

Michael Buschhüter | Andreas Striegel (Hrsg.)

Internationale Rechnungslegung

Michael Buschhüter | Andreas Striegel (Hrsg.)

Internationale Rechnungslegung

IFRS Praxis



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

1. Auflage 2009

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2009

Lektorat: RA Andreas Funk

Gabler ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

www.gabler-steuern.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

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

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Krips b.v., Meppel

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in the Netherlands

ISBN 978-3-8349-0928-2

Vorwort

Die zunehmende Internationalisierung führt zu einer immer größeren Bedeutung der IFRS, die nicht nur auf das deutsche Handelsrecht, sondern auch auf das Steuerrecht ausstrahlt.

Das vorliegende Werk möchte den Rahmen spannen, der von der detaillierten Erläuterung der IFRS bis hin zu deren Auswirkungen auf das deutsche Handels- und Steuerrecht geht. Die Aktualität dieser Wechselbeziehungen ist in Anbetracht des nunmehr im Regierungsentwurf vorliegenden Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) kaum zu überbieten.

Die Herausgeber bedanken sich für die Beiträge der Autoren und die professionelle Betreuung durch den Gabler Verlag, insbesondere Herrn Funk. Unser besonderer Dank gebührt Frau Sandra Marx. Sie hat die Beiträge der Autoren mit den Vorgaben des Verlages zu diesem Buch verbunden und alle Unzulänglichkeiten korrigiert.

Frankfurt/London, im November 2008

Die Herausgeber

Inhaltsübersicht

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	20
Literaturverzeichnis	24
Bearbeiterverzeichnis	27
§ 1 Einführung	29
A. Der Weg zur weltweiten Rechnungslegung	29
B. Bedeutung der IFRS im deutschen Rechtsraum	31
C. Herausforderungen für Unternehmen und Berater	32
§ 2 Steuerrechtlicher Teil	34
A. Eingang der IFRS in das HGB	34
B. Vom Handelsrecht zur steuerlichen Gewinnermittlung	35
C. Unmittelbarer Einfluss der IFRS auf das deutsche Steuerrecht	39
I. Auslegung des Konzernbegriffes sowie Eigenkapitalermittlung im Rahmen der Zinsschranke	39
II. Auslegung der wesensbestimmenden Tatbestandsmerkmale für den steuerbegünstigten G-REIT	40
D. Mittelbarer Einfluss der IFRS auf das deutsche Steuerrecht	42
I. Unmittelbare Geltung der IFRS in der handelsbilanziellen Konzernrechnungslegung	42
II. Mittelbare Wirkung der IFRS	44
III. Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung	50
E. Die einheitliche europäische Bemessungsgrundlage	51
§ 3 Konzeptionelle Grundlagen der IFRS	52
A. Das Standardsetzungsverfahren	52
I. Einleitung	52
II. Organisationsstruktur des IASB	52
III. IASB Due Process	55
IV. IFRIC Due Process	58
V. Übernahme in europäisches Recht	60
VI. Deutsche Fachgremien	61
VII. Ausblick	61
B. Rahmenkonzept	62
I. Einführung	62
1. Funktion	62
2. Status	63
3. Anwendungsbereich	64
II. Inhalt	64
1. Überblick	64
2. Einzeldarstellung wesentlicher Inhalte	65

a)	Zweck, Adressaten und Zielsetzung der Rechnungslegung nach IFRS sowie die Bestandteile des Abschlusses	65
b)	Zugrunde liegende Annahmen, qualitative Anforderungen und Beschränkungen	65
c)	Definitionen und Erfassung von Abschlussposten	67
d)	Bewertung der Abschlussposten	68
e)	Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte	68
III.	Aktuelle Entwicklungen	68
C.	Wertkonzeptionen	70
I.	Anschaffungs- und Herstellungskosten	70
II.	Beizulegender Zeitwert	71
1.	Grundlagen	71
2.	Zeitwertermittlung bei aktivem Markt	72
a)	Sachanlagevermögen	72
b)	Immaterielle Vermögenswerte	73
c)	Wertminderung	73
d)	Erträge	74
3.	Zeitwertermittlung ohne Rückgriff auf aktive Märkte	75
a)	Bewertungsgrundlagen	75
b)	Anzuwendende Bewertungsmethoden	76
III.	Erzielbarer Betrag	77
1.	Grundlagen	77
2.	Konzeption des Nutzungswerts	77
a)	Traditioneller Ansatz vs. Erwarteter Cashflow Ansatz	78
b)	Schätzung der Cashflows und der Abzinsungssätze	78
IV.	Nettoveräußerungswert	79
V.	Wesentliche Unterschiede zwischen Handels- und Steuerrecht, IFRS sowie US-GAAP	79
§ 4	Der IFRS-Abschluss	81
A.	Darstellung des Abschlusses	81
I.	Einleitung	81
II.	Zielsetzung und Merkmale der Abschlusserstellung nach IAS 1	81
III.	Inhalt des Abschlusses	83
1.	Aufstellung über die Vermögens- und Finanzlage (Bilanz)	84
a)	Umfang der Aufstellung	84
b)	Darstellungsformen	86
c)	Untergliederung	87
2.	Gesamtergebnisrechnung	88
a)	Umfang der Aufstellung	89
b)	Single vs. two statement approach	90
c)	Ausweis nach dem Gesamt- oder Umsatzkostenverfahren	90
d)	Untergliederung	91
e)	Other comprehensive Income	91
3.	Aufstellung über die Veränderungen im Eigenkapital	93
4.	Angaben	93
a)	Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	94

	b) Angaben zu Schätzungsunsicherheiten	94
	c) Kapitalmanagement	95
	d) Sonstige Angaben	95
B.	Kapitalflussrechnungen	95
I.	Wesensmerkmale	95
II.	Zielsetzung	96
III.	Anwendungsbereich	97
IV.	Aufbau und Inhalt	98
	1. Grundstruktur und Gestaltungsmerkmale	98
	2. Definition und Abgrenzung des Finanzmittelfonds	99
	3. Betriebliche Tätigkeit	101
	4. Investitionstätigkeit	103
	5. Finanzierungstätigkeit	104
V.	Einzelregelungen für bestimmte Ein- und Auszahlungen	105
	1. Zahlungsvorgänge in Fremdwährung	105
	2. Zinsen und Dividenden	106
	3. Ertragsteuern	106
	4. Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures	107
	5. Erwerb und Veräußerung von Tochterunternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten	108
VI.	Weitere Pflichtangaben sowie freiwillige Angaben	109
	1. Nicht zahlungswirksame Transaktionen	109
	2. Sonstige Angaben	109
VII.	US-GAAP	110
VIII.	HGB	111
C.	Zwischenberichterstattung	112
I.	Zielsetzung	112
II.	Anwendungsbereich und Gegenstand	112
III.	Mindestinhalt von Zwischenberichten	113
IV.	Ansatz und (Folge-)Bewertung in Zwischenberichten	115
V.	Berücksichtigung von Steuern in Zwischenberichten	116
VI.	US-GAAP	116
VII.	HGB	117
§ 5	Ausgewählte Abschlussposten	118
A.	Immaterielle Vermögenswerte	118
I.	Vorbemerkungen	118
II.	Ansatz	119
	1. Allgemeine Ansatzvoraussetzungen	119
	2. Ansatzvoraussetzungen für selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte	120
III.	Bewertung	121
	1. Zugangsbewertung	121
	2. Folgebewertung	122
IV.	Ausweis und Angaben	125
V.	US-GAAP	127

VI. HGB	127
VII. Ausblick	128
B. Sachanlagen	128
I. Vorbemerkungen	128
II. Ansatz	128
III. Bewertung	129
1. Zugangsbewertung	129
2. Folgebewertung	130
3. Fremdkapitalkosten bei qualifizierten Vermögenswerten	134
4. Ausweis und Angaben	135
5. US-GAAP	136
6. HGB	137
7. Ausblick	137
C. Wertminderung von Vermögenswerten	138
I. Vorbemerkungen	138
II. Pflicht zum Niederstwerttest	139
III. Ermittlung des erzielbaren Betrags	140
1. Vorbemerkungen	140
2. Zahlungsmittelgenerierende Einheiten	141
3. Beizulegender Zeitwert abzüglich Verkaufskosten	142
4. Nutzungswert	143
a) Prognose künftiger Cash-flows	143
b) Bestimmung des Diskontierungszinssatzes	146
c) Beispiel zur Ermittlung des Nutzungswertes	147
aa) Sachverhalt	147
bb) Ermittlung des Nutzungswertes	148
IV. Ermittlung und Erfassung von Wertminderungsaufwand bei einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit	149
1. Vergleich von erzielbarem Betrag und Buchwert	149
2. Der Gesamtbuchwert einer Cash-Generating Unit	149
3. Erfassung von Wertminderungsaufwand	151
V. Wertaufholung	153
VI. Angaben	154
VII. US-GAAP	155
VIII. HGB	155
IX. Ausblick	156
D. Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien	156
I. Ansatz von Anlageimmobilien	156
1. Einheitlich genutzte Immobilien	156
2. Gemischt genutzte Immobilien	158
II. Bewertung	159
1. Zugangsbewertung	159
2. Folgebewertung	159
a) Methodenwahlrecht	159
b) Bewertung zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten	160

c) Bewertung zu Zeitwerten	161
aa) Konzeption	161
bb) Bewertung gemischt genutzter Immobilien	161
d) Wertermittlungsmethoden	162
e) Nutzungsänderungen	165
III. Latente Steuern	166
IV. Ausweis und Angaben	166
1. Ausweis	166
2. Angaben	167
E. Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufzugebene Geschäftsbereiche	168
I. Anwendungsbereich und definitorische Abgrenzungen	168
II. Klassifizierung als „zur Veräußerung gehalten“	169
1. Erstmalige Klassifizierung	170
2. Beibehaltung der Klassifizierung	171
III. Bewertungsvorschriften	171
IV. Ausweissvorschriften und Pflichtangaben	173
V. US-GAAP	174
VI. HGB	174
F. Finanzinstrumente und Sicherungsbeziehungen	174
I. Einführung	174
II. Ausweis von Finanzinstrumenten	174
1. Definition	174
2. Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital	175
3. Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten	178
III. Ansatz und Bewertung von Finanzinstrumenten	179
1. Bewertungskategorien	179
2. Ansatz und Ausbuchung von Finanzinstrumenten	181
3. Bewertung von Finanzinstrumenten	182
4. Gewinne und Verluste	185
5. Wertminderung und Uneinbringlichkeit von finanziellen Vermögenswerten	187
IV. Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen	188
1. Sicherungsinstrumente	189
2. Grundgeschäfte	189
3. Arten von Sicherungsbeziehungen	190
4. Absicherung des beizulegenden Zeitwerts	191
5. Absicherung von Zahlungsströmen	193
V. Angaben	196
1. Zweck	196
2. Angaben zu Finanzinstrumenten	196
3. Risikomanagement	197
G. Vorräte	198
I. Abweichungen zwischen IFRS, HGB und Steuerrecht im Überblick	198
II. Zielsetzung und Anwendungsbereich	200

III.	Ansatz	200
IV.	Bewertungsmaßstäbe für Vorräte	202
1.	Erst- oder Zugangsbewertung	202
a)	Anschaffungskosten	202
b)	Herstellungskosten	203
aa)	Angemessenheit der Gemeinkosten	205
bb)	Kuppelproduktion	206
cc)	Dienstleistungsunternehmen	206
c)	Vereinfachungen bei der Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten	207
aa)	Standardkostenmethode	207
2.	Folgebewertung	208
a)	Nettoveräußerungswert	208
aa)	Besonderheit bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen	210
bb)	Wertaufholung	210
cc)	Grundsatz der Einzelbewertung	210
b)	Bewertungsvereinfachungsverfahren	211
c)	Vergleich der Folgebewertung nach IAS mit Steuerrecht und HGB	213
d)	US-GAAP	214
3.	Angaben	215
H.	Fertigungsaufträge	216
I.	Auftragsfertigung	216
1.	Zielsetzung und Anwendungsbereich	216
2.	Zusammenfassung und Teilung von Aufträgen	216
3.	Vertragsarten	217
II.	Ermittlung des anteiligen Gewinns	218
1.	Voraussetzungen für Teilgewinnrealisation	218
2.	Auftragserlöse	219
3.	Auftragskosten	220
4.	Ermittlung des Fertigstellungsgrads	222
5.	Darstellung an einem Beispiel	223
6.	Berücksichtigung von Schätzfehlern	224
III.	Erfassung erwarteter Verluste	224
1.	Darstellung der Auftragsfertigung in Bilanz und GuV	225
2.	Vergleich der Auftragsfertigung nach IFRS mit HGB und Steuerrecht	226
3.	US-GAAP	227
4.	Angaben	227
I.	Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen	227
I.	Einführung	227
II.	Zielsetzung	228
III.	Anwendungsbereich	228
IV.	Ansatz	229
V.	Bewertung	231
1.	Es handelt sich um eine größere Anzahl von Positionen	231

2. Es handelt sich um die Bewertung eines einzelnen Sachverhaltes	232
VI. Anpassung und Verbrauch von Rückstellungen	232
VII. Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften	233
VIII. Angaben	234
IX. US-GAAP	235
X. HGB	236
XI. Ausblick	236
J. Leistungen an Arbeitnehmer	236
I. Einführung	236
II. Kurzfristige Leistungen an Arbeitnehmer	237
III. Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses	238
1. Beitragsorientierte Pläne	238
2. Leistungsorientierte Pläne	239
a) Erfassung in der Bilanz	239
b) Die Vermögenswertobergrenze, Mindestfinanzierungsvorschriften und deren Zusammenwirken	240
c) Erfassung der Aufwands- und Ertragskomponenten	242
aa) Dienstzeitaufwand	242
bb) Zinsaufwand	242
cc) Erwarteter Ertrag aus Planvermögen	242
dd) Erfasste versicherungsmathematische Gewinne und Verluste	243
ee) Erfasster nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand	245
ff) Erfasste Plankürzungen und Abgeltungen	245
gg) Im Zusammenhang mit der Vermögenswertobergrenze erfasste Beträge	245
d) Leistungsorientierte Pläne und Unternehmenszusammenschlüsse	246
e) Anhangangaben zu leistungsorientierten Plänen	246
3. Planvermögen	247
a) Voraussetzungen	247
b) Ansatz und Bewertung	248
4. Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber und Konzernpläne	249
5. Sonstige langfristige Leistungen an Arbeitnehmer	249
IV. Abfindungsleistungen	250
1. Allgemein	250
2. Praxisbeispiel zur Altersteilzeit	250
V. Leistungen an Arbeitnehmer bei der Umstellung auf IFRS	252
VI. Ausblick	253
K. Anteilsbasierte Vergütungen	255
I. Definition und Anwendungsbereich	255
II. Bilanzierungsprobleme	256
1. Grundsätzliche Fragestellungen	256
2. Erfassung als Aufwand?	256
3. Zeitpunkt der Erfassung	257
4. Wertermittlungskonzeption	258
III. Die Bilanzierung im Einzelnen	259

1. Klassifizierung der Vergütungssysteme	259
2. Vergütungssysteme mit Gewährung von Eigenkapitalinstrumenten	260
a) Grundfall ohne Ausübungsbedingungen	260
aa) Erfassung im Gewährungszeitpunkt	260
bb) Optionspreismodelle	261
cc) Schätzung der eingehenden Parameter	262
b) Berücksichtigung von Sperrfristen	263
c) Berücksichtigung anderer Ausübungsbedingungen	263
3. Vergütungssysteme mit Barausgleich	265
4. Kombinationsmodelle	266
L. Leasingverhältnisse	266
I. Ansatz von Leasingobjekten	266
1. Differenzierung zwischen finance und operate Leasing	267
2. Abgrenzungskriterien	267
3. Klassifizierungskriterien	268
a) Eigentumsübertragung	268
b) Günstige Kaufoption	269
c) Laufzeittest	269
d) Barwerttest	270
e) Spezialleasing	271
f) Besonderheiten beim Immobilienleasing	271
II. Bilanzierung von Leasingverhältnissen	272
1. Finance leases	272
a) Bilanzierung beim Leasingnehmer	272
b) Bilanzierung beim Leasinggeber	274
2. Operate leases	275
a) Bilanzierung beim Leasingnehmer	275
b) Bilanzierung beim Leasinggeber	275
III. Bilanzierung von Sale-and-Lease-Back-Transaktionen	276
1. Grundkonzeption	276
2. Sale-and-lease-back-Transaktion als finance lease	276
3. Sale-and-lease-back-Transaktion als operate lease	277
IV. Leasingobjektgesellschaften	278
V. Latente Steuern	279
VI. Angaben	279
1. Leasingnehmer	280
a) Angaben bei Finanzierungs-Leasingverhältnissen	280
b) Angaben bei Operating-Leasingverhältnissen	280
2. Leasinggeber	281
a) Angaben bei Finanzierungs-Leasingverhältnissen	281
b) Angaben bei Operating-Leasingverhältnissen	281
M. Ertragsteuern	282
I. Einführung	282
II. Tatsächliche Steuerschulden und Steuererstattungsansprüche	284
III. Latente Steuerschulden und Steuererstattungsansprüche	284
IV. Ausweis	288

V.	Angaben	289
VI.	Ausblick	289
N.	Erträge	290
I.	Einführung	290
II.	Zielsetzung und Anwendungsbereich	290
III.	Allgemeine Grundsätze der Erlöserfassung und Erlösbewertung	291
IV.	Erlösrealisierung beim Verkauf von Gütern	292
V.	Erlösrealisierung bei der Erbringung von Dienstleistungen	295
VI.	Realisation von Zinsen, Nutzungsentgelten und Dividenden	297
VII.	Erlösrealisierung bei Tauschgeschäften	298
VIII.	Angaben	299
IX.	US-GAAP	300
X.	Ausblick	300
O.	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler	301
I.	Behandlung von Bilanzierungs- und Bewertungsänderungen, Schätzungsänderungen sowie von Fehlerkorrekturen	301
1.	Zielsetzung und Anwendungsbereich	301
2.	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	301
a)	Auswahl und Anwendung der Methoden	302
b)	Methodenstetigkeit	302
c)	Änderung der bisher angewandten Methoden	303
aa)	Die Änderung ergibt sich aus einem Standard oder einer Interpretation	303
bb)	Die Änderung führt im Jahresabschluss zu besseren und relevanteren Informationen	303
d)	Änderung der Abschreibungsmethode	304
e)	Auswirkungen einer rückwirkenden Anpassung	304
f)	Angaben	305
3.	Schätzungsänderungen	305
4.	Behandlung von Fehlern	306
5.	Undurchführbarkeit einer rückwirkenden Anpassung	309
6.	US-GAAP	310
7.	Regelungen nach Handels- und Steuerrecht	310
a)	Steuerrecht	310
b)	Handelsrecht	311
§ 6	Unternehmensverbindungen	313
A.	Unternehmenszusammenschlüsse	313
I.	Einführung	313
II.	Anwendungsbereich	313
III.	Erwerbsmethode	315
IV.	Bestimmung des Erwerbers	315
V.	Bestimmung des Erwerbsstichtages	316
VI.	Vermögenswerte, Schulden und Anteile nicht-beherrschender Gesellschafter	317
1.	Ansatzvorschriften	317

2. Bewertung der erworbenen Vermögenswerte und Schulden	318
3. Bewertung der Anteile nicht-beherrschender Gesellschafter	320
4. Ausnahmen von den Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen	320
VII. Geschäfts- oder Firmenwert	322
VIII. Sukzessiver Unternehmenszusammenschluss	325
IX. Provisorische Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses	325
X. Folgebilanzierung	326
XI. Angaben	327
XII. US-GAAP	327
XIII. Ausblick	328
B. Konzernabschlüsse und separate Einzelabschlüsse	329
I. Einführung	329
II. Konzernabschluss	330
1. Anwendungsbereich	330
2. Konsolidierungskreis	330
3. Konsolidierungsverfahren	334
4. Veränderungen des Anteilsbesitzes an Tochterunternehmen	335
5. Endkonsolidierung	336
6. Angaben	337
III. Separater Einzelabschluss	338
1. Anteilsbilanzierung	338
2. Angaben	339
IV. US-GAAP	339
V. Ausblick	340
C. Anteile an assoziierten Unternehmen	340
I. Einführung	340
II. Anwendungsbereich	341
III. Maßgeblicher Einfluss	341
IV. Equity-Methode	342
V. Verlust des maßgeblichen Einflusses	345
VI. Wertminderungen	346
VII. Separater Einzelabschluss	346
VIII. Angaben	346
IX. US-GAAP	347
X. Ausblick	347
D. Anteile an Joint Ventures	348
I. Einführung	348
II. Definitorische und terminologische Grundlagen	349
III. Anwendungsbereich	350
IV. Abbildung in Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung	351
V. Angaben	353
VI. US-GAAP	354
VII. Ausblick	355
§ 7 Angaben	358
A. Segmentberichterstattung	358

I.	Wesensmerkmale	358
II.	Zielsetzung und Anwendungsbereich	359
III.	Segmentabgrenzung	360
IV.	Bestimmung der berichtspflichtigen Segmente	361
V.	Segmentbilanzierungs- und Segmentbewertungsmethoden	363
VI.	Anzugebende Segmentinformationen	364
1.	Überblick	364
2.	Allgemeine Informationen	364
3.	Angaben zur Ertrags- und Vermögenslage	364
4.	Überleitungsrechnungen	366
VII.	Anpassung früherer Segmentangaben	367
VIII.	Angaben auf Unternehmensebene	367
IX.	US-GAAP	368
X.	HGB/DRS	369
B.	Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen	370
I.	Einführung	370
II.	Nahe stehende Unternehmen und Personen	370
III.	Angaben	371
IV.	Weitere Angabepflichten nach deutschem Recht	373
V.	US-GAAP	373
VI.	Ausblick	373
C.	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	374
I.	Einführung	374
II.	Bestimmung der Betrachtungsperiode	374
III.	Arten von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag	375
IV.	Beispiele für berücksichtigungspflichtige Ereignisse	376
V.	Beispiele für nicht berücksichtigungspflichtige Ereignisse	377
VI.	Verpflichtung zur Dividendenzahlung	378
VII.	Unternehmensfortführung	378
VIII.	Angaben	379
D.	Ergebnis je Aktie	380
I.	Einführung	380
II.	Zielsetzung	380
III.	Anwendungsbereich	381
IV.	Basic EPS	381
V.	Diluted Earnings per Share	384
VI.	Ausweis und Angabepflichten	387
VII.	US-GAAP	388
VIII.	Ausblick	388
§ 8	Lagebericht	390
A.	Hintergrund des IASB-Projektes zum Lagebericht	390
B.	Übersicht über die wesentlichen Punkte des Diskussionspapiers	390
I.	Begriffliche Abgrenzung	390
II.	Investoren als Adressaten	391
III.	Grundsätze und qualitative Anforderungen	392

	IV. Inhaltliche Anforderungen	393
	V. Ausblick	394
§ 9	Erstmalige Anwendung der IFRS	395
	A. Überblick und Vorbemerkung	395
	B. Grundsätze für die Erstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz	395
	I. Ansatz aller Vermögenswerte und Schulden zum IFRS-Eröffnungsbilanzstichtag	396
	II. Retrospektive Bewertung der Vermögenswerte und Schulden in der IFRS-Eröffnungsbilanz	396
	III. Abgrenzung und Ausweis von Vermögenswerten und Schulden in der IFRS-Eröffnungsbilanz	397
	IV. Verwendung des Informationsstands zum IFRS-Eröffnungsbilanzstichtag	397
	V. Erfolgsneutrale Erfassung vorzunehmender Anpassungen	397
	VI. Sondervorschriften für die IFRS-Eröffnungsbilanz	398
	VII. Ereignisorientierte Neubewertung	398
	VIII. Sachanlagen, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien und immaterielle Vermögenswerte	398
	1. Bewertung zum beizulegenden Zeitwert zum IFRS-Eröffnungsbilanzstichtag	399
	2. Übernahme vergangener, nicht-ereignisinduzierter Neubewertungen als angenommene Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	399
	IX. Unternehmenszusammenschlüsse (insb. Goodwill)	400
	1. Vollständige oder partielle Übernahme von Erstkonsolidierungswerten aus der früheren Rechnungslegung	400
	2. Bei der früheren Erstkonsolidierung nicht angesetzte Vermögenswerte und Schulden	401
	X. Konzernunternehmen, die bereits IFRS anwenden	402
	XI. (Nicht-)Ansatz von finanziellen Vermögenswerten und Schulden, die nach der früheren Rechnungslegung vor dem 1. Januar 2004 als Abgang erfasst wurden	402
	XII. Designation finanzieller Vermögenswerte und Schulden	403
	XIII. Pensionsrückstellungen	403
	XIV. Ausweis zusammengesetzter Finanzinstrumente	403
	XV. Hedge Accounting	404
	XVI. Währungsumrechnungsdifferenzen	404
	XVII. Anteilsbasierte Vergütungen	404
	XVIII. Langfristige Vermögenswerte, die zur Veräußerung gehalten werden, und Einstellung von Bereichen	405
	XIX. Rückbauverpflichtungen	405
	XX. Eingebettete Leasingverhältnisse	406
	XXI. Fremdkapitalkosten	406
	XXII. Bilanzierung von Minderheitenanteilen	406
	C. Angaben	407
	I. Bestandteile des ersten IFRS-Abschlusses	407
	II. Nicht-IFRS Vergleichsinformationen und historische Daten	407

III.	Erläuterung des Übergangs auf IFRS	407
IV.	Zwischenabschlüsse	408
V.	US-GAAP	408
VI.	HGB	408
VII.	Ausblick	409
§ 10	IFRS für kleine und mittelständige Unternehmen	410
A.	Hintergrund des SME-Projekts	410
B.	Grundkonzeption und Anwendungsbereich	411
I.	Konzeption des SME-Standards	411
II.	Aufbau und Struktur des Standardentwurfs	413
III.	Anwendungsbereich	415
C.	Die wesentlichen Vereinfachungen im Überblick	416
I.	Grundlegende Prinzipien und Auswahl von Bilanzierungsmethoden	416
II.	Erleichterungen bei Ansatz und Bewertung	417
1.	Finanzinstrumente	417
2.	Leistungen an Arbeitnehmer	419
3.	Wertminderung nicht finanzieller Vermögenswerte und des Geschäfts- oder Firmenwertes	420
4.	Leasing	421
5.	Zuwendung der öffentlichen Hand	422
6.	Gewährung zusätzlicher Wahlrechte	423
III.	Angaben und erstmalige Anwendung	424
D.	Kritische Würdigung und Umsetzungschancen	424
	Stichwortverzeichnis	426

Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt
ADS	Adler/Düring/Schmaltz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AG	Application Guidance
AG GKKB	Arbeitsgruppe Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer Bemessungsgrundlage
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
APB	Accounting Principles Board
ARB	Accounting Research Bulletin
ATzG	Altersteilzeitgesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BC	Basis for conclusions
BC	Bilanzbuchhalter und Controller (Zeitschrift)
Beck Hdr	Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung
BFH	Bundesfinanzhof
BGH	Bundesgerichtshof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BilKoG	Bilanzkontrollgesetz
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilReg	Bilanzrechtsreformgesetz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BStBl	Bundeststeuerblatt
BZaV	Beizulegender Zeitwert abzüglich Verkaufskosten
CAPM	Capital Asset Pricing Model
CEO	Chief Executive Officer
cif	Cost, Insurance and Freight
CODM	Chief Operating Decision Maker
Con.	Constitution
COO	Chief Operating Officer
c&f	Cost and Freight
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBL	Defined Benefit Liability
DBO	Defined Benefit Obligation
DCF	Discounted Cashflow
DP	Discussion Paper
DPH	Due Process Handbook

DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
DTG	Devisentermingeschäft
EAV	Ergebnisabführungsvertrag
EBIT	Earnings before interest and taxes
EBITDA	Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
ED	Exposure Draft
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Europäische Gemeinschaft
EPS	Earnings per Share
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
EU	Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
exs	Ex Ship
exw	Ex Work
F	Framework
FAS	Free Alongside
FASB	Financial Accounting Standards Board
FE	fertige Erzeugnisse
FiFo	First-in, First-out
FIN	FASB Interpretation
fob	Free on Board
FRSSE	Financial Reporting Standard for Smaller Entities
FTB	FASB Technical Bulletin
FV	Fair Value
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HDR	Handbuch des Rechnungswesens
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
HWF	Handbuch des Bank- und Finanzwesens
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IN	Introduction

InvG	Investmentgesetz
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
IRZ	Zeitschrift für internationale Rechnungslegung
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co.-Richtliniengesetz
KMU	Kleine und mittelgroße Unternehmen
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KoR	Zeitschrift für kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
KWG	Kreditwesengesetz
LG	Leasinggeber
LiFo	Last-in, First-out
LN	Leasingnehmer
MC	Management Commentary
NW	Nutzungswert
OCI	Other Comprehensive Income
OTC	Over-the-Counter
PAAInE	Proactive Accounting Activities in Europe
PiR	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)
poc	Percentage of Completion
PUCM	Projected-Unit-Credit-Method
P/E	Price/Earnings
QC	Qualitative Characteristic
REIT	Real Estate Investment Trust
REITG	Gesetz über deutsche Immobiliengesellschaften mit börsennotierten Anteilen
RHB	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
RS	Stellungnahme zur Rechnungslegung
RU	Reporting Unit
SAC	Standards Advisory Council
SAR	Stock Appreciation Right
SEC	Securities and Exchange Commission
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee
SME	Small and Medium-sized Entities
SOP	Statement of Position
SORIE	Statement of Recognized Income and Expense
SPE	Special Purpose Entity
TUG	Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

UFE	unfertige Erzeugnisse
USD	U.S. Dollar
US-GAAP	United States – Generally Accepted Accounting Principles
WACC	Weighted Average Cost of Capital
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
ZGE	zahlungsmittelgenerierende Einheit

Literaturverzeichnis

- Adler, Hans/Düring Walther/Schmaltz Kurt* Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, Stuttgart 1986
- Alvarez, Manuel* Segmentberichterstattung und Segmentanalyse, Wiesbaden 2004 (zugleich Diss. Univ. Augsburg 2003)
- Baetge, Jörg/Wollmert, Peter/Kirsch, Hans-Jürgen/Oser, Peter/Bischof, Stefan (Hrsg.)* Rechnungslegung nach IFRS – Kommentar auf der Grundlage des deutschen Bilanzrechts, 2. Aufl., Stuttgart 2002 (Loseblatt mit Ergänzungslieferungen)
- Ballwieser, Wolfgang* IFRS-Rechnungslegung, München 2006
- Ballwieser et al. (Hrsg.)* IFRS 2008 – Wiley Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IFRS 2008, 4. Auflage; Weinheim 2008
- Bieg, Hartmut/Hossfeld, Christopher/Kußmaul, Heinz/Waschbusch, Gerd* Handbuch der Rechnungslegung nach IFRS, Düsseldorf 2006
- Bohl, Werner (Hrsg.)* Aktuelle IFRS-Texte 2008, München 2008
- Bohl, Werner/Riese, Joachim/Schlüter, Jörg (Hrsg.)* Beck'sches IFRS-Handbuch, 2. Aufl., München 2006
- Castan, Edgar/Heymann, Gerd/Müller, Eberhard/Ordelheide, Dieter/Scheffler, Eberhard (Hrsg.)* Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung (Loseblatt mit Ergänzungslieferungen)
- Coenenberg, Adolf-Gerhard* Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl., Stuttgart 2005
- Deloitte (Hrsg.)* Assets held for sale and discontinued Operations, Kingston-upon-Thames 2008
- Deloitte (Hrsg.)* Business Combinations and changes in ownership interests, Kingston-upon-Thames 2008
- Deloitte (Hrsg.)* iGAAP 2008 – Financial Statements for UK listed Groups, Kingston-upon-Thames 2007
- Deloitte (Hrsg.)* iGAAP 2008 – Financial Instruments: IAS 32, IAS 39 and IFRS 7 explained, 4. Auflage, Kingston-upon-Thames 2008
- Ellrott, Helmut et al. (Hrsg.)* Beck'scher Bilanzkommentar; 6. Auflage, München 2006
- Epstein, Barry/Jermakowicz, Eva* Wiley IFRS 2008, Hoboken 2008
- Ernst & Young (Hrsg.)* International GAAP 2008, Chichester 2008
- Falterbaum, Hermann/Bolk, Wolfgang/Reiß, Wolfram/Eberhardt, Roland,* Buchführung und Bilanz, 20. Auflage, Köln 2007
- Findeisen, Klaus-Dieter* Die Bilanzierung von Leasing-Verträgen nach den Vorschriften des International Accounting Standards Committee, 1997

Gelhausen, Hans-Friedrich/Pape, Jochen/Schruff, Wienand (Hrsg.) Adler/Düring/Schmaltz: Rechnungslegung nach Internationalen Standards, Stuttgart 2002 (Loseblatt mit Ergänzungslieferungen)

Hayn, Sven/Waldersee, Georg Graf IFRS/US-GAAP/HGB im Vergleich, 6. Auflage, Stuttgart 2006

He, Linbo Joint Venture im Lichte der Theorie der Unternehmung, Herzogenrath 1998

Heesen, Bernd/Gruber, Wolfgang Bilanzanalyse und Kennzahlen, 2007

Heuser/Thiele IAS/IFRS Handbuch, 3. Auflage, Stuttgart 2005

Hirschböck, Günther/Kerschbaumer, Helmut/Schurbohm, Anne IFRS für Führungskräfte, Wegweiser durch die neuen Bilanzierungsvorschriften, Wien 2007

IDW (Hrsg.) IDW HFA 2 Einzelfragen zur Anwendung der IFRS, Düsseldorf 2005

IDW (Hrsg.) IDW HFA 9 Einzelfragen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS, Düsseldorf 2007

IDW (Hrsg.) IDW HFA 16 Bewertungen bei der Abbildung von Unternehmenserwerben und bei Werthaltigkeitsprüfungen nach IFRS, Düsseldorf 2005

IDW (Hrsg.) IDW HFA 19 Einzelfragen zur erstmaligen Anwendung der International Financial Reporting Standards nach IFRS 1, Düsseldorf 2006

IDW (Hrsg.) IDW ERS HFA 24 Einzelfragen zu Angabepflichten des IFRS 7 zu Finanzinstrumenten, Düsseldorf 2008

IDW (Hrsg.) IDW ERS HFA 25 Einzelfragen zur Bilanzierung von Verträgen über den Kauf oder Verkauf von nicht-finanziellen Posten nach IAS 39, Düsseldorf 2008

IDW (Hrsg.) International Financial Reporting Standards (Deutsch/Englische Textausgabe), 4. Aufl., Düsseldorf 2008

IASCF (Hrsg.) International Financial Reporting Standards (IFRSs) Bound Volume 2008, London 2008

IASCF (Hrsg.) A Guide through International Financial Reporting Standards (IFRSs) July 2008, London 2008

IASCF (Hrsg.) International Financial Reporting Standards (IFRSs) - A Briefing for Chief Executives, Audit Committees and Boards of Directors, London 2007

Keitz, Isabel von Praxis der IASB-Rechnungslegung, 2. Auflage, Stuttgart 2005

Kolvenbach, Paulgert/Sartoris, Joachim Bilanzielle Auslagerung von Pensionsverpflichtungen, Stuttgart, 2004

KPMG (Hrsg.) IFRS a visual approach, London 2008

KPMG (Hrsg.) IFRS compared to U.S. GAAP, London 2008

KPMG (Hrsg.) IFRS visuell, 2. Auflage, Stuttgart 2006

KPMG (Hrsg.) Insights into IFRS, 4. Auflage, London 2007

KPMG (Hrsg.) International Financial Reporting Standards, 4. Aufl., Stuttgart 2007

- KPMG (Hrsg.)* Offenlegung von Finanzinstrumenten und Risikoberichterstattung nach IFRS 7, Stuttgart 2007
- KPMG (Hrsg.)* US-GAAP, 4. überarbeitete Auflage, Berlin 2006
- Kuhn, Steffen/Scharpf, Paul* Rechnungslegung von Financial Instruments nach IFRS, 3. Auflage, Stuttgart 2006
- Kümpel, Thomas* Vorratsbewertung und Auftragsfertigung nach IFRS, 2005
- Lüdenbach, Norbert/Hoffmann, Wolf-Dieter (Hrsg.)* Haufe IFRS-Kommentar, 5. Aufl., Freiburg/Breisgau 2007
- Meyer, Martin Alexander*, Cashflow-Reporting und Cashflow-Analyse, Düsseldorf 2007 (zugleich Diss. Univ. Augsburg 2006)
- Pellens, Bernhard/Fülbier, Rolf Uwe/Gassen, Joachim* Internationale Rechnungslegung, 7. Auflage, Stuttgart 2008
- Petersen, Karl/Bansbach, Florian/Dornbach, Eike (Hrsg.)* IFRS Praxis-Handbuch, München 2006
- PriceWaterhouseCoopers (Hrsg.)* A Global Guide to Accounting for Business Combinations and Noncontrolling Interests, London 2008
- PriceWaterhouseCoopers (Hrsg.)* IFRS Manual of Accounting – 2008, London 2007
- PriceWaterhouseCoopers (Hrsg.)* IFRS für Banken, 4. Auflage, Frankfurt am Main 2008
- PriceWaterhouseCoopers* Understanding IAS, 2. Auflage 1998
- Rechnungslegungs Interpretations Committee* RIC 1 Bilanzgliederung nach Fristigkeit gemäß IAS 1 Darstellung des Abschlusses
- Ruhnke, Klaus* Rechnungslegung nach IFRS und HGB, Stuttgart 2005
- Striegel, Andreas (Hrsg.)* REITG, Berlin 2007
- Thiele, Stefan/von Keitz, Isabel/Brücks, Michael (Hrsg.)* Interenationales Bilanzrecht, Rechnungslegung nach IFRS – Kommentar, Bonn/Berlin 2008 (Loseblatt mit Ergänzungslieferungen)
- Wiley (Hrsg.)* International Financial Reporting Standards 2008 (Deutsch/Englische Textausgabe), Weinheim 2008
- Winkeljohann, Norbert* Rechnungslegung nach IFRS, 2. Auflage, 2005
- Wüstemann, Jens* Bilanzierung case by case, 2007
- Zimmermann, Peter* Der Verkehrswert von Grundstücken, 2. Auflage, 1999
- Zülch, Henning* Die Bilanzierung von Investment Properties nach IAS 40, 2003

Bearbeiterverzeichnis

Die Autoren geben ihre persönliche Meinung wieder.

Dr. Christian Back <i>Wirtschaftsprüfer, Steuerberater</i> MAZARS Hemmelrath GmbH	§ 3C
Dr. Oliver Beyhs <i>Wirtschaftsprüfer</i> KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	§ 5A-C, 9
Michael Buschhüter <i>Wirtschaftsprüfer, Certified Public Accountant</i> International Accounting Standards Board	§ 1, 3A, 5M, 6A-C, 7B, 7D
Prof. Dr. Dejan Engel-Ciric <i>Steuerberater</i> Fachhochschule Frankfurt am Main	§ 5D, 5L
Jörg Hammen <i>Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Certified Public Accountant</i> Prof. Dr. Schmorleiz & Partner	§ 5G, 5H, 5O
Raphael Hausen <i>Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt, Steuerberater</i> KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	§ 5C, 9
Dr. Helga Kampmann <i>Humboldt-Universität zu Berlin</i>	§ 3B
Dr. Oliver Köster <i>Wirtschaftsprüfer, Steuerberater</i> KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	§ 5K, 10
Jörg Maas <i>Wirtschaftsprüfer, Steuerberater</i> MAZARS Hemmelrath GmbH	§ 3C, 5E
Dr. Martin Alexander Meyer <i>Siemens AG</i>	§ 4B, 7A

Dr. Stephanie Meyer	§ 4C, 5I
Dr. Ulf Meyer <i>Bertelsmann AG</i>	§ 4C, 5I
Holger Obst <i>International Accounting Standards Board</i>	§ 4A, 8
Kristina Schwedler <i>Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.</i>	§ 3B, 6D
Dr. Thomas Senger <i>Wirtschaftsprüfer, Steuerberater</i> <i>Warth & Klein GmbH</i>	§ 5N, 7C
Klaus Singer <i>Wirtschaftsprüfer</i> <i>MAZARS Hemmelrath GmbH</i>	§ 5E
Dr. Nikolaus Starbatty <i>International Accounting Standards Board</i>	§ 5F
Dr. Andreas Striegel <i>Rechtsanwalt, Steuerberater, Attorney at Law (NY)</i> <i>Debevoise & Plimpton LLP</i>	§ 1, 2, 5M
Bernadette Wagner <i>KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft</i>	§ 5A, 5B
Robert Walter <i>Certified Public Accountant</i> <i>Deloitte & Touche GmbH</i>	§ 5J

§ 1 Einführung

Die IFRS haben sich zum weltweit anerkannten Rechnungslegungssystem entwickelt. Mit der Übernahme der IFRS durch die Europäische Union haben die IFRS europäische Geltung erlangt, auch wenn die einzelnen Standards unter dem Vorbehalt der Übernahme stehen. Sie sind Teil des europäischen Bilanzrechts, auf dem auch das deutsche Handelsrecht basiert¹.

1

Die IFRS haben zwar nur unmittelbare Bedeutung für die kapitalmarktorientierten Unternehmen in Deutschland. Die tatsächliche Bedeutung der IFRS geht aber weiter. Zahlreiche kleine und mittlere Unternehmen stellen sich mittlerweile die Frage, ob sie freiwillig einen IFRS-Abschluss aufstellen sollen. Daneben nimmt auch die Bedeutung der IFRS für das deutsche Steuerrecht durch unmittelbare Bezugnahmen wie auch mittelbare Auswirkungen über das Handelsbilanzrecht stetig zu.

Die IFRS bringen neue Herausforderungen für Unternehmen und Berater. Diese Herausforderungen werden im Folgenden näher untersucht. Zunächst soll aber die Entwicklung der IFRS zum weltweit führenden Rechnungslegungssystem kurz dargestellt werden.

2

A. Der Weg zur weltweiten Rechnungslegung

Das International Accounting Standards Board (IASB) ging 2001 aus der Vorgängerinstitution International Accounting Standards Committee (IASC) hervor. Das IASC wurde 1973 als privates Rechnungslegungsgremium von den Wirtschaftsprüfungsverbänden aus neun Ländern gegründet. Gründungsmitglieder waren die Berufsverbände Australiens, Deutschlands, Frankreichs, Japans, Kanadas, Mexikos, der Niederlande, des Vereinigten Königreichs gemeinsam mit Irland und der Vereinigten Staaten von Amerika.

3

Die vom IASC herausgegebenen International Accounting Standards (IAS) glichen in der Anfangsphase eher einer Zusammenstellung der in den Mitgliedsstaaten üblichen Rechnungslegungspraktiken. Die Folge war eine **Vielzahl von Wahlrechten** in den Standards. Wahlrechte im Rahmen der Aufstellung von Jahresabschlüssen vermindern aber die Vergleichbarkeit der Abschlüsse und sind daher konzeptionell abzulehnen.² Auf Drängen des Weltverbandes der Börsenaufsichtsbehörden, der *International Organisation of Securities Commissions* (IOSCO), entschied sich das IASC daher im Rahmen des Comparability Projektes zur Streichung zahlreicher Wahlrechte. Das Comparability Projekt hob nicht alle in den IAS enthaltenen Wahlrechte auf. In den Standards, in denen Wahlrechte bestehen blieben, nahm das IASC jedoch Stellung dazu, welche Bilanzierungsmethode von dem Rechnungslegungsgremium bevorzugt wurde; d.h. die Standards sahen eine empfohlene Bilanzierungsmethode (Benchmark Treatment) und eine zulässige alternative Bilanzierungsmethode (Allowed Alternative Treatment) vor.

Die IOSCO honorierte die Überarbeitung der Standards im Jahr 2000 mit der Empfehlung an die Mitgliedsorganisationen, die IAS als Rechnungslegungsstandards bei der Börsenzulassung zu akzeptieren. Die Empfehlung der IOSCO bestätigte in Deutschland allerdings nur die bestehende Übung der Deutsche Börse AG, die schon 1997 im Marktsegment „Neuer Markt“ die Veröffentlichung von IFRS-Abschlüssen erlaubt hatte. Das Wahlrecht wurde ein Jahr später in § 292a HGB übernommen.

4

1 Vgl. z. B. Fülbier/Gassen, DB 2007, S. 2605ff.; Herzig, DB 2008, S. 1339ff.

2 Vgl. QC38 des Discussion Paper *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*.

Kritisch für die Akzeptanz der IFRS war aber, dass die US-amerikanische Börsenaufsichtsbehörde *Securities and Exchange Commission* (SEC) der Empfehlung der IOSCO zunächst nicht folgte, da die IAS nach wie vor dem US-amerikanischen Rechnungslegungssystem (US GAAP) als qualitativ unterlegen angesehen wurden.

Im Jahr 2001 unterzog sich das IASC daher einer **Reorganisation**, um die Akzeptanz der internationalen Rechnungslegungsstandards weiter zu erhöhen. Ziel der Reorganisation war es insbesondere, die Qualität der eigenen Facharbeit und die Unabhängigkeit des Rechnungslegungsgremiums von einzelnen Berufsgruppen zu stärken. Im Rahmen der Reorganisation gingen die Aufgaben des IASC auf das neu gegründete International Accounting Standards Board (IASB) über. Das IASC hat bis zum Ende seines Bestehens in 2001 insgesamt 41 IAS veröffentlicht, von denen 29 auch heute noch gültig sind.

- 5 Das IASB überarbeitete zunächst im Rahmen des sog. **Improvement Projektes** die vom IASC übernommenen IAS. Zahlreiche Wahlrechte in den IAS sowie ein Standard, IAS 15 *Information Reflecting the Effect of Changing Prices*, wurden gestrichen. Dies ermöglichte die **Anerkennung der IFRS durch die EU** und verhalf so den IFRS zu ihrem weltweiten Durchbruch. Bereits im Juni 2001 hatte die Europäische Kommission vorgeschlagen, die Rechnungslegung börsennotierter Unternehmen in Europa durch die zwingende Anwendung der IFRS zu harmonisieren. Der Vorschlag wurde schließlich mit EU-Verordnung vom 19. Juli 2002 in europäisches Recht umgesetzt. Die Verordnung schreibt vor, dass ab dem 1. Januar 2005 börsennotierte Unternehmen einen Konzernabschluss nach IFRS aufstellen müssen. Zusätzlich gewährt die Verordnung den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht, die Aufstellung von IFRS-Konzernabschlüssen auf für nicht börsennotierten Unternehmen zu erweitern oder sogar die Aufstellung von IFRS-Einzelabschlüssen zu verlangen.

Unternehmen, die zuvor etwa aufgrund des Wahlrechtes in § 292a HGB ihren Konzernabschluss auf US GAAP umgestellt hatten, wurde eine Übergangsfrist bis 2007 eingeräumt. Zeitgleich mit der europäischen Union haben auch Australien, Neuseeland und Südafrika die IFRS anerkannt. Zahlreiche weitere Staaten folgten. Insgesamt bilanzieren mittlerweile über 100 Staaten nach IFRS.

- 6 Mit Anerkennung der IFRS durch die EU verlagerte sich der Schwerpunkt der Arbeit des IASB auf die **Anerkennung der IFRS in den USA**. Bereits im Jahr 2002 verständigten sich das IASB und das US-amerikanische Rechnungslegungsgremium (FASB) im sog. Norwalk-Agreement auf eine intensivierte Zusammenarbeit mit dem Ziel, die Konvergenz zwischen IFRS und US GAAP zu erhöhen. Zunächst verständigten sich die Rechnungslegungsgremien auf eine Reihe sog. Short-term Convergence Projekte. Durch die Projekte sollte Konvergenz zwischen IFRS und US GAAP in den Bereichen hergestellt werden, in denen eine Einigung kurzfristig möglich erschien. Dies erwies sich jedoch schon bald als Fehleinschätzung. Die Short-term Convergence Projekte erwiesen sich als deutlich zeitintensiver als erwartet und unterlagen starker inhaltlicher Kritik. Mit der Veröffentlichung des überarbeiteten IAS 23 *Borrowing Costs* konnte das IASB bisher erst ein Short-term Convergence Projekt abschließen.

Das **Norwalk-Agreement** wurde im Jahr 2006 durch das sog. Memorandum of Understanding ersetzt, das einen überarbeiteten Zeitplan der Konvergenzbemühungen zwischen den beiden Rechnungslegungsgremien enthält. Neben den Short-term Convergence Projekten unternahmen IASB und FASB auch mehrere langfristige Konvergenzprojekte. Das bisher bedeutendste langfristige Konvergenzprojekt war die gemeinsame Überarbeitung der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS und US GAAP. Mit deutlicher Verzögerung und trotz erheblicher Kritik konnten die Rechnungslegungsgremien im November 2007 bzw. Januar 2008 überarbeitete Standards veröffentlichen.

- 7 Der langsame Fortschritt der gemeinsamen Projekte bedingte schon bald eine Überarbeitung der Form der Zusammenarbeit. Im Rahmen des Modified Joint Approach übernimmt nunmehr eines der beiden Rechnungslegungsgremien die Führungsrolle in der Projektarbeit und das andere Rechnungs-

legungsgremium veröffentlicht diese Arbeit unangepasst als Diskussionspapier oder Standardentwurf. Die öffentliche Meinung reagierte auf den Modified Joint Approach jedoch mit Zurückhaltung. Sowohl dem IASB als auch dem FASB wird im Hinblick auf den Modified Joint Approach oft die unreflektierte Übernahme der Standards des anderen Rechnungslegungsgremiums vorgeworfen.

Ungeachtet dieser Schwierigkeiten können die Konvergenzbemühungen von IASB und FASB als Erfolg gewertet werden. Im November 2007 entschied sich die SEC mit sofortiger Wirkung für ausländische Emittenten, die einen Konzernabschluss nach IFRS aufstellen, die Pflicht zur Erstellung einer Überleitungsrechnung nach US-GAAP aufzuheben. Darüber hinaus überlegt die SEC gegenwärtig bis zum Jahr 2014 auch für US-amerikanische Unternehmen die Aufstellung des Konzernabschlusses nach IFRS zu erlauben. Auch China, Japan, Kanada und Korea haben ihre Absicht bekundet, die IFRS einzuführen und damit die IFRS endgültig zum weltweit führenden Rechnungslegungssystem zu machen.

B. Bedeutung der IFRS im deutschen Rechtsraum

Längst haben die IFRS auch im deutschen Rechtsraum Einzug gehalten. Unmittelbare Bedeutung haben die IFRS zunächst für die Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen. Als kapitalmarktorientierte Unternehmen gelten alle Unternehmen, deren Wertpapiere in einem Mitgliedstaat der EU zum Handel in einem geregelten Markt zugelassen sind. Kapitalmarktorientierte Unternehmen sind seit dem Jahr 2005 zur Aufstellung von **Konzernabschlüssen** nach IFRS verpflichtet. Diese Verpflichtung ergibt sich aufgrund der IAS-Verordnung³, die unmittelbare Rechtswirkung in allen Mitgliedsstaaten der EU entfaltet. Es besteht daher für alle kapitalmarktorientierten Unternehmen in Deutschland eine rechtliche Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach IFRS. Der deutsche Gesetzgeber hat die Pflicht zur Aufstellung eines IFRS-Konzernabschlusses zusätzlich auf solche Unternehmen ausgeweitet, die den Handel von Wertpapieren an einem geregelten Markt beantragt haben.

Andere Unternehmen dürfen in Deutschland auf freiwilliger Basis IFRS-Konzernabschlüsse, die von der Pflicht zur Aufstellung handelsrechtlicher Konzernabschlüsse befreien, aufstellen. Solche Unternehmen profitieren zunächst vom im Vergleich zum handelsrechtlichen Konzernabschluss höheren Informationsgehalt des IFRS-Abschlusses. Praktisch bedeutsamer dürften aber für die meisten Unternehmen wohl Wettbewerbsgesichtspunkte sein. Die Rechnungslegung nach IFRS stellt eine grenzüberschreitende Vergleichbarkeit Unternehmen gleicher und unterschiedlicher Branchen her. Kapitalgeber wie auch alle weiteren Bilanzadressaten werden daher zukünftig in immer stärkerem Maße auf die freiwillige Aufstellung von IFRS-Abschlüssen drängen.

Zu einer unmittelbaren Bedeutung für den **Einzelabschluss** deutscher Unternehmen haben es die IFRS bisher noch nicht „gebracht“. Deutsche Unternehmen sind nach wie vor, unabhängig davon, ob sie einen IFRS-Konzernabschluss aufstellen oder nicht, zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Einzelabschlusses verpflichtet. Ein freiwillig aufgestellter IFRS-Einzelabschluss darf aber anstelle des HGB-Einzelabschlusses offen gelegt werden. Die weiter bestehende Pflicht zur Aufstellung des handelsrechtlichen Einzelabschlusses liegt darin begründet, dass in Deutschland der Einzelabschluss die

³ Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002, Amtsblatt Nr. L 243, S. 1ff.

Grundlage für die Steuerbemessung und die Gewinnausschüttung ist.⁴ Jedoch ist eine mittelbare Bedeutung der IFRS für den Einzelabschluss kaum mehr zu leugnen. Die IFRS dienen schon jetzt als Auslegungsindiz für Bewertungs- und Ansatzvorschriften im HGB, jedenfalls soweit die entsprechende Regelung (auch) im EU-Bilanzrecht begründet ist.

- 10 Diese mittelbare Bedeutung der IFRS erlangt gerade bei der Diskussion um die Einführung des **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes** (BilMoG)⁵ eine besondere Aktualität. Das BilMoG soll dazu dienen, die Handelsbilanz neben den IFRS und der Steuerbilanz als eigenständige Rechnungslegung zu erhalten. Dennoch sollen die handelsbilanziellen Bestimmungen – auch im Einzelabschluss – im Sinne einer besseren Informationsvermittlung modifiziert und aktualisiert werden. Diese Aktualisierung begründet eine Annäherung an die Rechnungslegung nach IFRS, weswegen die Gesetzesbegründung auch an einer Vielzahl von Stellen auf die Behandlung und Rechtslage in den IFRS verweist.

Indirekte Auswirkungen aus den IFRS ergeben sich auch für das deutsche und internationale Steuerrecht. Nicht zuletzt diese Modernisierung und Annäherung des deutschen Handelsrecht an die IFRS, die mit einer teilweisen Abkehr althergebrachter handelsbilanzieller Grundprinzipien verbunden ist, hat in der Begründung zum Regierungs- und Referentenentwurf des BilMoG zu der Frage geführt, ob die steuerliche Gewinnermittlung nicht verselbständigt und von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz gelöst werden muss⁶. Erste Schritte in diese Richtung sind bereits erkennbar. In zunehmenden Maß nehmen steuerrechtliche Normen mittlerweile unmittelbar auf die IFRS Bezug. Beachtenswert ist in diesem Zusammenhang aber auch die Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage im Rahmen der EU⁷, mit welcher eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung angestrebt wird, bei welcher die IFRS nur als Ausgangspunkt, nicht aber als geeignetes Rechnungslegungssystem angesehen werden⁸.

C. Herausforderungen für Unternehmen und Berater

- 11 Die zunehmende Bedeutung der IFRS bringt für Unternehmen und Berater neue Herausforderungen mit sich. Von beiden Seiten werden auf bilanziellem wie steuerlichem Gebiet immer öfter IFRS-Kenntnisse erwartet. Die Erwartungshaltung von Geschäftspartnern und Mandanten hat dabei in den letzten Jahren stark zugenommen. Immer seltener reichen Grundkenntnisse der IFRS aus, sondern es werden zunehmend detaillierte Kenntnisse der IFRS erwartet.

4 Die EU stellt daher fest, dass viele Mitgliedsstaaten die IFRS bei der Erstellung von Einzelabschlüssen nicht anwenden, so dass die IFRS daher auch als steuerliche Gewinnermittlung ausscheiden würden; vgl. Tz. 9 des Arbeitspapiers der Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ vom 26. Juli 2007, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_de.pdf.

5 Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), <http://www.bmj.de/files/-/3152/RegE%20BilMoG.pdf>; Referentenentwurf des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), <http://www.bmj.de/files/-/2567/RefE%20BilMoG.pdf>.

6 Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), <http://www.bmj.de/files/-/3152/RegE%20BilMoG.pdf>, S. 72.

7 Vgl. KOM(2001) S. 582 vom 23.10.2001, http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=de&DosId=168921, und (KOM(2003) S. 726 vom 24.11.2003, http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=de&DosId=187013. Die Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ legte am 26. Juli 2007 ein Arbeitspapier über die mögliche Elemente der technischen Ausgestaltung vor.

8 Vgl. Tz. 9 des Arbeitspapiers der Arbeitsgruppe „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ vom 26. Juli 2007, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_de.pdf.