

International Accounting Standards

Grundbegriffe der internationalen Rechnungslegung

von Harry Zingel, © 1999, 2001, Version 5.1 - Internet: <http://www.zingel.de> - EMail: HZingel@aol.com

Nur für Zwecke der Aus- und Fortbildung. Bei Fehlern keine Haftung!

Inhaltsübersicht

1.	Einführung der IAS in Deutschland	2	5.7.	IAS 12: Income Taxes	13
1.1.	Warum internationale Rechnungslegung?	2	5.8.	IAS 14: Segment Reporting	13
1.1.1.	Politische Gründe	2	5.9.	IAS 15: Information Reflecting the Effects of Changing Prices	15
1.1.2.	Sachliche Gründe	2	5.10.	IAS 16: Property, Plant and Equipment	15
1.2.	Die erste Einführung 1998	3	5.11.	IAS 17: Leases	15
1.3.	Pläne für die Zeit ab 2005	3	5.12.	IAS 18: Revenue	15
1.3.1.	IAS für alle?	3	5.13.	IAS 19: Employee Benefits	15
1.3.2.	Das Zulassungsverfahren	3	5.14.	IAS 20: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	16
1.3.3.	Hinweise zu diesem Skript	3	5.15.	IAS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	16
2.	Grundgedanken der Internationalen Rechnungslegung	4	5.16.	IAS 22: Business Combinations	16
2.1.	Grundlegende Rechtsbereiche	4	5.17.	IAS 23: Borrowing Costs	16
2.2.	Normen-Philosophie	4	5.18.	IAS 24: Related Party Disclosures	16
3.	Der internationale Regelungsgeber	5	5.19.	IAS 26: Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	16
3.1.	Das IASC und seine Struktur	5	5.20.	IAS 27: Consolidated Financial Statements	16
3.1.1.	Die Organe des IASC	5	5.21.	IAS 28: Investments in Associates	16
3.1.2.	Repräsentation internationaler Organisationen	6	5.22.	IAS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	16
4.	Grundstruktur der IAS	6	5.23.	IAS 30: Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	16
4.1.	Levels of Standards	6	5.24.	IAS 31: Financial Reporting of Interests in Joint Ventures	17
4.2.	Übersicht über das Framework	7	5.25.	IAS 32: Financial Instruments: Disclosure and Presentation	17
4.3.	Übersicht über die Standards	7	5.26.	IAS 33: Earnings per Share	17
4.4.	Übersicht über die Interpretations	8	5.27.	IAS 34: Interim Financial Reporting	17
4.5.	Ziele und grundsätzliche Eigenschaften der IAS-Rechnungslegung	8	5.28.	IAS 35: Discontinuing Operations	17
4.5.1.	Grundgedanken im Framework	8	5.29.	IAS 36: Impairment of Assets	18
4.5.2.	Das Gesamtkonzept	9	5.30.	IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	18
4.5.3.	Grundsätzliche Definitionen	9	5.31.	IAS 38: Intangible Assets	18
4.5.4.	Bewertungsprobleme	10	5.32.	IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement	19
4.5.5.	Bestandteile des Jahresabschlusses	10	5.33.	IAS 40: Investment Property	19
4.6.	Fristen, Termine, Stichtage	11	5.34.	IAS 41: Agriculture	19
4.6.1.	Abschlußstichtag und Rechnungsperiode	11	6.	Anhang: Synoptische Übersicht	20
4.6.2.	Fast Close	11			
5.	Übersicht über die einzelnen Standards	12			
5.1.	IAS 1: Presentation of Financial Statements	12			
5.2.	IAS 2: Inventories	12			
5.3.	IAS 7: Cash Flow Statements	12			
5.4.	IAS 8: Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies	13			
5.5.	IAS 10: Events After the Balance Sheet Date	13			
5.6.	IAS 11: Construction Contracts	13			

Nachdem die International Accounting Standards ab 1998 noch von der Kohl-Administration etwas zögerlich für Deutschland zugelassen wurden, zeichnet sich nunmehr auf Initiative der Europäischen Kommission eine weitaus umfangreichere Einführung für die Zeit ab 2005 ab - und vielleicht ersetzen die IAS bald das Dritte Buch des Handelsgesetzbuches ganz. Immerhin wäre es höchste Eisenbahn für durchgreifende Reformen: Eine Alternative ist in Zeiten der Globalisierung ja auch nicht zu erkennen - Grund genug also, sich einen ersten Überblick zu verschaffen!

1. Einführung der IAS in Deutschland

1.1. Warum internationale Rechnungslegung?

1.1.1. Politische Gründe

Ganz einfach: in einer globalisierten Welt sind globalisierte Standards erforderlich. Wenn Güter, Kapital und Menschen grenzüberschreitend beweglich sein sollen, dann ist es ein großes Hindernis, wenn jedes Land noch seinen eigenen Rechnungslegungsvorschriften folgt. Spätestens seit dem Ende des kalten Krieges wurde daher der Bedarf nach Vereinheitlichung immer sichtbarer; der Vertrag von Maastricht, der ab 1993 den einheitlichen europäischen Wirtschaftsraum begründete, enthält damit zugleich auch den Keim einer Vereinheitlichung und Öffnung auf dem Gebiet des Rechnungswesens.

Wie wir es von Europa gewohnt sind, dauert es aber noch Jahrzehnte, bis es auch endlich passiert...

1.1.2. Sachliche Gründe

Nach und nach geriet der deutsche Jahresabschluß in den vergangenen Jahren immer mehr in den Mittelpunkt der Kritik, und das sind die Hauptargumente der Kritiker:

- Durch die Möglichkeit, stille Reserven zu bilden, um sie in wirtschaftlich „schlechteren“ Zeiten aufzulösen, entsteht eine Verschleierung der tatsächlichen, wirtschaftlichen Situation des Unternehmens.
- Vorsichtsprinzip und Maßgeblichkeitsprinzip, zwei wichtige Grundsätze deutscher Rechnungslegung, schränken die Informationsfunktion erheblich ein. Die Aussagefähigkeit wird weiterhin von der Bewertung der Bestände beeinflusst. Sie sind höchstens zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zu niedrigen Stichtags- oder Buchwerten bewertet. Gegenüber den Bilanzwerten können die Zeitwerte am Bilanzstichtag aber höher sein. Nach deutscher Bilanztradition soll der Kaufmann „eher zu arm als zu reich rechnen“, damit vor allem zum Gläubigerschutz, aber auch zur Vermeidung ungerechtfertigter Gewinnausschüttung, die Jahresabschlüsse keine überhöhten Vermögenswerte und Ergebnisse ausweisen. Oft wird daher behauptet, die Bilanz vermittele daher kein den wirklichen Gegebenheiten entsprechendes Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens.

In den IAS ist der Jahresabschluß fast ausschließlich an der Informationsfunktion orientiert. Das äußert sich in wesentlich realitätsnäheren Bewertungen und vollständiger Erfassung der Bilanzobjekte. Der Schwerpunkt der internationalen Rechnungslegung liegt dabei auf der Darstellung des Periodenergebnisses sowie seiner Entstehung und Zusammensetzung. Die Eigen- und Fremdkapitalgeber werden informiert, wie viel liquide Mittel sie durch eine Investition aus dem Unternehmen abschöpfen können. Durch die Vermittlung der Unternehmensinformation soll ein Beitrag zur Effizienz der Märkte geleistet werden. Aufgrund dieser Dominanz der Informationsfunktion und der hohen Konzernquote besitzt der Konzernabschluss eine wesentlich höhere Bedeutung als der Einzelabschluss.

§292a. Befreiung von der Aufstellungspflicht. (1) Ein börsennotiertes Unternehmen, das Mutterunternehmen eines Konzerns ist, braucht einen Konzernabschluss und einen Konzernlagebericht nach den Vorschriften dieses Unterabschnittes nicht aufzustellen, wenn es einen den Anforderungen des Absatzes 2 entsprechenden Konzernabschluss und Konzernlagebericht aufstellt und ihn in Deutscher Sprache und Euro nach den §§325, 328 offenlegt. Bei der Offenlegung der befreienden Unterlagen ist ausdrücklich darauf hinzuweisen, daß es sich um einen nicht nach deutschem Recht aufgestellten Konzernabschluss und Konzernlagebericht handelt.

(2) Der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht haben befreiende Wirkung, wenn

1. das Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen in den befreienden Konzernabschluss unbeschadet der §§295, 296 einbezogen worden sind,
2. der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht
 - a) nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt worden sind,
 - b) im Einklang mit der Richtlinie 83/349/EWG und gegebenenfalls für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen in §291 Abs. 2 Satz 2 bezeichneten Richtlinien stehen,
3. die Aussagekraft der danach aufgestellten Unterlagen der Aussagekraft eines nach den Vorschriften dieses Unterabschnittes aufgestellten Konzernabschlusses und Konzernlageberichtes gleichwertig ist,
4. der Anhang oder die Erläuterung zum Konzernabschluss die folgenden Angaben enthält:
 - a) die Bezeichnung der angewandten Rechnungslegungsgrundsätze,
 - b) eine Erläuterung der vom deutschen Recht abweichenden Bilanzierungs-, Bewertungs- und Konsolidierungsmethoden, und
5. die befreienden Unterlagen von dem nach §318 bestellten Abschlußprüfer geprüft worden sind und von dem Abschlußprüfer außerdem bestätigt worden ist, daß die Bedingungen für die Befreiung erfüllt sind.

Dies verdeutlicht auch, daß Banken aufgrund von Abschlüssen, die nach den internationalen Regelungen gefertigt sind, die Bonität ihrer Kredit Schuldner besser bewerten und insbesondere Insolvenzgefahren leichter erkennen können. Das wird relevant, wenn wiederum ab ca. Mitte des Jahrzehnts die Neuregelungen durch Basel II greifen und ein Rating-Prozeß zur Voraussetzung für die Kreditvergabe gemacht wird.

Durch die „wahrheitsgemäßere“ Präsentation wirtschaftlicher Sachverhalte ist die internationale Rechnungslegung daher auch besser als Führungsinstrument geeignet. Das artikuliert sich auch in einer viel geringeren Unterscheidung zwischen „Kosten“ und „Aufwendungen“: die im deutschen internen Rechnungswesen so hohen und verbreiteten kalkulatorischen Kosten spielen in einem auf den IAS aufgebauten Rechnungswesen nur eine untergeordnete Rolle.

Wieweit die deutsche Politik aber mit Einführung der IAS auch das eigene Haus aufräumt, bleibt abzuwarten: während das sogenannte Maßgeblichkeitsprinzip von einer prinzipiellen Deckung des handelsrechtlichen und des steuerrechtlichen Abschlusses ausgeht, wurde diese Übereinstimmung mit den Jahren schleichend aufgegeben,

insbesondere durch die Machtergreifung des rot-grünen Regimes im Herbst 1998 und nachfolgende Regelungen wie die teilweise Abschaffung der Teilwertabschreibung im Steuerrecht, die jedoch im Handelsrecht nach wie vor vorgeschrieben blieb, so daß die Handelsbilanz und die Steuerbilanz einander direkt widersprechen: Solche Widersprüche wird es auch zwischen den IAS und dem deutschen Steuerrecht geben, um so mehr als die Standards von einer übernationalen Einrichtung geschaffen werden, die sich um die deutschen Steuergesetze vermutlich nicht sehr kümmern werden. Also wieder ein Standortnachteil? Warten wir's ab...

1.2. Die erste Einführung 1998

Durch das damalige Kapitalaufnahme-Erleichterungsgesetz (KapAEG) wurde am 20. April 1998 die vorstehende Regelung in das Handelsgesetzbuch eingefügt. Durch diese Regelung wurde es erstmals möglich, daß ein begrenzter Kreis deutscher Unternehmen ihre Rechnungslegung nach internationalen Standards führt und offenlegt. Die Bundesregierung unter Helmut Kohl hatte damit einen ersten, bescheidenen Schritt auf die Internationalisierung der deutschen Wirtschaft hin getan. Dennoch haben sich aufgrund der nebenstehenden Neuregelung die International Accounting Standards (IAS) seitdem in der deutschen Bilanzwelt etabliert, nachdem sie zuvor jahrelang recht stiefmütterlich behandelt worden sind. Das zeigt einerseits, daß es trotz der hohen Steuern und Arbeitskosten noch immer eine ganze Zahl von Konzernmuttergesellschaften mit Sitz in Deutschland gibt; andererseits ist es aber auch ein Indiz für die wachsende internationale Verflechtung der deutschen Wirtschaft.

1.3. Pläne für die Zeit ab 2005

Anfang 2001 hat die Europäische Kommission einen Verordnungsvorschlag vorgelegt, demzufolge alle auf einem geregelten Markt notierten EU-Unternehmen ihren konsolidierten Jahresabschluß nach den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen (IAS) erstellen müssen. Diese Regelung soll von den Mitgliedsstaaten spätestens im Jahre 2005 nachgekommen werden. Der Regelungsvorschlag umfaßt zunächst nur die Einführung der IAS für den konsolidierten Jahresabschluß; für die Einzelabschlüsse, deren Bedeutung dann freilich erheblich schwinden würde, könnten weiterhin die „alten“ nationalen Vorschriften angewandt werden. Die Mitgliedstaaten können die Regelung jedoch auch auf nicht-notierte Gesellschaften sowie auf die Erstellung der Jahresabschlüsse von Einzelunternehmen ausdehnen, so daß die Totaleinführung der IAS (und damit zugleich die Abschaffung der alten nationalen Regelungen) bereits im Keim angelegt ist - und mit Blick auf die immer raschere Globalisierung wohl auch zu erwarten ist, wenngleich vielleicht nicht schon in 2005. Nach langem Zögern wird es jetzt also endlich ernst!

1.3.1. IAS für alle?

Von der Verordnung wären zunächst nur etwa 7.000 börsennotierte Unternehmen in der EU unmittelbar betroffen. Sie werden ihre konsolidierten Abschlüsse spä-

stens 2005 nach den IAS erstellen müssen, was oft eine erneute Umstellung bedeutet, denn viele haben sich schon gegen Ende des alten bzw. Anfang des neuen Jahrtausends auf US-GAAP umgestellt. Die Anwendung der US-GAAP wäre dann nicht mehr offiziell zulässig, als zusätzliche Rechnungslegung freilich immer noch möglich.

Der Übergang zu den IAS bedeutet erhebliche zusätzliche Kosten, vor allem im ersten Jahr der Anwendung. Diese Investition wird sich jedoch langfristig durch mehr Transparenz, Synergieeffekte und Kosteneinsparungen bezahlt machen. Dies wird zu einer Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Wirtschaft beitragen.

1.3.2. Das Zulassungsverfahren

Der Vorschlag sieht keine vollständige Einführung der IAS auf einer „as-it-is“-Basis vor, sondern, daß alle Standards zunächst von einem europäischen Gremium bestätigt und zur Anwendung zugelassen werden müssen. Offensichtlich mißtraut man also immernoch der marktnahen, privatwirtschaftlichen Reglementierung des Rechnungswesens. Insbesondere soll es ein auf politischer Ebene angesiedelten Regelungsausschuß und einen mit Fachleuten besetzten technischen Ausschuß geben. Letzterer ist bereits in Form der European Financials Reporting System Advisory Group (EFRAG) gegründet worden und hat im Oktober 2001 seinen ersten Generalsekretär ernannt.

Der Regelungsausschuß wird dann wie folgt verfahren:

- Die Kommission schlägt dem Ausschuss die Annahme (oder Ablehnung) eines bestimmten IAS vor. Dem Vorschlag liegt ein Bericht der Kommission bei, in dem der betreffende Rechnungslegungsgrundsatz beschrieben und seine Vereinbarkeit mit den geltenden Rechnungslegungsrichtlinien sowie seine Eignung als europäische Rechnungslegungsnorm geprüft wird.
- Der Regelungsausschuß nimmt dann innerhalb eines Monats zu dem Kommissionsvorschlag Stellung. Es gelten dieselben Abstimmungsregeln wie im Rat (d.h. qualifizierte Mehrheit). Stimmt der Ausschuß dem Vorschlag der Kommission zu, trifft die Kommission die erforderlichen Vorkehrungen, damit der Rechnungslegungsgrundsatz in der Europäischen Union angewandt werden kann.
- Gibt der Ausschuß keine oder eine ablehnende Stellungnahme ab, kann die Kommission den Technischen Ausschuß mit der Frage befassen oder die Angelegenheit vor den Rat bringen.

Es gilt aber als wahrscheinlich, daß es nur zu geringen Differenzen zwischen der EU und den bestehenden oder noch zu schaffenden Standards kommen wird.

1.3.3. Hinweise zu diesen Skript

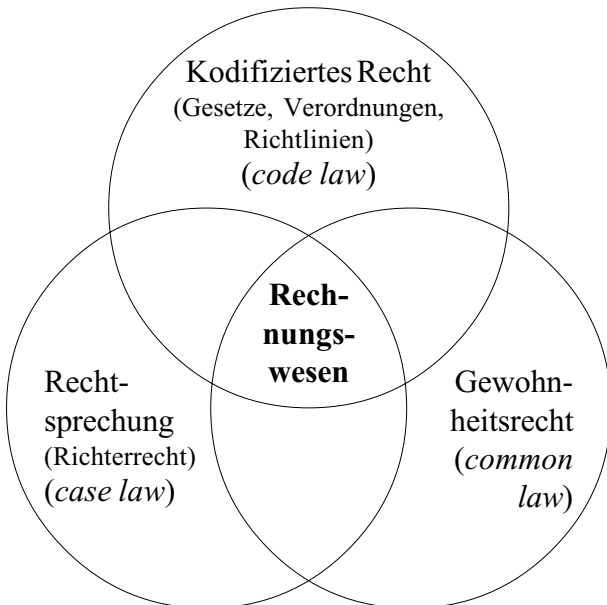
Dieses kleine Skript gibt einen Überblick über alle IAS, weil derzeit alle IAS im Rahmen der - jedoch noch recht restriktiven Regelungen - für deutsche Unternehmen anwendbar sind. Es ignoriert also (noch) die zuvor dargestellten europäischen Regelungen zur „Zulassung“ von

Standards; allerdings werden Updates eingeführt, wenn sich die Dinge weiterentwickeln.

2. Grundgedanken der Internationalen Rechnungslegung

2.1. Grundlegende Rechtsbereiche

Wie auch die deutschen Rechnungslegungsvorschriften umfassen auch die International Accounting Standards und die zugehörigen Vorschriftensysteme drei Bereiche:



Zum *code law* gehören in Deutschland in dieser Reihenfolge:

1. Übernationale Regelungen, speziell der Vertrag von Maastricht in seiner Fassung aus Amsterdam;
2. das Grundgesetz;
3. Bundesgesetze und die dazugehörigen Verordnungen;
4. Landesgesetze und die dazugehörigen Verordnungen;
5. Richtlinien und Verwaltungsvorschriften.

Das *case law* kennt nach Grundgesetz und Gerichtsverfassungsgesetz (GVG) in Deutschland die folgenden Rechtsquellen:

1. Das Bundesverfassungsgericht in Karlsruhe;
2. die obersten Gerichtshöfe des Bundes: BGH (Bundesgerichtshof), BVG (Bundesverwaltungsgericht), BFH

(Bundesfinanzhof), BAG (Bundesarbeitsgericht) und BSG (Bundessozialgericht);

3. Oberlandesgerichte (OLG);
4. Landgerichte (LG);
5. Amtsgerichte (AG).

Case law entsteht nur, wenn ein Urteil Grundsatzwirkung entfaltet, d.h., andere Richter sich danach richten. Das ist um so wahrscheinlicher, je höher die das Urteil sprechende Instanz angesiedelt ist und je wichtiger und grundsätzlicher der abgeurteilte Sachverhalt ist.

Zum *common law* gehören in Deutschland alle Sachverhalte, die keiner gesetzlichen Regelung unterliegen, aber dennoch üblich sind. Aufgrund der bekannten deutschen Lust am Reglementieren sind das recht wenige Sachverhalte, aber aufgrund der §§157, 242 BGB („Treu und Glauben“) sowie der Regelungen der ordnungsgemäßen Buchführung in den §§238ff HGB treten zahlreiche gewohnheitsrechtliche Elemente auch in das deutsche Rechtssystem und insbesondere in die deutschen Vorschriften über Rechnungslegung ein. So ist beispielsweise in keinem Gesetz direkt vorgeschrieben, daß „Soll an Haben“ zu buchen ist. Es ist lediglich vorgeschrieben, daß ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit durch den Jahresabschluß durchführen und sich ein Bild von der Lage des Unternehmens und den Geschäftsfällen verschaffen können muß. Das setzt aber indirekt eine Verpflichtung zur Anwendung „üblicher“ Methoden voraus, so daß der „allgemeine“ Sachverstand des Dritten ausreicht, die Inhalte der Buchhaltung nachzuvollziehen. Damit ist ein gewohnheitsrechtliches Element indirekt gesetzlich vorgeschrieben.

2.2. Normen-Philosophie

Mit den IAS gewinnt nun erstmals in Deutschland ein Normensystem Geltung, das sich nur teilweise nach dieser traditionellen Unterteilung fassen läßt.

Anders als es in Deutschland Brauch und Sitte ist, werden die IAS von keinem Parlament, sondern von einem Zusammenschluß privatwirtschaftlich organisierter Unternehmen, dem International Accounting Standards Committee (IASC), entwickelt und verabschiedet. Ihnen liegt damit weder ein parlamentarischer noch ein formaljuristischer Prozeß zugrunde. Entgegen den antiblebisitären deutschen Verhältnissen, die allenfalls eine Pauschalbewertung der Regierungsarbeit im Wege allgemeiner Bundestagswahlen alle vier Jahre zulassen, entstehen die

Das Normierungsverfahren des IASC:

- | | |
|---|-------------------------------|
| 1. Aufnahme des Projektes in das Arbeitsprogramm: | Draft Point Outline |
| 2. Forschung, Abstimmung mit dem Framework | Point Outline |
| 3. Beratung mit dem Board: | Draft Statement of Principles |
| 4. Kommentierung durch die Öffentlichkeit: | Statement of Principles |
| 5. Beratung mit dem Board: | Draft Exposure Draft |
| 6. Diskussion/Überarbeitung durch den Board: | Exposure Draft |
| 7. Kommentierung durch die Öffentlichkeit: | Proposed IAS |
| 8. Verabschiedung durch den Board: | IAS |

Übersicht über die grundlegenden Charakteristika der Normensysteme		
	anglo-amerikanische Länder	Continental Europe
Staatssystem	Republikanisch-liberaler „Nachtwächterstaat“ mit relativ geringer Eingriffs- und Kontroll-dichte.	Subordinationsstaat mit allumfassender Kon-trolle und Detailsteuerung. Umweltschutz und gewerberechtliche Gefahrenabwehr als Zentral-motiv.
Rechtssystem	Begrenzte Zahl gesetzlicher Regelungen (<i>code law</i>) und umfangreiche Rechtsprechung (<i>case law</i>); dazu ein relativ umfangreiches Gewohn-heitsrecht (<i>common law</i>).	Sehr hohe gesetzliche Regelungsdichte und dennoch ausufernde Rechtsprechung; ferner zahlreiche „Übergriffe“ aus fremden Rechts-gebieten wie Umweltrecht.
Steuersystem	Handels- und Steuerbilanz sind voneinander unabhängig.	Maßgeblichkeitsprinzip (und umgekehrte Maß-geblichkeit) und damit Abhängigkeit zwischen Handels- und Steuerrechnungslegung.
Eigentums- und Kapitalmarkt-struktur	Ausgeprägte Aktienkultur. Die Aktie ist eine verbreitete, volksnahe Form der Investition. Risikobereitschaft. Kleinaktionäre und institu-tionelle Aktionäre sind typische Eigentümer.	Geringfügig ausgeprägte Aktienkultur, wenig Risikobereitschaft. Versicherungsmentalität. Sehr große Macht der Banken durch Depot-stimmrecht.
Stellung des Berufsstandes	Hoher Organisationsstand. <i>Closed Shop</i> ist er-laubt und wird praktiziert. Voller Wettbewerb.	Kleiner Berufsstand. <i>Closed Shop</i> ist verboten. Kein Wettbewerb durch Zwangspreise, Werbe-verbote, Abmahnungen. Spätform des mittelal-terlichen Zünftesystems.
Rechtssetzungs-verfahren	Beteiligung des Berufsstandes (und letztlich jeder Einzelperson) am Normsetzungsprozeß. Offenes Normsetzungsverfahren mit Beteili-gung aller relevanten Gruppen.	Subordinationsrecht, Verwaltungsakt als typi-sche Handlungsfigur. Ausschließlich parlamen-tarisches System mit Pauschalkontrolle und Bewertung durch Wahl alle 4 Jahre. Kaum direkter Einfluß auf Normsetzungsverfahren.
„Grundphiloso- phie“ der Norm- setzung	„ <i>True and fair view/fair presentation</i> “ des Un-ternehmens den Anteilseignern, Mitarbeitern und Behörden gegenüber. Interessenausgleich.	Kontrolle und Offenlegung. Vorsichtsprinzip, Imparität. Steuerung des Unternehmens durch staatliche Eingriffe z.B. mit umwelt-, bau-, gewerbe- oder sozialrechtlicher Intention. Ge-fahrengedanke.

internationalen Standards ferner unter breiter Betei-ligung der Öffentlichkeit, die zu Stellungnahmen und Kommentaren eingeladen wird. Dabei spielt, wiederum anders als im deutschen Bereich, das Internet inzwischen eine zentrale Rolle.

Dabei fehlt das für deutsche Verhältnisse so typische Zwangselement vollkommen. Das IASC denkt nicht in Verwaltungsakten, sondern in Entwicklungs- und Abstimmungsprozessen. Im „Common Law System“ kann jeder Einzelfall zum „*precedent*“ werden und die weitere Rege-lung (mit)formen. Dieser Abstimmungsprozeß ist zwar ebenso langwierig wie der Gesetzgebungsweg, geht dafür aber viel sachkundiger und ohne das widerwärtige Par-teiengezänk und die wohlbekannte ekelhafte Selbstbedie-nungsmentalität mancher (nicht nur) deutscher Staats-diener vonstatten.

Weiterhin ist der elementare Gedanke der internationalen Rechnungslegung der *true and fair view*, d.h., die *fair presentation* wirtschaftlicher Sachverhalte, während im deutschen Handels-, Bau-, Gewerbe- und Umweltrecht die Gedanken der Gefahrenabwehr und der Kontrolle und Staatslenkung die liberalen Grundprinzipien des §252 Abs. 1 HGB inzwischen so weitgehend überwuchert haben, daß von einer einheitlichen Rechnungslegungs-norm schon lange nicht mehr die Rede sein kann.

3. Der internationale Regelungsgeber

3.1. Das IASC und seine Struktur

Da das *International Accounting Standards Committee* (IASC) keine staatliche Organisation ist, verfügt es auch über keine parlamentarische Struktur. Dennoch ist es demokratischer organisiert als manche politische Interes-senvertretung, denn (anders als in dieser) können Vertre-ter von Unternehmen und Verbänden und sogar die allgemeine Öffentlichkeit sich am Normensetzungs-verfahren beteiligen.

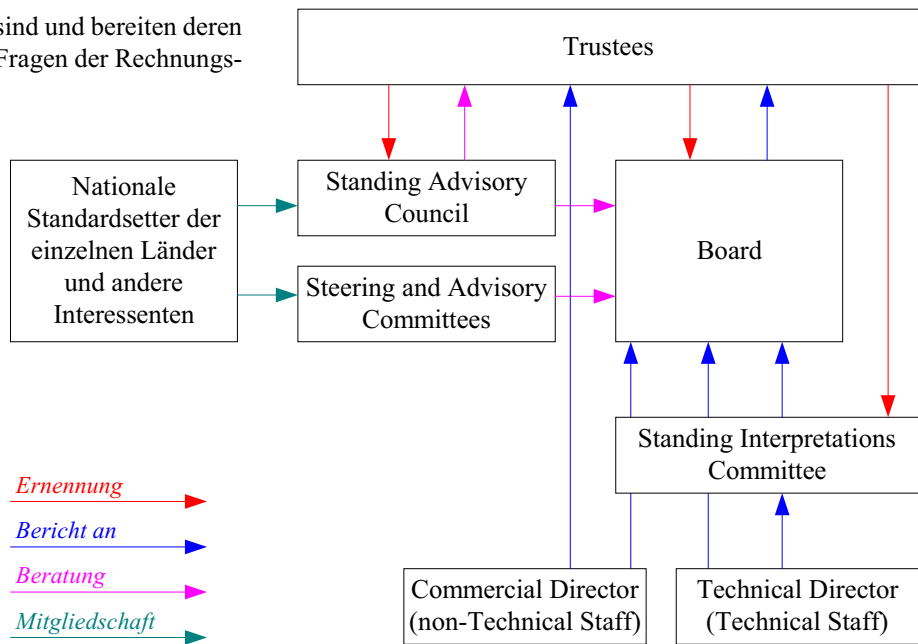
3.1.1. Die Organe des IASC

Folgende Organe werden von der Verfassung des IASC vorgeschrieben (vgl. auch die Abbildung auf der Folge-seite):

- Das Board: Dieses ist im wesentlichen das Geschäfts-führungsorgan der Institution. Die Boardmitglieder sollen Fachkenntnis und Erfahrung auf internationa-ler Ebene verbinden und die Mitglieder des IASC repräsentieren.
- Die beiden Advisory Councils beraten das Board und unterstützen es bei seinen Entscheidungen, repräsen-tieren die verschiedenen internationalen Standard-

setter, die in ihnen Mitglieder sind und bereiten deren Ansichten und Meinungen zu Fragen der Rechnungslegung für das Board auf.

- Das **Standing Interpretations Committee** beobachtet die Anwendung der Standards und interpretiert die Standards, wenn Einzelfragen auftauchen, die im Text der Standards nicht explizit geregelt sind. Hierbei unterscheidet man sog. „mature issues“, d.h., die Praxis bestehender Standards, und „emerging issues“, d.h., neu entstehende Themenbereiche, die in zukünftigen Standards geregelt werden sollten.



- **Trustees** (d.h., Treuhänder) schließlich sind (derzeit) 19 Personen aus den verschiedensten internationalen Unternehmen, die die Arbeit des IASC jährlich überprüfen, bewerten, das Budget festlegen und die Mitglieder des Boards, des Standing Interpretations Committees und des Standing Advisory Council bestimmen. Außerdem obliegt den Trustees die Verfassung der IASC Foundation und die Festlegung des Budgets.

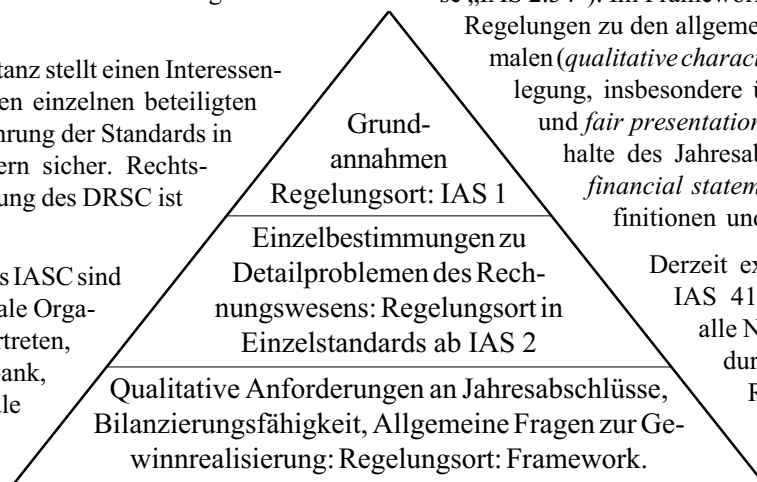
3.1.2. Repräsentation internationaler Organisationen

Folgende internationale Standardsetter sind im IASC vertreten:

- **Australien und Neuseeland:** Australian Accounting Standards Board (AASB) und Financial Reporting Standards Board (FRSB)
- **Kanada:** Accounting Standards Board (AcSB)
- **Frankreich:** Conseil Nationale de la Comptabilité (CNC)
- **Deutschland:** German Accounting Standards Committee (DRSC)
- **Japan:** Accounting Standards Board (ASBJ)
- **United Kingdom:** Accounting Standards Board (ASB)
- **United States:** Financial Accounting Standards Board (FASB)

Diese breite Repräsentanz stellt einen Interessenausgleich zwischen den einzelnen beteiligten Staaten und die Einführung der Standards in den jeweiligen Ländern sicher. Rechtsquelle für die Beteiligung des DRSC ist §342 HGB.

Über die Mitglieder des IASC sind zahlreiche internationale Organisationen indirekt vertreten, u.a. die EU, die Weltbank, der IMF, internationale Konzerne und viele andere.



Die IASC Foundation (d.h., die Trustees) sind zusätzlich geographisch in die drei Hauptherkunftsgebiete „North America“, „Europe“, „Asia-Pacific“ sowie in den Bereich „Other“ aufgeteilt. Mit je 6 Mitgliedern haben Europa und die USA damit die stärkste Vertretung; der asiatisch-pazifische Raum ist mit vier Vertretern präsent und unter „Other“ fallen je ein Vertreter aus der Schweiz, aus Brasilien und aus Süd Afrika.

4. Grundstruktur der IAS

4.1. Levels of Standards

Allgemein gesprochen umfassen die Standards nach US-amerikanischem Vorbild mehrere Ebenen der Normsetzung.

Grundsätzlich besteht eine Unterteilung in einzelne Regelwerke, die die eigentlichen Standards sind („IAS“), sowie weitere Rechnungslegungsvorschriften im sogenannten „Framework“. Die Grundannahmen der Rechnungslegung (*fundamental accounting assumptions*) finden sich im IAS 1. Zu Einzelfragen des Rechnungswesens finden sich anschließend die Einzelstandards ab IAS 2. Diese sind in Kapitel gegliedert, und werden nach Standard-Nummer und Artikel-Nummer zitiert (beispielsweise „IAS 2.34“). Im Framework schließlich finden sich

Regelungen zu den allgemeinen qualitativen Merkmalen (*qualitative characteristics*) der Rechnungslegung, insbesondere über *true and fair view* und *fair presentation*, die grundlegenden Inhalte des Jahresabschlusses (*elements of financial statement*), grundlegende Definitionen und ähnlicher Inhalte.

Derzeit existieren die IAS 1 bis IAS 41; allerdings sind nicht alle Nummern „besetzt“, weil durch häufige Änderungen Regelungsgehalte „alter“ Standards oft in neue einbezogen wurden, so daß Nummern

„frei“ wurden. Solche unbesetzten Nummern werden nicht neu besetzt, um Verwechslungen zu vermeiden.

Die Entwicklung der IAS erstreckt sich über inzwischen mehr als ein Vierteljahrhundert und vermittelt nicht immer den Eindruck systematischer kohärenter Rechtsetzung, sondern kasuistischer, an aktueller Notwendigkeit („*emerging issues*“) orientierter Rechtsetzung. In seiner Summe kann das Regelwerk jedoch inzwischen alle relevanten unternehmerischen Sachverhalte abbilden und stellt damit eine Art Universalerkenntnisquelle über das Rechnungswesen dar.

Alle existenten Standards und alle Inhalte des Framework sind gleichermaßen rechtskräftig und verbindlich.

Diese grundlegende Struktur der Normierung ist dem deutschen (und im Wesentlichen kontinentaleuropäischen) Gesetzgebungssystem weitgehend fremd. Dennoch sind auf diese Art Elemente aller drei Rechtsarten in den Standards manifest:

1. *Code law* liegt in den Regelungen insofern vor als Vertreter staatlicher Organisationen (z.B. der Europäischen Kommission) an der IAS-Normsetzung mitwirken, und weiterhin Elemente aus gesetzlichen Regelungen übernommen wurden;
2. *Case law* liegt vor, weil bei der IAS-Normsetzung durch das IASC die aktuelle Rechtsprechung berücksichtigt wird;
3. *Common law* dringt durch die Beteiligung der Öffentlichkeit ein.

4.2. Übersicht über das Framework

Im Framework und enthalten Regelungen, Definitionen und Vorschriften zu folgenden Themen und Bereichen:

- Underlying assumptions
- Accrual basis
- Going concern
- Qualitative characteristics of financial statements
- Understandability
- Relevance: Materiality
- Reliability: Faithful representation, Substance over form, Neutrality, Prudence, Completeness, Comparability
- Constraints on relevant and reliable information
- Timeliness
- Balance between benefit and cost
- Balance between qualitative characteristics
- True and Fair View/Fair Presentation
- Elements of Financial Statements
- Financial Position
- Assets
- Liability
- Equity
- Performance
- Income
- Expenses
- Recognition of the Elements of Financial Statements
- Measurement of the Elements of Financial Statements
- Concepts of Capital and Capital Maintenance

Die im Framework enthaltenen Grundgedanken dienen im wesentlichen der Entwicklung neuer Standards, der Harmonisierung bestehender Regelungen und als Richtlinie bei der Interpretation bestehender Standards.

Das Framework ist nicht selbst ein Standard und enthält daher keine konkreten Vorschriften über Rechnungslegung oder Offenlegung unternehmerischer Sachverhalte; es kann (und sollte) jedoch in Zweifelsfällen vom Bilanzierenden herangezogen werden.

4.3. Übersicht über die Standards

Die Standards enthalten die konkreten Einzelvorschriften zu den einzelnen Teilgebieten des Rechnungswesens. Sie sind damit das Vorschriftenwerk, das den Bilanzierenden leitet. Derzeit existieren die folgenden Standards:

- IAS 1: Presentation of Financial Statements
- IAS 2: Inventories
- IAS 7: Cash Flow Statements
- IAS 8: Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies
- IAS 10: Events After the Balance Sheet Date
- IAS 11: Construction Contracts
- IAS 12: Income Taxes
- IAS 14: Segment Reporting
- IAS 15: Information Reflecting the Effects of Changing Prices
- IAS 16: Property, Plant and Equipment
- IAS 17: Leases
- IAS 18: Revenue
- IAS 19: Employee Benefits
- IAS 20: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
- IAS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
- IAS 22: Business Combinations
- IAS 23: Borrowing Costs
- IAS 24: Related Party Disclosures
- IAS 26: Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
- IAS 27: Consolidated Financial Statements
- IAS 28: Investments in Associates
- IAS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
- IAS 30: Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions
- IAS 31: Financial Reporting of Interests in Joint Ventures
- IAS 32: Financial Instruments: Disclosure and Presentation
- IAS 33: Earnings per Share
- IAS 34: Interim Financial Reporting
- IAS 35: Discontinuing Operations
- IAS 36: Impairment of Assets
- IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
- IAS 38: Intangible Assets
- IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement
- IAS 40: Investment Property
- IAS 41: Agriculture

4.4. Übersicht über die Interpretations

Die Standing Interpretations entstehen aufgrund konkreter Fragen, die an das IASC herangetragen werden und die nach Meinung der Beteiligten nicht oder nicht ausreichend in den IAS geregelt sind. Sie konkretisieren also lediglich die IAS, können aber als *emerging issue* in die Schaffung eines neuen Standards münden. Ähnlich wie die Standards sind sie nummeriert, werden von Zeit zu Zeit verändert und ggfs. auch wieder außer Kraft gesetzt, so daß derzeit nicht alle Nummern „belegt“ sind. Die derzeit vorhandenen Interpretations sind:

- SIC 1: Consistency - Different Cost Formulas for Inventories
- SIC 2: Consistency - Capitalisation of Borrowing Costs
- SIC 3: Elimination of Unrealised Profits and Losses on Transactions with Associates
- SIC 5: Classification of Financial Instruments - Contingent Settlement Provisions
- SIC 6: Costs of Modifying Existing Software
- SIC 7: Introduction of the Euro
- SIC 8: First-Time Application of IASs as the Primary Basis of Accounting
- SIC 9: Business Combinations - Classification either as Acquisitions or Unitings of Interests
- SIC 10: Government Assistance - No Specific Relation to Operating Activities
- SIC 11: Foreign Exchange - Capitalisation of Losses Resulting from Severe Currency Devaluations
- SIC 12: Consolidation - Special Purpose Entities
- SIC 13: Jointly Controlled Entities - Non-Monetary Contributions by Venturers
- SIC 14: Property, Plant and Equipment - Compensation for the Impairment or Loss of Items
- SIC 15: Operating Leases - Incentives
- SIC 16: Share Capital - Reacquired Own Equity Instruments (Treasury Shares)
- SIC 17: Equity - Costs of an Equity Transaction
- SIC 18: Consistency - Alternative Methods
- SIC 19: Reporting Currency - Measurement and Presentation of Financial Statements Under IAS 21 and IAS 29
- SIC 20: Equity Accounting Method - Recognition of Losses
- SIC 21: Income Taxes - Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets
- SIC 22: Business Combinations - Subsequent Adjustment of Fair Values and Goodwill Initially Reported
- SIC 23: Property, Plant and Equipment - Major Inspection or Overhaul Costs
- SIC 24: Earnings Per Share - Financial Instruments and Other Contracts that May Be Settled in Shares
- SIC 25: Income Taxes - Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders

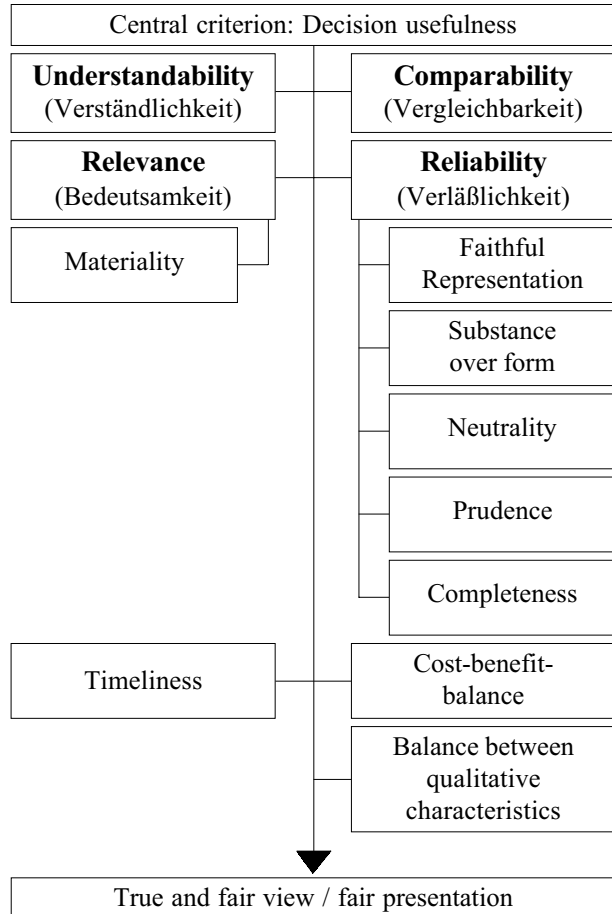
4.5. Ziele und grundsätzliche Eigenschaften der IAS-Rechnungslegung

Ziel der Rechnungslegung ist, Informationen über die Vermögens- und Finanzlage, deren Veränderung und die

wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens darzustellen. Zentrales Merkmal ist *decision usefulness* (Entscheidungsnutzen).

4.5.1. Grundgedanken im Framework

Im Framework werden folgende Qualitative Merkmale der Rechnungslegung angeordnet:



Verständlichkeit (*understandability*): Informationen müssen so aufbereitet werden, daß ein sachkundiger Jahresabschlußleser sich ein Bild verschaffen kann. Entspricht im Wesentlichen §§238ff HGB.

Eine Reduktion der Komplexität der dargestellten Informationen ist damit aber nicht gemeint.

Bedeutsamkeit (*relevance*): Nur entscheidungsrelevante Informationen sollen ausgewiesen werden. Voraussetzung hierfür ist die Wesentlichkeit (*materiality*).

Vergleichbarkeit (*comparability*): Sowohl Zeit- als auch Unternehmensvergleiche müssen möglich sein. Angewandte Bilanzierungsmethoden sollen angegeben und beibehalten werden. Entspricht teilweise dem Stetigkeitsgrundsatz im HGB.

Verlässlichkeit (*reliability*): Dieser Grundsatz enthält fünf Teilelemente:

- *Faithful representation* ist im Wesentlichen die wahrheitsgetreue Darstellung;
- *Substance over form* ist der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Dieser besagt, daß Ge-

schäfte nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt (*actual substance*) und nicht nach formaljuristischen Kriterien (*legal form*) zu beurteilen sind, und entspricht im Wesentlichen dem Typenzwang des BGB-Schuldrechtes;

- *Neutrality* besagt, daß willkürfrei und wertfrei darzustellen ist;
- *Prudence* ist das Vorsichtsprinzip, das dem deutschen Bilanzinterpreten bestens bekannt sein dürfte;
- *Completeness* ist der Vollständigkeitsgrundsatz.

Alle diese Merkmale gelten immer gleichzeitig. Jeder Gegenstand ist nach allen diesen Regelungen zu betrachten.

Einschränkende Merkmale sind:

Zeitnähe (*timeliness*): Die Rechnungslegung muß in Zeitnähe zum offengelegten Sachverhalt vorgenommen werden.

Kosten-Nutzen-Verhältnis (*cost-benefit-balance*): Die einzelnen Rechnungslegungsvorschriften dürfen das Unternehmen nicht über Gebühr belasten. Eine Rechnungslegung ist sinnlos, wenn es nichts zu berichten oder zu entscheiden gibt (*decision usefulness!*). Dies entspricht im Wesentlichen den größenabhängigen Erleichterungen im Handelsrecht.

Balance zwischen den einzelnen Merkmalen (*balance between qualitative characteristics*): Zwischen den einzelnen Anforderungen ist ein Ausgleich anzustreben. Kein Einzelkriterium darf ein anderes Kriterium verdrängen.

4.5.2. Das Gesamtkonzept

Durch diese Regelungen soll eine wahre und angemessene Darstellung (*true and fair view*) bzw. eine angemessene Präsentation (*fair presentation*) erreicht werden.

Insgesamt decken sich diese Regelungen teilweise mit denen des Handelsgesetzbuches.

Anders als das deutsche Handelsrecht kennen die International Accounting Standards kein Maßgeblichkeitsprinzip (§254 HGB). Die IAS sind vollkommen vom Steuerrecht entkoppelt. Die sind keine steuerrechtliche Rechnungslegung. Hierfür ist vielmehr eine separate, nach den Regelungen der jeweiligen Länder anzufertigende Rechnungslegung erforderlich.

Dies ist nicht nur notwendig, weil es kein internationales Steuerrecht gibt, und die IAS also auf nationale Steuerrechte hin kompatibel sein müssen, sondern auch sinnvoll, weil damit ein Rechtsgebiet nicht durch Detailvorschriften des jeweils anderen Rechtsgebietes überfrachtet wird.

Man kann also erwarten, daß bei der Einführung der IAS die Probleme mit der Unterscheidung der Steuer- und der Handelsbilanz erhaltenbleiben. Da das Steuerrecht keine ernsthaften Globalisierungsansätze zeigt, wird die faktisch doppelte Rechnungslegung und wohl weiter begleiten.

4.5.3. Grundsätzliche Definitionen

Asset: Assets sind in den IAS Vermögensgegenstände: *a resource controlled by the enterprise as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the enterprise*. Gemeinsame Eigenschaft aller Assets ist also ihr Potential, künftig wirtschaftlichen Nutzen (*Probable Future Benefit*) zu vermitteln, der zu einem bestimmten zukünftigen Zeitpunkt zu Net Cash Inflows führt (u.a. F 49, 53 und 89).

Der Vermögensbegriff ist also wesentlich weiter gefaßt als es im deutschen Recht der Fall ist. Daher gehören alle ökonomischen Ressourcen zu den Assets, auch diejenigen, die nach deutschem Recht nicht bilanzierungsfähig wären wie z.B. manche immateriellen Vermögensgegenstände (*Intangible Assets*). Auch Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen können nach IAS zu Assets werden.

Aus dem selben Grund ist auch eine Neu- und zugleich ggfs. eine Höherbewertung von Assets vorgesehen, die das HGB ebenfalls nicht kennt. Für verschiedene Umlaufvermögensgegenstände gibt es ein Wahlrecht der Bewertung nach Niederstwertprinzip oder der Bewertung nach Tageswert - selbst dann, wenn dieser höher als die Anschaffungskosten sein sollte, und Sachanlagevermögensgegenstände sind regelmäßig auf ihren tatsächlichen Wert hin zu überprüfen und ggfs. neu zu bewerten.

Die Bildung stiller Reserven ist damit sehr stark eingeschränkt und die Rechnungslegung ist wahrheitsgemäßer.

Liability: Liabilities sind wirtschaftliche Verpflichtungen, die zu einem Ressourcenabfluß führen und zuverlässig quantifizierbar sind (*a present obligation of the enterprise arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the enterprise of resources embodying economic benefits*). Zwischen Verbindlichkeiten im deutschen Sinne und Rückstellungen wird dabei nicht unterschieden; die Passivierung ungewisser Schulden ist jedoch wesentlich restriktiver gefaßt als es im HGB der Fall ist.

Equity: Die Differenz zwischen dem Wert der Assets und den Liabilities heißt auch Equity (*the residual interest in the assets of the enterprise after deducting all its liabilities*), was in etwa dem deutschen Reinvermögensbegriff entspricht.

Income: Auch der Einkommensbegriff entspricht weder deutschem Steuer- noch deutschem Handelsrecht: Unter Income versteht man im Rahmen der IAS *increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from equity participants*.

Aufwendungen: Dem Income stehen Aufwendungen (*Expenses*) gegenüber, die im Framework als *decreases in economic benefits during the accounting period in the form of outflows or depletions of assets or incurrences of liabilities that result in decreases in equity, other than*

those relating to distributions to equity participants definiert sind. Aufwendungen werden nicht von Kosten und Ausgaben differenziert.

4.5.4. Bewertungsprobleme

Die IAS lassen sich nicht abschließend zur Bewertung aus. Da das Vorsichtsprinzip weniger ausgeprägt ist als im deutschen Recht, gibt es kein generelles Niederstwertprinzip, sondern die folgenden Bewertungsmaßstäbe:

- Historische Kosten (*historical cost*): Der *fair value* eines Assets zum Zeitpunkt seiner in der Vergangenheit liegenden Anschaffung. Dieser Begriff entspricht im Wesentlichen dem der bekannten Anschaffungs- oder Herstellkosten nach §§255 HGB.
- Wiederbeschaffungswerte (*current cost*): Der *fair value*, den ein vorhandenem Asset gleichartiger, neubeschaffter Vermögensgegenstand zum gegenwärtigen Zeitpunkt hat oder bei Neubeschaffung hätte;
- Veräußerungswert (*realizable value*): Der *fair value*, der bei Verkauf eines Assets am Markt zum gegenwärtigen Zeitpunkt im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt werden könnte. Hierbei wird insbesondere auf den Nettoveräußerungswert (*net realizable value*) abgestellt, der beispielsweise Demontagekosten, Transportkosten oder ähnliche Aufwendungen vom Wert des Asset absetzt.
- Gegenwartswert (*present value*): Der finanzmathematische Barwert des Asset, der sich aus den durch den Vermögensgegenstand im gewöhnlichen Geschäftsverkehr vermittelten, zu erwartenden zukünftigen Einzahlungen ergibt. Hier wird also offensichtlich die Kapitalwertformel vorausgesetzt. Die Konzeption des present value gelangt insbesondere bei der Bewertung von Forderungen zur Anwendung.

Unter dem *fair value* versteht man allgemein den Börsen- oder Marktpreis eines Vermögensgegenstandes. Er kann in vielen Fällen mit dem

Vergleich: Die Herstellkosten nach HGB und IAS		
Komponente	HGB	IAS
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht
Forschungskosten	Verbot	Verbot
Entwicklungskosten	Verbot	Pflicht*
Verwaltungskosten		
● fertigungsbezogene Verwaltungskosten	Wahlrecht	Pflicht
● allgemeine Verwaltungskosten	Wahlrecht	Verbot
Fremdkapitalzinsen		
● herstellungsbezogene Zinsen	Wahlrecht	Wahlrecht**
● nicht herstellungsbezogene Zinsen	Verbot	Verbot
Vertriebskosten	Verbot	Verbot

* Entwicklungskosten sind nur gemäß den Kriterien von IAS 38 ansatzpflichtig.

** Herstellungskostenbezogene Fremdkapitalzinsen sind nur bei sogenannten „qualifying assets“ ansatzfähig und bei Vorratsvermögen ausgeschlossen.

beizulegenden Wert des Handelsgezeztbuches gleichgesetzt werden.

Im Framework finden sich zwei weitere Wertmaßstäbe: Der *recoverable amount* ist der erlösbare Betrag, der aus einem Vermögensgegenstand unter Berücksichtigung des Restwertes bei Abgang erlöst werden kann. Insbesondere bei Forderungen kann der *recoverable amount* der Konkursquote entsprechen und eine Einzelwertberichtigung begründen.

Der Marktwert (*market value*) ist der Wert, mit dem ein Finanzierungsinstrument (*financial instrument*) auf dem aktiven Markt gehandelt wird. Dieser kann die *historical cost* bei Kursanstieg bei weitem übersteigen.

Diese Grundstruktur zeigt gut den unsystematischen Charakter des historischen Wachstums der IAS.

Anders als im deutschen Recht stehen Vorsichtsprinzip und Gläubigerschutz nicht an erster Stelle. Wertsteigerungen beispielsweise durch unangerechnete und unfertige Produkte, die im deutschen Recht nicht bilanzierungsfähig wären, sind nach IAS zu aktivieren. Verbindlichkeiten sind ausschließlich nach Stichtagskurs (*Closing Rate*) zu bewerten, auch dann, wenn dieser unter dem An-

schaffungskurs liegt. Auch bei Leasing, Wertpapieren und Vorratsvermögen ist eine Bewertung über den Anschaffungs- oder Herstellkosten unter Umständen möglich.

Dieser grundsätzliche konzeptionelle Unterschied zeigt sich gut in einem Vergleich der Herstellkosten nach IAS und HGB (vgl. oben): Insgesamt ist die Bewertung nach IAS höher als die nach HGB, weil das Vorsichtsprinzip nachrangig ist.

Vielfach sind Bewertungen, die im deutschen Recht durch das Maßgeblichkeitsprinzip von steuerrechtlichen Vorschriften, insbesondere überhöhten Abschreibungen verzerrt sind, im Rahmen der IAS-Bewertung genauer, realistischer und marktnäher. Das gilt insbesondere beim Ausweis der Pensionsverpflichtungen, die im deutschen Recht vielfach unterbewertet sind, aber beispielsweise auch für Vermögensgegenstände, die etwa durch Sonderabschreibungen unterbewertet worden sind. Gleichzeitig sind die Verbindlichkeiten jedoch wesentlich weniger differenziert auszuweisen. So ist beispielsweise eine Trennung der langfristigen Verbindlichkeiten und der Wechselschulden nicht notwendigerweise vorgesehen.

4.5.5. Bestandteile des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluß (*financial statement*) besteht aus vier wesentlichen Teilen:

- Bilanz (*balance sheet*)
- Gewinn- und Verlustrechnung (*income statement*)
- Anhang (*notes to financial statement*)
- Cash Flow Rechnung (*cash flow statement*)

Für diese drei Teile bestehen Einzelvorschriften, aber kein festgelegtes Schema. Die §§266, 275 HGB haben in den IAS keine Entsprechung.

Auch für das Eigenkapital kennen die IAS kein festes Gliederungsschema. Die IAS sind aber mit dem deutschen Gliederungsschema kompatibel. Das ist besonders bei der Einführung der IAS nützlich, denn es kann - trotz neuer Bewertungs- und Offenlegungsmethoden - weitgehend bei der alten Bilanzstruktur geblieben werden, um die Vergleichbarkeit mit früheren Jahren oder anderen Gesellschaften zu verbessern bzw. zu erhalten.

Die Trennung von Eigenkapital und eigenen Aktien ist weitaus weniger starr als es im deutschen Recht der Fall ist.

Die *Notes to Financial Statements* sind nicht, wie der Anhang zum deutschen Abschluß, eine zusätzliche Erläuterung, sondern ein integraler Bestandteil der Gesamtinformation. Sie sind daher wesentlich umfangreicher als die Angaben im deutschen Anhang.

4.6. Fristen, Termine, Stichtage

4.6.1. Abschlußstichtag und Rechnungsperiode

Ähnlich dem deutschen Handelsrecht erlauben auch die IAS vom Kalenderjahr abweichende Rechnungsperioden; die *Reporting Period* sollte jedoch stets ein Jahr sein (IAS 1, 49). Ausnahmen hiervon sind nur in begründeten Einzelfällen möglich.

Der *Timeliness*-Grundsatz legt lediglich die Erfordernis der Zeitnähe der Jahresabschlußfeststellung fest (IAS 1, 52). Für genauere Vorschriften verweisen die IAS ausdrücklich auf nationale Gesetze und Rechtsprechung, um mit diesen vereinbar zu bleiben.

Die deutschen Aufstellungsfristen für den Jahresabschluß, die bis zu 1 Jahr dauern können, sind mit dieser Vorschrift auf jeden Fall nicht kompatibel, weil ein Jahr alte Abschlußzahlen kaum noch praktische Bedeutung für *decision makers* haben.

4.6.2. Fast Close

Dies ist der Oberbegriff für alle Verfahren und Methoden, die auf die schnelle oder wenigstens beschleunigte Erstellung des Jahresabschlusses gerichtet sind. Der Begriff stammt eigentlich aus dem US-amerikanischen (und auch sonst dem internationalen) Bereich und spiegelt das dort vorherrschende Verständnis von entscheidungsrelevanten Informationen (*time is of essence*): die im Abschluß vermittelten Informationen müssen nicht nur inhaltlich verlässlich, sondern auch zeitnah sein, um den Jahresab-

schlußesern relevante Daten vermitteln zu können. Der Wettbewerb zwischen Unternehmen wird damit nicht nur über die Produkte oder Leistungen, sondern auch über die von ihnen erstellten Jahresabschlüsse ausgetragen: wer seine Zahlen schneller vorlegt, ist bei Investoren und Kapitaleignern attraktiver und kann daher mit einem besseren Marktwert rechnen.

Im Zuge der → Internationalisierung schwappt die Fast Close Debatte auch immer mehr nach Deutschland und hat insbesondere Unternehmen erfaßt, die ohnehin Jahresabschlüsse nach internationalen Regeln erstellen, d.h., wird ab 2005 von weiter wachsender Relevanz sein.

Der Fast Close Abschluß unterscheidet sich nicht grundsätzlich von einem „normalen“ Jahresabschluß; alle für diesen geltenden Rechtsvorschriften bleiben uneingeschränkt gültig. Allerdings werden die zum Ergebnis führenden einzelnen Arbeiten beschleunigt. Die dabei gültigen Prinzipien sind

- die Verlagerung der Datenbeschaffung möglichst in Zeiten lange vor dem Jahresabschlußstichtag,
- die Verkürzung der innerbetrieblichen Informationswege und Entscheidungsprozesse sowie
- die Vereinfachung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

Die Fast Close Debatte ist daher im wesentlichen ein Organisationsproblem, und zwar insbesondere eines der Ablauforganisation. Mit Technikern der Ablaufplanung wie Gantt-Charts und Netzplananalyse zu arbeiten, kann sich bewähren. Oft kommt es dabei zu einem mehr oder weniger formalen Re-Design der betroffenen Abteilungen, deren Arbeitsabläufe bislang in keiner Weise auf Schnelligkeit ausgelegt waren. Hierbei wird der Produktivitätsgedanke in das Rechnungswesen eingeführt - böse Zungen behaupten allerdings, es sei eher der olympische Gedanke...

Zu den wichtigsten Verfahren der beschleunigten Erfassung gehören:

- Vorverlagerung der Inventurarbeiten in das Geschäftsjahr hinein,
- Permanente Inventur zur sofortigen Verfügbarkeit von Bestandsdaten,
- Über das gesamte Jahr verteilte Stichprobeninventur zur Bestandskontrolle,
- Verzicht auf Inventur bei Kleinteilen oder sonst nachrangigen Vermögensgegenständen und Festbewertung,
- Im deutschen Bereich trickreiche Rotationsverfahren, die die nach §240 Abs. 3 HGB alle drei Jahre dennoch erforderlichen körperlichen Bestandsaufnahmen so auf die Jahre verteilen und verstetigen, daß die durchschnittliche Arbeitslast auf bis zu ein Drittel sinkt,
- Regelmäßige Abstimmung von Konten insbesondere innerhalb von Konzernen, so daß Schlußsalden schneller erreichbar sind,
- Anwendung von nach IAS 2 zulässigen Verbrauchsfolgeverfahren wie FIFO oder LIFO,
- Möglichst frühzeitige Analyse von Verbindlichkeiten, um die Abstimmung der Schuldpositionen am Abschlußzeitpunkt nicht zu verzögern,

- Anpassung von Zeitverträgen etwa bei Versicherungen, Arbeitnehmern oder Wartung, um die Buchung von Rechnungsabgrenzungsposten zu vermeiden,
- Kontinuierliche Ermittlung des Wertberichtigungsbedarfes insbesondere bei Debitoren sowie
- die konsequente und unternehmensweite Umsetzung von elektronischen Verfahren (Datenbanken, Controlling-Software, integrierte Management-Information-Systeme), so daß Informationen jederzeit erreichbar sind.

Zu Problemen kommt es insbesondere im Zusammenhang mit den deutschen steuerrechtlichen Vorschriften. Das deutsche Maßgeblichkeitsprinzip kann ein Stolperstein auf dem Weg zu einem *Fast Close* sein. Die bekannte Dreimonats-Verzögerung durch die Bewertung von Schuldzinsen (§4 Abs. 4 EStG) wurde jedoch nach nur kurzer Geltung ab 2002 wieder abgeschafft. Weitere Probleme bestehen in der restriktiveren Bewertung nach Steuerrecht, z.B. bei Rückstellungen.

Diese Probleme sind jedoch insgesamt eigentlich nur ein Abbild der ohnehin bestehenden Inkompatibilität zwischen deutschem Steuerrecht und internationaler Rechnungslegung und daher eigentlich kein spezifisches *Fast Close* Problem. Allerdings könnte überlegt werden, die IAS-Bilanzierung von der Steuerbilanz zu entkoppeln und zeitlich vorgelagert zu erstellen.

5. Übersicht über die einzelnen Standards

Dieser Teil bietet einen kompakten Überblick über die wichtigsten Themen und Inhalte der einzelnen konkreten Standards. Er beruft sich oft auf die Webseite des IASC (<http://www.iasc.org.uk>). Aus urheberrechtlichen Gründen kann insgesamt nur zitiert werden; die Wiedergabe von Volltexten ist (anders als etwa bei Gesetzen, aber ähnlich wie etwa bei den DIN-Normen) leider nicht zulässig.

Die Übersicht enthält nur noch existierende Standards, nicht aber solche, die von neuen Vorschriften außer Kraft gesetzt worden sind.

5.1. IAS 1: Presentation of Financial Statements

Dieser Standard ist der grundlegendste und enthält elementare Regelungen über die Art und Weise der Offenlegung von Informationen im Jahresabschluß. Zu den Themen gehören

- Fair presentation
- Accounting policies
- Going concern
- Accrual basis of accounting
- Consistency of presentation
- Materiality and aggregation
- Offsetting
- Comparative information

Er regelt die Inhalte und die Form der einzelnen Elemente des Jahresabschlusses. Mindestinhalte werden festgelegt, insbesondere hinsichtlich Bilanz, GuV-Rechnung und *Notes*. Das Umgehen mit Einnahmen, Betriebsergebnis,

Steuern, Gewinn und Verlust, Minderheiteninteressen und vielem mehr wird grundsätzlich erläutert. Zahlreiche Definitionen rücken diesen Standard in die Nähe des Frameworks. In den letzten Jahren wurden mehrere andere Standards in diesen eingefügt.

5.2. IAS 2: Inventories

Dieser Standard enthält zahlreiche Bewertungsvorschriften für Inventargegenstände, darunter auch eine Art Niederstwertprinzip („*lower of cost and net realisable value*“). Er regelt Anschaffungs- und Herstellungskosten, Abschreibung und Wertverlust. Weitere Inhalte umfassen:

- accounting policy,
- carrying amount of inventories by category,
- carrying amount of inventory carried at net realisable value,
- amount of any reversal of a write-down,
- carrying amount of inventory pledged as security for liabilities,
- cost of inventory charged to expense for the period, and
- FIFO and LIFO disclosures method.

5.3. IAS 7: Cash Flow Statements

Dieser Standard regelt die im Deutschen Rechnungswesen inzwischen als Kapitalflußrechnung bekanntgewordene erweiterte Form der Cash Flow Rechnung.

Eine Cash Flow Rechnung ist eine Gewinn- und Verlustrechnung, die sich ausschließlich auf zahlungsgleiche Vorgänge beschränkt. Weil die GuV-Rechnung durch zahlungsungleiche Vorgänge wie Abschreibungen oder Einstellungen in Pensionsrückstellungen verzerrt wird, zeigt sie kein „wahres“ Bild der Lage des Unternehmens. Insbesondere gibt sie keine Auskunft über die Eigenfinanzierungs- und Investitionskraft der Unternehmung. Man unterscheidet ein direktes und ein indirektes Rechenverfahren, die beliebig verwendet werden können:

Direkte Methode: Grundgedanke der direkten Berechnungsmethode ist, die eigentliche Gewinn- und Verlustrechnung zu wiederholen, aber dabei lediglich die zahlungsgleichen Sachverhalte zu berücksichtigen, also alle zahlungsungleichen Größen außer Acht zu lassen:

$$\begin{aligned} & \text{Zahlungsgleiche Erträge} \\ - & \text{Zahlungsgleiche Aufwendungen} \\ = & \text{Cash Flow} \end{aligned}$$

Indirekte Methode: Die indirekte Methode geht von einem vorliegenden GuV-Ergebnis aus, und rechnet sämtliche zahlungsungleichen Werte zurück. Sie ist damit eine Nachfolgerechnung zur Gewinn- und Verlustrechnung:

$$\begin{aligned} & \text{Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag} \\ + & \text{Zahlungsungleiche Aufwendungen} \\ - & \text{Zahlungsungleiche Erträge} \\ = & \text{Cash Flow} \end{aligned}$$

Beide Methoden sollten genau zum gleichen zahlenmäßigen Endergebnis gelangen. Die Anwendung der direkten

Methode ist in der Praxis häufig schwieriger, weil mehr Einzelpositionen zurückgerechnet werden müssen. Nach IAS 7, 6 sind folgende Bereiche besonders cash flow relevant:

- **Operating activities:** Das eigentliche Geschäft einschließlich aller Nebengeschäfte; alle einkommenserzielenden Aktivitäten des Unternehmens.
- **Investing activities:** Investitionsvorhaben aller Art, d.h., Erwerb, Abschreibung und Beseitigung von Investitionsgütern.
- **Financing activities:** Alle Aktivitäten, die Summe und Struktur des Kapitals verändern.

Beispiel: direkter Cash Flow

Cash flows from operating activities:

- Einzahlungen von Kunden
- Auszahlungen an Lieferanten
- Auszahlungen aus Zinsen
- Auszahlungen aus Steuern
- Außergewöhnliche Auszahlungen
- = **Cash Flow aus Operating activities (1)**

Cash flows from investing activities:

- Einzahlungen aus Verkauf von Vermögensgegenständen
- + Einzahlungen aus Zinserlösen und Dividenden
- Auszahlungen aus Kauf von Vermögensgegenständen
- Auszahlungen aus Zinsen
- = **Cash Flow aus Investing activities (2)**

Cash flows from financing activities:

- Einzahlungen aus Ausgabe von Anteilen
- + Einzahlungen aus Darlehen und Ausleihungen
- Auszahlungen aus finance leasing
- Auszahlungen aus Zinsen
- = **Cash Flow aus Financing activities (3)**

(1) + (2) + (3) = CASH FLOW

Beispiel: direkter Cash Flow

Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag (income statement) (1)

Cash flows from operating activities:

- + Abschreibungen, Einstellungen in Rücklagen und Rückstellungen, Bestandsminderungen, Währungsverluste
- Zuschreibungen, Entnahmen aus Rücklagen und Rückstellungen, Bestandsminderungen, Währungsgewinne
- = **Cash Flow adjustment aus Operating activities (2)**

Cash flows from investing activities:

- + Abschreibungen, noch nicht ausgezahlte Zinsen
- Zuschreibungen, noch nicht eingezahlte Zinsen
- = **Cash Flow adjustment aus Investing activities (3)**

Cash flows from financing activities:

- + Noch nicht ausgezahlte Dividenden, Konzernaufwendungen
- Noch nicht eingezahlte Dividenden, Konzernerträge
- = **Cash Flow adjustment aus Financing activities (4)**

(1) ± (2) ± (3) ± (4) = CASH FLOW

5.4. IAS 8: Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies

Dieser Standard regelt das Vorgehen bei der Ermittlung des Nettogewinnes oder -verlustes und die Behandlung von Fehlern in der Rechnungslegung.

Er enthält Vorschriften, die dem Prinzip der Einzelbewertung gleichen. Insbesondere müssen alle außergewöhnlichen Vorgänge einzeln berichtet werden. Außergewöhnliche Änderungen von Wertansätzen oder „estimates“ müssen dargelegt werden.

5.5. IAS 10: Events After the Balance Sheet Date

Diese Vorschrift regelt, daß das Unternehmen den Jahresabschluß ändern sollte, wenn signifikante Ereignisse nach dem Bilanzstichtag eintreten, die Sachverhalte betreffen, die am Bilanzstichtag bereits absehbar waren, aber keine Änderung vornehmen sollte, wenn neue Sachverhalte nach dem Bilanzstichtag auftauchen. Grundlage ist das *going concern* Prinzip, d.h., der Grundsatz der Unternehmensfortführung.

5.6. IAS 11: Construction Contracts

Dieser Standard behandelt das Umgehen mit langfristiger Auftragsfertigung. Er sieht mehrere Methoden vor, die im deutschen Bilanzrecht nicht zulässig sind.

Können Kosten, Umsatz und Arbeitsfortschritt bewertet werden, dann ist die *percentage-of-completion-method* anzuwenden. Zu erwartende Verluste müssen sofort bewertet werden. Wenn das Arbeitsergebnis nicht exakt bewertet werden kann, dann ist hingegen die *cost-recovery-Method* angemessen. Zu den offenkundigen Tatbeständen gehört für jeden größeren Auftrag:

- Amount of contract revenue recognised.
- Method for determining that revenue.
- Method for determining stage of completion.
- For contracts in progress, disclose aggregate costs incurred, recognised profits or losses, advances received, and retentions.
- Gross amount due from customers under the contract(s).
- Gross amount owned to customers under the contract(s).

5.7. IAS 12: Income Taxes

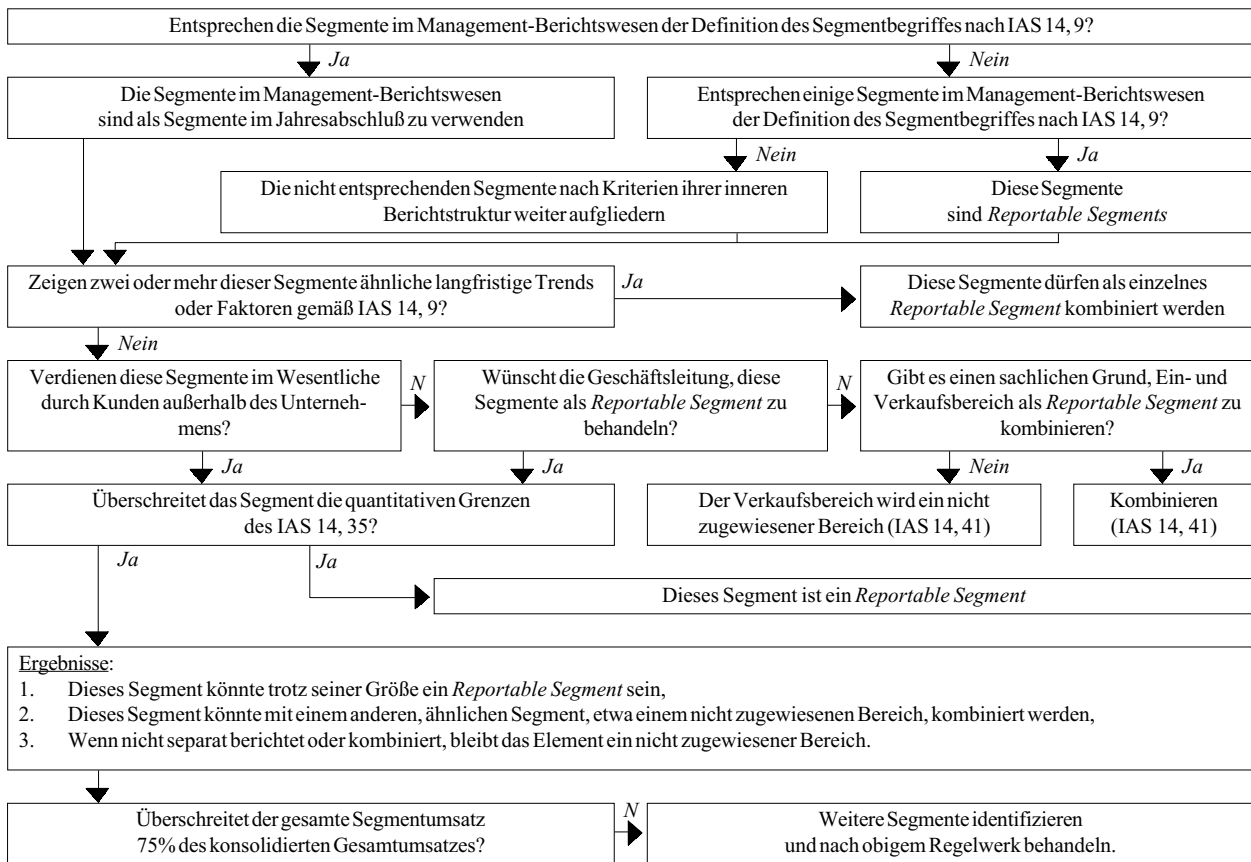
Hier geht es um das Umgehen mit Steuern auf Einkommen und Ertrag. Grundsätzlich sind akkumulierte Steuerforderungen und -verbindlichkeiten auszuweisen. Der Steuersatz zum Zahlungszeitpunkt ist bei latenten Steuern anzusetzen; bei Kapitalertragssteuer ist der Steuersatz zum erwarteten Zahlungszeitpunkt relevant. Subventionen und andere Zahlungen von staatlichen Stellen dürfen nicht mit Steuerschulden verrechnet werden.

5.8. IAS 14: Segment Reporting

Die Segmentberichterstattung erweitert den Informationsgehalt des Jahresabschlusses um Informationen über Teileinheiten des Unternehmens (Segmente). Der Begriff „Segment“ deckt sich dabei im weiteren Sinne mit dem der strategischen Geschäftseinheit, ist jedoch in IAS 14, 9 definiert als „eine unterscheidbare Einheit einer Unternehmung, die in auf individuelles Produkt oder eine spezielle Dienstleistung spezialisiert ist, Risiken und Resultaten unterworfen ist, die verschieden von anderen Segmenten sind“. Zu wichtigen Unterscheidungsmerkmalen gehören also:

Segmentberichterstattung

Eigene Übersetzung aus dem englischen Original nach dem Anhang zu IAS 14 (*Bound Volume 1999*, S. 334)
Der *Segment Decision Tree* nach IAS 14:



- Die Art der Produkte oder Dienstleistung
- Die Art des Produktionsprozesses
- Art oder Marktsegment des Produkt- oder Leistungsnachfragers
- Vertriebsmethoden
- Ggfs. die anwendbaren Arten von gesetzlichen oder sonstigen anwendbaren Regelungen.
- Ähnlichkeiten in politischen oder wirtschaftlichen Rahmenbedingungen
- Beziehungen und Wechselwirkungen zwischen verschiedenen geographischen Gebieten
- Räumliche Lage von Vermögensgegenständen oder Nachfragern
- Besondere Risiken, die mit bestimmten Geschäftsbereichen oder geographischen Gebieten verbunden sind
- Staatliche Eingriffe, insbesondere hinsichtlich des internationalen Geldflusses

Der Segmentbegriff kann daher auch der Spartenorganisation zugrundeliegen und Grundelement einer Diversifikationsstrategie sein. Aus organisationstheoretischer Sicht ist der Segmentbegriff objektbezogen definiert. Das Segment eines Unternehmens kann zugleich auch als Profitcenter behandelt werden, was sich insbesondere aufgrund der Kontenstruktur anbietet.

Segmente können gemäß IAS 14 nach Geschäftsbereichen, geographischer Lage der Vermögensgegenstände oder geographischer Lage der Kunden gegliedert werden und müssen insgesamt 75% des Gesamtumsatzes umfas-

sen. Die Einteilung der Segmente erfolgt nach der vorstehenden Gliederung, kann sich jedoch schon aus dem Gegenstand des Unternehmens ergeben. Bereiche können dabei „unallocated“ bleiben, wenn sie sich aus tatsächlichen Gründen nicht als Segment definieren lassen, doch muß jeder Bereich, der mehr als 10% des Gesamtumsatzes oder des Gesamtergebnisses (sei es Gewinn oder Verlust) erwirtschaftet hat oder mehr als 10% der Vermögensgegenstände des Gesamtunternehmens besitzt (IAS 14, 35), stets als selbständiges Segment behandelt werden.

Die Segmententeilung kann mehrdimensional sein, d.h., es können primäre und sekundäre Segmente in der Art und Weise definiert werden, daß Untergliederungen bestehender Segmente auch nach einem anderen, neuen Gliederungsprinzip vorgenommen werden. Harmonisiert die Segmentberichterstattung dabei mit der Betriebs- und Unternehmensorganisation, so minimiert dies den mit der Berichterstattung verbundenen Verwaltungsaufwand.

Die zu berichtenden Sachverhalte sind nach Wichtigkeit in primäre, sekundäre und weitere Berichtspflichten gegliedert und umfassen insbesondere pro Segment und Berichtszeitraum:

Primär offenzulegende Sachverhalte:

- Umsatz von Kunden außerhalb des Gesamtunternehmens

- Umsatz aus Geschäften mit anderen Segmenten
- Segmentergebnis, in etwa ein Betriebsergebnis
- Wert der im Segment gebundenen Vermögensgegenstände
- Segmentverbindlichkeiten
- Aufwendungen zur Anschaffung von Vermögensgegenständen
- Abschreibung und Amortisation
- Nichtpagatorische Aufwendungen, die keine Abschreibungen sind
- Gewinn oder Verlust nach Equity-Methode
- Konsolidierte Umsätze, Jahresergebnis, Vermögensgegenstände und Schulden

Sekundär offenzulegende Sachverhalte (Auswahl):

- Geographische Lage der Kunden bzw. Vermögensgegenstände
- Anschaffungskosten immaterieller Vermögensgegenstände
- Umsatz von Kunden außerhalb des Geltungsbereiches eines geographisch definierten Segmentes

Weitere zu berichtende Sachverhalte (Auswahl):

- Umsatz aus jedem Segment, dessen Einkünfte von außerhalb des Unternehmens ist mehr als 10% der Unternehmenseinkünfte, wenn das Segment nicht bereits anderswo ein reportable Segment ist
- Berechnung der Verrechnungspreise zwischen den Segmenten
- Veränderungen in der Berichtspolitik
- Arten von Produkten oder Diensten der jeweiligen Segmente
- Definition der einzelnen Segmente (geographisch/Geschäftseinheit/Kundengruppe)

5.9. IAS 15: Information Reflecting the Effects of Changing Prices

Dieser Standard regelt die Anpassung der Abschreibung und der Kosten des Verkaufes bei Preisänderungen. Er geht auf Wertanpassungen bei Finanzvermögen ein.

Die Anwendung dieses Standards ist nicht verpflichtend, weil offensichtlich im Beratungsprozeß über eine Anzahl von Punkten keine Einigung erzielt wurde.

5.10. IAS 16: Property, Plant and Equipment

Zu den Themen dieses Standards gehört die Bilanzierungspflicht bei Anlagen, die Bemessung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, verschiedene mögliche Verfahren des Benchmarkings, die diversen möglichen Abschreibungsmethoden, Neu- und Umbewertungen etwa bei von außen vorgegebenen Wertänderungen und Gewinne oder Verluste, die aus der Außerdienststellung von Anlagen und ihrem Verkauf entstehen.

Der Mindestumfang der Offenlegung umfaßt unter anderem auch Darlehensverpflichtungen in Zusammenhang mit Anlagen, gewährte Sicherheiten, bei Um- oder Neubewertungen die historischen Kosten und alle weiteren wertändernden Faktoren.

5.11. IAS 17: Leases

Gegenstand dieses Regelungselementes ist das Leasingproblem. *Finance Leasing* ist dabei die Leasingform, die im Effekt eine Finanzierung ergibt. *Finance Leasing* ist damit auch als Finanzierungsform mit Aktivierung des Leasinggegenstandes beim Leasingnehmer zu behandeln. *Operate Leasing* ist im Gegensatz hierzu eine kurzfristige Leasingform ohne Eigentumsübergang, bei der die Leasingraten folglich als Aufwendung zu erfassen sind.

Neben der komplexen Unterscheidung dieser beiden Grundformen des Leasing spielen auch sale-and-lease-back-Operationen und die Offenlegungspflichten im Zusammenhang mit Leasing eine Rolle.

5.12. IAS 18: Revenue

In diesem Standard geht es um das Einkommen. Zunächst werden Formen des Einkommens unterschieden (geldbasierte und *barter transactions*). Dann wird geregelt, daß ein Einkommen zu erfassen ist, wenn signifikante Risiken und Nutzen auf den Käufer übertragen werden, die Sachherrschaft über eine Sache übertragen wird, der Betrag der Einkünfte klar bestimmt werden kann, zukünftige Geldzuflüsse wahrscheinlich sind und die zukünftigen und gegenwärtigen Kosten der Transaktion zuverlässig bewertet werden können. Die Grundsätze der Darstellung der Einkünfte, der Betrag jeder Einkunfts-kategorie und der Wert der im Austausch gewährten Güter oder Leistungen sind offenlegungspflichtig.

5.13. IAS 19: Employee Benefits

Hier geht es um die Rentenansprüche von Arbeitnehmern. Der Standard unterscheidet:

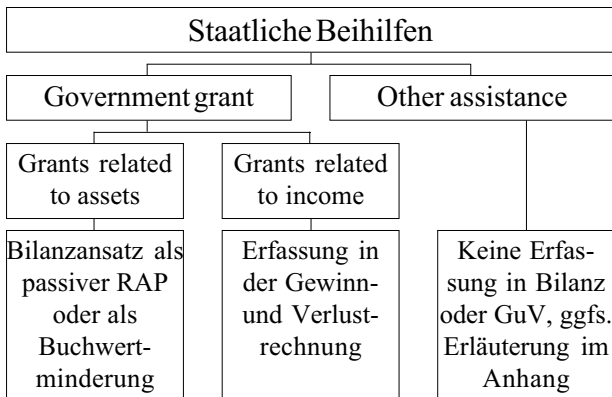
- *Defined Contribution Plans*: Bei dieser Form der Bildung von Pensionsrückstellungen ist ein fester Zahlungsbetrag pro Periode zu erfassen, etwa ein monatlicher Beitrag des späteren Rentners.
- *Defined Benefit Plans*: Bei dieser Form der Bildung von Pensionsrückstellungen ist die Rente zuvor vereinbart, aber der monatliche Beitrag hängt von Kapitalmarktgegebenheiten ab. Das zieht eine Vielzahl finanzmathematischer Details nach sich. Auch die Bewertung der etwa schon vorhandenen Vermögensgegenstände und Finanzinstrumente ist ein Thema.

Kosten der Verträge sind dabei als Aufwendungen darzustellen, und die angewandten finanzmathematischen Methoden sind offenlegungspflichtig. Anders als das deutsche Steuerrecht (das diesbezüglich auf das Bilanzwesen „ausstrahlt“) kennt dieser IAS keine gesetzliche Verzinsung, so daß die Bewertung zumeist wesentlich realitätsnäher ausfällt.

Weitere Employee Benefits sind (zumeist) freiwillige Sozialleistungen wie Reisen, Lohnfortzahlung im Krankheitsfalle, Kranken- und Lebensversicherung und dergleichen mehr. Auch für diese Formen der Absicherung sind Offenlegungspflichten vorgeschrieben.

5.14. IAS 20: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

Das Umgehen mit staatlichen Beihilfen kann folgendermaßen skizziert werden:



5.15. IAS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

Aufgrund des realitätsnahen Ansatzes der IAS sind Transaktionen in Fremdwährung grundsätzlich zum Kurs des Transaktionstages anzugeben. *Monetary Balances* sind daher *at closing rate* und *nonmonetary balances* sind *at valuation basis* anzugeben. Unterjährige Wertänderungen führen zu Aufwendungen und Erträgen.

5.16. IAS 22: Business Combinations

Business Combinations sind grundsätzlich zunächst als Kaufvorgänge zu erfassen. Maßgeblich ist, daß ein Erwerber die Kontrolle über die Vermögensgegenstände eines an deren Unternehmens erlangt. Alternative aber seltene Methoden sind „*uniting of interests*“ und „*pooling of interests*“, wenn kein einzelner Erwerber zu identifizieren ist, sondern eine Mehrheit von Erwerbern ein Unternehmen gemeinsam beherrschen und nutzen.

Für den Geschäfts- oder Firmenwert (*goodwill*) wird eine Standardnutzungsdauer von 20 Jahren festgeschrieben, die jedoch individuell angepaßt werden darf. Ein Unterschiedsbetrag aus Kapitalkonsolidierung (*negative goodwill*) ist als Abzugsbetrag vom Geschäfts- oder Firmenwert darzustellen.

Auch über die Kosten der Transaktionen sind Vorschriften gegeben.

5.17. IAS 23: Borrowing Costs

Dieser Standard regelt, daß *borrowing costs* zunächst als Auswendungen zu behandeln sind (*benchmark treatment*). Zinsaufwendungen, die einem Projekt direkt zurechenbar sind, dürfen hingegen aktiviert werden.

5.18. IAS 24: Related Party Disclosures

Related Parties sind alle, die einen bedeutsamen Einfluß oder Macht auf das Unternehmen ausüben können. Diese sind nicht nur *parent-subsidiary-relationships*, sondern auch Unternehmen unter gemeinsamer Kontrolle mehrerer Obergesellschaften (*pooling of interest*), *Associates*,

Einzelpersonen wie Familienangehörige oder wichtige leitende Angestellte. Ein *Associate* ist dabei ein Unternehmen, auf das das Unternehmen einen signifikanten Einfluß ausüben kann, das aber selbst kein *subsidiary* und kein *joint venture* ist (vgl. IAS 28). Für all diese sind die Art des Einflusses, der ausgeübt werden kann, Transaktionen mit diesen *related parties* und deren Wert anzugeben.

5.19. IAS 26: Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans

Dieser Standard enthält Vorschriften, die denen des IAS 19 über Employee benefit stark ähneln, ist aber spezialisiert auf Pensionsverpflichtungen des Unternehmens.

5.20. IAS 27: Consolidated Financial Statements

Dieser Standard definiert ein *subsidiary* als Unternehmen, zu dem ein Control-Verhältnis besteht. Diese §15 AktG ähnelnde Definition resultiert in der Verpflichtung zu einem konsolidierten Gesamtabschluß, wenn ein Unternehmen *subsidiaries* besitzt. Dieser Gesamtabschluß muß spätestens drei Monate nach den Einzelabschlüssen vorliegen. Einheitliche Bilanzierungspolitik ist für alle Teile des Gesamtabschlusses erforderlich. Die Ansatzmethode des Wertes der *subsidiaries* ist *at cost*, *at revalued amounts* oder nach der *equity method*.

5.21. IAS 28: Investments in Associates

Ein *Associate* ist ein Unternehmen, auf das das Unternehmen einen signifikanten Einfluß ausüben kann, das aber selbst kein *subsidiary* und kein *joint venture* ist. Der Standard schreibt die Equity-Methode für den normalen Wertansatz vor; allerdings sind auch andere Verfahren zulässig, etwa wenn der Investor seinen Einfluß auf den *Associate* verliert.

5.22. IAS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

Dieser Standard definiert eine Hyperinflation als eine Inflation von mehr als 100% und regelt die Details des Bilanzausweises unter solchen Bedingungen. Insbesondere müssen inflationsbedingte Gewinne oder Verluste nachgewiesen werden.

5.23. IAS 30: Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions

Dieser Standard regelt das Umgehen mit Finanzierungsinstrumenten und Finanzvermögen von Banken und Finanzdienstleistern. Er enthält ein Verrechnungsverbot und detaillierte Ausweisvorschriften. In der Bilanz müssen die Positionen nach Art gruppiert werden. Besondere Offenlegungspflichten werden hinsichtlich Darlehen und Vorauszahlungen vorgeschrieben. Besondere Ausweispflichten werden angeordnet für

- Maturities of various kinds of liabilities,
- Concentrations of assets, liabilities, and off-balance-sheet items,

- Net foreign currency exposures,
- Market values of investments,
- Amounts set aside as appropriations of retained earnings for general banking risk,
- Secured liabilities and pledges of assets as security.

5.24. IAS 31: Financial Reporting of Interests in Joint Ventures

Joint Ventures sind

- *Jointly controlled operations*,
- *Jointly controlled assets*,
- *Jointly controlled entities*.

Jointly controlled operations sind gemeinsam betriebene Geschäftsbereiche und müssen so berichtet werden, daß über Umfang und Art der (gemeinsamen) Kontrolle und die hierfür eingegangenen Verpflichtungen Rechenschaft abgelegt wird.

Jointly controlled assets sind gemeinsam beherrschte Vermögensgegenstände. Über diese ist auf einer *proportional basis* zu berichten, d.h., der jeweilige Anteil des Bilanzierenden ist zugrunde zu legen.

Jointly controlled entities sind Gemeinschaftsunternehmen, also Unternehmen, die im Besitz mehrerer Obergesellschaften zugleich stehen. In diesem Fall ist das *benchmark treatment* die nach den jeweiligen Anlagen gefertigte konsolidierte Bilanz; eine erlaubte Alternative ist die *Equity-Methode*.

Anteile, die für den Weiterverkauf gehalten werden, müssen auf jeden Fall als Wirtschaftsgüter (*investments*) behandelt werden.

5.25. IAS 32: Financial Instruments: Disclosure and Presentation

Finanzierungsinstrumente müssen nach Gruppen angegeben und summiert werden. Die Klassifikation geschieht nach dem Grundsatz *substance over form*. Es besteht das Verrechnungsverbot. Zinsen sind als Wertminderung zu erfassen; Dividenden als *equity*. Die Offenlegungspflicht umfaßt insbesondere

- Terms and conditions.
- Interest rate risk (repricing and maturity dates, fixed and floating interest rates, maturities).
- Credit risk (maximum exposure and significant concentrations).
- Fair values of financial instruments.
- Financial assets carried at a value in excess of fair value.

5.26. IAS 33: Earnings per Share

Dieser Standard betrifft nur gelistete Gesellschaften und enthält Regelungen über den Ausweis des Gewinnes pro Anteil. Insbesondere müssen Nominalwerte der Dividenden pro Anteil gesondert nach verschiedenen Arten von Anteilen ausgewiesen werden. Der Standard unterscheidet dabei nach „*undiluted earning per share*“ (EPS) und „*diluted*“ EPS. „*Undiluted*“ ist der bilanzielle Nominalwert des Gewinnanteiles, während „*diluted*“ der durch

eventuelle Abzüge, insbesondere Quellbesteuerung verminderte („verwässerte“) Gewinn pro Anteil ist. Beide Formen müssen im *income statement* mit *equal prominence* dargestellt werden.

5.27. IAS 34: Interim Financial Reporting

Ein *interim financial report* ist ein Zwischenabschluß, der unterjährig aus verschiedenen Anlässen wie etwa dem Verkauf des Unternehmens oder der Erhöhung der Klarheit und Transparenz erstellt werden könnte. Dieser Standard enthält die speziellen Regelungen für diese besondere Form des Jahresabschlusses. Dabei wird nicht vorgeschrieben, unter welchen Umständen überhaupt ein Zwischenabschluß erforderlich ist: dies wird den jeweiligen örtlich relevanten Gesetzgebern überlassen. IAS 34 rät aber öffentlichen Unternehmen, jeweils zur Jahresmitte innerhalb von 60 Tagen eine Zwischenbilanz vorzulegen.

Der Standard definiert den Mindestumfang eines Zwischenabschlusses als *condensed balance sheet*, *condensed income statement* und *condensed cash flow statement*. Diese müssen sich in ihrer Struktur nach den „normalen“ Abschlüssen richten, können vom Umfang her aber nach verschiedenen Kriterien reduziert werden. Die auf den „normalen“ Jahresabschluß angewandten Bewertungsmethoden und sonstigen *accounting policies* müssen auch in einem *interim financial report* beibehalten werden (Grundsatz der Stetigkeit).

Die *notes* zu einem *interim financial report* können ebenfalls reduziert werden und werden als Update zum voraufgehenden vollständigen Jahresabschluß betrachtet.

Um die Investoren und Kapitaleigner besser zu informieren, muß über regelmäßige und unregelmäßige *cash flows* besonders Rechenschaft abgelegt werden. Aus dem gleichen Grund fordert dieser Standard, besondere Ereignisse separat offenzulegen.

5.28. IAS 35: Discontinuing Operations

Hier geht es um die Aufgabe von Geschäftsfeldern. Der Standard verlangt die Offenlegung bestimmter Mindestsachverhalte, wenn

- das Unternehmen einen Teil oder alle Vermögensgegenstände des aufgegebenen Geschäftsfeldes verkauft oder
- ein Geschäftsführungsorgan die Stilllegung beschlossen und angekündigt (aber noch nicht unbedingt auch durchgeführt) hat.

Die notwendige Offenlegung umfaßt u.a. eine Beschreibung des stillgelegten Geschäftsbereiches, das Datum der Einstellung der jeweiligen Tätigkeit, die jeweiligen Segmente im Sinne des IAS 14 und die Bewertung der stillgelegten Vermögensgegenstände und der aus der Stilllegung erwirtschafteten Gewinne oder erlittenen Verluste. Hierbei sind ggfs. Verkaufspreise der Vermögensgegenstände, Sonderabschreibungen und alle weiteren relevanten Sachverhalte darzustellen, die dem Abschlußleser ein Bild vom Sachverhalt vermitteln.

5.29. IAS 36: Impairment of Assets

Dieser Standard schreibt vor, wie mit Wertminderungen von Vermögensgegenständen umzugehen ist. Er betrifft alle Arten von Vermögensgegenständen, also neben Sachanlagen und Ausrüstungsgegenständen auch immaterielle Vermögensgegenstände und Geschäfts- oder Firmenwerte.

Der Standard schreibt vor, daß und wie wertgeminderte Vermögensgegenstände zu bewerten sind, wie ihr sogenannter *recoverable amount* festzustellen ist („*higher of net selling price and value in use, both based on present value calculations*“), welcher Verlust durch die Wertminderung entstanden ist und ob dieser Verlust reversibel ist (vorübergehende Wertminderung) oder nicht. Letzteres dürfte besonders für die Anwendung des deutschen steuerrechtlichen Verbots der Teilwertabschreibung bei vorübergehender Wertminderung relevant sein.

Verluste vorangegangener Rechnungsperioden müssen dabei im Wege der Zuschreibung rückgängig gemacht werden, wenn der Grund entfallen ist. Der Standard bewertet damit wiederum viel realitätsnäher als es nach dem deutschen Niederstwertprinzip möglich wäre. Allerdings ist auch hier ein Nachweis der jeweiligen Wertänderungen und der angewandten Bewertungskriterien erforderlich, was mit dem Einzelwertprinzip vergleichbar wäre.

Die Offenlegung der Wertminderung (oder ihrer Umkehrung) erfolgt nach Klassen von Vermögensgegenständen und nach *reportable segments* im Sinne der Segmentberichterstattung.

5.30. IAS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

Die IAS unterscheiden weder Verbindlichkeiten von Rückstellungen noch kennen sie Eventualverbindlichkeiten im deutschen Sinne. Dieser Standard legt jedoch Regeln für den Umgang mit bedingten Vermögensgegenständen und bedingten Verbindlichkeiten fest; letztere entsprechen dabei im Wesentlichen der Gesamtkategorie der Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten während erstere in etwa mit dem Begriff des wirtschaftlichen Eigentums gefaßt werden könnten.

Vorsorgepositionen und Rückstellungen werden von IAS 37 ähnlich wie im deutschen Recht an die Wahrscheinlichkeit des Eintrittes eines Vermögensabflusses gekoppelt. Die Wahrscheinlichkeit des Eintrittes der Zahlungsverpflichtung wird auf 50% festgesetzt und die Schätzung hat realistisch zu erfolgen.

Drei Arten von Rückstellungen sind unzulässig bzw. eingeschränkt:

- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,
- Rückstellungen für drohende Verluste aus zukünftigen Geschäften und
- Rückstellungen für Umstrukturierungen sind nur zulässig, wenn das Unternehmen hierfür einen verbindlichen Plan besitzt (die bloße Entscheidung eines

geschäftsführenden Organs reicht nicht), und auch dann noch inhaltlich eingeschränkt. Zum Beispiel sind Kosten für Training oder Umschulung von Personal keinesfalls rückstellungsfähig.

Insgesamt ist in diesem Standard gut die Intention des Regelungsgebers erkennbar, die Verzerrung eines die wirklichen Verhältnisse wiederspiegelnden Bildes durch stille Reserven zu vermeiden.

5.31. IAS 38: Intangible Assets

Dieser Standard betrifft explizit alle nichtmateriellen Wirtschaftsgüter, die nicht schon in anderen Standards behandelt worden sind. Geschäfts- oder Firmenwerte sind also beispielsweise nicht betroffen, wohl aber solche Dinge wie

- Werbung und öffentliche Meinung,
- Training,
- *Start-up* (d.h., Kosten der Gründung und Inangangsetzung) sowie
- Forschung und Entwicklung.

Dem Begriff des immateriellen Vermögensgegenstandes wird dabei die allgemeine Definition des *asset* zugrundegelegt, d.h., Bedingungen für die Bilanzierung ist, daß es sich um einen identifizierbaren Vermögensgegenstand unter Kontrolle der Unternehmung handelt, der bewertbar ist und von dem zukünftige *economic benefits* erwartet werden. Diese Regelung steht damit im grundsätzlichen Widerspruch zum handelsrechtlichen Aktivierungsverbot und ist wesentlich zeitgemäßer als die deutschen Vorschriften.

Zur Bilanzierung von Forschung und Entwicklung gilt:

- Forschung ist die planmäßige Suche nach neuen Erkenntnissen.
- Entwicklung ist die Suche nach neuen Anwendungsmöglichkeiten für bestehende Erkenntnisse.

Vergleicht man die IAS-Bilanzierungsregel mit dem Handelsgesetzbuch, so kommt man zu folgendem Ergebnis:

Aktivierung als immaterieller Vermögenswert			
	<i>Forschung</i>	<i>Entwicklung</i>	<i>Weiterentwicklung</i>
HGB	Verbot	Verbot	Verbot
IAS 38	Verbot	Pflicht	Pflicht
Einbeziehung in Herstellkosten			
	<i>Forschung</i>	<i>Entwicklung</i>	<i>Weiterentwicklung</i>
HGB	Verbot	Verbot	Wahlrecht
IAS 38	Verbot	Pflicht	Pflicht

Nach SIC 6 sind übrigens sogar die Kosten zur Modifikation existierender Software aktivierungsfähig - besonders unter Jahr-2000-Gesichtspunkten oder zur Einführung des Euro aber auch bei Einführung neuer Betriebssystemversionen ein relevanter Sachverhalt.

5.32. IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement

Dieser Standard schreibt zunächst die Vollständigkeit der Berichterstattung über Finanzinstrumente vor - was insbesondere auch Derivate einschließt. Der Nachteil, keine Eventualverbindlichkeiten ausweisen zu müssen, wird hierdurch teilweise aufgehoben.

Bei der Ersterfassung sind Finanzinstrumente zu Marktwert unter Einschluß der Transaktionskosten zu erfassen; für weitere Bilanzstichtage sind Neubewertungen vorgeschrieben. Bei einer Umbewertung zum *fair value* kann dabei unternehmensweit auf zwei Arten verfahren werden: entweder werden die Wertunterschiede im Jahr der Umbewertung als Gewinne oder Verluste gebucht, oder sie werden auf die jeweilige Nutzungsdauer des umbewerteten Finanzinstrumentes verteilt.

Für bestimmte Finanzinstrumente sind spezifische Regelungen vorgesehen, insbesondere für *hedges*.

5.33. IAS 40: Investment Property

Dieser Standard betrifft Grund und Immobilien bei allen Unternehmen, also nicht nur bei Investmentgesellschaften. Er umfaßt auch Grund und Boden im Besitz der Unternehmung aufgrund einer Finanzleasingtransaktion, schließt aber ausdrücklich *investment property* aus, das sich als Ware im Besitz des Unternehmens befindet (das ist in IAS 2 geregelt), das zur Erstellung der unternehmerischen Leistung verwendet wird (dafür gibt es IAS 16), das sich noch im Bau befindet oder das für Landwirtschaft genutzt wird (das wäre dann nämlich IAS 41).

Insgesamt sind also nur recht weniger Arten von Immobilieneigentum erfaßt!

IAS 40 unterscheidet zwei Bewertungsmodelle:

- Das *fair value model* bewertet die Vermögensgegenstände zunächst nach dem *fair value*, bucht dann Änderungen des Wertes erfolgswirksam in die GuV-Rechnung aus,
- Das *cost model* bewertet die Vermögensgegenstände zu Herstellungskosten.

Dem Unternehmen wird ein Methodenwahlrecht zugebilligt, das aber unternehmensweit anzuwenden ist.

5.34. IAS 41: Agriculture

IAS 41 definiert lebendes Inventar als *biological asset* und schreibt die Bewertung zum *fair value* minus Kosten des Verkaufes vor. Dies betrifft insbesondere auch ungeerntete Feldfrüchte; nach der Ernte aber vor ihrem Verkauf werden sie zu normalen Vermögensgegenständen und sind durch IAS 2 geregelt.

Ein *fair value* wird als feststellbar angenommen (was realistisch ist, denn für die meisten Feldfrüchte besteht ein etablierter Markt mit objektiv feststellbaren Preisen). Ist ein *fair value* nicht feststellbar, so soll der *market value* zur Bewertung verwendet werden; ist auch dieser nicht feststellbar, so muß der *expected net cash flow* aus dem Verkauf der Vermögensgegenstände verwendet werden. Das entspricht grob dem niedrigeren beizulegenden Wert des Handelsgesetzbuches und erlaubt, Wertminderungen etwa bei Verderb oder Verschlechterung der Qualität vorzunehmen. Allerdings müssen auch Wertsteigerungen etwa durch Lagerung bestimmter produktarten berücksichtigt werden. Wertänderungen erscheinen dabei stets erfolgswirksam als Gewinne oder Verluste.

Die offenlegungspflichtigen tatbestände sind:

- a separate reconciliation of changes in the carrying amount of those biological assets;
- a description of those biological assets;
- an explanation of why fair value cannot be measured reliably;
- the range of estimates within which fair value is highly likely to lie (if possible);
- the gain or loss recognised on disposal of the biological assets;
- the depreciation method used;
- the useful lives or the depreciation rates used; and
- the gross carrying amount and the accumulated depreciation at the beginning and end of the period.

Dieser neueste Standard tritt erst am 1. Januar 2003 in Kraft.

6. Anhang: Synoptische Übersicht

In dieser Übersicht werden die wichtigsten Regelungsgehalte des HGB mit denen der IAS verglichen.

Bilanz (*Balance Sheet*)

Vorschriften über Sachanlagen nach HGB und IAS 16:

HGB	IAS
<ul style="list-style-type: none"> ● Strikte Bewertungsobergrenze sind die Anschaffungs- oder Herstellkosten (AK oder HK). Niederwertprinzip. Verschiedene Abschreibungswerkzeuge bei späterer Wertminderung vorgesehen. ● Neubewertung nach HGB unzulässig. ● Nutzungsdauerverlängerung ist im HGB nicht vorgesehen; Abschreibungsmethode sollte grundsätzlich beibehalten werden. ● Steuerliche Abschreibungen können vorgenommen werden. ● Wahlrecht für gegebenenfalls notwendige Wertaufholung verfällt nicht, kann also nachgeholt werden. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Im Zugangsjahr Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellkosten (IAS 16.15). In Folgejahren zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellkosten; ggfs. auf niedrigeren <i>Recoverable Amount</i> abschreiben (IAS 16.7, 16.29), auch dann, wenn dieser nur vorübergehenden Charakter hat (IAS 16.56). Dies entspricht dem „beizulegenden Wert“. Angabe in den <i>Notes</i>, wenn erheblich (IAS 16.71 d). ● Neubewertung von Sachanlagen gruppenweise zulässig, auch über AK oder HK. Für Aufwertungsbetrag (<i>Revaluation Surplus</i>) muß ggfs. eine Neubewertungsrücklage gebildet werden (IAS 16.39). ● Abschreibungsdauer und Abschreibungsmethode sind regelmäßig zu überprüfen und anzupassen (IAS 16.52, 16.55). ● Keine steuerlichen Abschreibungen möglich. ● Gegebenenfalls muß eine Wertaufholung erfolgswirksam vorgenommen werden (<i>Write Back</i>, IAS 16.59, 16.39), und zwar bis zum Wert der früheren Neubewertung (IAS 16.60).

Vorschriften über Vorratsvermögen nach HGB und IAS 2, IAS 23:

HGB	IAS
<ul style="list-style-type: none"> ● Handelswaren werden nicht gesondert ausgewiesen. ● Bewertung wahlweise zu Teil- oder Vollkosten möglich. Verwaltungskosten dürfen aktiviert werden, Vertriebskosten jedoch nicht. ● Niederwertprinzip mit Abweichungen und Lockerungen. ● LIFO, FIFO und Durchschnittsbewertung sind zulässige Verfahren; diverse steuerrechtliche Einschränkungen. ● Wahlweise Festbewertung bei nachrangiger Bedeutung und regelmäßigem Ersatz; alle drei Jahre Inventur erforderlich. ● Abschreibung auf „niedrigeren Zukunftswert“ möglich. ● Zuschreibungen und Wertaufholungen dürfen vorgenommen werden (vgl. insbesondere §6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). ● Fremdkapitalzinsen sind aktivierungsfähig, nicht aber Nebenkosten. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Handelswaren größeren Umfanges müssen gesondert ausgewiesen werden (IAS 2.34 b i. V. m. IAS 2.35). ● Bewertung muß zu Vollkosten erfolgen. Transportkosten sind zu aktivieren. Nicht unmittelbar fertigungsbezogene Kosten dürfen nicht aktiviert werden (IAS 2.10). Bei der Kostenrechnung ist Normalbeschäftigung zu unterstellen (IAS 2.11). ● Die Bestimmung des niedrigeren realisierbaren Verkaufswertes (<i>Net Realisable Value</i>) richtet sich stets nach dem Absatzmarkt (IAS 2.6). Der geschätzte Verkaufspreis bei normalem Geschäftsgang ist zugrunde zu legen; die Gewinnspanne bleibt enthalten (IAS 2.4 i. V. m. F 101). ● FIFO und gewogener Durchschnitt sind das empfohlene Bewertungsverfahren; LIFO ist zulässig (IAS 2.29f, 2.23). Bei Anwendung des LIFO-Verfahrens sind zusätzliche <i>Notes</i> über den <i>Net Realizable Value</i> erforderlich (IAS 2.36). ● Festwertverfahren nicht erwähnt, aber möglich (Materiality-Prinzip). ● Die Abschreibung auf „niedrigeren Zukunftswert“ ist unzulässig. ● Wertaufholungen <i>müssen</i> vorgenommen werden. ● Alle Fremdkapitalkosten können aktiviert werden (IAS 23.5, 23.11).

Vorschriften über Langfristige Auftragsfertigung nach HGB und IAS 11

HGB	IAS
<ul style="list-style-type: none"> ● Keine Vorschriften; wegen Realisationsprinzip ist es zweifelhaft, ob eine anteilige Gewinnrealisierung ohne Teilabrechnung zulässig ist. Gewinnrealisierung erst nach Abrechnung. ● Nur pauschale Angaben im Anhang. 	<ul style="list-style-type: none"> ● <i>Percentage-of-Completion-Method</i> vorgeschrieben (IAS 11.22ff). Gewinnrealisierung entsprechend dem Baufortschritt. ● Konkrete <i>Notes</i> über die langfristigen Fertigungsaufträge sind anzufertigen.

Vorschriften über kfr. Forderungen, sonst. Vermögen und RAP nach HGB und IAS 13:

HGB	IAS
<ul style="list-style-type: none"> ● Pauschalwertberichtigungen (ohne konkrete Berechnungsmethode) sind üblich aber nicht im Detail geregelt (GoB). ● Fremdwährungsforderungen sind zum Kurs der Erstverbuchung, gegebenenfalls zum niedrigeren Stichtagskurs auszuweisen. ● Nicht erstattungsfähige Zölle und Verbrauchssteuern (soweit sie auf am Abschlußstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen) dürfen auch als Rechnungsabgrenzungsposten statt als Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vorratsvermögens ausgewiesen werden. ● Ein Disagio darf handelsrechtlich (und muß steuerrechtlich) als Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert und anschließend planmäßig abgeschrieben werden. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Keine spezielle Regelung über Abschreibungen auf zweifelhafte Forderungen; daher Orientierung an den US-GAAP, bei denen Pauschalwertberichtigungen üblich sind. Auch F 89 ("künftiger wirtschaftlicher Nutzen") und IAS 1.5 (Vorsichtsprinzip) sprechen für angemessene Wertberichtigungen. ● Fremdwährungsverbindlichkeiten sind zum Stichtagskurs (<i>Closing Rate</i>) umzurechnen, gegebenenfalls also auch über dem Nominalwert auszuweisen (IAS 21.11 a). ● Auch ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten ist ein <i>Asset</i>, da ein Leistungsanspruch (<i>Future Economic Benefit</i>) besteht. Nicht erstattungsfähige Zölle und Verbrauchssteuern sind daher als Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu berücksichtigen. ● Ein Disagio (<i>Discount</i>) muß erfolgswirksam über die Laufzeit der zugrundeliegenden <i>Liability</i> verteilt werden (IAS 23.5 b, 23.7).

Vorschriften über Finanzanlagen nach HGB und IAS 5, 17, 25, 27, 28 und 31:	
HGB	IAS
<ul style="list-style-type: none"> ● Strikte Bewertungsobergrenze sind die Anschaffungs- oder Herstellkosten (AK oder HK). Niederstwertprinzip. Grundstücke und Gebäude gehören zum Sachanlagevermögen. ● Abschreibungspflicht bei voraussichtlich dauernder Wertminderung. ● Abschreibungswahlrecht bei vorübergehender Wertminderung; steuerliche Maßgeblichkeit. ● Anschaffungskostenprinzip; Equity-Methode ist bei Einzelabschluß nicht zulässig (sondern nur bei Konzernabschlüssen). 	<ul style="list-style-type: none"> ● Zu den <i>Long Term Investments</i> gehören auch <i>Investment Properties</i> (Grundstücke und Gebäude, die im Wesentlichen nicht für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens benötigt werden, IAS 25.28) können bewertet werden, wenn deren <i>Fair Value</i> höher liegt als der abgeschriebene Wert (IAS 20.30). Bewertungsverfahren: <ul style="list-style-type: none"> - Anschaffungskosten (<i>at cost</i>), - Neubewertung (mit Neubewertungsrücklage), - marktgängige Eigenkapitaltitel (<i>Marketable Equity Securities</i>) auch zum niedrigeren Marktwert (IAS 25.23). ● Abschreibung <i>nur</i> bei nachhaltiger Wertminderung zulässig (IAS 25.23-24). ● Wertaufholung, sofern wesentlich. Bei ursprünglicher Bewertung <i>at cost</i> nur empfohlen (IAS 25.26). ● Beteiligungen (<i>Subsidiaries</i>), die in den Konzernabschluß einbezogen werden, sind entweder nach Equity-Methode auszuweisen (IAS 28), oder zu Anschaffungskosten oder neuzubewerten (IAS 27.29).

Vorschriften über Leasing nach HGB und IAS 17	
HGB	IAS
<ul style="list-style-type: none"> ● Keine Regelung im HGB; es gelten die Leasing-Erlasse der Finanzverwaltung. Nach hM erfolgt der Ansatz beim wirtschaftlichen Eigentümer. Angabepflicht langfristiger Leasingverbindlichkeiten im Anhang. ● Anhaltspunkt für die Nutzungsdauer sind die amtlichen AfA-Tabellen. ● <i>Sale-and-lease-back</i>: Durch Zurechnung beim Leasinggeber kommt es grundsätzlich beim Leasingnehmer zur Realisierung eines Veräußerungsgewinnes, und zwar trotz des übergeordneten Vorsichts- bzw. Realisationsgewinnes. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Bilanzierung stets beim wirtschaftlichen Eigentümer: <ul style="list-style-type: none"> - <i>Finance Leasing</i>: Aktivierung beim Leasingnehmer; der Leasingzeitraum muß dabei den größeren Teil der gewöhnlichen Nutzungsdauer umfassen (IAS 17.8 c) und der Barwert der Leasingraten höher als der Verkehrswert (<i>Fair Value</i>) sein (IAS 17.8 d). - <i>Finance Leasing</i>: Aktivierung beim Leasinggeber. ● Keine AfA-Tabellen, sondern die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (IAS 17.16). ● <i>Sale-and-lease-back</i>: Wegen der Bilanzierung beim Leasingnehmer ist die Realisierung eines Veräußerungsgewinnes zum Verkaufszeitpunkt nicht zulässig. Der Überschuß ist passiv abzugrenzen (<i>deferred</i>) und über den Leasingzeitraum zu verteilen (<i>amortize</i>, IAS 17.57).
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 60%;"> <pre> graph TD Q1{{Eigentumsübergang am Ende der Leasingzeit?}} -- Ja --> FL[Finance Leasing] Q1 -- Nein --> Q2{{Der Leasingvertrag enthält eine Kaufoption?}} Q2 -- Ja --> FL Q2 -- Nein --> Q3{{Die Leasingzeit umfaßt den größten Teil der technischen Lebensdauer?}} Q3 -- Ja --> FL Q3 -- Nein --> Q4{{Der abgezinste Gegenwartwert der Leasingzahlungen ist größer oder gleich dem Marktwert des Leasinggegenstandes?}} Q4 -- Ja --> FL Q4 -- Nein --> OL[Operate Leasing] </pre> </div> <div style="width: 35%;"> <p>Die hier skizzierte Vorgehensweise hat insbesondere durch den Einfluß des Steuerrechts auch in das Deutsche Recht Eingang gefunden, und ist damit aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes indirekt auch für das deutsche Handelsrecht relevant geworden.</p> <p>Insgesamt sind die Regelungen über Leasing einer der Bereiche, wo sich internationales und deutsches Recht schon am weitesten angeglichen haben.</p> </div> </div>	
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Operate Leasing d.h., Bewertung wie Mietvertrag </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> Finance Leasing d.h., Bewertung wie Kaufvertrag </div>

Vorschriften über Flüssige Mittel nach HGB und IAS	
HGB	IAS
<ul style="list-style-type: none"> ● Keine Vorschriften über den Ausweis von flüssigen Mitteln mit Verfügungsbeschränkung. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Vorschriften über den Ausweis von flüssigen Mitteln mit Verfügungsbeschränkung. <i>Notes</i> müssen gefertigt werden (IAS 13.13 a, 5.13 a).

Vorschriften über Wertpapiere des Umlaufvermögens nach HGB und IAS 25	
HGB	IAS
<ul style="list-style-type: none"> Eigene Aktien sind unter den Wertpapieren des Umlaufvermögens gesondert auszuweisen. Grundsatz der Einzelbewertung; Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AK oder HK) bzw. zum niedrigeren beizulegenden Wert. Abschreibung auf einen niedrigeren Zukunftswert ist zulässig. Absolutes Verrechnungsverbot (mit wenigen Ausnahmen). 	<ul style="list-style-type: none"> Eigene Aktien gehören nicht in die Wertpapiere des Umlaufvermögens, sondern sind offen vom Eigenkapital abzusetzen (IAS 5.17). Wahlrecht: Bewertung zum Marktwert (<i>Fair Value</i>) oder nach dem Niederstwertprinzip (bis auf Anschaffungskosten, IAS 25.19). Bei <i>Fair Value</i> Bewertung können Wertänderungen erfolgswirksam oder erfolgsneutral verbucht werden. Bei Bewertung nach dem Niederstwertprinzip ist eine Sammelbewertung (<i>Aggregate Portfolio Basis</i>) zulässig (IAS 25.19). Begingte Verrechnung (<i>Offsetting</i>) möglich (IAS 13.20), wenn ein <i>Legal Right to Set Off</i> besteht (IAS 22.36).

Vorschriften über immaterielle Vermögensgegenstände HGB und IAS 38																																	
HGB	IAS																																
<ul style="list-style-type: none"> Grundsätzliches Aktivierungsverbot bei selbsthergestellten immateriellen Vermögensgegenständen. Bei Kauf oder anderweitigem Erwerb Behandlung wie materielle Wirtschaftsgüter. Der Bereich der aktivierungspflichtigen oder aktivierungsfähigen immateriellen Wirtschaftsgüter ist damit stark eingeschränkt. 	<ul style="list-style-type: none"> Aufgrund des erweiterten Vermögensbegriffes sind zahlreiche immaterielle Wirtschaftsgüter aktivierungspflichtig. Vergleich der Aktivierungsregeln mit denen des HGB: <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4">Aktivierung als immaterieller Vermögenswert</th> </tr> <tr> <th></th> <th><i>Forschung</i></th> <th><i>Entwicklung</i></th> <th><i>Weiterentwicklung</i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>HGB</td> <td>Verbot</td> <td>Verbot</td> <td>Verbot</td> </tr> <tr> <td>IAS 38</td> <td>Verbot</td> <td>Pflicht</td> <td>Pflicht</td> </tr> </tbody> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4">Einbeziehung in Herstellkosten</th> </tr> <tr> <th></th> <th><i>Forschung</i></th> <th><i>Entwicklung</i></th> <th><i>Weiterentwicklung</i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>HGB</td> <td>Verbot</td> <td>Verbot</td> <td>Wahlrecht</td> </tr> <tr> <td>IAS 38</td> <td>Verbot</td> <td>Pflicht</td> <td>Pflicht</td> </tr> </tbody> </table>	Aktivierung als immaterieller Vermögenswert					<i>Forschung</i>	<i>Entwicklung</i>	<i>Weiterentwicklung</i>	HGB	Verbot	Verbot	Verbot	IAS 38	Verbot	Pflicht	Pflicht	Einbeziehung in Herstellkosten					<i>Forschung</i>	<i>Entwicklung</i>	<i>Weiterentwicklung</i>	HGB	Verbot	Verbot	Wahlrecht	IAS 38	Verbot	Pflicht	Pflicht
Aktivierung als immaterieller Vermögenswert																																	
	<i>Forschung</i>	<i>Entwicklung</i>	<i>Weiterentwicklung</i>																														
HGB	Verbot	Verbot	Verbot																														
IAS 38	Verbot	Pflicht	Pflicht																														
Einbeziehung in Herstellkosten																																	
	<i>Forschung</i>	<i>Entwicklung</i>	<i>Weiterentwicklung</i>																														
HGB	Verbot	Verbot	Wahlrecht																														
IAS 38	Verbot	Pflicht	Pflicht																														

Vorschriften über Eigenkapital nach HGB und IAS	
HGB	IAS
<ul style="list-style-type: none"> Festes Gliederungsschema, das ergänzt werden darf. Wahlrecht für den Ausweis nicht eingeforderter ausstehender Einlagen. Eigene Aktien sind unter den Wertpapieren des Umlaufvermögens gesondert auszuweisen. Ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag ist am Schluß der Bilanz auf der Aktivseite gesondert auszuweisen. Aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften und dem Maßgeblichkeitsgrundsatz können Sonderposten mit Rücklageanteil gebildet werden. 	<ul style="list-style-type: none"> Kein starres Gliederungsschema, jedoch viele Angabepflichten in den <i>Notes</i>. Neben <i>Shareholder-Capital</i> und <i>Capital-Reserves</i> sind unter <i>Retained Earnings</i> Gewinnrücklagen und Gewinn- oder Verlustvorträge auszuweisen. Eigene Aktien sind offen vom Eigenkapital mit ihren Anschaffungskosten abzusetzen (IAS 5.17). Keine Regelung über nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbeträge. Keine Sonderposten mit Rücklageanteil; der Eigenkapitalanteil sollte den Rücklagen zugeführt werden und der Fremdkapitalanteil als latente Steuern passiviert werden.

Verschiedene Beteiligungsarten und ihre Erfassung im Konzernabschluß		
Stimmrechtsanteil	Beteiligungsart	Art der Erfassung im Konzernabschluß
100% ... 50%	Tochterunternehmen	Vollkonsolidierung
50%	Gemeinschaftsunternehmen	Quotenkonsolidierung oder Equity-Methode
50% ... 20%	assoziiertes Unternehmen	Equity-Methode
< 20%	Beteiligung	Ausweis als Beteiligung

Vorschriften über Verbindlichkeiten nach HGB und IAS 1 und F 49b, 91	
HGB	IAS
<ul style="list-style-type: none"> Langfristige Verbindlichkeiten sind mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Fremdwährungsverbindlichkeiten sind zum Kurs der Erstverbuchung und ggfs. zu einem höheren Stichtagskurs anzusetzen. Rechnungsabgrenzungsposten sind in einem gesonderten Posten auszuweisen. Ein Disagio darf als Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert werden (steuerlich besteht Aktivierungspflicht!); anschließende Abschreibung. 	<ul style="list-style-type: none"> Keine ausdrückliche Regelung; langfristige Verbindlichkeiten und Wechselschulden brauchen nicht gesondert ausgewiesen zu werden. Fremdwährungsverbindlichkeiten sind zum Stichtagskurs (<i>Closing Rate</i>) anzusetzen (IAS 21.11). Für Rechnungsabgrenzungsposten ist ein gesonderter Ausweis nur bei wesentlichen Posten erforderlich. Weitergehende Angabeverpflichtungen in den <i>Notes</i>.

Vorschriften über Eigenkapital nach HGB und IAS	
HGB	IAS
<ul style="list-style-type: none"> ● Festes Gliederungsschema, das ergänzt werden darf. Wahlrecht für den Ausweis nicht eingeforderter ausstehender Einlagen. ● Eigene Aktien sind unter den Wertpapieren des Umlaufvermögens gesondert auszuweisen. ● Ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag ist am Schluß der Bilanz auf der Aktivseite gesondert auszuweisen. ● Aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften und dem Maßgeblichkeitsgrundsatz können Sonderposten mit Rücklageanteil gebildet werden. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Kein starres Gliederungsschema, jedoch viele Angabepflichten in den <i>Notes</i>. Neben <i>Shareholder-Capital</i> und <i>Capital-Reserves</i> sind unter <i>Retained Earnings</i> Gewinnrücklagen und Gewinn- oder Verlustvorträge auszuweisen. ● Eigene Aktien sind offen vom Eigenkapital mit ihren Anschaffungskosten abzusetzen (IAS 5.17). ● Keine Regelung über nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbeträge. ● Keine Sonderposten mit Rücklageanteil; der Eigenkapitalanteil sollte den Rücklagen zugeführt werden und der Fremdkapitalanteil als latente Steuern passiviert werden.

Verschiedene Beteiligungsarten und ihre Erfassung im Konzernabschluß		
Stimmrechtsanteil	Beteiligungsart	Art der Erfassung im Konzernabschluß
100% ... 50%	Tochterunternehmen	Vollkonsolidierung
50%	Gemeinschaftsunternehmen	Quotenkonsolidierung oder Equity-Methode
50% ... 20%	assoziiertes Unternehmen	Equity-Methode
< 20%	Beteiligung	Ausweis als Beteiligung

Vorschriften über Pensionsverpflichtungen nach HGB und IAS 19	
HGB	IAS
<ul style="list-style-type: none"> ● Keine speziellen Vorschriften über die Ermittlung der Pensionsrückstellungen, aber: <ul style="list-style-type: none"> - Passivierungspflicht ab 1. Januar 1987 für Neuzusagen, - keine Pflicht zur Erhöhung von Altzusagen (Passivierungswahlrecht), - keine Passivierungspflicht für mittelbare Verpflichtungen (Unterstützungskassen). Gegebenenfalls besteht jedoch eine Pflicht zur Angabe im Anhang. ● Keine Berücksichtigung künftiger Lohn- und Gehaltssteigerungen. Fester Kapitalzinsfuß 6%. ● Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethode ist im Anhang zu nennen. ● Die Pensionsverpflichtungen sind in der Praxis meistens unterbewertet. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Grundsätzliche Passivierungspflicht: <ul style="list-style-type: none"> - Empfohlenes Verfahren: Ansammlungsverfahren (<i>Accrued Benefit Valuation Method</i>, IAS 19.42), wenn feste Leistungen zugesagt werden (<i>Defined Benefit Plans</i>, IAS 19.5). - Zulässig auch: Gleichverteilungsverfahren (<i>Projected Benefit Valuation Method</i>, IAS 19.44). Basis sind die Arbeitnehmerbezüge und die Berufsjahre (IAS 19.5). Der Aufwand, der auf die im abgelaufenen Jahr verdienten Ansprüche entfällt (<i>Current Service Cost</i>, IAS 19.5) ist erfolgswirksam zu erfassen (IAS 19.25). ● Pflicht zur Berücksichtigung von Trendannahmen zur Lohn- und Gehaltsentwicklung sowie zur Inflation. Kapitalmarktorientierter Kalkulationszinsfuß (IAS 19.48). ● Änderungen im Versorgungsplan von Rentnern sind zum Barwert zu bewerten und erfolgswirksam in dem Geschäftsjahr zu erfassen, in dem sie vorgenommen worden sind. Bei Zusagen aufgrund laufender Beitragszahlungen (<i>Defined Contribution Plans</i>, IAS 19.5) wird in einen externen Fonds eingezahlt. Die Ansprüche richten sich später nach diesem Fonds (IAS 19.18). ● Die Bewertung ist realitätsnah.

Vorschriften über Sonstige Rückstellungen (<i>Contingencies</i>) nach HGB und IAS 10	
<i>Die International Accounting Standards machen keinen Unterschied zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten!</i>	
HGB	IAS
<ul style="list-style-type: none"> ● Der bilanzpolitische Ermessensspielraum ist sehr groß. Rückstellungen können bereits gebildet werden, wenn der Eintritt einer Verpflichtung nur möglich aber noch keineswegs gewiß ist. ● Aufwandsrückstellungen sind zulässig. ● Im Zweifel muß immer der höchste Betrag zurückgestellt werden (Vorrangigkeit des Vorsichtsprinzips). ● Da alle „Erfolgsunsicherheiten“ in den Rückstellungen zu erfassen sind, erübrigen sich zusätzliche Angaben im Anhang. ● Ungewisse Gewinne dürfen keinesfalls ausgewiesen werden (Vorsichtsprinzip). 	<ul style="list-style-type: none"> ● Sonstige Rückstellungen werden restriktiv gehandhabt. Kriterien sind: <ul style="list-style-type: none"> - Wahrscheinlichkeit eines relevanten Ereignisses muß über 50% liegen (IAS 10.8 a, nach SEC-Interpretation sogar 70% bis 80%); - verlässliche Schätzung des Rückstellungsbetrages (IAS 10.8 b). ● Es dürfen nur Verbindlichkeiten gegenüber Dritten berücksichtigt werden; Aufwandsrückstellungen sind grundsätzlich unzulässig. ● Im Zweifel ist stets der niedrigere der wahrscheinlichen Schätzbeträge zurückzustellen (Nachrangigkeit des Vorsichtsprinzips). ● Falls eine der Anforderungen nicht erfüllt ist, handelt es sich um „Erfolgsunsicherheiten“, die in den <i>Notes</i> erläutert werden müssen. Das betrifft insbesondere auch Haftungsverhältnisse. ● Ungewisse Gewinne (<i>Contingent Gains</i>), die wahrscheinlich sind, müssen in den <i>Notes</i> angegeben werden (IAS 10.16); solche, die praktisch sicher sind (<i>Virtually Certain Gains</i>), sind stets zu aktivieren (IAS 10.17).

Gewinn- und Verlustrechnung (*Income Statement*)

Vorschriften über Zuwendungen der öffentlichen Hand nach HGB und IAS 20									
<p style="text-align: center;">HGB</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Keine Vorschriften. ● Zuwendungen der öffentlichen Hand dürfen nicht mit entsprechenden Aufwendungen verrechnet werden. 	<p style="text-align: center;">IAS</p> <ul style="list-style-type: none"> ● <i>Income Approach</i>: Verbuchung über die GuV (IAS 20.16). ● Vermögensbezogene Zuwendungen sind entweder <ul style="list-style-type: none"> - als passiver Abgrenzungsposten auszuweisen und über die Periode, in der das <i>Asset</i> genutzt wird, zu verteilen, oder - von dem <i>Asset</i> zu kürzen (IAS 20.24). ● Ertragsbezogene Zuwendungen können <ul style="list-style-type: none"> - als sonstige Erträge ausgewiesen oder - mit den entsprechenden Aufwendungen verrechnet werden (IAS 20.29). ● Bei einer Rückzahlung von vermögenswirksamen Zuwendungen sind die kumulativen Abschreibungen, die angefallen wären, wenn der Zuschuß nicht gezahlt worden wäre, sofort erfolgswirksam nachzuholen (IAS 20.32). ● Umfangreiche Angaben sind in den <i>Notes</i> zu machen. <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0; text-align: center;"> <p>Staatliche Beihilfen</p> </div> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px;">Government grant</td> <td style="width: 50%; text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px;">Other assistance</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px;">Grants related to assets</td> <td style="text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px;">Grants related to income</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px;">Bilanzansatz als passiver RAP oder als Buchwertminderung</td> <td style="text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px;">Erfassung in der Gewinn- und Verlustrechnung</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px;">Keine Erfassung in Bilanz oder GuV, ggfs. Erläuterung im Anhang</td> </tr> </table>	Government grant	Other assistance	Grants related to assets	Grants related to income	Bilanzansatz als passiver RAP oder als Buchwertminderung	Erfassung in der Gewinn- und Verlustrechnung		Keine Erfassung in Bilanz oder GuV, ggfs. Erläuterung im Anhang
Government grant	Other assistance								
Grants related to assets	Grants related to income								
Bilanzansatz als passiver RAP oder als Buchwertminderung	Erfassung in der Gewinn- und Verlustrechnung								
	Keine Erfassung in Bilanz oder GuV, ggfs. Erläuterung im Anhang								
Vorschriften über Forschungs- und Entwicklungskosten nach HGB und IAS 9									
<p style="text-align: center;">HGB</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Forschung und Entwicklung ist stets Aufwand. ● Entwicklungskosten dürfen nicht aktiviert werden, sofern es sich nicht um auftragsbezogene Entwicklungskosten handelt, die als Sondereinzelkosten der Fertigung gelten. ● Berichterstattung ist nur im Konzernlagebericht vorgeschrieben (§315 HGB). Keine Einzelausweise vorgeschrieben. 	<p style="text-align: center;">IAS</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Forschungskosten sind stets Aufwand (IAS 9.15). ● Entwicklungskosten sind zu aktivieren, wenn gewisse Voraussetzungen erfüllt sind (IAS 9.17). ● Planmäßige Abschreibung (IAS 9.21) in maximal 5 Jahren. 								
Vorschriften über Außerordentliche Aufwendungen und Erträge nach HGB und IAS 8									
<p style="text-align: center;">HGB</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Außerordentliche Posten sind nur unklar definiert. In der Praxis weiter ausgelegt als in den IAS. ● Aufwendungen und Erträge von besonderer Bedeutung aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit müssen nicht gesondert ausgewiesen werden. ● Im Anhang sind Angaben über Steueraufwand für die außerordentlichen Posten zu machen. ● Keine Differenzierung nach Geschäftsfeldern und deren Aufgabe vorgesehen. 	<p style="text-align: center;">IAS</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Sehr enge Definition (IAS 8.6): Nur in seltenen Fällen besteht Anlaß für die Bildung eines außerordentlichen Postens. ● Unterscheidungskriterium ist nicht die Häufigkeit eines Ereignisses, sondern dessen sachliche/inhaltliche Unterscheidung vom normalen Geschäftsverkehr. ● Art und Betrag jedes einzelnen Postens sind und der GuV und in den <i>Notes</i> anzugeben (IAS 8.16). ● Aufwendungen und Erträge, die mit der Aufgabe von Geschäftsfeldern (<i>Discontinued Operations</i>) zusammenhängen, sind gesondert auszuweisen. 								
Vorschriften über Fremdkapitalkosten nach HGB und IAS 23									
<p style="text-align: center;">HGB</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Wahlrecht für die Aktivierung der Zinsen, aber nicht der Nebenkosten. ● Keine Vorschrift zur Ermittlung der den Herstellungskosten zurechenbaren Fremdkapitalzinsen. ● Im Anhang sind Angaben über den gewählten Ansatz zu machen. 	<p style="text-align: center;">IAS</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Empfohlenes Verfahren: Fremdkapitalkosten (d.h., Zinsen und sonstige Kosten, IAS 23.5) sofort als Aufwand behandeln (IAS 23.7). ● Weiter zulässiges Verfahren: Aktivierung, soweit direkt den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zurechenbar (IAS 23.11 ff). ● Zur Ermittlung der bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zurechenbaren Fremdkapitalkosten gibt es detaillierte Vorschriften. 								