

Newsletter 03.2004
zu dem Thema IAS / IFRS

Europäisches Rechnungswesen befindet sich in tiefgreifendem Umbruch

Nach der Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002 müssen börsennotierte Unternehmen in der Europäischen Union ihre konsolidierten Abschlüsse **ab 2005** nach den **International Accounting Standards (IAS) / International Financial Reporting Standards (IFRS)** aufstellen. Über den unmittelbaren Geltungsbereich der Verordnung hinaus empfiehlt die EU-Kommission den Mitgliedstaaten ausdrücklich, die Anwendung der IAS / IFRS auch im Konzernabschluss nicht börsennotierter Unternehmen sowie in handelsrechtlichen Einzelabschlüssen zuzulassen.

In ihrem am 25.02.2003 veröffentlichten Maßnahmenkatalog zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes hat die deutsche Bundesregierung auf die Forderung der EU-Kommission reagiert. Nicht börsennotierten Unternehmen soll danach ein **Wahlrecht** zur Anwendung der **IAS / IFRS im Konzernabschluss** eingeräumt werden. **Einzelabschlüsse nach IAS / IFRS** sollen nach den Plänen der Bundesregierung dagegen lediglich für Informationszwecke, d.h. zur Erfüllung der Offenlegungspflicht gemäß § 325 HGB, zugelassen werden. Als Besteuerungsgrundlage sowie für die Ausschüttungsbemessung soll weiterhin der nach den Vorschriften des HGB erstellte Einzelabschluss maßgebend sein. Ein IAS-/IFRS-Einzelabschluss dürfte danach nur **zusätzlich**, nicht anstelle eines HGB-Abschlusses erstellt werden.

Angesichts äußerst kontroverser Meinungen in Politik, Wissenschaft und Praxis bleibt allerdings abzuwarten, ob sich die restriktive Haltung der Bundesregierung hinsichtlich der Anwendung der IAS / IFRS im Einzelabschluss durchsetzen wird. Fraglich erscheint dies auch vor dem Hintergrund der Entwicklung in anderen europäischen Staaten. So hat das englische Department of Trade and Industry am 17.07.2003 bekanntgegeben, ab 2005 **allen britischen Unternehmen** die Anwendung der **IAS / IFRS** anstelle der britischen Rechnungslegungsstandards **auch im Einzelabschluss** zu gestatten. Das dänische Parlament hat die dänische Öffentlichkeit Anfang September 2003 um Kommentierung eines Gesetzesvorschlags gebeten, gemäß dem **alle dänischen Unternehmen zwischen IAS / IFRS und den dänischen Rechnungslegungsstandards wählen können**. Mittel- bis langfristig - da sind sich **alle** Fachleute einig - werden die IAS / IFRS neben dem Konzernabschluss auch den handelsrechtlichen **Einzelabschluss** der europäischen Unternehmen determinieren.

I. Aktuelle Projekte

1. Anwendung der IAS/IFRS bei kleinen und mittleren Unternehmen

Die große Anzahl kleiner und mittlerer Unternehmen in Europa berechtigt einerseits zu der Frage, welchen Rechnungslegungsgrundsätzen diese Unternehmen folgen sollten, sowie andererseits ob und in welchem Umfang das IASB bei der Entwicklung von Rechnungslegungsstandards für diese Unternehmen mitwirken sollte. Im Rahmen des Treffens des IASB im September 2003 wurde beschlossen, dass in der Tat die Entwicklung von Standards für kleinere und mittlere Unternehmen in Angriff genommen werden sollte. Ein offizieller Zeitplan für das Projekt wurde noch nicht veröffentlicht. Die Vorlage eines Entwurfs „IASB SME GAAP“ (small and mid-size enterprises) ist aber bis zum 30.06.2004 geplant; die endgültigen Standards sollen dann bis Jahresende 2004 vorliegen.

2. Unternehmenszusammenschlüsse

(Phase 1 und Phase 2) ED 3, Business Combinations, enthält grundsätzliche Bestimmungen zur Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen (Phase 1) und übernimmt im Wesentlichen die US-amerikanischen Regelungen. Bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrages kommt es zu keinen wesentlichen Änderungen. Bei der Erstkonsolidierung der Tochtergesellschaft ist jedoch die Identifizierung dort vorhandener immaterieller Vermögenswerte (z. B. Kundenstamm, Markenrechte, Lizenzen) im Rahmen einer Kaufpreisuordnung (Purchase Price Allocation) vorgesehen. Die Höhe des Goodwill wird somit zu Gunsten anderer immaterieller Werte reduziert. Ein verbleibender Goodwill ist nicht mehr planmäßig abzuschreiben, sondern in regelmäßigen Abständen einem Impairment-Test zu unterziehen. Entgegen dem ED 3 hat sich das IASB mittlerweile vom zweistufigen Verfahren für den Impairment Test distanziert. Es soll das einstufige Verfahren, wie bereits in IAS 36 kodifiziert, angewendet werden. Ein negativer Unterschiedsbetrag ist umgehend erfolgswirksam zu erfassen. Für eine detaillierte Beschreibung des ED 3 und zur Vorgehensweise bei der Bewertung derartiger immaterieller Werte verweisen wir auf den

3. Konvergenz der IFRS und nationaler Rechnungslegungsvorschriften

Das Konvergenzprojekt wurde im Oktober 2002 gestartet und zielt auf die Reduzierung von Differenzen zwischen IAS/IFRS und den Bestimmungen der US-GAAP ab. Das Projekt beschäftigt sich mit Anpassungen, die in relativ kurzer Zeit durchgeführt werden können, und wird somit einen ganzen Katalog kleinerer Änderungen mit sich bringen. Obwohl das Projekt auch Ausdruck der nach Worldcom, Enron u.a. gestiegenen US-amerikanischen Kompromissbereitschaft ist, dürfte generell von einer weiteren Annäherung an die US-GAAP auszugehen sein. Kompliziertere Konvergenzthemen werden in eigene Projekte ausgelagert. So wurden für Pensionen, Zuschüsse und nicht fortgeführte Geschäftsbereiche eigene Projekte gestartet. Mit Veröffentlichung des ED 4 „Zum Verkauf stehende langfristige Vermögenswerte und Aufgabe von Geschäftsbereichen“ im Juli 2003 wurde der erste, direkt aus dem Konvergenzprojekt resultierende Standardentwurf vorgelegt. Der endgültige Standard soll im März 2004 vorliegen.

4. Performanceorientierte Berichterstattung

(Comprehensive Income) Ziel dieses Projekts ist die Überarbeitung der Ausweissvorschriften für die Gewinn- und Verlustrechnung, die Eigenkapitalveränderungsrechnung und den Cash Flow. Ansatz- und Bewertungsvorschriften werden nicht neu geregelt. Genauer spezifizierte Ausweissvorschriften sollen zu einer weiteren Aufgliederung von Informationen und somit einem erhöhten Informationsgehalt für den Jahresabschlussadressaten führen. Insbesondere der Definition des operativen Gewinnes als zwischenbetrieblichem Vergleichsmaßstab kommt dabei besondere Bedeutung zu.

5. Realisierung von Ertrag, Verbindlichkeiten und Eigenkapital

Das Projekt beschäftigt sich mit der Abgrenzung von Eigenkapital und Verbindlichkeiten, der Erarbeitung von Anwendungsvorschriften für die Definition und den Ansatz von Verbindlichkeiten sowie mit der Festlegung von generellen Prinzipien für die Realisierung von Umsätzen in Jahresabschlüssen. Damit wird ein Bereich in Angriff genommen, der in den letzten Jahren in den US-GAAP bereits umfassend und sehr komplex geregelt wurde. Gerade in einer Zeit, in der die Fremdkapitalquote von Unternehmen in den Mittelpunkt der Analyse rückt, und immer neue Finanzierungsinstrumente entwickelt werden, ist ein solcher Standard dringend geboten.

6. Konsolidierung von Zweckgesellschaften

(Special Purpose Entities) Dieses Projekt überarbeitet die derzeit geltenden Konsolidierungsbestimmungen in Bezug auf Zweckgesellschaften (SIC 12). Insbesondere werden die Art und Durchführung der Konsolidierung sowie das Control-Konzept für die Bestimmung des Konsolidierungskreises aufgegriffen. Nach Abschluss des Projektes ist eine Anpassung von IAS 27 geplant. Das IASB reagiert damit auch auf den Enron-Skandal und dessen Folgen. In Deutschland dürften vor allem Leasing- und Fondsgesellschaften sowie Bauunternehmen von den neuen Regelungen betroffen sein.

II. Aktuelle Standards

Neufassungen IAS

Im Rahmen des Improvement Project des IASB wurden in den vergangenen Monaten rund 20 IAS und SIC überarbeitet. Zielsetzungen sind u. a. die Eliminierung von Wahlrechten, die Beseitigung konzeptioneller Inkonsistenzen sowie die Formulierung weiterführender Anwendungsbestimmungen und Offenlegungsvorschriften. Im Dezember 2003 wurde das Projekt endgültig abgeschlossen. Hier einige Ausschnitte daraus.

Sämtliche vorgestellten Neufassungen sind verpflichtend auf Geschäftsjahre, die am 01.01.2005 oder später beginnen, anzuwenden. Eine frühere Anwendung verbunden mit einem entsprechenden Vermerk im Anhang wird empfohlen.

Darstellung des Abschlusses

Der überarbeitete IAS 1 sieht die folgenden wesentlichen Klarstellungen / Änderungen vor: *Gliederung der Bilanz*. Während vor der Verabschiedung des Improvement Projekts den Unternehmen die Gliederung der Bilanz mehr oder weniger freigestellt war, so hat zukünftig in der Regel eine Unterteilung in **kurz-** und **langfristige Positionen** zu erfolgen. **Verbindlichkeiten**, deren Tilgung innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag fällig wird, sind gemäß dem neuen Standard auch dann als **kurzfristig** zu klassifizieren, wenn die ursprüngliche Laufzeit einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten umfasst. Eine Klassifizierung als kurzfristig ist selbst dann angezeigt, wenn nach dem Bilanzstichtag, aber noch vor der Veröffentlichung des Jahresabschlusses eine langfristige Refinanzierungsvereinbarung geschlossen wird. Der Abschluss einer solchen Vereinbarung ist gemäß IAS 10 jedoch zu erläutern. Revolvierende Kredite und Verbindlichkeiten, bei welchen das Unternehmen das Recht auf eine Verlängerung für einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten hat, sind unter den **langfristigen** Verbindlichkeiten auszuweisen. Verletzt ein Kreditnehmer bei langfristigen Verbindlichkeiten Vertragsklauseln, so dass der Kreditgeber eine unverzügliche Rückzahlung verlangen kann, dann sind solche Verbindlichkeiten als **kurzfristig** zu klassifizieren. Eine Beibehaltung der Klassifizierung als langfristig ist nur dann möglich, wenn der Kreditgeber dem Kreditnehmer bis zum Bilanzstichtag eine Schonfrist einräumt, die mehr als 12 Monate umfasst und in deren Zeitraum keine sofortige Rückzahlung gefordert werden kann. *Offenlegungsvorschriften* Künftig sind die **Einschätzungen des Managements** im Rahmen der Anwendung der Rechnungslegungsprinzipien offen zu legen, die wesentliche Auswirkungen auf die Vermögenswerte und Schulden eines Unternehmens haben. Darüber hinaus sind Angaben bezüglich der **wichtigsten getroffenen Annahmen** notwendig, die auf Grund ihrer Unsicherheit zu einer wesentlichen Anpassung der Buchwerte von Vermögenswerten und Schulden innerhalb des nächsten Geschäftsjahres führen können. Es bleibt abzuwarten, in welchem Ausmaß und welcher Konkretisierung diese Bestimmungen greifen werden, jedoch werden sie – den USGAAP folgend – vermehrt Hinweise auf die Bereiche der Bilanz „in denen die Musik spielt“ geben.

Ein separater Ausweis von **außerordentlichen Aufwendungen** und **Erträgen** in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie im Anhang ist gemäß der Neufassung von IAS 1 **nicht mehr zulässig**. Das IASB weist darauf hin, dass vormals als außerordentlich ausgewiesene Posten dem Unternehmensrisiko zuzuordnen sind, und daher kein separater Ausweis erfolgen darf. Zukünftig nicht mehr zwingend anzugeben ist die **Anzahl der Mitarbeiter** eines Unternehmens. Künftig ist der **Jahresüberschuss/-fehlbetrag** aufzuteilen in den Anteil, der auf **Minderheiten** entfällt und den Anteil, der auf die **Anteilseigner des Mutterunternehmens** entfällt. Der Ausweis hat bei der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfolgen. Vorgeschlagen wird ein Ausweis unterhalb des Jahresergebnisses. Auch im Rahmen der Erstellung des **Eigenkapitalspiegels** ist eine solche Aufteilung der

Positionen künftig notwendig. Mit Inkrafttreten der Neufassung des IAS 1 tritt IAS 1 (überarbeitet 1997) außer Kraft. **IAS 8 „Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler“** *Auswahl und Anwendung von Rechnungslegungsvorschriften* Alle Begebenheiten, für welche Standards oder Interpretationen des IASB existieren, sind gemäß diesen Standards bzw. Interpretationen zu bilanzieren. Des Weiteren sind vom IASB

verabschiedete Implementierungsanweisungen heranzuziehen. Gbt es **keine Vorgaben** des IASB, dann hat das Management eine Bilanzierungsweise zu wählen, die für Jahresabschlussadressaten nützliche Informationen liefert und den Grundsätzen des Rahmenkonzepts entsprechen. Bei der Entwicklung eigener Bilanzierungsansätze hat das Management die Anwendung der folgenden **Quellen** zu berücksichtigen – und zwar in der vorgegebenen Reihenfolge: Regelungen in Standards bzw. Implementierungsanweisungen, die sich mit ähnlichen Sachverhalten beschäftigen. Definitionen, Ansatz- und Bewertungskriterien für Vermögenswerte und Schulden, Aufwendungen und Erträge gemäß dem Rahmenkonzept. Bei der Wahl der Bilanzierungsmethode sind des Weiteren die aktuellsten Verlautbarungen anderer Standardsetter, welche ein vergleichbares Rahmenkonzept zur Entwicklung ihrer Standards verwenden (z.B. FASB), sonstige Literatur zur Bilanzierung sowie Industriestandards heranzuziehen. Allerdings dürfen diese nur dann verwendet werden, wenn sie **nicht im Widerspruch** zu den beiden vorgenannten **Quellen** stehen.

Definition Wesentlichkeit

Die Neufassung des IAS 8 definiert Auslassungen oder falsche Angaben dann als **wesentlich**, wenn sie einzeln oder zusammen die wirtschaftlichen Entscheidungen von Jahresabschlussadressaten beeinflussen. Des Weiteren wird ausgeführt, dass die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der IFRS dann nicht angewendet werden müssen, wenn die hieraus resultierenden Effekte als unwesentlich einzustufen sind. Gleichzeitig ist ein Jahresabschluss dann als nicht IFRS-konform anzusehen, wenn er wesentliche Fehler aufweist. *Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und Behandlung von Fehlern* Freiwillige **Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** sind zukünftig zwingend **retrospektiv** zu erfassen, sofern der betreffende Standard oder die jeweilige Interpretation nicht hiervon abweichende spezifische Übergangsvorschriften aufweist. Das bedeutet, dass der Gewinnvortrag der entsprechenden Eröffnungsbilanz (in der Regel Beginn Vorjahr) so anzupassen ist, also ob schon immer nach den neuen Regelungen bilanziert worden wäre. Das vormals existierende Wahlrecht zur prospektiven Anpassung wurde eliminiert.

Die Unterscheidung zwischen **grundlegenden** und **wesentlichen Fehlern** wird aufgehoben. Vielmehr sind künftig **Fehler früherer Perioden** (prior period errors), die als **wesentlich** anzusehen sind, im ersten der Entdeckung folgenden Abschluss ebenfalls **retrospektiv** zu berichtigen. *Sonstige Änderungen* Auswirkungen verabschiedeter, aber noch nicht in Kraft getretener und daher noch nicht angewendeter IFRS sind zukünftig anzugeben und zu erläutern. Die IAS/IFRS passen sich hier wieder einmal den US-USancen an. Wie bereits im vorigen Abschnitt erläutert, wird das Konzept der **außerordentlichen Aufwendungen und Erträge**, das vormals in IAS 8 enthalten war, abgeschafft.

Mit Inkrafttreten der Neufassung des IAS 8 treten IAS 8 (überarbeitet 1993) sowie SIC 2 und SIC 18 außer Kraft. **IAS 17 „Leasingverhältnisse“** Da ein laufendes Forschungsprojekt zu Leasing auf der Agenda des IASB steht, wurde IAS 17 nur geringfügig verändert. *Klassifizierung von Leasingverhältnissen* Betrifft ein Leasingverhältnis sowohl ein Grundstück wie auch ein darauf befindliches Gebäude, so sind die beiden Elemente **separat zu klassifizieren** und die Zahlungen im Verhältnis der relativen beizulegenden Zeitwerte der beiden Elemente zu **trennen**. Grundstücke, die eine unbegrenzte wirtschaftliche Nutzungsdauer aufweisen, sind als Operating Lease zu bewerten, außer es erfolgt ein Eigentumsübergang am Ende der Leasinglaufzeit. Gebäude sind anhand der geltenden Bestimmungen zu klassifizieren. Ist eine verlässliche Trennung der Leasingzahlungen nicht möglich, so

ist das gesamte Leasingverhältnis entweder als Finanzierungsleasing oder als Operating Leasing einzustufen. *Bilanzierung beim Leasinggeber* Einem Leasingverhältnis **direkt zurechenbare Kosten** des Leasinggebers, wie z. B. Provisionen oder Werbeaufwendungen (initial direct cost), sind zukünftig vom Leasinggeber dem Buchwert des verleasten Vermögenswertes hinzuzurechnen und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses analog den Leasingerlösen zu verteilen. Das bisherige Wahlrecht zur sofortigen erfolgswirksamen Vereinnahmung wurde abgeschafft. Hersteller oder Händler, die als Leasinggeber auftreten, sind jedoch von dieser Regelung ausgenommen. Sie haben diese Kosten zeitgleich mit der Erfassung des Verkaufserlöses zu verbuchen. Mit Inkrafttreten der Neufassung des IAS 17 tritt IAS 17 (überarbeitet 1997) außer Kraft. **IAS 27 „Konzern- und Einzelabschlüsse“ Pflicht zur Konzernabschlusserstellung** Laut dem bisherigen Standard ist ein Mutterunternehmen dann von der **Pflicht zur Konzernabschlusserstellung** befreit, wenn es vollständig oder nahezu vollständig im Besitz eines übergeordneten Mutterunternehmens steht und es die Zustimmung der Eigner des Minderheitenanteils einholt. Diese Regelung wurde geringfügig verändert: So ist zukünftig ausreichend, dass die Eigner der Minderheitenanteile über die Nichterstellung eines Konzernabschlusses informiert werden und keine Einwände dagegen vorbringen. Des Weiteren ist auch nicht mehr notwendig, dass ein Unternehmen fast vollständig im Besitz eines übergeordneten Unternehmens steht. Ist ein Mutterunternehmen allerdings an einer öffentlichen Börse notiert (mit Fremd- oder Eigenkapitaltiteln) oder reicht seinen Abschluss bei einer Börsenaufsicht ein, um Fremd- oder Eigenkapitaltitel zu emittieren, so ist zwingend ein Konzernabschluss nach IFRS zu erstellen. Dasselbe gilt, wenn das übergeordnete Mutterunternehmen keinen öffentlich verfügbaren

Umfang Konsolidierungskreis

Tochterunternehmen, die bereits mit einer **Weiterveräußerungsabsicht** in der nahen Zukunft erworben wurden, sind wie bisher nicht zu konsolidieren. Das Kriterium „nahe Zukunft“ ist allerdings in dem überarbeiteten Standard durch die Angabe **„innerhalb von 12 Monaten“** konkretisiert. Des Weiteren muss das Management **aktiv** nach einem Käufer für das Tochterunternehmen **suchen**. Wird die Beteiligung nicht innerhalb der 12 Monate veräußert, so ist sie zukünftig, abgesehen von einigen wenigen Ausnahmen, zum Erwerbsstichtag zu konsolidieren. Bereits bestehende Abschlüsse für frühere Perioden sind entsprechend anzupassen. Hier wurde eine in der Praxis in großem Umfang genutzte Missbrauchsmöglichkeit endlich geschlossen! Ein Tochterunternehmen ist zukünftig **auch dann zu konsolidieren**, wenn es unter erheblichen langfristigen Beschränkungen tätig ist, die den Mitteltransfer zum Mutterunternehmen wesentlich beeinträchtigen. Nur bei einem Verlust des beherrschenden Einflusses kann eine Vollkonsolidierung unterbleiben. *Konsolidierungsverfahren* Im gesamten Konzern sind zukünftig **einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** anzuwenden. Die bisherige Erleichterungsvorschrift, die in Anspruch genommen werden konnte wenn eine Vereinheitlichung nicht durchführbar war, wurde abgeschafft. **Minderheitenanteile** sind zukünftig zwingend innerhalb des Eigenkapitals auszuweisen, getrennt vom Eigenkapital, das auf die Anteilseigner des Mutterunternehmens entfällt. Mit Inkrafttreten der Neufassung des IAS 27 treten IAS 27 (überarbeitet 2000) und SIC 33 außer Kraft.

Quellen:

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Gesellschaft für Internationale Rechnungslegung
Akademie für Internationale Rechnungslegung