

# Neuere Entwicklungen in Rechnungslegung und Prüfung

–Vortrag im Rahmen des Projekts BWL in OWL–

Prof. Dr. Stefan Wielenberg  
Lehrstuhl für Externes Rechnungswesen

12.09.05 - Universität Bielefeld

# Überblick

# 2

Gesetzliche Entwicklungen in Deutschland

Generelle Eigenschaften von IFRS

Eigenschaften und Besonderheiten von IFRS: Beispiele

Zusammenfassung und Ausblick

## Vom BiRiLiG zum BilReG (1)

3

### ▶ **BiRiLiG (1985):**

- ▶ Umsetzung der 4., 7. und 8. EU-Richtlinie zur Harmonisierung der Rechnungslegung.
- ▶ Drittes Buch (§§ 238 - 335) wird in das HGB eingefügt.
- ▶ Resultat: Detaillierte Vorschriften zur Rechnungslegung, kodifizierte GoB.

### ▶ **KapAEG (1998):**

- ▶ Erleichterung des Zugangs zu internationalen Kapitalmärkten.
- ▶ Einführung von §292 a HGB (befristet bis 2004): Börsennotierte U. können Konzernabschluß nach internationalen Rechnungslegungsnormen aufstellen.
- ▶ In der Praxis: US-GAAP, IAS.

## Vom BiRiLiG zum BilReG (2)

4

### ▶ **KonTraG (1998):**

- ▶ „Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich“
- ▶ Wichtigste Neuerung für Rechnungslegung: Einrichtung eines privaten Standardsetters.
  - ▶ *DRSC*: Erarbeitet Standards zur Konzernrechnungslegung.
  - ▶ Vertretung deutscher Interessen in der Internationalen Standardisierung.

### ▶ **TransPuG (2002):**

- ▶ „Transparenz und Publizität“
- ▶ Anpassung einiger Regelungen in der Konzernrechnungslegung an internationale Gepflogenheiten.

## Vom BiRiLiG zum BilReG (3)

5

### ▶ **BilReG (2004):**

- ▶ Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards (Umsetzung EU Verordnung 1606 (2002)).
- ▶ Sicherung der Qualität der Abschlußprüfung.
  - ▶ IFRS-Pflicht für börsenorientierte Konzerne.
  - ▶ Befreiender IFRS - Konzernabschluß für alle anderen Konzerne möglich.
  - ▶ IFRS im Einzelabschluß nur zu Informationszwecken.

### ▶ **BilKoG (2004):**

- ▶ Aufdeckung und Sanktionierung von Bilanzmanipulationen.
- ▶ Einrichtung der Prüfstelle für Rechnungslegung.
- ▶ Zweistufiges Enforcement Verfahren.

## Wesentliche Merkmale

## 6

### **Wesentliche Merkmale der gesetzgeberischen Tätigkeit:**

- ▶ *Gesetzliche Initiative durch Druck von Kapitalmärkten*
  - Verstärkte Betonung der Informationsfunktion von Rechnungslegung.
  
- ▶ *Harmonisierung und Internationalisierung*
  - Teilweise verpflichtende Einführung von IFRS.
  - EU gibt eigene Harmonisierung der Rechnungslegung auf, Hinwendung zu IFRS.

## Interessante Fragen:

7

- ▶ **Was sind IFRS? Geschichte der IFRS?**
- ▶ **Woher kommen IFRS? Wer erläßt IFRS?**
- ▶ **Was sind Grundelemente der IFRS?**
- ▶ **Was sind wesentliche Unterschiede zum HGB?**
- ▶ **Wer ist von Einführung der IFRS betroffen?**

## IASB - Geschichte und Organisation

8

### ▶ 1973: Gründung in London.

- ▶ Gegengewicht zur kontinentaleuropäisch geprägten EU-Harmonisierung.
- ▶ Dominiert durch Wirtschaftsprüfer - Verbände.
- ▶ Zielsetzung: Harmonisierung der Rechnungslegung.

### ▶ 2001: Reorganisation

- ▶ Umbenennung: IAS → IFRS, IASC → IASB.
- ▶ Veränderte Zielsetzung: Durchsetzung, nicht primär Harmonisierung.
- ▶ Zusammensetzung IASB (aktuell): 12+2 Mitglieder, Rechnungsleger unterschiedlicher geographischer und professioneller Herkunft.

### ▶ Mehrere Phasen in der Entwicklung von Standards:

1. Entwicklung von Standards auf kleinstem gemeinsamen Nenner.
2. Verbesserung von Standards, Beseitigung von Wahlrechten.
3. Entwicklung von „Core Set of Standards“ zur Anerkennung durch IOSCO
4. Mittlerweile: IAS 1 - 41, IFRS 1 - 6, SICs und IFRICs.

## Entstehung von IFRS

9

### ▶ **Wie entstehen IFRS?**

- ▶ Entstehung von IFRS im sog. „Due process“.
- ▶ Mehrstufiges Verfahren:
  1. Identifikation eines Problems, Einsetzung einer Arbeitsgruppe.
  2. Entwicklung von „Preliminary views“ (zur Zeit Stand IFRS - SME).
  3. Einholen von Kommentaren der Fachöffentlichkeit.
  4. Entwicklung von Standardentwurf.
  5. Wieder: Kommentierungsfrist.
  6. Überarbeitung und Verabschiedung von Standard.

### ▶ **Wichtig: Beteiligung, Interessenvertretung.**

- ▶ **Neuerdings wichtig:** Endorsement durch EU im Rahmen des Komitologieverfahrens.

## Wesentliche Charakteristika von IFRS

10

- ▶ **Rechnungszweck:**
  - ▶ Primär: Information von Kapitalmärkten.
  - ▶ Sekundär: Information von anderen externen Interessenten.
- ▶ **Ansatz:**
  - ▶ Begriff des „Vermögensgegenstands“ relativ weit gefaßt.
  - ▶ Begriff der „Verpflichtung“ relativ eng gefaßt.
- ▶ **Bewertung:**
  - ▶ Häufig: Bewertung zum beizulegenden Zeitwert („Fair Value“).
  - ▶ *Typische Effekte:*
    1. Ausweis von unrealisierten Gewinn oder Direktbuchungen im Eigenkapital.
    2. Komplizierte Verfahren mit Spielräumen zur Ermittlung, wenn Marktpreise unbeachtbar.
- ▶ **Detaillierte, umfangreiche Anhangsangaben**

## Generelle Unterschiede zum HGB:

11

- ▶ **Rechnungszweck:**
  - ▶ Zahlengrundlage für die Bemessung von Ausschüttungen in Verbindung mit Gesellschaftsrecht.
  - ▶ Informationsfunktion eher in zweiter Linie.
- ▶ **Ansatz:**
  - ▶ Greifbarkeit und Einzelbewertung für Vermögensgegenstände, Wahlrechte bei Bilanzierungshilfen.
  - ▶ Weniger Vermögensgegenstände nach HGB!
  - ▶ Ansatz von Innenverpflichtungen als Schulden möglich.
- ▶ **Bewertung:**
  - ▶ Anschaffungskostenprinzip, Höchstwertprinzip, imparitatische Verwendung des beizulegenden Zeitwerts.
  - ▶ Kein Ausweis unrealisierter Gewinne.
- ▶ **Relative knappe Anhangsangaben.**

## Anwendung von IFRS in Deutschland

12

- ▶ **Expliziter Zwang zur Anwendung von IFRS:**
  - ▶ Alle börsenorientierten Unternehmen im Konzernabschluß. Kein HGB-Konzernabschluß! (§315 a (1), (2) HGB)
- ▶ **Freiwillige Anwendung von IFRS:**
  - ▶ Befreiender Konzernabschluß für nicht börsenorientierte Unternehmen (§31 a (3) HGB).
  - ▶ Einzelabschluß: Zur Erfüllung der Bundesanzeigerpublizität (§325 (2a), (2b) HGB).
  - ▶ Allerdings: Keine befreiende Wirkung von IFRS im Einzelabschluß!
- ▶ **Gründe für die freiwillige Anwendung von IFRS:**
  - ▶ Rating nach Basel II?
  - ▶ Vereinheitlichung internes/externes Rechnungswesen?
  - ▶ Internationale Tochterunternehmen?

## IFRS: Besonderheiten und Unterschiede an Beispielen

13

- ▶ **Ansatz und Bewertung von Finanzinstrumenten**
- ▶ **Bestimmung von Abwertungsbedarf**
- ▶ **Ausweis von Eigenkapital**

## IAS 32, 39: Bilanzierung von Finanzinstrumenten 14

### ▶ **Finanzinstrumente nach HGB:**

- ▶ Ausweis in: Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Verbindlichkeiten.
- ▶ Bewertung: Anschaffungskostenprinzip, Höchstwertprinzip.

### ▶ **Finanzinstrumente nach IFRS:**

- ▶ Einteilung in verschiedene Gruppen mit unterschiedlichen Bewertungskonsequenzen:
  - ▶ Kategorie „*Held to maturity*“: Fortgeschriebene Anschaffungskosten.
  - ▶ Kategorie „*Available for sale*“: Beizulegender Zeitwert, erfolgsneutral.
  - ▶ Kategorie „*Fair value through profit or loss*“: Beizulegender Zeitwert, erfolgswirksam.
- ▶ Detaillierte Regeln ...
  - ... zur Einordnung in Kategorien.
  - ... zum Kategoriewechsel.
  - ... zur Bewertung.

## IAS 36: Impairment of Assets (1)

15

- ▶ **Vergleichbar mit § 253 (2), Satz 3:**
  - ▶ Abschreibung auf niedrigeren beizulegenden Wert.
  - ▶ Ermittlung gesetzlich nicht geregelt, Kommentarmeinungen: Wiederbeschaffungswert, Absatzmarkt, Ertragswert ....
- ▶ **IAS 36, Impairment of Assets:**
  - ▶ Gilt für Anlagevermögen, immateriell und materiell.
  - ▶ Schreibt genaues Verfahren vor, wie außerplanmäßiger Abschreibungsbedarf zu ermitteln ist.
  - ▶ Grundidee: Unternehmen kann VG entweder verkaufen oder weiter nutzen.
  - ▶ Entscheidung für gewinnmaximale Alternative.

## IAS 36: Impairment of Assets (2)

16

### ▶ Verfahren nach IAS 36:

1. Feststellung, ob Indikatoren für eine Wertminderung des VG vorliegen.
2. Berechnung des „erzielbaren Betrags“ als Maximum von
  - 2.1 „Nettoveräußerungserlös“
  - 2.2 „Nutzungswert“ (diskontierte Cash Flows)
3. Falls erzielbarer Betrag geringer als Buchwert: Abwertung um Differenz.

### ▶ Bei gemeinschaftlich genutzten VG oder Goodwill: Durchführung des Tests auf ZGE-Ebene.

### ▶ Beurteilung des Verfahrens:

- ▶ Objektiviert, keine expliziten Wahlrechte, detaillierte Regelungen.
- ▶ Kompliziert und aufwendig, implizite Wahlrechte.

## IAS 32: Bilanzierung von Eigenkapital (1)

17

- ▶ **Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital nach HGB:**
  1. Nachrangigkeit
  2. Langfristigkeit der Kapitalüberlassung
  3. Teilnahme am Verlust
  4. Gewinnabhängige Entlohnung
  
- ▶ **Eigenkapitalabgrenzung nach IFRS (siehe IAS 32):**
  - ▶ Vergütung muß im Ermessen des Unternehmens liegen (keine vertragliche Verpflichtung).
  - ▶ Kapitalüberlassung seitens Kapitalgeber nicht kündbar.

## IAS 32: Bilanzierung von Eigenkapital (2)

18

### ▶ **Bilanzielle Konsequenzen:**

- ▶ Gesellschaftskapital von Personenhandelsgesellschaften wird nach IFRS nicht im Eigenkapital ausgewiesen.
- ▶ Einlagen von Genossenschaften werden nicht als Eigenkapital ausgewiesen.
- ▶ Veränderungen im Ausweis von Mezzanine Instrumenten.

### ▶ **Befürchtungen:**

- ▶ Verschlechterung der EK-Quote
- ▶ „Zeit ohne Eigenkapital“ (KPMG - Broschüre).

### ▶ **Ausweg:** Ausweis als „langfristig von Ges. zur Verfügung gestelltes Kapital“.

## Zusammenfassung und Ausblick

19

- ▶ Jüngere Regulierungsgeschichte der Rechnungslegung geprägt von Orientierung an Informationsbedürfnissen von Kapitalmärkten.
- ▶ Meilenstein: Einführung von IFRS 2005.
- ▶ Szenario für künftige Entwicklung:
  - ▶ Übernahme von IFRS auch in handelsrechtlichen Einzelabschluß.
  - ▶ Verzicht auf Maßgeblichkeit, eigene „Steuer - GAAP“.
  - ▶ Verzicht auf gesellschaftsrechtlichen Kapitalschutz?