

7. Hauptteil:

Erstellen von Abschlüssen nach internationalen Standards

Bearbeitet von: Michael Wobbermin

1 Entwicklung von der nationalen zur internationalen Rechnungslegung in Deutschland

1.1 Einbindung der IFRS ins HGB

Ein internationaler Rechnungslegungsstandard beinhaltet alle rechtlichen und sonstigen Regelungen für die Erstellung und Veröffentlichung eines Jahresabschlusses, der in seinen Wirkungen über eine nationalstaatliche Grenze hinausgeht und Regelungen für Unternehmen auf internationaler Ebene enthält.

§ 315a HGB schreibt vor, dass kapitalmarktorientierte Unternehmen die Konzernrechnungslegung nach den Normen der **IFRS** (International Financial Reporting Standards) durchführen müssen. Nicht-kapitalmarktorientierte Konzerne wird ein Wahlrecht zur Aufstellung des Jahresabschlusses nach IFRS eingeräumt. Diese Rechtsvorschrift setzt die Verordnung der Europäischen Union (Nr. 1606/2002) in nationales Recht um, wonach internationale Rechnungslegungsstandards in der Form der IFRS (Art. 1 i.V.m. Art. 2 und Art. 4) in den Ländern der Europäischen Union seit 2005 anzuwenden sind.

Die Deutsche Börse AG verlangte von Unternehmen, die im »Prime Standard« notiert sind die Anwendung internationaler Rechnungslegungsvorschriften. Neben den IFRS können dies auch die US-amerikanischen **US-GAAP** (United States Generally Accepted Accounting Principles) sein.

US-GAAP waren bis 2007 für alle kapitalmarktorientierten Unternehmen in den USA anzuwenden. Insbesondere galt dies an der, gemessen an der Marktkapitalisierung, größten Börse der Welt, der New York Stock Exchange (NYSE). Die US-Bundeswertpapieraufsichtsbehörde SEC (Securities Exchange Commission) beschloss im November 2007 mit Wirkung für Geschäftsjahre, die nach dem 15. November 2007 endeten, dass für die Aktiennotierung an amerikanischen Börsen von Unternehmen mit Sitz außerhalb der USA (»foreign private issuers = FPIs«) die IFRS akzeptiert werden.

Dies setzt allerdings voraus, dass die Unternehmen, die vom International Accounting Standards Board (IASB) herausgegeben IFRS (IASB-IFRS oder auch »Full IFRS« genannt) und nicht die von der EU in europäisches Recht übernommene Version (EU-IFRS) verwenden (siehe hierzu näher unter 2.2.4).

Die große wirtschaftliche Bedeutung der New Yorker Börse führte dazu, dass US-GAAP bis 2007 als eigentlich nationales Rechnungslegungssystem faktische Weltgeltung hatten.

Das IASB beabsichtigt durch die IFRS einen einheitlichen Weltstandard der Rechnungslegung für alle Unternehmen zu schaffen.

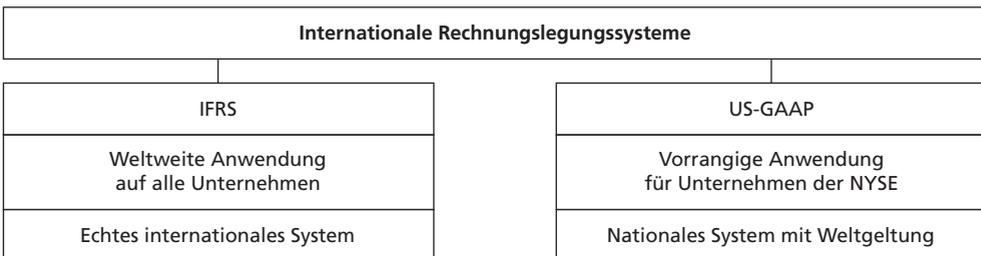


Abb. 7.1: Geltungsansprüche internationaler Rechnungslegungssysteme

Durch die EU-Verordnung und die Akzeptanz der IFRS für ausländische Unternehmen an der NYSE werden die US-GAAP als international gültiger Rechnungslegungsstandard langfristig an Bedeutung verlieren.

1.2 Zunehmende Bedeutung internationaler Rechnungslegungsvorschriften

Die Ursachen für das Zurückdrängen nationaler Regeln zugunsten international anerkannter Rechnungslegungsvorschriften sind vielfältig. Sie lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Globalisierung der Märkte,
- Bedeutung der New Yorker Börse,
- nationale und internationale Börsenvorschriften,
- Verordnungen der Europäischen Union (EU) und
- Interesse der Kapitalanleger an international vergleichbaren Informationen und erhöhter Transparenz über konkurrierende Unternehmen.

Die nationalen Produkt- und Absatzmärkte der Industriestaaten sind in den vergangenen rund zehn Jahren durch die **Globalisierung** stärker zusammengewachsen. Hinzu kommt, dass die nationalen Kapitalmärkte nur über begrenzte Mittel verfügen. Die Frage der Finanzierung von Expansionen ist dabei eng verknüpft mit der Diskussion um den richtigen Produktionsstandort.

Die Produktion und die Finanzierung von Produkten und Dienstleistungen folgen zunehmend den Märkten. BMW fertigt seinen Roadster und Daimler die M- und R-Klasse aus Kosten- und Marktüberlegungen in den USA. Neue Märkte, wie z. B. China, gilt es zu erobern. Fusionen von international tätigen Großunternehmen nehmen zu. Dies erfordert eine neue Sicht der Dinge.

Internationale Finanzplätze gewinnen als Folge der Globalisierung an Bedeutung. Allen voran spielt der US-amerikanische Kapitalmarkt mit der **New Yorker Börse**, eine herausragende Rolle. Das Listing von Aktien an der NYSE erforderte auch für ausländische Unternehmen bis einschließlich 2007 die Anwendung der US-GAAP-Vorschriften.

Internationale Börsen werden zumeist nur von Großunternehmen, wie z. B. BASF oder SAP, in Anspruch genommen. Für kleine und mittelgroße Aktiengesellschaften sind nationale Börsenvorschriften viel wichtiger. Auch hier spielen internationale Rechnungslegungsstandards eine Rolle. Für Unternehmen, deren Aktien im deutschen »**Prime Standard**« notiert werden, sind die Bilanzierungsregeln nach IFRS oder US-GAAP vorgeschrieben.

Die **Europäische Union** (EU) verlangt für ihre Mitgliedsländer seit 2005 die Anwendung der IFRS auf den Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen.

Der Vorteil international anerkannter Vorschriften zur Rechnungslegung besteht in einer erhöhten Vergleichbarkeit der nationalen Jahresabschlüsse unterschiedlicher Unternehmen. Hieran sind in erster Linie Kapitalanleger und Finanzanalysten interessiert, die zumeist im Auftrag der Banken die Finanzlage eines Unternehmens zu beurteilen haben.

Den Finanzanalysten war nur schwer zu vermitteln, warum **Daimler-Benz** für 1993, dem Jahr als die Aktien des Unternehmens erstmals an der NYSE in Form von Anteilsscheinen, »American Depository Receipts« (ADR), notiert wurden, nach HGB einen Gewinn in Höhe von 615 Mio. DM auswies und gleichzeitig nach US-GAAP ein Verlust von 1 839 Mio. DM entstand.

Dies war der entscheidende Anlass, auf den deutschen Gesetzgeber einzuwirken, dass dieser in Zukunft zumindest auf Konzernebene nur einen einheitlichen Bilanzierungsstandard zulassen möge.

1.3 Normierungsfunktion internationaler Abschlüsse

Ein internationaler Abschluss hat eine Normierungsfunktion. Bei Anwendung unterschiedlicher Bilanzierungsvorschriften entsteht der Eindruck, dass das Unternehmen 3 in Abb. 7.2 den absolut höchsten Gewinn erzielt. Dies könnte Anleger veranlassen, Aktien des Unternehmens 3 zu kaufen.

Bei Anwendung eines einheitlichen internationalen Standards, z.B. IFRS, wird die Wahl, gemessen am höchsten Gewinn, zugunsten von Unternehmen 1 ausfallen. Ein Anleger würde sich beim Übergang von drei Standards zu einem einheitlichen internationalen Rechnungslegungsstandard anders entscheiden.

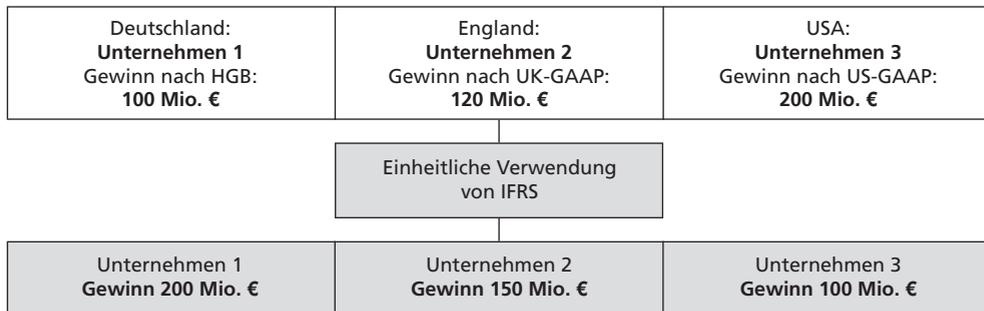


Abb. 7.2: Normierungsfunktion durch einen internationalen Rechnungslegungsstandard

Ein international akzeptierter Rechnungslegungsstandard führt zu Bestrebungen, auf nationaler Ebene geltende materielle Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte möglichst abzuschaffen, wie dies in Deutschland ansatzweise durch das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) Ende 2004 und wesentlich umfangreicher durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) 2009 geschehen ist.

Internationale Rechnungslegungsstandards bedeuten weitgehende Abschaffung von Bewertungswahlrechten.

Kontrollfragen

1. Welche internationalen Rechnungslegungsstandards gibt es?
2. Begründen Sie, warum UK-GAAP kein internationaler Rechnungslegungsstandard sind.
3. Nennen Sie Ursachen für das Entstehen internationaler Rechnungslegungsstandards.
4. Beschreiben Sie die Rolle der New Yorker Börse (NYSE) für die internationale Rechnungslegung.
5. Nennen Sie Vorteile, die die Anwendung von internationalen im Vergleich zu nationalen Rechnungslegungsstandards haben?
6. Erklären Sie das Kürzel FPI.
7. Erläutern Sie die Unterschiede zwischen IASB-IFRS (Full IFRS) und EU-IFRS.
8. Begründen Sie, warum Bewertungswahlrechte bei internationalen Rechnungslegungsstandards eine untergeordnete Rolle spielen.

1.4 Internationale Rechnungslegung aus deutscher Sicht

1.4.1 Drei Phasen auf dem Weg zum IFRS-Abschluss

Der Weg zum internationalen Abschluss im Anschluss an erste europäische Harmonisierungsbestrebungen durch das Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) 1983 lässt sich bislang in Deutschland zeitlich in drei Phasen einteilen:

- Phase 1 der dualen Rechnungslegung zwischen 1993 und 1998,
- Phase 2 der Deregulierung zwischen 1998 und 2004 und
- Phase 3 der Pflichtberichterstattung nach IFRS seit 2005.

1.4.1.1 Phase der dualen Rechnungslegung

Die Diskussion über die internationale Rechnungslegung wurde in Deutschland 1993 eröffnet, als **Daimler-Benz-Aktien** erstmals an der New Yorker Börse notierten. Das »Listing« verpflichtete das Unternehmen, in Übereinstimmung mit Regulation S-X, für eine Übergangsphase, eine Konzern-Überleitungsrechnung (Reconciliation), gemäß »Option 1«, von Ergebnis und Eigenkapital nach HGB zum »Net Income« und »Stockholders' Equity« nach US-GAAP vorzulegen. Ein vollständiger Konzernjahresabschluss nach US-GAAP gemäß »Option 2« wurde erstmals für das Geschäftsjahr 1996 erstellt.

In der Folgezeit publizierten einige deutsche Unternehmen Abschlüsse nach IAS oder US-GAAP. Dies geschah aus Wettbewerbsgründen oder wegen der Börsennotierung in New York.

Diese Unternehmen mussten insgesamt vier Abschlüsse erstellen. Neben Steuerbilanz und Einzelabschluss nach HGB, war ein Konzernabschluss nach HGB und parallel ein internationaler Konzernabschluss aufzustellen. Hinzu kamen handelsrechtliche Lageberichte für Einzel- und Konzernabschlüsse.

1.4.1.2 Phase der Deregulierung

Die Phase der Deregulierung läutete der deutsche Gesetzgeber mit dem **Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz** (KapAEG v. 20.04.1998, BGBL I 1998, S. 707 ff.) ein. Mutterunternehmen, deren Aktien an der Börse notierten, und die einen internationalen Konzernabschluss aufstellten, wurden von der Aufstellung eines HGB-Konzernabschlusses befreit. Diese Bestimmung wurde letztmals auf das Geschäftsjahr angewendet, das spätestens am 31.12.2004 endete. Danach musste der deutsche Gesetzgeber eine Festlegung des endgültig anzuwendenden Bilanzierungsstandards treffen (§ 292a HGB i. a. F.).

Nur wenige Tage später wurde das **Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich** (KonTraG v. 27.04.1998, BGBL I 1998, S. 786 ff.) veröffentlicht. Die Konzerne mussten seither im Konzernanhang eine Kapitalflussrechnung und eine Segmentberichterstattung publizieren.

Das KonTraG schuf in Anlehnung an internationale Bräuche einen »deutschen Standardsetter (**Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V. – DRSC**), der, wie das IASB (International Accounting Standards Board) in London oder das FASB (Financial Accounting Standards Board) in den USA an der Weiterentwicklung des nationalen deutschen Bilanzrechts maßgeblich mitwirkt (§ 342 Abs. 1 HGB).

Die Aufgaben des DRSC lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung,
- Beratung des Bundesministeriums der Justiz bei Gesetzgebungsvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften und
- Vertretung der Bundesrepublik Deutschland in internationalen Standardisierungsgremien.

Im Gegensatz zu IASB und FASB ist das DRSC ein nationaler Standardsetter. Durch den Deutschen Standardisierungsrat (DSR) gestaltet es nationale Rechnungslegungsstandards mit.

Das **Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz** (KapCoRiLiG v. 24.02.2000, BGBL I 2000, S. 154 ff.) erweiterte den Begriff der »Börsennotierung« durch eine Änderung von § 292a HGB und dehnte ihn auf Unternehmen jedweder Rechtsform aus, die einen organisierten Markt im Sinne des § 2 Abs. 5 Wertpapierhandelsgesetz (WpHG) in Anspruch nehmen. Dies bedeutete, dass auch eine GmbH, als Anleiheemittentin, befreiend international bilanzieren konnte.

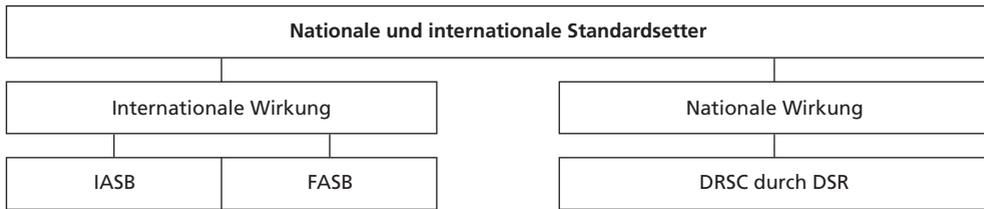


Abb. 7.3: Standardsetter

2000 empfahl die **International Organization of Securities Commissions (IOSCO)**, internationaler Dachverband der Wertpapier- und Börsenaufsichtsstellen, die IFRS bei grenzüberschreitenden Börsennotierungen anzuwenden.

Seit dem **Transparenz- und Publizitätsgesetz (TransPuG)** vom 19.07.2002 (BGBl. I, S. 2681–2686) verlangt § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB erstmals einen Konzern-Eigenkapitalspiegel. Konzern-Kapitalflussrechnung, -Segmentberichterstattung und -Eigenkapitalspiegel sind seither eigenständige Bestandteile des Konzernabschlusses. Die vorher gültige Beschränkung auf »Börsennotierte Mutterunternehmen« wurde erweitert auf »Kapitalmarktorientierte Unternehmen«.

1.4.1.3 Phase der Pflichtberichterstattung

Die **dritte Phase** des Übergangs auf die verpflichtende Aufstellung eines IFRS-Abschluss begann mit der Verabschiedung der **Verordnung Nr. 1606/2002** durch die Gremien der EU am 06.06.2002.

Danach mussten für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2004 begannen, alle kapitalmarktorientierten Unternehmen in der EU einen Konzernabschluss nach IFRS vorlegen.

Ausnahmen (vgl. Art. 9) galten für Gesellschaften, die in der EU Schuldtitel, wie etwa Anleihen, emittiert hatten (z.B. Robert Bosch GmbH) oder für international bilanzierende Gesellschaften, deren Wertpapiere in einem Nicht-Mitgliedstaat zum öffentlichen Handel zugelassen waren (wie z.B. SAP in New York). Diese Gesellschaften mussten ihren Konzernabschluss nach IFRS erst für Geschäftsjahre vorlegen, die am oder nach dem 01.01.2007 begannen.

Im Einzelabschluss und für nicht kapitalmarktorientierte Konzernunternehmen räumt die EU-Verordnung (vgl. Art. 5) den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht ein. Sie können die IFRS vorschreiben oder wahlweise zulassen. Hierdurch werden die IFRS allmählich auch für kleinere mittelständische Unternehmen zur Rechtsvorschrift.

Der deutsche Gesetzgeber hat Ende 2004 durch das **Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG)** vom 09.12.2004 (BGBl. I, S. 3166–3182) die EU-Vorgaben maßvoll in geltendes deutsches Handelsrecht umgesetzt. Die Regelungen gelten für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2004 beginnen.

Für den **Konzernabschluss** kapitalmarktorientierter Unternehmen ist § 315a Abs. 1 HGB anzuwenden, wonach der Konzernabschluss nach IFRS aufzustellen ist. Da die IFRS keinen dem HGB vergleichbaren Lagebericht kennen, ist der IFRS-Konzernabschluss um einen Konzernlagebericht nach § 315 HGB zu ergänzen, dessen Inhalt durch BilReG ausgeweitet wurde.

Im **Einzelabschluss** bildet das HGB auch zukünftig die Basis der Rechnungslegung für alle Unternehmen, insbesondere auch für das deutsche Steuerrecht.

Durch das **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)** vom 25. Mai 2009 (BGBl. I, S. 1102–1137) wurden insbesondere nicht mehr zeitgemäße Wahlrechte, wie z.B. bestimmte Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 und Abs. 2 HGB (a.F.), abgeschafft und das HGB an die IFRS angenähert. Die Neuregelungen von BilMoG sind spätestens seit 01.01.2010 anzuwenden. Sie konnten auf freiwilliger Basis vor 2010 angewendet werden. Die neuen Größenkriterien nach § 267 HGB gelten seit 01.01.2008.

Für Kapitalgesellschaften und sonstige Rechtsformen besteht nach § 325 Abs. 2a HGB ein **Wahlrecht zur Offenlegung** eines Einzelabschlusses nach IFRS, zusätzlich ist ein Lagebericht nach § 289 HGB zu erstellen. Wird diese Wahlrecht ausgeübt, so müssen die Unternehmen den IFRS-Abschluss zusätzlich zum Einzelabschluss nach HGB aufstellen, der als Basis zur Gewinnausschüttung an die Eigentümer dient und weiterhin maßgeblich ist für die steuerliche Gewinnermittlung.

Die wahlweise Offenlegung eines IFRS-Einzelabschlusses dient der ergänzenden Information von Gläubigern und Anteilseignern.

1.4.2 Überblick: Aufstellung und Offenlegung von Einzel- und Konzernabschluss in Deutschland

Die aktuell in Deutschland gültigen Bilanzierungsvorschriften sind in folgenden Abbildungen zusammengefasst.

Einzelabschluss	HGB	IFRS
Kapitalgesellschaften und sonstige Rechtsformen ¹	Grundsatz: Aufstellung JA (für Dividende und Steuer) + Lagebericht nach § 289 HGB	Wahlrecht für Offenlegung als IFRS-Abschluss (§ 325 Abs. 2a HGB) + Lagebericht nach § 289 HGB
JA = Jahresabschluss ¹ = Bestimmte Personengesellschaften und Einzelkaufleute gem. § 264a HGB und § 9 PubliG und Branchen, z. B. Kreditinstitute nach §§ 340i, l HGB		

Abb. 7.4: Aufstellung und Offenlegung der Einzelabschlüsse in Deutschland seit 2005

Konzernabschluss	HGB	IFRS
Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften	–	Pflicht: Aufstellung Abschluss nach IFRS-Regeln (§ 315a Abs. 1 HGB) und Lagebericht nach § 315 HGB ²
Nicht kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften	Grundsatz: Aufstellung JA und Lagebericht nach § 315 HGB	Wahlrecht: Aufstellung Abschluss nach IFRS-Regeln (§ 315a Abs. 3 HGB) und Lagebericht nach § 315 HGB
Kapitalmarktorientierte sonstige Rechtsformen ¹	–	Pflicht: Aufstellung Abschluss nach IFRS-Regeln (§ 315a Abs. 1 HGB) und Lagebericht nach § 315 HGB ²
Nicht kapitalmarktorientierte sonstige Rechtsformen ¹	Grundsatz: Aufstellung JA und Lagebericht nach § 315 HGB	Wahlrecht: Aufstellung Abschluss nach IFRS-Regeln (§ 315a Abs. 3 HGB) und Lagebericht nach § 315 HGB
JA = Jahresabschluss ¹ = Bestimmte Personengesellschaften und Einzelkaufleute gem. § 264a HGB und § 11 PubliG sowie Branchen, z. B. Kreditinstitute nach §§ 340i, l HGB ² = Seit 2007 (siehe Art. 57 i. V. m. Art 58 Abs. 5 EGHGB) auch für Unternehmen mit emittierten Fremdkapitaltiteln innerhalb der EU (z. B. Robert Bosch GmbH) oder für international bilanzierende Unternehmen mit emittierten Wertpapieren außerhalb der EU (v. a. in New York gelistete Unternehmen, wie z. B. SAP)		

Abb. 7.5: Konzernrechnungslegung in Deutschland seit 2005/2007

1.4.3 Meilensteine zum IFRS-Abschluss

Eine Zusammenstellung der Meilensteine auf dem Weg zu IFRS in Deutschland enthält folgender Überblick.

Jahr	Meilensteine	Konsequenzen für deutsche Unternehmen
1993	Daimler-Benz AG: Aktiennotierung an der NYSE	Aufstellung von vier Abschlüssen: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Einzelabschluss/Lagebericht (HGB) ▪ Konzernabschluss/Lagebericht (HGB) ▪ Konzernabschluss (US-GAAP) ▪ Steuerbilanz (Steuerrecht)
1993 ff.	Zunahme international bilanzierender Unternehmen	Weitere Unternehmen erstellen parallel einen internationalen Abschluss nach IFRS oder US-GAAP
1998	KapAEG: »Befreiende Konzernabschlüsse« für »börsennotierte Mutterunternehmen« (AG's) (§ 292a HGB) KonTraG	Aufstellung von nur noch drei Abschlüssen: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Einzelabschluss/Lagebericht (HGB) ▪ Konzernabschluss/Lagebericht nach HGB oder IFRS oder US-GAAP ▪ Steuerbilanz (Steuerrecht) Für »Börsennotierte Mutterunternehmen«: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Konzernkapitalflussrechnung ▪ Konzernsegmentberichterstattung Gründung des DRSC
2000	KapCoRiLiG	Ausdehnung § 292a HGB z. B. auf anleihefinanzierte GmbH (»Kapitalmarktorientierte Unternehmen«)
2000	IOSCO empfiehlt IFRS	Empfehlung mit Einschränkungen. SEC beharrt weiter auf US-GAAP
2002	TransPuG	»Kapitalmarktorientierte Unternehmen« <ul style="list-style-type: none"> ▪ Konzerneigenkapitalspiegel
2002	EU-Verordnung Nr. 1606/2002	Wirksam ab 2005 spätestens ab 2007 <ul style="list-style-type: none"> ▪ Pflicht Konzernabschluss (IFRS) für kapitalmarktorientierte Unternehmen ▪ Wahlrecht Einzelabschluss (IFRS) für nicht kapitalmarktorientierte Konzernunternehmen
2004	Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG)	Wirksam ab 2005 <ul style="list-style-type: none"> ▪ Pflicht Konzernabschluss (IFRS) für kapitalmarktorientierte Unternehmen + Lagebericht (HGB) ▪ Wahlrecht Konzernabschluss (IFRS) für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen + Lagebericht (HGB) ▪ Wahlrecht Einzelabschluss Offenlegung (IFRS) für bestimmte Unternehmen + Lagebericht (HGB)
2009	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)	Spätestens wirksam ab 2010 <ul style="list-style-type: none"> ▪ Weiterentwicklung des HGB-Bilanzrechts in Richtung internationale Rechnungslegung als kostengünstigere und einfachere Alternative

Abb. 7.6: Meilensteine internationaler Rechnungslegung aus deutscher Sicht

Kontrollfragen

1. In welche drei Phasen lässt sich die Einführung der IFRS in Deutschland einteilen?
2. Wie viele Abschlüsse musste ein deutsches Unternehmen, dessen Aktien an der New Yorker Börse notieren, vor KapAEG 1998 aufstellen?
3. Wie viele Abschlüsse waren es nach Einführung von KapAEG?
4. Nennen Sie die Zielsetzung des BilMoG.

Aufgabe 7.01 Nationale und internationale Abschlüsse S. 233

Aufgabe 7.02 Aussagen nach US-GAAP und IFRS S. 233

1.4.4 Umstellung des Jahresabschlusses von HGB auf IFRS

Bei der Umstellung von HGB auf IFRS muss in Deutschland aufgrund des nationalen Wahlrechts für die Offenlegung des Einzelabschlusses und der Beibehaltung des HGB für die Aufstellung zwischen dem Vorgehen im Einzelabschluss und im Konzernabschluss unterschieden werden.

Für beide Abschlüsse galt, dass bei Einführung der IFRS zum 01.01.02 die Vorjahresdaten zu erfassen sind (IFRS 1.22) und mit der Bilanzierung nach IFRS in 01 zu beginnen war. Das Offenlegungswahlrecht für den Einzelabschluss gestattet einen späteren Übergang.

Aktualisiert bedeutet dies, dass bei Umstellung zum Ende von 2011, die Umstellung zum 01.01.2010 erfolgen muss. Zu diesem Zeitpunkt ist erstmals eine IFRS-Eröffnungsbilanz aufzustellen.

Die Einzelheiten der Erstanwendung von IFRS regelt IFRS 1.

Grundsätzlich sind sämtliche am ersten Abschlussstichtag geltenden IFRS retrospektiv, d. h. rückwirkend anzuwenden (IFRS 1.7). Die Umstellung hat so zu erfolgen, als wäre schon immer nach IFRS bilanziert worden. Mögliche Unterschiedsbeträge sind gesamtergebnisneutral mit den Gewinnrücklagen oder einem anderen, besser geeigneten Eigenkapitalposten unter Berücksichtigung latenter Steuern zu verrechnen (IFRS 1.11).

In der IFRS-Eröffnungsbilanz sind nach IFRS 1.10

- sämtliche Vermögenswerte und Schulden, deren Ansatz nach IFRS verlangt wird, anzusetzen,
- alle Vermögenswerte und Schulden, die nur nach nationalen Vorschriften anzusetzen wären, aus der Eröffnungsbilanz zu entfernen,
- alle Posten, die nach IFRS anders auszuweisen sind als nach nationalen Vorschriften, umzugliedern und
- die angesetzten Vermögenswerte und Schulden nach IFRS zu bewerten.

Das IASB hat in IFRS 1.13 und IFRS 1.18 mit Verweis auf die Anhänge B bis D optionale und verpflichtende Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung der IFRS erwähnt. Damit soll die Umstellung auf IFRS erleichtert und der Gestaltungsspielraum für die Bilanzierung eingeschränkt werden. Für neue IFRS entscheidet das IASB im Einzelfall, ob von der retrospektiven Vorgehensweise abzusehen ist.

Beispiel 1: Erfassung von Differenzen im Einzelabschluss

Die Tragma AG will ihren Einzelabschluss zum 31.12.10 nach IFRS offenlegen. Im Geschäftsjahr 08 wurden in der deutschen Handelsbilanz gemäß § 249 Abs. 1 Satz 3 HGB a. F. (vor BilMoG) Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung in Höhe von 2 Mio. € gebildet, die steuerlich nicht angesetzt werden konnten und Wertpapiere des Anlagevermögens, die nach IFRS als Available-for-Sale-Wertpapiere (AfS-Wertpapiere) zu kategorisieren sind, in Höhe von 0,5 Mio. € der HGB-Regelung entsprechend nicht oberhalb der Anschaffungskosten bewertet. Der Ertragsteuersatz liegt bei rd. 30%. Das Unternehmen macht vom Ansatzwahlrecht der nach BilMoG verbotenen Rückstellungen Gebrauch.

Bei der Erstbewertung ist die Rückstellung einschließlich der aktiven latenten Steuern für den IFRS-Abschluss zum 01.01.09 gesamtergebnisneutral direkt im Eigenkapital auszubuchen (siehe Kapitel 4.4.8), da diese Rückstellungen nicht unter die Ansatzkriterien von IAS 37 fallen. Die AfS-Wertpapiere sind mit 0,5 Mio. € bei den Gewinnrücklagen gesamtergebnisneutral zuzuschreiben und retrospektiv nach IFRS 1 Anhang D20 zusammen mit den passiven latenten Steuern zum 01.01.09 anzusetzen (siehe Kapitel 5.1).

Korrekturbuchungen nach IFRS im Geschäftsjahr 09:

Konto Soll	Mio. €	Konto Haben	Mio. €
Kurzfristige Rückstellungen	2,0	Gewinnrücklagen Aktive latente Steuern	1,4 0,6

Konto Soll	Mio. €	Konto Haben	Mio. €
AfS-Wertpapiere	0,5	Gewinnrücklagen Passive latente Steuern	0,35 0,15

Somit entstehen im Vergleich zum HGB folgende Veränderungen in der offen zu legenden IFRS-Bilanz:

Vereinfachte Veränderungsbilanz nach IFRS gegenüber HGB zum 1.1.09 (in Mio. €)			
Aktiva		Passiva	
AfS-Wertpapiere	+ 0,50	Gewinnrücklagen	+ 1,75
		Kurzfristige Rückstellungen	- 2,00
Aktive latente Steuern	- 0,60	Passive latente Steuern	+ 0,15
Bilanzsumme	- 0,10	Bilanzsumme	- 0,10

Bei der **Folgebewertung** zum 31.12.09 müssen die nach IFRS erfassten Differenzen fortgeführt werden. Das Anlagevermögen ist beispielsweise abzuschreiben. Neue Unterschiede zwischen HGB und IFRS können auftreten, wenn weitere nach IFRS ansatzpflichtige Erträge für Wertpapiere entstehen.

Im **Konzernabschluss** kapitalmarktorientierter Unternehmen erfolgte anders als im Einzelabschluss eine endgültige Umstellung zum 01.01.2005 von HGB auf IFRS. Zum 31.12.2004 wurde letztmals eine Konzernbilanz nach HGB aufgestellt.

Kontrollfragen

1. Nach welchem Grundsatz hat die erstmalige Umstellung von HGB auf IFRS nach IFRS 1 zu erfolgen?
2. Wie sind mögliche Unterschiedsbeträge zum HGB zu erfassen?
3. Welchen Nachteil hat ein deutsches Unternehmen, das seinen Einzelabschluss nach HGB aufstellt und nach IFRS offen legt im Vergleich zum Konzernabschluss?

Aufgabe 7.03 Umstellung von HGB auf IFRS S. 233

1.4.5 Konvergenzbemühungen von IFRS und US-GAAP

Die Bedeutung der US-GAAP für deutsche kapitalmarktorientierte Konzernunternehmen wird weiter zurückgehen.

Spätestens mit dem Beginn des Geschäftsjahres ab 01.01.2007 mussten auch die an der NYSE notierten deutschen Konzerne IFRS anwenden (siehe Art. 57 i. V. m. Art 58 Abs. 5 EGHGB).

Die IFRS haben sich in der EU für die Konzernrechnungslegung durchgesetzt. Bevor die IFRS als weltweit akzeptierter internationaler Rechnungslegungsstandard akzeptiert werden können, sollte insbesondere die US-amerikanische Börsenaufsichtsbehörde SEC die IFRS offiziell anerkennen.

Im April 2005 hat die SEC einen genauen Fahrplan für die Anerkennung der IFRS aufgestellt. Nach jahrelanger Diskussion beschloss sie am 15.11.2007 für ausländische Unternehmen, die an einer US-Börse notieren (sog. cross-border listing), bei Geschäftsjahren, die ab dem 15.11.2007

endeten, dass anstelle eines US-GAAP-Abschlusses auch ein IFRS-Abschluss eingereicht werden kann.

Für ausländische Emittenten sind somit IFRS als gleichwertig zu US-GAAP anerkannt.

Eine vollständige Gleichwertigkeit von beiden Rechnungslegungsvorschriften wäre aber erst erreicht, wenn auch US-Unternehmen befreiend nach IFRS bilanzieren dürften.

Die SEC hat im Sommer 2007 einen dementsprechenden Konzepterlass zur weiteren Kommentierung veröffentlicht. Die vollständige Anerkennung von IFRS-Abschlüssen auch für US-amerikanische Unternehmen wird derzeit sehr kontrovers diskutiert und ist in den USA politisch sehr umstritten.

Solange diese Diskussion anhält müssen folglich insbesondere deutsche Tochterunternehmen von US-amerikanischen Muttergesellschaften (darunter z. B. so namhafte Konzerne wie Microsoft oder Coca Cola) weiterhin nach US-GAAP und falls sie einen Teilkonzern aufstellen müssen auch noch zusätzlich nach IFRS bilanzieren.

Ende August 2008 hat die SEC einen Entwurf zur Anwendung von IFRS durch US-Inlandsunternehmen bestätigt. Die vorgeschlagene Roadmap zur Umsetzung dieses Vorhabens sieht eine verpflichtende IFRS-Anwendung zwischen 2014 und 2016 vor.

IFRS-Vorschriften auch für US-Unternehmen spätestens ab 2016
--

Weitere Unterstützung für die IFRS entsteht dadurch, dass eine Reihe von wichtigen Nicht-EU-Staaten IFRS anwenden bzw. die landesspezifischen Regelungen an IFRS anpassen wollen. Dies sind z. B.:

Australien, Brasilien, Chile, China, Hongkong, Indien, Israel, Japan, Kanada, Korea, Kuwait, Neuseeland, Russland, Singapur, Südafrika, Südkorea und die Türkei.

Da die US-GAAP für die IFRS über viele Jahre hinweg eine Vorbildfunktion hinsichtlich der Informations- und Kapitalmarktorientierung hatten, ist selbst bei einer Befreiungsregelung damit zu rechnen, dass diese Vorbildfunktion historisch erhalten bleibt.

Da die US-GAAP auch zum institutionellen Verständnis kapitalmarktorientierter Rechnungslegung beitragen, sollen im folgenden Kapitel wenigstens die Eckpfeiler der institutionellen Rahmenbedingungen der US-amerikanischen Rechnungslegung dargestellt werden.

Kontrollfragen

1. *Schildern Sie den aktuellen Stand der Konvergenzbemühungen von IFRS und US-GAAP.*
2. *Warum darf eine deutsche Tochtergesellschaft einer US-amerikanischen Muttergesellschaft derzeit auf einen US-GAAP-Abschluss nicht verzichten?*
3. *Zu welchem voraussichtlichen Zeitpunkt müssen auch US-Firmen nicht mehr nach US-GAAP bilanzieren?*