

Hauer/Schneider

Schnelleinstieg IFRS



- ▶ Alle Regeln Schritt für Schritt erklärt
- ▶ Jahresabschluss mit Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang nach IFRS
- ▶ HGB und IFRS im Vergleich



Auf CD-ROM: Trainingsprogramm IFRS, Checklisten, Excel-Rechner zur Bilanzierung

Das bietet Ihnen die CD-ROM



Rechner

- Eigenkapitalveränderungsrechnung
- Kapitalflussrechnung
- Equity-Bewertung



Übungen

- Wissenstest
- Zahlreiche vertiefende Übungen



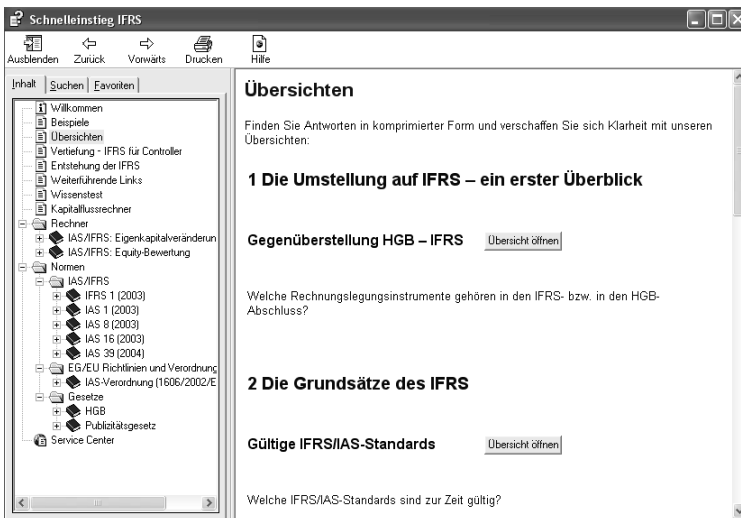
Gesetzestexte

- Ausgewählte IAS/IFRS-Normen
- HGB
- Publizitätsgesetz
- EU-Verordnung Nr. 1606/2002



Übersichten

- Unterschiede HGB-IFRS
- Bilanzgliederungsschema IFRS
- Umstellung IFRS-HGB
- Gültige IAS/IFRS-Standards
- Allgemeine Rechnungslegungsgrundsätze



Screenshot der CD-ROM: Sie sehen hier Übersichten zur Umstellung auf IFRS und die Grundsätze der IFRS. Diese Arbeitshilfen geben Ihnen einen raschen Überblick. Um diese einsehen zu können, klicken Sie einfach per Mausclick auf den Button.

Bibliographische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

ISBN: 978-3-448-07534-2

Bestell-Nr. 01165-0001

1. Auflage 2008

© 2008, Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG

Niederlassung München

Redaktionsanschrift: Postfach, 82142 Planegg/München

Hausanschrift: Fraunhoferstraße 5, 82152 Planegg/München

Telefon: (089) 895 17-0,

Telefax: (089) 895 17-290

www.haufe.de

online@haufe.de

Lektorat: Dipl.-Kffr. Kathrin Menzel-Salpietro

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie die Auswertung durch Datenbanken, vorbehalten.

Redaktion: Helmut Haunreiter, 84533 Markt

Redaktion CD-ROM: Sabine Seeberg, 94491 Hengersberg

Desktop-Publishing: Agentur Satz & Zeichen, Karin Lochmann, 83129 Höslwang

Umschlag: HERMANNKIENLE, 70199 Stuttgart

Druck: Bosch-Druck GmbH, 84030 Ergolding

Zur Herstellung dieses Buches wurde alterungsbeständiges Papier verwendet.

Schnelleinstieg IFRS

**Professor Dr. Klaus Schneider
und
Professor Dr. Georg Hauer**

**Haufe Mediengruppe
Freiburg · Berlin · München**

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	6
Ein kurzer Wegweiser	8
1 Die Umstellung auf IFRS – ein erster Überblick	11
1.1 Wer muss umstellen?	11
1.2 Welche Folgen hat die Umstellung?	14
1.3 Lohnt sich eine freiwillige Umstellung?	15
1.4 HGB und IFRS – die Unterschiede im Überblick	18
2 Die Grundzüge der IFRS	24
2.1 So sind die IFRS aufgebaut	24
2.2 So sind die einzelnen Standards aufgebaut	26
2.3 Die Rechnungslegungsgrundsätze der IFRS	31
2.4 Die Bestandteile des IFRS-Jahresabschlusses	40
3 Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften nach IFRS	45
3.1 Wichtiges Basiswissen zur Bilanzierung nach IFRS	45
3.2 Immaterielle Vermögenswerte – identifizierbar aber nicht monetär	53
3.3 Sachanlagen – richtig bilanzieren und bewerten	63
3.4 Leasing – Leasingobjekte zuordnen und bilanzieren	78
3.5 Beteiligungen im Einzel- und Konzernabschluss	98
3.6 Vorräte – Ihre Lagerbestände	110
3.7 Fertigungsaufträge – Leistungen, die dauern	117
3.8 Finanzinstrumente bzw. finanzielle Vermögenswerte	124
3.9 Eigenkapital – Ansatz- und Bewertungsvorschriften	139
3.10 Verbindlichkeiten – geringe Abweichungen zum HGB	141

3.11	Rückstellungen und Eventualschulden	147
3.12	Pensionspläne und Jubiläumsverpflichtungen	152
3.13	Latente Steuern – ein Korrekturposten	157
4	Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS	162
4.1	Allgemeine Darstellungsregeln	162
4.2	Der Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung	167
4.3	Die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung	173
4.4	Zusammenfassendes Beispiel	180
5	Kapitalflussrechnung nach IFRS	184
5.1	Die Ziele der Kapitalflussrechnung	185
5.2	So ist die Kapitalflussrechnung aufgebaut	186
5.3	Welche Formen der Kapitalflussrechnung gibt es?	190
6	Anhang und Eigenkapitalveränderungsrechnung	199
6.1	Die Eigenkapitalveränderungsrechnung nach IFRS	199
6.2	Der Anhang nach IFRS	205
6.3	Die Segmentberichterstattung	207
7	Auf IFRS umstellen – die Eröffnungsbilanz	216
7.1	Die Voraussetzungen für den Übergang schaffen	218
7.2	Die IFRS-Eröffnungsbilanz aufstellen	223
7.3	Wahlrechte: Erleichterungen und Verbote	233
7.4	Chancen und mögliche Fallen bei der Umstellung	235
8	IFRS und Controlling	244
8.1	Anforderungen an das Controlling durch IFRS	244
8.2	Die Informationsbasis ändert sich	250
8.3	Auswirkungen der IFRS für das Controlling	257
9	IFRS und Rating	258
	Literaturverzeichnis	260
	Abbildungs- und Tabellenverzeichnis	265
	Stichwortverzeichnis	267

Vorwort

Mit der fortschreitenden Globalisierung und der damit einhergehenden Internationalisierung der Kapitalmärkte gewann die Internationale Rechnungslegung an Bedeutung. Gerade in Europa wurden mit der Verabschiedung der IAS/IFRS-Verordnung im Jahr 2002 die Weichen in Richtung Harmonisierung der Rechnungslegung gelegt.

In Deutschland und Europa herrscht hinsichtlich der Rechnungslegung noch eine „Zwei-Klassen-Gesellschaft“: Auf der einen Seite stehen kapitalmarktorientierte Konzernunternehmen, die seit 2005 dazu verpflichtet sind, ihren Konzernabschluss nach IFRS-Regeln zu erstellen. Auf der anderen Seite stehen die kleinen und mittelständischen Unternehmen, die aus steuerrechtlichen Gründen nach nationalem Recht bilanzieren. Für sie gilt (noch) die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Einzelabschlusses für die Erstellung der Steuerbilanz. Dieses Bild wird sich jedoch nach Ansicht der Autoren in den kommenden Jahren ändern.

Auch mittelständische Unternehmen sehen sich globalen Herausforderungen gegenübergestellt. Ihre Antworten liegen häufig in eigenen Internationalisierungsschritten, die bis hin zur Gründung ausländischer Tochterunternehmen und damit zur Konzernbildung reichen. Diese neue Ausrichtung erfordert häufig, die Rechnungslegungsstrukturen zu überdenken und sich mit der Internationalen Rechnungslegung auseinander zu setzen. Es liegt nahe, die IFRS als einheitliche Grundlage zu verwenden.

Ob für Führungskräfte, Finanz- und Bilanzbuchhalter, Mitarbeiter von Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern oder Banken – das Thema Internationale Rechnungslegung hat inzwischen eine große Relevanz.

Auch in der betriebswirtschaftlichen Ausbildung wird den geänderten Anforderungen Rechnung getragen, Vorlesungen zur Internationalen Rechnungslegung finden sich zwischenzeitlich im Pflichtprogramm vieler Studiengänge.

Der vorliegende Schnelleinstieg richtet sich ebenso an Praktiker wie an Studierende. Er führt Schritt für Schritt durch die Regeln der IFRS und zeigt die Unterschiede zum HGB auf – der Leser kann sich einen schnellen Überblick über die IFRS verschaffen. Gleichzeitig finden Sie im Buch kontinuierlich Verweise auf die IFRS-Normen, die für die jeweils erläuterten Sachverhalte relevant sind. Leser, die ein bestimmtes Gebiet vertiefen möchten, können so gezielt im Regelwerk nachschlagen und Ihre Kenntnisse erweitern.

Viele praxisorientierte Beispiele, Übersichten sowie das umfangreiche Begleitmaterial auf der CD-ROM runden das Buch ab. Der Leser wird in kurzer Zeit einen fundierten Einblick in die komplexe Materie der IFRS gewinnen.

Unser Dank gilt unseren Lektoren Frau Kathrin Menzel-Salpietro und Herrn Helmut Haunreiter vom Rudolf Haufe Verlag für die kompetente und geduldige Betreuung während der Entstehungszeit dieses Buches.

Die Autoren und der Verlag sind für Hinweise und Anregungen der Leser stets dankbar.

Prof. Dr. Georg Hauer
Prof. Dr. Klaus Schneider

Ein kurzer Wegweiser

Um Ihnen die Arbeit mit dem Schnelleinstieg IFRS zu erleichtern, möchten wir Ihnen an dieser Stelle ein paar einführende Hinweise geben.

Bei den IFRS handelt es sich – anders als beim HGB – um einzelfallbezogene Regelungen, die untereinander keiner systematischen Ordnung folgen. Die Vorteile dieses Prinzips des Case Law liegen darin, dass jeder Sachverhalt genau geregelt wird. Zwangsläufig treten damit aber Wiederholungen auf. So entsprechen beispielsweise die Bewertungskriterien für Sachanlagen weitgehend denen für immaterielle Vermögensgegenstände, sie werden aber innerhalb des Regelwerks der IFRS in unterschiedlichen Normen geregelt.

Das Buch nimmt diesen Charakter der IFRS auf und erläutert in den verschiedenen Abschnitten einzelne Bestimmungen, die zum Teil fast deckungsgleich oder zumindest sehr ähnlich auch für andere Sachverhalte gelten, jeweils aufs Neue.

Die einzelfallbezogenen Regeln der IAS/IFRS sind sehr umfangreich. Die Normen zu zitieren ist alleine aus Platzgründen nicht möglich. Vor allem aber würde es der wichtigsten Vorgabe des Schnelleinstiegs nicht dienen: die Leser schnell und kompakt mit praxisrelevanten Informationen zu versorgen.

Sie werden aber im Buch immer wieder genaue Verweise auf konkrete IAS/IFRS-Normen oder das Framework finden. Leser, die ein bestimmtes Gebiet vertiefen möchten, profitieren von den Hinweisen, da Sie gezielt in einzelnen Regeln nachlesen können. Im Internet finden Sie kostenlos die IAS/IFRS-Normen unter folgenden Adressen:

- http://www.ifrs-portal.com/Texte_deutsch/Standards/Standards_2005.html
- <http://www.iasplus.de/standards/standards.php>
- http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/ias_de.htm

Zusätzlich befinden sich die folgenden Standards mit ihrem vollständigen deutschen Wortlaut auf der CD-ROM:

- IAS 1
- IAS 8
- IAS 16
- IAS 39
- IFRS 1

Im Buch sind die Stellen, die auf die genannten Regeln verweisen, durch einen Hinweis am Seitenrand gekennzeichnet.



Siehe CD-ROM

Zur Zitierung der einzelnen Normen sollten Sie Folgendes wissen: Wie Sie im Kapitel 2 „Die Grundzüge der IFRS“ (Seite 24) erfahren werden, beinhaltet das Regelwerk der IFRS aufgrund seiner geschichtlichen Entwicklung sowohl IAS- als auch IFRS-Normen, die gleichwertig angewendet werden. Ist das gesamte Regelwerk gemeint, wird im Buch einheitlich von den IFRS gesprochen. Wird hingegen auf einzelne Normen verwiesen, wird zwischen IFRS und IAS differenziert.

Im Schnelleinstieg IFRS finden Sie umfassende Übersichten, welche die Unterschiede zwischen den Vorschriften der IFRS und des HGB zeigen. Zusätzlich werden diese Unterschiede an den entsprechenden Stellen im Buch ausführlich erläutert. Diese Passagen sind ebenfalls am Seitenrand hervorgehoben.



HGB-IFRS

Viele Beispiele im Buch beschreiben zunächst einen Sachverhalt, anschließend sehen Sie den dazu passenden Lösungsvorschlag. Auf der CD-ROM finden Sie alle Beispiele, die durch einen Hinweis am Seitenrand gekennzeichnet sind, getrennt nach Sachverhalt und Lösungsvorschlag. So erfüllen die Beispiele zwei Aufgaben gleichzeitig: Zum einen veranschaulichen sie Inhalte, die im Buch beschrieben sind, zum anderen können Sie mithilfe der CD-ROM alle Beispiele als Übungen verwenden.



Siehe CD-ROM

Weiterhin finden Sie auf der CD-ROM verschiedene Excel-Rechner, die Sie an Ihre konkreten Erfordernisse anpassen und für die tägliche Arbeit verwenden können. Achten Sie auf das Symbol am Seitenrand.



Siehe CD-ROM

Wie Sie in den folgenden Kapiteln erfahren werden, berührt eine Umstellung auf IFRS das in einem Unternehmen bestehende Controllingsystem. Kapitel 8 „IFRS und Controlling“ (Seite 244) gibt zu diesem Thema eine Einführung. Besonders Controller wollen sich möglicherweise gründlicher mit der Materie beschäftigen. Die CD-ROM bietet den Interessierten deshalb eine vertiefende Erweiterung des Einführungskapitels.



Siehe CD-ROM

Viele Übersichten aus dem Buch, finden Sie auch auf der CD-ROM. Achten Sie auf das Symbol am Seitenrand. Sie können diese Übersichten beispielsweise ausdrucken und als Checklisten verwenden.

1 Die Umstellung auf IFRS – ein erster Überblick

Immer mehr – auch deutsche – Unternehmen entscheiden sich freiwillig oder unter dem Druck der EU-Verordnung von 2002 für die Bilanzierung nach International Financial Reporting Standards (IFRS). Diese am 19.7.2002 vom EU Parlament verabschiedete IAS-Verordnung ist ein entscheidender Meilenstein im Bemühen um eine einheitliche Internationale Rechnungslegung. Sie sieht für Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen die Verpflichtung vor, nach dem 1.1.2005 Konzernabschlüsse gemäß IFRS aufzustellen. Damit wird zumindest innerhalb der Europäischen Union der Weg für eine Harmonisierung der Rechnungslegungs- und Bilanzierungsansätze bereitet.



Siehe CD-Rom

1.1 Wer muss umstellen?

Zunächst muss unterschieden werden zwischen:

- kapitalmarktorientierten Unternehmen, die einen Einzelabschluss aufstellen, und
- kapitalmarktorientierten Konzernen, die einen Konzernabschluss aufstellen.

Kapitalmarktorientiert ist ein Unternehmen dann, wenn es an einem amtlichen Handel oder regelten Markt in einem EU Mitgliedstaat Wertpapiere emittiert hat. Der Freiverkehr zählt hier nicht dazu. Seit dem 01.01.2007 wird das Mutterunternehmen eines Konzerns bereits als kapitalmarktorientiert klassifiziert, wenn es bis zum Bilanzstichtag lediglich den Antrag auf Zulassung des Wertpapiers am inländischen amtlichen Handel oder regelten Markt gestellt hat (§ 315a Abs. 2 i. V. mit Artikel 58 Abs. 3 S. 2 EGHGB).



Siehe CD-Rom

Kapitalmarktorientierte Konzerne

Alle **kapitalmarktorientierten Konzerne**, die einen **Konzernabschluss** aufstellen, müssen gem. der EU-Verordnung Nr. 1606/2002 für jedes Geschäftsjahr, das am oder nach dem 01.01.2005 beginnt, einen IFRS-Abschluss erstellen. In der oben genannten EU-Verordnung gab es ursprünglich ein Mitgliedstaatenwahlrecht. Danach konnte die deutsche Regierung eigenständig entscheiden,

- Konzernen mit Sitz in Deutschland, die an einer Börse außerhalb der EU Mitgliedstaaten (z. B. an der New York Stock Exchange - NYSE in den USA) gelistet sind und
- die dort geforderten US-GAAP Abschlüsse, seit dem Geschäftsjahr, das vor dem 11.9.2002 begann, aufstellen oder
- den Kapitalmarkt lediglich über Fremdkapital in Anspruch nehmen

einen Aufschub von zwei Jahren bis zur Anwendung von IFRS zu geben. Dieses Mitgliedstaatenwahlrecht ist inzwischen abgelaufen (Artikel 57 Satz 1 Nr. 1 und 2 EGHGB). Gleichzeitig entfällt die Vorschrift des § 292a HGB und die damit gegebene Möglichkeit, anstelle eines HGB-Konzernabschlusses einen Konzernabschluss nach anderen internationalen Rechnungslegungsstandards (z. B. US-GAAP) aufzustellen. Für das Geschäftsjahr, das nach dem 31.12.2006 begonnen hat, muss jetzt ein IFRS-Abschluss erstellt werden.

Für **Kapitalmarktorientierte Unternehmen**, die einen **Einzelabschluss** aufstellen, besteht, wie auch für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen mit Einzelabschluss, weiterhin die Option einen zusätzlichen IFRS-Abschlusses aufzustellen. Dieser freiwillig erstellte IFRS-Abschluss entbindet das Unternehmen allerdings nicht von der Pflicht, einen handelsrechtlichen Abschluss zu erstellen. Dies ergibt sich aus der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Abschlusses für die Steuerbilanz und für die Bemessung der Gewinnausschüttung.

Nicht kapitalmarktorientierte Konzerne

Konzerne, die **nicht kapitalmarktorientiert** sind, erhalten weiterhin mit § 315a Abs. 3 HGB das Wahlrecht, anstelle des handelsrechtlichen Konzernabschlusses einen IFRS-Abschluss aufzustellen. Dieses Wahl-

recht gibt vor allem mittelständischen Konzernen noch ausreichend Vorlaufzeit, sich mit einer Umstellung auf IFRS auseinanderzusetzen. Über kurz oder lang wird höchstwahrscheinlich auch der Mittelstand, trotz des gesetzlich verankerten Wahlrechts, unter dem Druck der Banken und sonstigen Kapitalgeber „freiwillig“ zusätzlich einen IFRS-Abschluss aufstellen.

Kleinere Unternehmen mit Einzelabschluss

Kleine und mittelständische Unternehmen, die einen **Einzelabschluss** aufstellen, haben durch das Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (besser bekannt als Bilanzrechtsreformgesetz - BilReG) seit dem 01.01.2005 die Möglichkeit, freiwillig einen Einzelabschluss nach IFRS aufzustellen. Dieser IFRS-Abschluss entbindet das Unternehmen jedoch nicht von der Pflicht zur Erstellung eines handelsrechtlichen Abschlusses. Für Zwecke der Besteuerung bleibt es (noch) bei der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Einzelabschlusses für das Erstellen der Steuerbilanz.

Gleiches gilt für die Kapitalerhaltungsregeln im Gesellschafts- und Insolvenzrecht. Auch sie basieren weiterhin auf dem handelsrechtlichen Abschluss. Der freiwillig zusätzlich erstellte IFRS-Abschluss dient somit ausschließlich Zwecken der Offenlegung. Ergänzend soll angemerkt werden, dass für Publizitätszwecke im Bundesanzeiger der freiwillig erstellte IFRS-Einzelabschluss den handelsrechtlichen Abschluss ersetzen kann (§ 325 Abs. 2a HGB). Allerdings ist dies für kleine und mittelständische Unternehmen nicht von Belang, da die Offenlegung nur große Kapitalgesellschaften betrifft.

Die EU-Verordnung ermöglicht es der Deutschen Regierung, eigenständig den IFRS-Abschluss für den Einzelabschluss zuzulassen oder gar vorzuschreiben. Kleine und mittelständische Unternehmen sollten deshalb das Thema IFRS stets mitverfolgen und bereits erste Basisüberlegungen zu einer möglichen Einführung anstellen.

Die folgende Übersicht fasst abschließend zusammen, wer einen IFRS-Abschluss aufstellen muss:

	Konzernabschluss	Einzelabschluss
Kapitalmarktorientierte Unternehmen	Verpflichtung einen IFRS-Abschluss zu erstellen IFRS-Abschluss ersetzt HGB-Abschluss mit befreiender Wirkung	Mitgliedsstaatenwahlrecht, derzeit freiwillige Erstellung eines zusätzlichen IFRS-Abschlusses Keine befreiende Wirkung, Ausnahme: Publizitätszweck im BA
andere Unternehmen	Mitgliedsstaatenwahlrecht, derzeit freiwillige Erstellung eines zusätzlichen IFRS-Abschlusses freiwilliger IFRS-Abschluss ersetzt HGB-Abschluss mit befreiender Wirkung	Mitgliedsstaatenwahlrecht, derzeit freiwillige Erstellung eines zusätzlichen IFRS-Abschlusses Keine befreiende Wirkung, Ausnahme: Publizitätszweck im BA

Übersicht: Wer muss einen IFRS-Abschluss aufstellen?

1.2 Welche Folgen hat die Umstellung?

Die Umstellung der Rechnungslegung auf IFRS hat in fast allen (Konzern-)Bilanzen deutscher Unternehmen zu einer **Erhöhung des Eigenkapitals** geführt. Dies resultierte daraus, dass innerhalb der IFRS die Wertänderungen, z. B. durch eine Erhöhung der Vermögenswerte oder eine Reduzierung von Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen, in die Gewinnrücklage gebucht werden.

Eine Erhöhung des Eigenkapitals ist regelmäßig mit einer Verbesserung wichtiger Bilanzkennzahlen und des Ratings verbunden. Wenn dies zunächst sehr verlockend klingen mag, kann aber auch der gegenteilige Effekt eintreten. Das ist u. a. immer dann der Fall, wenn in Pensionsrückstellung große Beträge an künftig zu erwartenden Lohnsteigerungen eingerechnet werden müssen.

Außerdem erreichen die Auswirkungen auf das Eigenkapital häufig nur im Umstellungsjahr eine bedeutende Größe und sind in den Folgejahren eher begrenzt. Der Effekt der Eigenkapitalerhöhung kann sich sogar im Verlauf der Zeit durch höhere Abschreibungsvolumina aus den gesteigerten Vermögenswerten wieder umkehren und belastet dann ggf. das künftige Ergebnis negativ.

Durch die erhebliche **Reduzierung stiller Reserven** und einem durchschnittlich früheren Ausweis von Gewinnen wird es innerhalb der IFRS zu größeren Gewinn- und damit Dividendenschwankungen kommen. Beim Ausweis von Gewinnen kommt hinzu, dass auch unrealisierte Gewinne dargestellt werden, was handelsrechtlich durch § 252 (1) S. 1 Nr. 4 unmöglich wäre.

Die Umstellung von HGB auf IFRS bringt einige Erleichterungen und Vorteile für international aufgestellte Konzerne mit sich. Durch die unternehmensweit einheitliche Verwendung von IFRS sind der Austausch und die Kommunikation zwischen den Abteilungen des Rechnungswesens einfacher und schneller. Auch das Risikoprofil des gesamten Konzerns lässt sich zeitnah und kosteneffizient kontrollieren. Was allerdings bleibt, ist die Aufstellung einer („Steuer-“)Bilanz nach deutschem Steuerrecht, da die IFRS-Bilanz nicht als Grundlage für die Besteuerung dient.

Im Kapitel „7 Auf IFRS umstellen – die Eröffnungsbilanz“ auf Seite 216 ff. finden Sie detaillierte Hinweise auf mögliche Chancen und Risiken, die mit einer Umstellung von HGB auf IFRS verbunden sind.

1.3 Lohnt sich eine freiwillige Umstellung?

Muss ein börsennotiertes Unternehmen aufgrund von gesetzlichen und börsenrechtlichen Vorgaben die Umstellung der Rechnungslegung auf IFRS durchführen, stellt sich nicht die Frage, ob eine Einführung betriebswirtschaftlich sinnvoll ist. Anders bei Unternehmen, die derzeit noch ein Wahlrecht zur Einführung und Anwendung von IFRS haben. Zu dieser Gruppe gehört insbesondere der Mittelstand.

Damit stellt sich die Frage, ob es derzeit betriebswirtschaftlich sinnvoll sein kann, die handelsrechtliche Rechnungslegung durch einen zusätzlichen freiwilligen IFRS-Abschluss zu ergänzen.

Was wird die Umstellung kosten?

Eine Reihe von Managementzeitschriften und auch betriebswirtschaftliche Fachliteratur diskutiert regelmäßig die **freiwillige Umstellung der Rechnungslegung auf IFRS**. Es finden sich jedoch kei-

ne wertmäßigen Angaben zu den durch die Umstellung entstandenen Kosten. Als potenzieller Nutzen wird die Erhöhung des Eigenkapitals und damit verbunden die Verbesserung von eigenkapitalbezogenen Kennzahlen mit ihrem positiven Effekt auf ein besseres Ratingergebnis herausgehoben. Das Unternehmen profitiert von dem besseren Rating mit günstigeren Darlehenszinssätzen oder erhält dadurch überhaupt erst einen Kredit. Was kostet jedoch dieser Nutzen?

Kosten

An dieser Stelle kann sicherlich keine pauschale Aussage über die Höhe der Umstellungskosten gemacht werden. Allerdings können die **Hauptkostentreiber** identifiziert und aufgezeigt werden. Das Unternehmen kann auf dieser Grundlage für die eigene individuelle Umstellung eine erste grobe Schätzgröße errechnen und prüfen, ob die Umstellung tatsächlich betriebswirtschaftlich sinnvoll sein kann. Folgende Sachverhalte beeinflussen neben der Größe und Komplexität des Unternehmens maßgeblich die Gesamtkosten der Umstellung:

- Wie umfangreich ist der **externe Beratungsbedarf** durch z. B. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und IT-Experten?
Kosten: Honorar, Reisekosten, Spesen
- Welche **Geschäftsbereiche** und wie viele Mitarbeiter sind in welcher Art und Weise betroffen?
Kosten: Arbeitskosten eigener Mitarbeiter
- Ist in quantitativer und qualitativer Hinsicht geeignetes Personal vorhanden und in welchem Umfang bedarf es zusätzlicher **personeller Ressourcen**?
Kosten: Aus- und Weiterbildungskosten, zusätzliche Personalkosten
- Wie viele und welche **Geschäftsprozesse** müssen durch die Umstellung angepasst werden?
Kosten: Arbeitskosten eigener Mitarbeiter
- In welchem Ausmaß muss die verwendete **Hard- und Software** adaptiert werden?
Kosten: Hard- und Softwarekosten, Arbeitskosten eigener Mitarbeiter, Schulungen

- Art und Ausmaß der Bilanzierungsunterschiede zwischen dem bisherigen HGB-Abschluss und dem Abschluss nach IFRS?
Kosten: zusätzlicher Beratungsaufwand, Arbeitskosten eigener Mitarbeiter
- Gibt es **bilanzielle Sonderthemen** (z. B. langfristige Fertigungsaufträge)?
Kosten: zusätzlicher Beratungsaufwand, Arbeitskosten eigener Mitarbeiter
- Muss erstmals ein **konsolidierter Abschluss** erstellt werden?
Kosten: zusätzlicher Beratungsaufwand, Arbeitskosten eigener Mitarbeiter

Der Faktor Zeit ist bei allen genannten Sachverhalten eine weitere wesentliche Einflussgröße auf die Umstellungskosten. Zeitfaktor

Hat das Unternehmen eine grobe Aufstellung der Umstellungskosten erstellt, so darf es am Ende nicht die künftig anfallenden **Folgekosten** vergessen. Hierzu zählen vor allem Kosten, die entstehen, um neue und überarbeitete IFRS-Normen in die eigene Rechnungslegungspraxis zu integrieren. Im Unterschied zur Änderung handelsrechtlicher Normen werden vom IASB im Durchschnitt alle drei Jahre neue Standards eingeführt und existierende geändert.

Betrachtet man die Vielzahl an Projektierungen¹ im Arbeitspapier der IASB für 2008, gewinnt man den Eindruck, dass sich die Änderungsgeschwindigkeit noch erhöhen könnte. Vermutlich müssen immer häufiger neue bzw. überarbeitete Normen berücksichtigt werden. Dazu bedarf es qualifizierter und entsprechend hoch dotierter Mitarbeiter. Um einen IFRS-konformen und aussagekräftigen Jahresabschluss sicherzustellen, erscheint es unumgänglich, konstant ein Budget für externe Beratung einzuplanen – weil die Thematik sehr komplex ist.

Wie wirkt sich die Umstellung auf Rating und Kennzahlen aus?

Neben den Umstellungskosten stellt sich auch die zentrale Frage nach den Auswirkungen von IFRS auf wichtige Finanz- und Steuerungskennzahlen. Vor jeder geplanten freiwilligen Umstellung der Auswirkungen

¹ <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/IASB+Work+Plan.htm>
(Stand: 30.6.07 sind 15 IFRS Änderungen / Neuerungen geplant)

Rechnungslegung auf IFRS muss sich das Unternehmen darüber im Klaren werden, welche **finanz- und betriebswirtschaftlichen Auswirkungen** aus der Anwendung der IFRS resultieren können. Eventuelle negative Einflüsse auf das Rating des Unternehmens würden Folgekosten in Form von Darlehenszinssatzverteuerungen verursachen.

Das Unternehmen sollte deshalb, bevor es sich für eine zusätzliche freiwillige Rechnungslegung nach IFRS entscheidet, detailliert prüfen, welche Konsequenzen damit verbunden sind. Nur so lässt sich eine Umstellungsentscheidung auf fundierter Informationsgrundlage treffen und ein möglichst kosteneffizienter und risikoarmer Umstellungsprozess realisieren.

Auf Basis des aktuellen Erkenntnisstands zur IFRS-Einführung lässt sich keine pauschale Empfehlung zur freiwilligen Umstellung von HGB auf IFRS aussprechen. Eine Ausnahme stellen **Personengesellschaften** dar. Hier werden in IFRS die Kapitaleinlagen der Gesellschafter von Eigenkapital in Fremdkapital umstrukturiert. Diese Änderung führt fast immer dazu, dass sich die Eigenkapitalquote und andere Bilanzkennzahlen merklich verschlechtern. Personengesellschaften kann deshalb aus heutiger Sicht eine freiwillige Umstellung nicht empfohlen werden.

Ob sich das **Aufwand-Nutzen-Verhältnis** einer freiwilligen Umstellung für ein Unternehmen positiv darstellen wird, muss jedes Unternehmen durch eine individuelle Umstellungsanalyse herausfinden. Denn der Preis, den ein Unternehmen für eine Erhöhung des Eigenkapitals und eine Verbesserung von eigenkapitalbezogenen Kennzahlen bezahlen müsste, könnte im Einzelfall zu hoch sein.

1.4 HGB und IFRS – die Unterschiede im Überblick

Jeder Jahresabschluss dient der Information der Abschlussadressaten. Hier unterscheiden sich HGB und IFRS hinsichtlich des Rechnungslegungszwecks klar voneinander. Die Hauptadressaten des HGB-Abschlusses sind die Fremdkapitalgeber des Unternehmens. Die Vorschriften des HGB sind vom Gedanken des Gläubigerschutz-

zes geprägt. Entsprechend stellt das HGB das „Vorsichtsprinzip“ bei der Gewinnermittlung in den Mittelpunkt.

Die IFRS zielen hingegen vorrangig darauf ab, die Informationsbedürfnisse von Anlegern – also den Investoren – zu befriedigen (Framework 10). Hauptziel ist, Informationen zu vermitteln, welche die Vermögens-, Finanz- (financial position) und Ertragslage (performance) mit Blick auf die zukünftige Entwicklung des Unternehmens betreffen (true and fair view).

Diese unterschiedlichen Grundausrichtungen von HGB und IFRS bedingen zwangsläufig auch unterschiedliche Regelungen für das Erstellen des Jahresabschlusses. Im weiteren Verlauf des Buchs werden die Unterschiede an den relevanten Stellen jeweils genau erläutert. Das Paragrafensymbol am Seitenrand kennzeichnet diese Textpassagen.

Vorab soll die nachstehende Gegenüberstellung einen Schnellüberblick darüber geben, worin sich HGB und IFRS unterscheiden.

Folgende Rechnungslegungsinstrumente gehören in den IFRS- bzw. in den HGB-Abschluss:



Abschlussbestandteile	IFRS Abschluss	HGB Abschluss
Rechnungslegungs-komponente	Pflichtbestandteil nach IFRS	Pflichtbestandteil nach HGB
Bilanz (Balance Sheet)	ja IAS 1.8	ja § 242 Abs. 1
GuV-Rechnung (Income Statement)	ja IAS 1.8	ja § 242 Abs. 1
Kapitalflussrechnung (Cash flow Statement)	ja IAS 1.8	
Eigenkapitalveränderungsrechnung (Changes in Equity)	ja IAS 1.8	
Anhang (Notes)	ja IAS 1.8	Haftungsbeschränkte Unternehmen §§ 246 Abs. 1, 289
Segmentbericht (Segment Reporting)	ja (Unternehmen, deren Wertpapiere öffentlich gehandelt werden oder sich im Zulassungsprozess befinden) IAS 14	



Siehe CD-ROM