethode nach CAS 22.14, die Auflösung der Agio wie folgende Tabelle / CNY

Jahr	Nominalzins	Effektivzins	Auflösung der Agio	Buchwert des Verbs.
①	②=10.000.000×6%	③=⑤ _{31.12.VJ} ×5%	④=② - ③	⑤=⑤ _{31.12.VJ} - ④
31.12.2011				10.432.700
31.12.2012	600.000	521.635	78.365	10.354.335
31.12.2013	600.000	517.716,75	82.283,25	10.272.051,75
31.12.2014	600.000	513.602,59	86.397,41	10.185.654,34
31.12.2015	600.000	509.282,72	90.717,28	10.094.937,06
31.12.2016	600.000	505.062,94	94.937,06	10.000.000

Buchungssätze bei Folgebewertung / CNY

Zinszahlung am 31.12.2012					
2)	Aufwand-Zinsen	521.635	an	Bankguthaben	600.000
	Auflösung der Agio	78.365		(Zinszahlung)	
Die Buchungssätze in 2013, 2014, 2015 sind gleich wie 2012					
Am 31.12.2016 wird die Verb. und letzte Zins rückzahlt					
3)	Aufwand-Zinsen	505.062,94	an	Bankguthaben	10.600.000
	Auflösung der Agio	94.937,06			
	langfr. Verb.	10.000.000			

Ermittlung nach IFRS:

Erstbewertung zum AK gem. IAS 39.43 mit Effektivzinsmethode gem. IAS 39.9

Nominalzinssatz 6% > Marktzinssatz 5% Daraus ergibt sich eine höher verzinsliche Verbindlichkeit

1.Schritt: Ermittlung der Zinsüberzahlung je Jahr

Zinsüberzahlung je Jahr = Nominalzins je Jahr – Marktzins je Jahr

$$= 10.000.000 \times 6\% - 10.000.000 \times 5\%$$

$$= 100.000(\text{CNY})$$

2. Schritt: Ermittlung des Barwert der Zinsüberzahlung am 31.12.2011 (hier am Beispiel der Finanzformel Methode)

$$\begin{aligned} \text{Agio(Barwert der Zinsüberzahlung)} &= \text{Zinsüberzahlung je Jahr} \times \frac{(1+r)^n - 1}{r \times (1+r)^n} \\ &= 100.000 \times \frac{(1+5\%)^5 - 1}{5\% \times (1+5\%)^5} = 432.948(\text{CNY}) \end{aligned}$$

3. Schritt: Ermittlung des Barwerts der Verbindlichkeit(31.12.2011)

Barwert der Verbindlichkeit = Nennwert der Verbindlichkeit + Agio

$$= 10.000.000 + 432.948 = 10.432.948(\text{CNY})$$

Buchungssatz am 31.12.2011 / in CNY:

1)	Bankguthaben	10.432.948	an	langfr. Verb.	10.432.948
----	--------------	------------	----	---------------	------------

Folgebewertung zu fortgeführte AK gem. IAS 39.47 mit Effektivzinsmethode nach IAS 39.9, die Auflösung der Agio wie folgende Tabelle / in CNY

Jahr	Nominalzins	Effektivzins	Auflösung der Agio	Buchwert der Verbindlichkeit
①	②=10.000.000×6%	③=⑤ _{31.12.VJ} ×5%	④=② - ③	⑤=⑤ _{31.12.VJ} - ④
31.12.2011				10.432.948
31.12.2012	600.000	521.647,4	78.352,6	10.354.595,4
31.12.2013	600.000	517.729,77	82.270,23	10.272.325,17
31.12.2014	600.000	513.616,26	86.383,74	10.185.941,43
31.12.2015	600.000	509.297,07	90.702,93	10.095.238,5
31.12.2016	600.000	504.761,93	95.238,07	10.000.000

Buchungssätze bei Folgebewertung / in CNY

Zinszahlung am 31.12.2012					
2)	Aufwand-Zinsen	521.647,4	an	Bankguthaben	600.000
	Auflösung der Agio	78.352,6		(Zinszahlung)	
Die Buchungssätze in 2013, 2014, 2015 sind gleich wie 2012					
Am 31.12.2016 wird die Verb. und letzte Zins rückzahlt					

3)	Aufwand-Zinsen	504.761,93	an	Bankguthaben	10.600.000
	Auflösung der Agio	95.238,07		Auflösung der Agio	432.948
	langfr. Verb.	10.432.948			

Anlage 10 Bilanz der Shanghai Fu Xing Medikament(Konzern)

AG⁷⁸

Bilanz - Shanghai Fu Xing Medikament(Konzern) AG

In CNY

Aktiva	Anhang 15	31.12.2015	31.12.2014
Kurzfristige Vermögenswerte			
Bankguthaben	1	744.052.493,92	739.943.460,85
Forderung aus Lieferung und Leistung	2	-	-
Forderung - Zinsen		9.323.344,94	44.585.553,84
Forderung – Dividende		8,384,242,29	19,099,914,54
Sonstige Forderung	3	3.203.781.555,57	2.447.321.625,19
als zur Veräußerung gehalten eingestufte Vermögenswerte		-	276.758.483,78
Andere Umlaufvermögen	4	356.978.750,00	583.000.000,00
Langfr. Vermögenswerte RLZ< 1 Jahr	5	799.000.000,00	-
Summe der kurzfristigen Vermögenswerte		5.121.520.386,72	4.110.709.038,20
Langfr. Vermögenswerte			
zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte	6	643.998.294,82	440.465.516,97
langfristige Aktien	7	15.459.885.879,25	13.671.760.556,32
Sachanlage		18.639.925,70	21.188.829,49
Immaterielle Vermögenswerte		3.236.000,45	2.831.849,66
Andere Anlagevermögenswerte	8	3.275.000.000,00	3.594.739.672,27
Summe der langfristigen Vermögenswerte		19.400.760.100,22	17.730.986.424,71
Gesamtvermögen		24.522.280.486,94	21.841.695.462,91

78 Fu Xing Medikament AG, 19.3.2016, Jahresabschluss 2015,
[http://www.cninfo.com.cn/information/companyinfo_n.html?fulltext?shmb600196\(20.5.2016\)](http://www.cninfo.com.cn/information/companyinfo_n.html?fulltext?shmb600196(20.5.2016))

Passiva	Anhang 15	31.12.2015	31.12.2014
Kurzfristige Verbindlichkeit			
Kurzfristiger Kredit		2.675.189.280,00	-
Verb. aus Leistung an Arbeitnehmer		103.395.045,16	72.568.579,44
Verb. aus Dividende		1.364.924,00	1.062.450,00
Steuerverbindlichkeit		15.151.160,50	21.842.286,49
Zinsenverbindlichkeit		151.250.090,68	160.716.398,26
Sonstige Verbindlichkeit		517.429.864,98	587.606.051,26
Langfr. Verb. RLZ < 1 Jahr	9	1.643.647.100,05	1.037.216.423,85
andere kurzfristige Verb,		-	998.894.520,55
Summe der kurzfristigen Verb,		5.107.427.465,37	2.879.906.709,85
Langfristige Verbindlichkeit			
Langfr. Kredit	10	186.740.000,00	85.000.000,00
Anleihen		1.895.323.976,79	3.085.482.735,30
Rechnungsabgrenzungsposten		1.450.000,00	1.750.000,00
Passive latente Steuer		1.151.018.873,79	1.192.857.263,79
Summe der langfr. Verb.		3.234.532.850,58	4.365.089.999,09
Summe der Verbindlichkeit		8.341.960.315,95	7.244.996.708,94
Eigenkapital			
Gezeichnetes Kapital		2.314.075.364,00	2.311.611.364,00
Kapitalrücklage		8.265.396.774,19	8.294.741.515,22
Minus: Treasury Stock		43.493.914,40	23.924.800,00
sonstiges Ergebnis		90.058.233,26	224.689.817,57
Gewinnrücklage		1.191.168.159,39	949.985.460,52
Gewinnvortrag		4.363.115.554,55	2.839.595.396,66
Summe des Eigenkapitals		16.180.320.170,99	14.596.698.753,97
Gesamtkapital		24.522.280.486,94	21.841.695.462,91

Original für Anlage 10

上海复星医药(集团)股份有限公司

资产负债表

2015年12月31日

人民币元

资产	附注十五	2015年12月31日	2014年12月31日
流动资产			
货币资金	1	744,052,493.92	739,943,460.85
应收账款	2	-	-
应收利息		9,323,344.94	44,585,553.84
应收股利		8,384,242.29	19,099,914.54
其他应收款	3	3,203,781,555.57	2,447,321,625.19
划分为持有待售的资产		-	276,758,483.78
其他流动资产	4	356,978,750.00	583,000,000.00
一年内到期的非流动资产	5	799,000,000.00	-
流动资产合计		<u>5,121,520,386.72</u>	<u>4,110,709,038.20</u>
非流动资产			
可供出售金融资产	6	643,998,294.82	440,465,516.97
长期股权投资	7	15,459,885,879.25	13,671,760,556.32
固定资产		18,639,925.70	21,188,829.49
无形资产		3,236,000.45	2,831,849.66
其他非流动资产	8	<u>3,275,000,000.00</u>	<u>3,594,739,672.27</u>
非流动资产合计		<u>19,400,760,100.22</u>	<u>17,730,986,424.71</u>
资产总计		<u>24,522,280,486.94</u>	<u>21,841,695,462.91</u>

负债和股东权益	附注十五	2015年12月31日	2014年12月31日
流动负债			
短期借款		2,675,189,280.00	-
应付职工薪酬		103,395,045.16	72,568,579.44
应付股利		1,364,924.00	1,062,450.00
应交税费		15,151,160.50	21,842,286.49
应付利息		151,250,090.68	160,716,398.26
其他应付款		517,429,864.98	587,606,051.26
一年内到期的非流动负债	9	1,643,647,100.05	1,037,216,423.85
其他流动负债		-	998,894,520.55
流动负债合计		5,107,427,465.37	2,879,906,709.85
非流动负债			
长期借款	10	186,740,000.00	85,000,000.00
应付债券		1,895,323,976.79	3,085,482,735.30
递延收益		1,450,000.00	1,750,000.00
递延所得税负债		1,151,018,873.79	1,192,857,263.79
非流动负债合计		3,234,532,850.58	4,365,089,999.09
负债合计		8,341,960,315.95	7,244,996,708.94
股东权益			
股本		2,314,075,364.00	2,311,611,364.00
资本公积		8,265,396,774.19	8,294,741,515.22
减：库存股		43,493,914.40	23,924,800.00
其他综合收益		90,058,233.26	224,689,817.57
盈余公积		1,191,168,159.39	949,985,460.52
未分配利润		4,363,115,554.55	2,839,595,396.66
股东权益合计		16,180,320,170.99	14,596,698,753.97
负债和股东权益总计		24,522,280,486.94	21,841,695,462.91

Anlage 11 Gesamtergebnisrechnung der Shanghai Fu Xing Medikament (Konzern) AG⁷⁹

Gesamtergebnisrechnung(Teil 1) - Shanghai Fu Xing Medikament(Konzern) AG

In CNY

	Anhang 15	2015	2014
Umsatzerlöse		40,536,792.44	10,116,981.09
- betriebliche Steueraufwendungen		58,383.91	50,850.00
Verwaltungskosten		223,284,366.21	190,774,699.02
Finanzaufwendung		62,670,982.66	-11,570,443.79
+ Erlöse aus Investitionen	11	2,656,803,929.02	990,671,811.23
Dazu, gegen assoziierten- und Gemeinschaftsunternehmen		1,146,479,077.47	877,673,718.01
=Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit		2,411,326,988.68	821,533,687.09
+ außerordentliche Erlöse		500,000.00	364,209.23
Dazu, Erlöse aus Veräußerung von Anlagevermögen		-	64,209.23
- außerordentliche Kosten		-	260,000.00
Dazu, Verlust aus Veräußerung von Anlagevermögen		-	-
=Brutto Ergebnis(Ergebnis vor Steuer)		2,411,826,988.68	821,637,896.32
- Steuern aus Einkommen und Ertrag		-	2,834,644.45
= Netto Ergebnis(Ergebnis nach Steuern vor Aufgabe von Geschäftsbereichen)		2,411,826,988.68	818,803,251.87

⁷⁹ Fu Xing Medikament AG, 19.3.2016, Jahresabschluss 2015,
[http://www.cninfo.com.cn/information/companyinfo_n.html?fulltext?shmb600196\(20.5.2016\)](http://www.cninfo.com.cn/information/companyinfo_n.html?fulltext?shmb600196(20.5.2016)) S. 143 bis 144

Gesamtergebnisrechnung(Teil 2) - Shanghai Fu Xing Medikament(Konzern) AG

In CNY

	Anhang 15	2015	2014 年
sonstiges Ergebnis		-134,631,584.31)	122,409,249.16
nicht zu reklassifizierende Posten		-	-
zu reklassifizierende Posten			
Neubewertung von reklassifizierende nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlage		-192,670,731.13)	(3,105,920.84)
Wertänderung von zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte zum FV		58,039,146.82	125,515,170.00
Gesamt sonstige Ergebnis		2,277,195,404.37	941,212,501.03

上海复星医药(集团)股份有限公司

利润表

2015 年度

人民币元

	附注十五	2015 年	2014 年
营业收入		40,536,792.44	10,116,981.09
减：营业税金及附加		58,383.91	50,850.00
管理费用		223,284,366.21	190,774,699.02
财务费用		62,670,982.66	(11,570,443.79)
加：投资收益	11	2,656,803,929.02	990,671,811.23
其中：对联营企业和合营企业的 投资收益		1,146,479,077.47	877,673,718.01
营业利润		2,411,326,988.68	821,533,687.09
加：营业外收入		500,000.00	364,209.23
其中：非流动资产处置利得		-	64,209.23
减：营业外支出		-	260,000.00
其中：非流动资产处置损失		-	-
利润总额		2,411,826,988.68	821,637,896.32
减：所得税费用		-	2,834,644.45
净利润		2,411,826,988.68	818,803,251.87

上海复星医药(集团)股份有限公司

利润表(续)

2015 年度

人民币元

	附注十五	2015 年	2014 年
其他综合收益的税后净额		(134,631,584.31)	122,409,249.16
以后不能重分类进损益的其他综合收益		-	-
以后将重分类进损益的其他综合收益			
权益法下在被投资单位将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额		(192,670,731.13)	(3,105,920.84)
可供出售金融资产公允价值变动		58,039,146.82	125,515,170.00
综合收益总额		2,277,195,404.37	941,212,501.03

Anlage 12 Zusammenfassung des Vergleichs von CAS und IFRS für die Bewertung von SAV⁸⁰

	IFRS	CAS	Vergleich	Seite in der Arbeit
SAV	IAS 16 + 36	CAS 4+ 8		
1. Ansatz				
1) Definition von SAV	IAS 16.6	CAS 4.3	gleich(g)	11
2) Bilanzierungskriterien				
a. Definition von Vermögen	RK 49(a)	BS 20	g.	12
b. Voraussetzungen von Ansetzung von SAV	IAS 16.7(a)(b)	CAS 4.4(i)(ii)	g.	12
2. Erstbewertung				
1) Erstbewertung zu AK/HK	IAS 16.15	CAS 4.7	g	13
2) Bestandteile der AK	IAS 16.16, 17	CAS 4.8	Unterschied(U)	13, 14
3) Gesamtanschaffung		CAS 4.8		15
4) Aktivierung der Finanzauswand als AK	IAS 16.23 + IAS 23.8 ff.	CAS 4.8 + CAS 17.4ff.	g.	15, 16
5) Herstellungskosten	IAS 16.22	CAS 4.9, 10 + CAS 17	U.	16
6) Bestandteile der HK	IAS 2.12 + IAS 23.8ff.		ähnlich* (ä)	16
3. Folgebewertung				
1) AK/HK- Modell	IAS 16.29+30	CAS 4.14	g.	17
Neubewertungsmodell	IAS 16.29+31		U.	17
2) Anfang und Ende der Abschreibung	IAS 16.55		ä.*	17
3) Abschreibungsbasis	IAS 16.30	CAS 4.14	U.	18
Restwert	IAS 16.53 + IAS 16.6	CAS 4.14	U.	18
4) Abschreibungsmethode	IAS 16.62	CAS 4.17	U.	18 bis 20
a. linear	x	x		
b. degressiv	x			
c. leistungsabhängig	x	x		

80 Vgl. IAS 16, IAS 36, IAS 2, IAS 23, IFRS 13 und CAS 4, CAS 8, CAS 17, i.V. m. Vgl. KPMG, 2012, IFRS visuell- Die IFRS in strukturierten Übersichten ,S.39 – 42, 87 - 90

d. doppelte degressiv		x		
e. Gesamtzahl der Jahre		x		
5) Nutzungsdauer	IAS 16.57	CAS 4.3	ä.	18
4. Wertminderung				
1) Identifizierung der möglichen wertminderten Vermögenswert				
Beurteilen, ob Anzeichen für eine Wertminderung vorliegen				
Externe Informationen	IAS 36.12(a) bis (d)	CAS 8.5 (1) bis (3)	ä.	20
Interne Informationen	IAS 36.12 (e) bis (g)	CAS 8.5 (4) bis (6)		
2) Bewertung des erzielbaren Betrags				
a. Definition des erzielbaren Betrag	IAS 36.18	CAS 8.6	g.	20
b. Veräußerungskosten	IAS 36.28 + IFRS 13	CAS 8.6 + CAS8.8	ä.	21
c. Nutzungswert	IAS 36.30 bis 57	CAS 8.9 bis 13		
aa. Basis der Cashflow	IAS 36.33	CAS 8.11	g.	21
bb. Bestandteile	IAS 36.39 bis 53	CAS 8.10		
cc. Abzinsung	IAS 36.55	CAS 8.13		
3) Ermittlung und Buchung				
a. Bildung der Wertminderung	IAS 36.59	CAS 8.15	g.	21
b. gewinnwirksam	IAS 36.60	CAS 8.15	g.	21
c. Korrigieren der Abschreibungsbetrag		CAS 8.16		22
4) Zuschreibung				
a. Bewertung des Existieren der Wertminderung	IAS 36.110	CAS 8.17 Verboten	U.	22
b. Zuschreibung bis fortgeführte AK/HK	IAS 36.117			
c. gewinnwirksam	IAS 36.119			

* keine Regeln in CAS, aber normalerweise ähnlich wie IFRS

Anlage 13 Zusammenfassung des Vergleichs von CAS und IFRS für die Bewertung von Verbindlichkeiten⁸¹

	IFRS	CAS	Vergleich	Seite in der Arbeit
Verbindlichkeit				
1 Ansatz				
1) Definition von Verbindlichkeit	RK 49(b)	BS 23	gleich(g)	22
2) Voraussetzungen der Ansetzung von Verb.	RK 83	BS 24	g.	22
2 Kurzfristige Verbindlichkeit				
1) Definition	IAS 1.69(d)	CAS 30.19(iv)	g.	23
2) Normale Kurzfristiges Kredit				
a. Erstbewertung zu AK	IAS 39.43 + 46(a)	CAS 22.30	g.	24
b. Zinsen als Aufwand	IAS 39.56	CAS 17.2	g.	24
3) finanzielle Schulden erfolgswirksam zum FV				
a. zu Handelszwecken gehalten	IAS 39.9(a)	CAS 22.9	g.	24
b. Schuldvertrag mit Derivat direkt als finanzielle Schulden erfolgswirksam zum FV eingestuft	IAS 39.11A	CAS 22.21	g.	25
c. finanzielle Schulden zum FV mit GuV-Effekt durch Designation	IAS 39.9(b)	CAS 22.10	g.	25
d. Erstbewertung zu FV	IAS 39.43	CAS 22.30	g.	25
e. Folgebewertung zu FV	IAS 39.47(a)	CAS 22.38(i)	g.	25
4) Verbindlichkeit in Fremdwährung	IAS 21	CAS 19		
a. Fremdwährungstransaktion	IAS 21.20(b)	CAS 19.2(ii)	g.	25
b. Umrechnung in die funktionale Währung als	IAS 21.21	CAS 19.9	g.	26

81 Vgl. RK, IAS 39, IAS 21, BS, CAS 22, CAS 19, CAS 17

Pflicht				
c. Erstbewertung	IAS 21.21+22	CAS 19.10	ähnlich	26
d. Folgebewertung zu Stichtagskurs	IAS 21.23(a)	CAS 19.11(i)	g.	26
e. Differenz erfolgswirksam	IAS 21.28	CAS 19.11	g.	26
3. langfristige Verbindlichkeit				
1) Definition	IAS 1.69	CAS 30.20	g.	26
2) Normale langfristiges Kredit				
a. Definition	IAS 39.9	CAS 22.17	g.	27
b. Erstbewertung zu AK	IAS 39.43+ 46(a)	CAS 22.30	g.	27
c. Folgebewertung und Zinsen als Aufwand	IAS 39.47+ 56	CAS 22.33 + CAS 17.2	g.	27
3) langfristige Verbindlichkeit mit Effektivzinsmethode				
a. Effektivzinsmethode	IAS 39.9	CAS 22.14	g.	27
b. Erstbewertung zu AK	IAS 39.43	CAS 22.30	g.	28, 29
c. Folgebewertung	IAS 39.47	CAS 22.33	g.	29,30

Selbständigkeitserklärung

Ich versichere, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig verfasst, in gleicher oder ähnlicher Fassung noch nicht in einem anderen Studiengang als Prüfungsleistung vorgelegt und keine anderen als die angegebenen Hilfsmittel und Quellen benutzt habe.

■■■■■■ den 28. 05. 2016

Han, Zhuojun