

Europäisierung der Rechnungslegung

Internationalisierung der Bilanzierung nach IAS und US-GAAP

Ab 2005 wird ausschließlich der konsolidierte Jahresabschluss nach IAS¹ für alle auf einem geregelten Markt notierten europäischen Unternehmen, einschließlich Banken und Versicherungen, zur Pflicht werden.² Für andere Unternehmen ist ein nationales Wahlrecht vorgesehen, welches den Mitgliedstaaten freistellt, IAS auch für diese vorzuschreiben oder zu gestatten.

1. Grundlegende Bedingungen

Schon seit 1998³ ist es erstmals in Deutschland für einen begrenzten Kreis von Unternehmen möglich, die Rechnungslegung befreiend nach internationalen Standards zu führen und offen zu legen.⁴ Insofern ersetzt die Bilanzierung nach IAS oder US-GAAP⁵ also bereits jetzt die Bilanzierung nach dem deutschen Handelsgesetzbuch. Die Zulassungsbedingungen für den Neuen Markt regeln dies noch anders. Zwar schreiben sie ebenfalls den Abschluss nach internationalen Standards vor, befreien jedoch nicht von einem zweiten Abschluss nach HGB.

Die internationale Rechnungslegung zeigt hierbei im Vergleich zum HGB realistischere und besser geeignete Informationen. Das Vertrauen von Anlegern, Geschäftspartnern und Mitarbeitern kann durch höhere Transparenz vergrößert werden. Der Kapitalmarkt honoriert zumeist die verlässlicheren Konzernabschlüsse, die zudem dem Zugang zu ausländischen Börsenlistings eröffnen. Insgesamt entwickelt nicht zuletzt die Internationalisierung der Großunternehmen auch hier eine erhebliche Sogwirkung für mittelständische und kleine Unternehmen.

Die Veröffentlichung von Konzernabschlüssen bzw. die Rechnungsaufstellung nach IAS oder US-GAAP ist dennoch keineswegs Selbstzweck. Es muss Klarheit bestehen, welche eigenen Ziele mit der Umstellung auf internationale Standards verfolgt werden. Als Initialzündung mag die EG-rechtliche Pflichteinführung ab 2005 genügen, um wirtschaftlich tragfähig zu sein, bedarf es zusätzlich einer konkreten strategischen Ausrichtung.

Kernaussagen im Rahmen der Umstellung auf internationale Rechnungsstellung:

- Verlässliche und relevante Informationen für Kapitalgeber führen sowohl zu besserer lang- als auch kurzfristigen Liquidität sowie mittelbar zu niedrigen Kapitalkosten.
- Zumindest international ist der handelsrechtliche Abschluss aus Kapitalmarktsicht kaum akzeptiert, die Informationsanforderungen werden weltweit nur durch die Rechnungslegungssysteme IAS und US-GAAP erfüllt.
- Die verfolgte Strategie auf dem Kapitalmarkt (z. B. Börsengang) ist zu berücksichtigen.
- Insbesondere IAS-Abschlüsse sind weltweit an fast allen wichtigen Börsenplätzen als Zulassungsvoraussetzung anerkannt und erleichtern damit das dortige Börsenlisting.⁶
- Im Wettbewerbsumfeld kann die Umstellung auf internationale Rechnungslegungsstandards gegenüber Konkurrenten, (potenziellen neuen) Mitarbeitern (z. B. Aktienoptionen bei mehr Transparenz) und hinsichtlich der Medienberichterstattung (z. B. Börsennotierung) einen Vorsprung verschaffen.
- Dem stärkeren Druck seitens der Anteilseigner, als auch der Gläubiger nach mehr Unternehmenstransparenz kann begegnet werden.
- Die Rechnungslegungsstrategie verkörpert ein Wertsteigerungspotenzial.

Es ist jedoch nicht zu verhehlen, dass nachhaltige Konsequenzen für das gesamte Rechnungswesen im Unternehmen bewältigt werden müssen. Die deutlichere, transparente Publizität erfordert eine gewandelte Unternehmenseinstellung. Es ist ein neues, detailliertes Berichtswesen aufzustellen und weitreichende fachliche, ablauforganisatorische und informationstechnische Anforderungen sind zu erfüllen.

¹ *International Accounting Standards*

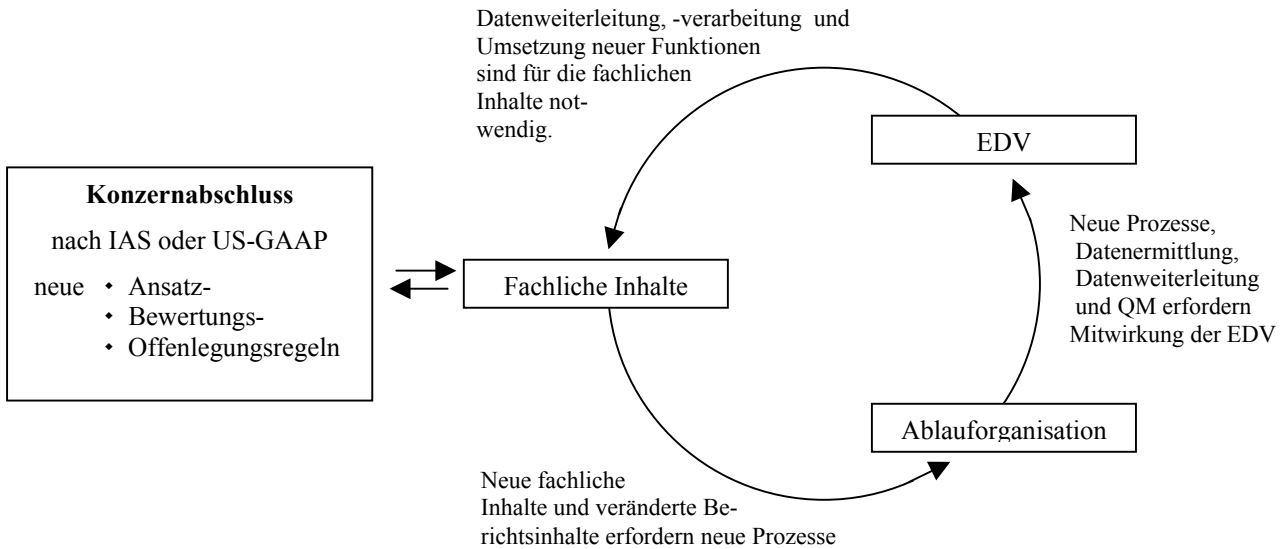
² Vorschlag der Kommission v. 13.2.2001 für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates, 2001/0044 (COD)

³ Durch Art. 5 des Kapitalaufnahme-Erleichterungsgesetzes (KapAEG) v. 20.4.1998 wurde § 292a HGB (Befreiung von der Aufstellungspflicht) neu eingefügt, welcher jedoch vorerst nur bis Ende 2004 gilt.

⁴ Weitere für die Bilanzierung wichtige Regelungen treffen die 4., 7. und 8. EG-Richtlinie, die Ergänzungen der 4. EG-Richtlinie (GmbH & Co.-Richtlinie und Mittelstandsrichtlinie) sowie die EG-Bankbilanzrichtlinie und die EG-Versicherungsrichtlinie.

⁵ *US-Generally Accepted Accounting Principles*

⁶ Bei NYSE (*New York Stock Exchange*) und NASDAQ (*National Association of Securities Dealers Automated Quotation*) sind allerdings die Bestimmungen der US-SEC zu beachten, welche US-GAAP vorschreibt. Zur Zeit wird jedoch geprüft, ob die IAS –ggf. unter Modifikationen – anerkannt werden sollen.



Fachlich wird die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage weitreichend umgestellt. Die verschiedenen Rechnungslegungsvorschriften hinsichtlich Ansatz, Bewertung und Ausweis von Vermögenswerten und Schulden einerseits, sowie von Erträgen und Aufwendungen andererseits und hinsichtlich der erläuternden Angaben (notes) müssen umgesetzt werden. Innerhalb des Konzerns ist dabei für eine einheitliche Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zu sorgen.

Ablauforganisatorisch ist hinsichtlich der Informationsbeschaffung und -verarbeitung sicherzustellen, dass alle Prozesse zuverlässig und rechtzeitig den fachlichen Anforderungen gerecht werden. Meist ist eine vollständige, zeitnahe und sachgerechte Berichterstattung neu zu implementieren. Damit sind datenverarbeitungsbezogene Veränderungen hinsichtlich Datenverarbeitung und Datenverfügbarkeit und die Unterstützung bei betriebswirtschaftlichen Analysen verbunden.

Insbesondere die nach US-GAAP vorgeschriebene Gewinn- und Verlustrechnung gemäß dem Umsatzkostenverfahren (HGB: Gesamtkostenverfahren) erfordert zudem ein ausgereiftes Kostenrechnungssystem mit weitreichender Kostenstellendifferenzierung zur Aktivierung von Ausgaben für F & E und für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter.

Anpassungsalternativen:

Überleitungsrechnung (reconciliation)	vollständiger Konzernabschluss <u>neben</u> dem HGB-Konzernabschluss	befreiender Konzernabschluss <u>anstatt</u> dem HGB-Konzernabschluss	Aufstellung eines dualen Konzernabschlusses
<ul style="list-style-type: none"> ➤ vollständiger Konzernabschluss nach deutschem Recht ➤ Überleitungsrechnung der zentralen Größen des HGB-Konzernabschlusses ➤ Erläuterung der auftretenden Unterschiede ➤ Ergebnis ist jedoch kein Konzernabschluss nach internationalen Grundsätzen 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ lückenlose Beachtung des IAS oder US-GAAP für externes Berichtswesen ➤ weitere Vorbereitungen: vollständige Vorjahresangaben, notes, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ nur für börsennotierte Mutterunternehmen ➤ Vorliegen weiterer Voraussetzungen ➤ kein HGB-Konzernabschluss für Muttergesellschaft mehr notwendig ➤ weiter Verpflichtung zur Jahresabschlusserstellung nach HGB für Konzerngesellschaften 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ früher mögliche Variante, Bilanzierungswahlrechte und Ermessensspielräume so auszuüben, dass der erstellte Abschluss gleichzeitig IAS entsprach ➤ wegen nunmehr eingeschränkter Wahlrechte bei IAS nicht mehr möglich

Die Umstellung auf internationale Standards ist meist nicht sofort möglich, da die erstmalige Veröffentlichung eines IAS- bzw. US-GAAP-Abschlusses auch Vergleichszahlen des vorangegangenen Geschäftsjahres enthält. Das bedeutet, dass der Stichtag für die Eröffnungsbilanz nach IAS oder US-GAAP in der Regel zwei Jahre vor dem Stichtag der zu veröffentlichenden Konzernbilanz liegen muss. Denn es ist durchweg mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden, nachträglich Vergangenheitsdaten für diesen Zeitraum zu ermitteln. Daneben werden für die nach IAS oder US-GAAP notwendigen Segmentberichterstattungen oftmals kaum organisatorische Voraussetzungen vorhanden sein.

Die deutlichere, transparente Publizität birgt zudem Gefahren. Denn bei Unzufriedenheit mit der Unternehmenssituation kann der verbesserte Einblick zu höherem Druck seitens der Investoren führen. Vorstände können sich bei Hauptversammlungen aufgrund der offengelegten, umfangreicheren Informationen gezielteren Fragen ausgesetzt sehen. Konkurrenzunternehmen haben mehr Material an der Hand und andere Unternehmen mit denen Geschäftsbeziehungen unterhalten werden (z.B. Lieferanten oder Abnehmer) können ihre Wettbewerbsposition besser einschätzen.

2. Rechtliche Rahmenbedingungen:

Neben der schon genannten Pflicht zum Konzernabschluss nach IAS⁷ ab 2005 gilt aktuell § 292a HGB.

	Ein deutsches Mutterunternehmen ist bereits jetzt bei Anwendung der IAS oder US-GAAP im Konzernabschluss gemäß § 292a HGB ⁸ befreit von der
	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Erstellung eines Konzernabschlusses nach HGB und ➤ Aufstellung eines Konzernlageberichts nach HGB
wenn kumulativ	<ul style="list-style-type: none"> ➤ der Konzernabschluss und Konzernlagebericht der Muttergesellschaft nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt wird; ➤ das Mutterunternehmen oder eines seiner Tochterunternehmen einen organisierten Kapitalmarkt in Anspruch nimmt; ➤ der IAS- bzw. US-GAAP-Konzernabschluss bzw. Konzernlagebericht im Einklang mit der 7. EG-Richtlinie⁹ (Konzernbilanzrichtlinie) steht;¹⁰ ➤ der IAS- bzw. US-GAAP-Konzernabschluss bzw. Konzernlagebericht einem deutschen Konzernabschluss und Lagebericht gleichwertig ist; ➤ im Anhang oder den Erläuterungen zum Konzernabschluss die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze einschließlich der Abweichungen zum deutschen Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden enthalten sind; ➤ die Tochterunternehmen in den Konzernabschluss der Muttergesellschaft, unbeschadet der §§ 295, 296 HGB, einbezogen sind; ➤ der nach § 318 HGB bestellte Abschlussprüfer die befreienden Unterlagen geprüft hat und die Befreiungsbedingungen bestätigt hat.

Der nach europäischen und deutschem Recht zusätzlich erforderliche Lagebericht ist in dieser Form weder nach IAS noch nach US-GAAP vorgesehen. Zudem sind die Bestimmungen zur Risikoberichterstattung gemäß KonTraG¹¹ zu beachten. In die Struktur der internationalen Standards lassen sie sich jedoch integrieren.

IAS	Konformer Lagebericht nach Konzernbilanzrichtlinie mit integrierter Risikoberichterstattung nach KonTraG.
US-GAAP	Ohne Aufstellung eines zusätzlichen Lageberichts als Erweiterung der Angaben nach <i>regulation S-K</i> für <i>form 10-K</i> in von der SEC ¹² geforderten „Description of Business“ und „Management’s Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations (MD&A)“.

Zu beachten ist, dass vorgenannte Angaben in USA nicht üblich sind und folglich die Gefahr besteht, dass die Haftung dadurch ausgeweitet wird. Besser ist es daher bei der SEC nur Abschlüsse ohne Lageberichtangaben, etc

⁷ S. KIR, DB 2000 S. 1432; ab 2005 sollen alle börsennotierten Unternehmen in der EU zum Konzernabschluss IAS verpflichtet werden.

⁸ HGB abrufbar unter <http://www.redmark.de/redmark/f/FHGB1.html>

⁹ Richtlinie 83/349/EWG (Konzernbilanzrichtlinie).
abrufbar unter <http://www-ang.uni-graz.at/~gruenwal/Konzernabschlussrichtlinie.PDF>

¹⁰ Das *Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee* (DRSC) bestätigt, dass IAS die Erfordernisse der 7. EG-Richtlinie erfüllen – <http://www.drsc.de/ger/standards/drafts.html> Die DRS erlangen erst Wirksamkeit mit Veröffentlichung durch den Bundesminister für Justiz. US-GAAP steht regelmäßig in Konflikt mit der 7. EG-Richtlinie.

¹¹ Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
abrufbar unter <http://www.vertragsmuster.net/doc/wirtschaftsrech/gesellschaftsrecht/3a5b77fa2ffc6/>

¹² US-amerikanische Börsenaufsichtsbehörde: *Securities and Exchange Commission* (SEC)

einzureichen, während zur Herstellung der Befreiungswirkung ein separater Lagebericht beim Handelsregister vorgelegt wird.

Die unterschiedliche Periodisierung der Ausgaben und Einnahmen nach IAS oder US-GAAP führt hierbei grundsätzlich zu einer abweichenden Darstellung der Vermögens- und Ertragslage. Meist wird der Gewinn nach den internationalen Standards früher ausgewiesen und unterliegt größeren Schwankungen, als nach HGB. Das kann zu gesteigerten Ansprüchen auf Ausschüttung seitens der Anteilseigner führen.

Ebenfalls unterschiedlich ist die Selbständigkeit der Rechnungslegung nach internationalen Standards vom Steuerrecht. In Deutschland kommt dem Jahresabschluss durch das Maßgeblichkeitsprinzip zwischen Handels- und Steuerbilanz indirekt eine Funktion der Steuerbemessung zu. Denn nach deutschem Rechtsverständnis soll dieser Konnex die steuerliche Leistungsfähigkeit zutreffend konkretisieren.

Spiegelbildlich wird durch das umgekehrte Maßgeblichkeitsprinzip die Informationsfunktion des Jahresabschlusses durch steuerrechtliche Entscheidungen eingeschränkt, wobei die Ausübung von Ermessensspielräumen zudem steuerrechtliche Auswirkungen hat.

Wendet man hingegen IAS oder US-GAAP an, werden Ermessensentscheidungen nach dem Grundsatz „true and fair view“ bzw. „fair presentation“ entschieden, während die Steuerbilanz grundsätzlich die Vorsichtskonzeption verfolgt, um dem historischen Bilanzzweck des Gläubigerschutzes Ausdruck zu verleihen.

Im Ergebnis werden demnach Steuer- und Handelsbilanz entkoppelt.

Selbst bei reinen HGB-Abschlüssen ist allerdings ungewiss, ob sich die deutsche Vorsichtskonzeption halten lassen wird. Über die 4. EG-Bilanzrichtlinie¹³ hat bereits der Grundsatz „true and fair view“ mit § 264 II 1 HGB Eingang in das deutsche Handelsrecht gefunden¹⁴. § 264 II 1 HGB zeigt jedoch derzeit lediglich für den Anhang, nicht hingegen für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung seine Auswirkung¹⁵. Ohnehin sind bereits jetzt die Tendenzen der Rechtsprechung des EuGH zu berücksichtigen¹⁶, welche die vorgenannte 4. EG-Bilanzrichtlinie zukünftig auch auf weitere Teile des deutschen Bilanzrechts ausweiten wird.

Die deutsche Rechnungslegung - zumindest börsennotierter Unternehmen - wird einer einheitlichen europäischen Standardisierung unterliegen. Dabei ist nochmals herauszustellen, dass die EU allein IAS zum verbindlichen (Mindest-)Standard erheben wird. Darüber hinaus werden zusätzliche Anforderungen, wie Konzernlageberichte oder Risikoberichterstattungen zur deutschen Rechnungslegung gehören.

3. Gründe für die Auswahl von IAS oder US-GAAP

Am Neuen Markt hält sich die Anwendung von IAS und US-GAAP die Waage. Generell fällt die Entscheidung dann zugunsten von US-GAAP aus, wenn auf US-amerikanische Kapitalgeber abgezielt wird, oder eine Positionierung auf dem US-Markt geplant ist. IAS stellt hingegen weniger Anforderungen an die Umsetzbarkeit und bietet geringfügig mehr Spielraum als die vergleichsweise strengeren US-GAAP. Ab 2005 werden die Konzernabschlüsse nach US-GAAP, wegen der EU-Vorgaben keine befreiende Wirkung mehr entfalten. US-GAAP anwendende Unternehmen werden dann zudem IAS-Abschlüsse aufstellen müssen.

Gründe für die Anwendung von IAS	Gründe für die Anwendung von US-GAAP
<ul style="list-style-type: none">➤ Zukünftiger europäischer Standard➤ Leichtere Umsetzbarkeit bei geringerem Aufwand➤ Größere Verbreitung und Akzeptanz am Neuen Markt und in Europa➤ Bilanzpolitische Vorteile➤ Größere Nähe zum HGB	<ul style="list-style-type: none">➤ Geplante Expansion am US-Markt➤ Größere internationale Verbreitung und Akzeptanz➤ Bessere Vergleichbarkeit mit Wettbewerbern➤ Einschätzung als zukünftiger globaler Standard➤ Größere Anlegerorientierung

¹³ 78/660 EWG (Bilanzrichtlinie).

¹⁴ In der Bilanzrichtlinie sind als Kompromisslösung ca. 40 nationale Wahlrechte verankert. Die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse der Mitgliedsstaaten ist daher alles andere als verwirklicht.

¹⁵ Arg.: Es handelt sich nicht um einen Grundsatz der ordnungsgemäßen Buchführung nach § 5 I EStG.

¹⁶ Tomberger-Entscheidung d. EuGH v. 27.6.1996, ZIP 1996, 1168; DB 1996, 1400; DStR 1996, 1093.

➤ Empfehlung von externen Betratern	➤ Striktere und ausgereifte Regelungen mit wenigen (faktischen) Wahlrechten
-------------------------------------	---

4. Regelungen nach IAS

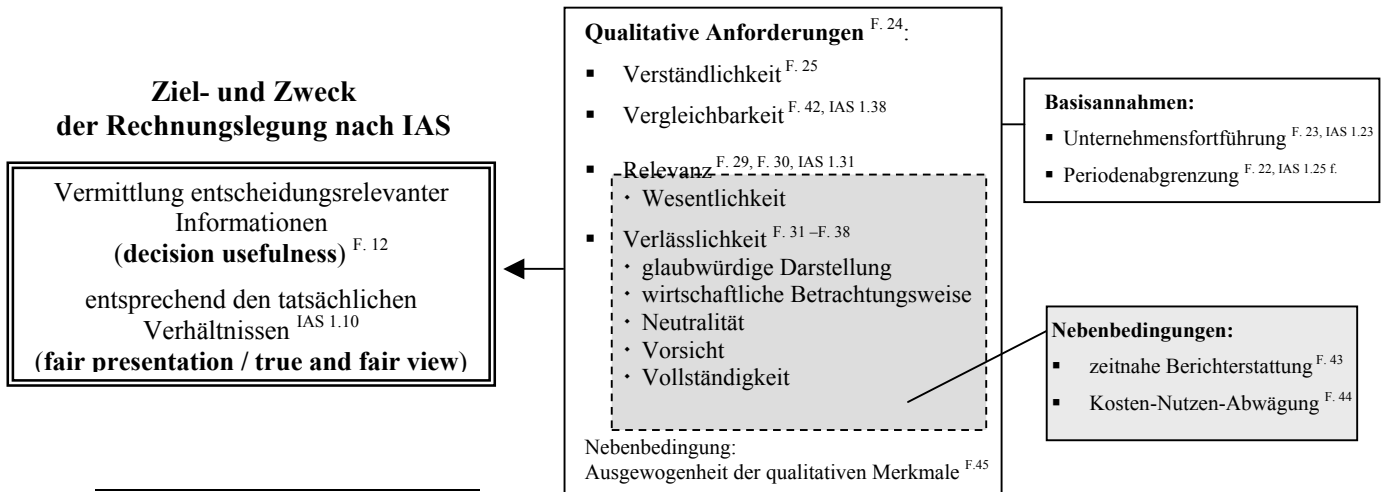
Die IAS werden nicht von einer Regierung erlassen, sondern von einem internationalen, privatrechtlichen Zusammenschluss der wirtschaftsberatenden Berufe, dem IASB¹⁷, in einem offenen Verfahren entwickelt und verabschiedet¹⁸.

In Deutschland gibt der DSR¹⁹ Empfehlungen für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung in Form von Standards. Er fungiert als nationaler Standard Setter und soll die deutsche Einflussnahme auf das IASB verstärken. Er ist durch das Bundesministerium der Justiz (BMJ) als privates Rechnungslegungsgremium im Sinne von § 342 HGB anerkannt. Anders als bei Normen handelt es sich bei den Standards um keine verbindliche Rechtssetzung. Erst mit Bekanntmachung durch das BMJ stellen sie die Vermutung in bezug auf die Auslegung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) auf. Für DRS 2 (Kapitalflussrechnung) und für DRS 3 (Segmentberichterstattung), jeweils einschließlich der Branchenspezifika für Kreditinstitute DRS 2-10, 3-10 und Versicherungen DRS 2-20, 3-10, ist dies bereits erfolgt (Bundesanzeiger v. 30.5.2000, S. 10189 ff.).

Ab 2005 wird ein EU-Regelungsausschuss die Anwendung innerhalb der EU freigeben, welcher durch einen beratenden technischen Ausschuss, dem European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), unterstützt wird. EFRAG wird als privatrechtliche Initiative von Marktteilnehmern mit besonderem Interesse an der Rechnungslegung organisiert werden.²⁰

Das Rechnungslegungssystem des IASB besteht hierbei aus dem *Preface, Framework, International Accounting Standards* (IAS) sowie den Verlautbarungen des *Standard Interpretations Committee* (SIC-Interpretations). Das *Preface* enthält organisatorische Regularien und ist insoweit ohne Bedeutung für die Bilanzierung. Das *Framework* hat lediglich Empfehlungscharakter und dient daher als unverbindliche Auslegungs- und Orientierungshilfe. Verbindlich und gleichrangig anzuwenden sind hingegen IAS und SIC-Interpretations.²¹ Die IAS folgen dabei keiner einheitlichen Systematik²² und decken teilweise Bilanzposten²³ und Problembereiche der Rechnungslegung²⁴ ab, teilweise behandeln sie die Gestaltung von Instrumenten der Rechnungslegung²⁵ oder befassen sich mit Sonderproblemen einzelner Branchen²⁶. Bei praktischen Schwierigkeiten der Anwendung oder Interpretation werden die SIC-Interpretations erarbeitet und verabschiedet.

Werden IAS und die SIC-Interpretations konsequent beachtet, ergibt sich aus ihnen die konkrete Umsetzung der Ziel- und Zweckbestimmung.



¹⁷ *International Accounting Standards Board*, in dem ca. 116 Mitgliedsorganisationen aus 86 Staaten vertreten sind, darunter aus Deutschland das Institut der Wirtschaftsprüfer und die Wirtschaftsprüferkammer; seit 1.4.2001 Nachfolger des IASC (*International Accounting Standards Committee*)

¹⁸ <http://www.iasc.org.uk/cmt/0001.asp>

¹⁹ *Deutscher Standardisierungsrat*, international auftretend als *German Accounting Standards Board* (GASB), <http://www.drsc.de>, dessen Träger das *Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee* (DRSC) ist, international auftretend als *German Accounting Standards Committee* (GASC)

²⁰ http://europa.eu.int/comm/internal_market/de/company/account/news/iasfaq.htm

²¹ IAS 1.11 (revised).

²² Bilanzen, Baetge / Kirsch / Thiele, S. 47 (Kap. I Abschn. 4 Sec. 442).

²³ IAS 16 Bilanzierung des Sachanlagevermögens.

²⁴ IAS 11 Fertigungsaufträge.

²⁵ IAS 7 Kapitalflussrechnung.

²⁶ IAS 30 Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Institutionen.

Im Gegensatz zu deutschem Bilanzrecht stehen nicht das Vorsichtsprinzip und das Realisationsprinzip im Vordergrund. Gewinn realisiert sich nicht wie gewohnt erst durch Verkauf, Auslieferung, Erbringung der Dienstleistung oder einem sonstigen Umsatzakt. Auch bleiben nicht realisierte Gewinne nicht grundsätzlich ohne Ansatz. Ebenso wenig werden nicht realisierte Verluste schon sehr frühzeitig ausgewiesen. IAS und US-GAAP verfolgen demgegenüber den Ansatz der periodengerechten Vermittlung eines markt- und zeitwertgerechten Bildes über die entscheidungsrelevanten Informationen („decision usefulness“) entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen („fair presentation / true and fair view“).

5. Unterschiede von HGB und IAS / US-GAAP

Differenzen der Rechnungslegung nach HGB und IAS / US-GAAP
<ul style="list-style-type: none">➤ Umfassendere Aktivierungspflicht der Herstellungskosten➤ Umfassendere Aktivierung von Aufwendungen für Forschungs- und Entwicklung➤ Aktivierung steuerlicher Vorteile aus Verlustvorträgen➤ Fremdwährungspositionen, Finanzinstrumente und Wertpapiere Ansatz von (höheren) Marktwerten bei➤ Anteilige Gewinnvereinnahmung bei langfristiger Fertigung➤ Abschreibung nur bei dauerhafter Wertminderung und Berücksichtigung des Restwerts➤ Verbot der Aufwandsrückstellung➤ Bilanzierung und Abschreibung des Firmenwertes bzw. immaterieller Wirtschaftsgüter➤ Ausweis und die (höhere) Bewertung von Pensionsrückstellungen➤ Kapitalflussrechnung➤ Segmentberichterstattung zu dem Jahres- bzw. Konzernabschluss

6. Unterschiede von IAS und US-GAAP

Entsprechend dem *concept release* der SEC (v. Februar 2000) versteht sich US-GAAP im Vergleich zu IAS als strikter, präziser und umfassender. Es nennt unter anderen neben weiteren hier genannten, folgende Differenzen:

Differenzen IAS und US-GAAP
<ul style="list-style-type: none">➤ In seltenen Fällen erlaubt IAS nach dem „true and fair override“ Abweichungen in der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (IAS 1)➤ IAS schreibt eine regelmäßige Höchstabschreibungsdauer von 20 Jahren für immaterielle Wirtschaftsgüter und good will fest, US-GAAP erlaubt bis zu 40 Jahren➤ Nach IAS ist bei Vollkonsolidierung die pooling- / uniting-of-interest-Methode unter weniger Voraussetzungen möglich➤ Nach IAS besteht keine vorgeschriebene Methode Mitarbeiterbeteiligungen zu bewerten➤ Alternative Methode der Neubewertung von Sachanlagen (allowed alternative treatment, IAS 16)

- Nach IAS sind beim Finanzierungsleasing weniger formal-qualitative Voraussetzungen einzuhalten
- Übergangsweise zulässige Nichtpassivierung bestimmter Pensionsverpflichtungen (IAS 19)
- Zulässige Auflösung eines passivischen Unterschiedsbetrages aus der Kapitalkonsolidierung „negative goodwill“ zugunsten von Restrukturierungsrückstellungen, etc. (IAS 22)
- Pflicht zur Wertaufholung bei nicht mehr gerechtfertigten außerplanmäßigen Abschreibungen (IAS 36)
- Unterschiede der Aktivierung von Entwicklungskosten für immaterieller Vermögenswerte (IAS 38)

7. Typische Umstellungsschwierigkeiten

- Bereiche typischer Schwierigkeiten bei der Umstellung von HGB auf IAS**
- Abgrenzung aktiver und passiver latenter Steuern IAS 12
 - Neuberechnung der Personalvorsorgeeinrichtungen, sowie Ansatz, Bewertung und Offenlegung von Personalvorsorgeplänen IAS 19
 - Bilanzierung der Finanzinstrumente, insbesondere nach dem Zeitwert (aus Marktwerten bestimmbar) IAS 39 (vor 2001 IAS 25)
 - Restrukturierungsrückstellungen unterliegen engen Voraussetzungen IAS 37
 - Offenlegung der Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen, einschließlich maßgeblicher Transaktionen IAS 24
 - Eigene Aktien sind nicht auf der Aktivseite auszuweisen, sondern im Zusammenhang mit dem Eigenkapital angegeben werden IAS 1.74, SIC-16
 - Verkauf eigener Anteile beeinflusst das laufende Ergebnis nicht, Gewinne oder Verluste verändern das Agio
 - Goodwill aus asset deals sowie aus Konsolidierung ist zu aktivieren und abzuschreiben
 - Neubewertung an jedem Periodenende von immateriellen Anlagevermögen (einschließlich Goodwill), Sachanlagevermögen, etc. sowie Ausweis eines Betriebsverlust falls der Ertragswert tiefer ist als der Buchwert
 - Ansatzverbot für Forschungskosten (Aufwand), aber ggf. Ansatzpflicht für Entwicklungskosten IAS 38
 - Langfristige Rückstellungen sind oft auf Eigenkapital umzubuchen

8. Anhang: Synoptische Gegenüberstellung der Rechnungslegung nach HGB, IAS und US-GAAP

	HGB	IAS	US-GAAP
--	-----	-----	---------

	HGB	IAS	US-GAAP
Grundsätzlich	<ul style="list-style-type: none"> • zahlreiche allgemeine gesetzliche Vorschriften im HGB • ergänzt durch GoB • Sondervorschriften je nach Größe und Rechtsform 	<ul style="list-style-type: none"> • IASB erlässt als unabhängige Organisation IAS • SIC als definitive Interpretationen der IAS • Geltung unabhängig von Größe oder Rechtsform • gesetzliche Verbindlichkeit nur durch staatliche Anerkennung 	<ul style="list-style-type: none"> • FASB (i.V.m. SEC) erlassene Statements, etc. sind normähnlich • Geltung nur für Unternehmen an US-Börsen
Steuerbilanz	<ul style="list-style-type: none"> • enge Verknüpfung • Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für Steuerbilanz • umgekehrte Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz 	<ul style="list-style-type: none"> • strikte Trennung • keine steuerlichen Einflüsse 	<ul style="list-style-type: none"> • strikte Trennung • keine steuerlichen Einflüsse
Wahlrechte	<ul style="list-style-type: none"> • viele Wahlrechte 	<ul style="list-style-type: none"> • weniger Wahlrechte • vereinzelt alternativ zulässige Methoden 	<ul style="list-style-type: none"> • keine ausdrücklichen Wahlrechte • vereinzelt faktische Wahlrechte
Generalnorm	<ul style="list-style-type: none"> • § 264 II 2 HGB: Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unter Beachtung der GoB • ausgeprägter Gläubigerschutz führt realiter zu Verzerrungen der wirtschaftlichen Lage 	<ul style="list-style-type: none"> • decision usefulness und fair presentation / true and fair view: Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen durch sachgerechte Anwendung der Regelungen 	<ul style="list-style-type: none"> • decision usefulness und fair presentation • Testierung durch Wirtschaftsprüfer
Aktiva			
Aufwendungen für Ingangsetzung u. Erweiterung des Geschäftsbetriebs	<ul style="list-style-type: none"> • als Bilanzierungshilfe: Aktivierungswahlrecht • jährlich mind. 25% Abschreibung bei Aktivierung • Ausschüttungssperre i.H.d. Aktivierung 	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierungsverbot 	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierungsverbot
Immaterielle Vermögensgegenstände	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierungsverbot für selbst erstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens • Aktivierungspflicht, sofern die Ansatzvoraussetzungen vorliegen 	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierungsverbot für Forschungsaufwendungen • Aktivierungspflicht, sofern die Ansatzvoraussetzungen vorliegen, einschließlich Entwicklungskosten • grds. maximal zulässige Nutzungsdauer 20 Jahre 	<ul style="list-style-type: none"> • Aktivierungspflicht, sofern die Ansatzvoraussetzungen vorliegen • Aktivierungsverbot für Forschungsaufwendungen und Entwicklungskosten • grds. maximal zulässige Nutzungsdauer 40 Jahre

	HGB	IAS	US-GAAP
Sachanlagen	<ul style="list-style-type: none"> • Sachanlagen sind Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen • meist gesetzliche Gliederungsvorschriften • Ausweis der Entwicklung muss in Bilanz / Anhang • Bewertung des Zugangs nach Anschaffungs- oder Herstellungskosten • abnutzbares Anlagevermögen unterliegt der planmäßigen Abschreibung entsprechend der Nutzungsdauer • niedrigere Bewertung ggf. nach außerplanmäßiger Abschreibung; meist besteht bei Wegfall der Gründe hierfür ein steuerrechtlich bedingtes Wertaufholungswahlrecht 	<ul style="list-style-type: none"> • Sachanlagen sind materielle Vermögenswerte, die erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden und dem Unternehmen für bestimmte betriebliche Zwecke dienen • Gliederung ist notwendig • Bewertung des Zugangs nach Anschaffungs- oder Herstellungskosten • abnutzbares Sachanlagevermögen unterliegt der planmäßigen Abschreibung entsprechend der Nutzungsdauer • Abreibungsmethode und -dauer sind ständig zu kontrollieren und anzupassen • außerplanmäßige Abschreibungen sind bei Wegfall der Gründe hierfür zuzuschreiben (Wertaufholungsgebot) 	<ul style="list-style-type: none"> • Sachanlagen sind materielle Vermögenswerte, die im Unternehmen zur Produktion von Gütern oder zum Erbringen von Dienstleistungen bestimmt sind und deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer i.d.R. mehr als ein Jahr beträgt • Pflicht zur Gruppierung, ggf. Gliederung bei US-Börsennotierung • Bewertung des Zugangs nach Anschaffungs- oder Herstellungskosten • abnutzbares Sachanlagevermögen unterliegt der planmäßigen Abschreibung entsprechend der Nutzungsdauer • niedrigere Bewertung ggf. nach außerplanmäßiger Abschreibung • Wertaufholungsverbot
Finanzanlagen (Wertpapiere des Umlaufvermögens)	<ul style="list-style-type: none"> • Finanzinvestitionen (also auch Finanzanlagen) sind solche, die dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienen sollen • Gliederungsvorschrift • Ausweis der Entwicklung in Bilanz / Anhang • Bewertung des Zugangs nach Anschaffungskosten • Pflicht zur außerplanmäßiger Abschreibung bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung • Abschreibungswahlrecht bei vorübergehender Wertminderung • gemildertes Niederstwertprinzip; meist besteht bei Wegfall der Gründe hierfür ein steuerrechtlich bedingtes Wertaufholungswahlrecht 	<ul style="list-style-type: none"> • Finanzinstrumente sind vertragliche Verpflichtungen, welche bei einem Vertragspartner zu einem finanziellen Vermögenswert und bei dem anderen zu einer finanziellen Verbindlichkeit / Eigenkapitalinstrument führen • Wertpapiere unterliegen den Kategorien: held-to-maturity securities, available-for-sale securities, trading-securities sowie loans and receivables • separater Ausweis von Anteilen an verbundenen oder Tochterunternehmen 	<ul style="list-style-type: none"> • Ausweis von Fremdkapitalinvestitionen • Ausweis von Eigenkapitalinvestitionen bei maßgeblichen Einfluss bzw. bei verbundenen Unternehmen • weitere Untergliederungen bei markthandelbaren Wertpapieren • ggf. Umgliederungspflicht bei Wertpapieren
Vorräte	<ul style="list-style-type: none"> • Bewertungswahlrecht nach Voll- oder Teilkosten • kein Ansatz der Allgemeynkosten • meist besteht ein steuerrechtlich bedingtes Wertaufholungswahlrecht 	<ul style="list-style-type: none"> • Bewertung nach Vollkosten • kein Ansatz der Allgemeynkosten • Wertaufholungsgebot 	<ul style="list-style-type: none"> • Bewertung nach Vollkosten, im Einzelfall über die Anschaffungskosten hinaus • kein Ansatz der Allgemeynkosten • Niederstwert folgt aus modifizierten Verkaufspreis. Es besteht

	HGB	IAS	US-GAAP
			<ul style="list-style-type: none"> kein Wertaufholungsgebot
Forderungen	<ul style="list-style-type: none"> keine besonderen Regelungen Pflicht zu angemessenen Wertberichtigungen Umrechnung von Fremdwährungsforderungen nach Stichtagskurs 	<ul style="list-style-type: none"> pauschale Wertberichtigungen (percentage-of-credit-sale method) Umrechnung von Fremdwährungsforderungen nach Stichtagskurs 	<ul style="list-style-type: none"> pauschale Wertberichtigungen ohne spezielle Methode Umrechnung von Fremdwährungsforderungen wahlweise nach Erstbuchungskurs bzw. nach niedrigeren Stichtagskurs
Passiva			
Pensionsrückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> Passivierungspflicht für Neuzusagen seit 1986 Bewertung meist nach Teilwertverfahren, Kapitalmarktzinsen steuerrechtlich 6% keine Berücksichtigung von Steigerungen bei Lohn oder Gehalt 	<ul style="list-style-type: none"> Passivierungspflicht Bewertung nach Anwartschaftsbarwertverfahren Berücksichtigung der durchschnittlichen Kapitalmarktzinsen und künftiger Steigerungen bei Lohn und Gehalt 	<ul style="list-style-type: none"> Passivierungspflicht Bewertung nach Anwartschaftsbarwertverfahren Berücksichtigung der Stichtagskapitalmarktzinsen und künftiger Steigerungen bei Lohn und Gehalt
Sonstige Rückstellungen	<ul style="list-style-type: none"> Passivierungspflicht für Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften Möglichkeit der Verbindlichkeitsentstehung genügt unter Einschränkungen auch Aufwandsrückstellungen 	<ul style="list-style-type: none"> Rückstellungen nur für Verpflichtungen gegenüber Dritten nur wahrscheinliche Ereignisse sind relevant der Betrag entsprechend der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit ist anzusetzen keine Aufwandsrückstellungen 	<ul style="list-style-type: none"> Rückstellungen nur für Verpflichtungen gegenüber Dritten nur wahrscheinliche Ereignisse sind relevant der Betrag entsprechend der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit ist anzusetzen, bei Zweifeln der Mindestbetrag keine Aufwandsrückstellungen
Verbindlichkeiten	<ul style="list-style-type: none"> i.d.R. mit dem Nominalwert 	<ul style="list-style-type: none"> i.d.R. mit dem Nominalwert 	<ul style="list-style-type: none"> i.d.R. mit dem Nominalwert langfristige Verbindlichkeiten unter Umständen mit dem Barwert
GuV	<ul style="list-style-type: none"> Umsatzkostenverfahren oder Gesamtkostenverfahren 	<ul style="list-style-type: none"> Umsatzkostenverfahren oder Gesamtkostenverfahren 	<ul style="list-style-type: none"> nur Umsatzkostenverfahren