

Lösungen zu Kapitel 2:

Institutionelle Grundlagen der Internationalen Rechnungslegung

Aufgabe 1:

- a) Die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für europäische sowie deutsche Unternehmen haben sich spätestens mit der Gründung der Europäischen Währungsgemeinschaft (EWG) im Jahre 1957 stetig verändert. Die in der heutigen Europäischen Union (EU) ansässigen Unternehmen agieren, wie auch andere Unternehmen weltweit, in einer hochgradig arbeitsteiligen und globalisierten Welt, in der Beschaffung und Absatz, aber auch Finanzierung und Investitionen kaum noch ausschließlich auf inländischen Märkten erfolgen. Diese Internationalisierung der Unternehmenstätigkeit macht es unter anderem notwendig, die Rahmenbedingungen für grenzüberschreitende unternehmerische Tätigkeit auf Beschaffungs-, Absatz- und Kapitalmärkten anzupassen und zu harmonisieren. Dies gilt auch für die deutsche Unternehmen betreffende Rechnungslegungsregulierung, die in den letzten Jahrzehnten mit der Internationalisierung der Unternehmenstätigkeit Schritt halten musste. Diese Entwicklung kann in verschiedene Phasen unterteilt werden (siehe hierzu die Abbildung 2.1 sowie die entsprechenden Ausführungen), wobei die EU-Verordnung „Nr. 1606/2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards“ (sog. „IAS-Verordnung“) den Beginn der bei dieser Unterteilung 4. Phase darstellt und kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen seit 2005 verpflichtet, ihre Konzernabschlüsse nach IFRS aufzustellen (Art. 4). Als kapitalmarktorientiert gelten hierbei alle Unternehmen, deren Wertpapiere (Eigenkapital- und/oder Fremdkapitaltitel) am jeweiligen Bilanzstichtag in einem beliebigen EU-Mitgliedstaat zum Handel in einem geregelten Markt zugelassen sind (vgl. § 264d HGB i.V.m. § 2 Abs. 5 WpHG). Eine Übergangsfrist bis 2007 wurde insbesondere denjenigen Unternehmen eingeräumt, die wegen eines US-Börsenlistings den US-GAAP folgten. Gleiches galt für Unternehmen, die ausschließlich aufgrund emittierter Fremdkapitaltitel unter den Anwendungsbereich der EU-Verordnung fallen (Art. 9). Die IAS-Verordnung räumt den Mitgliedstaaten außerdem das Recht ein, den Anwendungsbereich der IFRS auszudehnen. So ist es den Mitgliedstaaten freigestellt, die Anwendung der IFRS auch im Konzernabschluss nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen sowie im Einzelabschluss kapitalmarkt- sowie nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen per Wahlrecht zuzulassen oder gar vorzuschreiben (Art. 5). Der deutsche Gesetzgeber reagierte hierauf mit dem Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) 2004. Das HGB wurde u.a. um § 315a¹ ergänzt, der zunächst die von der EU-Verordnung betroffenen Unternehmen von der Anwendung handelsrechtlicher Konzernrechnungsnormen weitgehend befreit. In § 315a Abs. 3 HGB ist darüber hinaus ein Wahlrecht enthalten, das auch nicht kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen die befreiende Aufstellung eines IFRS-Konzernabschlusses erlaubt. Der deutsche Gesetzgeber gibt da-

1 Im Zuge des Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz), wird aus § 315a HGB im Regierungsentwurf § 315e HGB-E (Stand: 01.01.2017).

mit das Mitgliedstaatenwahlrecht der IAS-Verordnung an alle konzernrechnungslegungspflichtigen Unternehmen weiter. Obwohl § 290 HGB grundsätzlich davon ausgeht, dass ein Mutterunternehmen als Kapitalgesellschaft organisiert ist, trifft dieses Wahlrecht auch bestimmte Personengesellschaften und Einzelkaufleute, sofern diese gemäß § 264a HGB oder § 11 PublG ebenfalls als Mutterunternehmen konzernrechnungslegungspflichtig sind. Selbiges gilt für bestimmte Branchen, für die §§ 290 ff. HGB gelten, z.B. für Kreditinstitute unabhängig von ihrer Größe und ihrer Rechtsform (§ 340i HGB). Zudem wurde § 325 HGB um zwei weitere Absätze ergänzt. Nach § 325 Abs. 2a HGB ist es den Unternehmen erlaubt, anstelle des handelsrechtlichen Einzelabschlusses einen Einzelabschluss nach IFRS zu veröffentlichen, sofern den in Absatz 2b aufgeführten Voraussetzungen entsprochen wird. Die befreiende Wirkung beschränkt sich aber nur auf die Offenlegung, nicht auf dessen Erstellung. Dies bedeutet de facto, dass deutsche Unternehmen zusätzlich zum HGB-Einzelabschluss einen IFRS-Einzelabschluss für Offenlegungszwecke erstellen dürfen. Von dieser Möglichkeit sind sämtliche Unternehmen betroffen, die ihren Einzelabschluss offen legen müssen. Neben den Kapitalgesellschaften sind dies Nicht-Kapitalgesellschaften, die insbesondere unter § 264a, § 340i HGB oder § 9 PublG fallen. Die Abbildung 2.3 fasst die Umsetzung der IAS-Verordnung durch den deutschen Gesetzgeber zusammen.

- b)** Das IASB sieht sich heute als globaler Standardsetzer und hat sich die Aufgabe gestellt, hochwertige, weltweit akzeptierte Rechnungslegungsstandards zu entwickeln, zu veröffentlichen und auf deren weltweit einheitliche Anerkennung, Anwendung und Einhaltung hinzuwirken. Um diesen Anforderungen gerecht zu werden, unterzog sich das frühere IASC im Jahre 2001 einer Reorganisation. Das daraus resultierende Organisationsmodell ähnelt dem des US-amerikanischen FASB. Von besonderer Bedeutung sind hier insbesondere das IASB, das die Standards entwickelt, sowie die IFRS Foundation, die für die Überwachung und Finanzierung des IASB verantwortlich ist und letztlich die gesamte Organisationsstruktur bereitstellt. Die Abbildung 2.4 gibt einen Überblick über die Organisationsstruktur der IFRS Foundation und stellt die Rolle des IASB als zentrales Gremium heraus.

Das IASB hat mit seinen satzungsmäßig 14 Mitgliedern die alleinige Verantwortung für die gesamte fachliche Agenda und alle damit zusammenhängenden Projektarbeiten. Kernaufgabe ist die Entwicklung und Verabschiedung von International Financial Reporting Standards (IFRS) sowie die Verabschiedung von Interpretationen der IFRS. IASB-Mitglieder sollen als persönliche, unabhängige Mandatsträger im öffentlichen Interesse handeln. Um der Ausgewogenheit von Erfahrungen und Sichtweisen Willen, sollen die Boardmitglieder hinsichtlich des beruflichen Hintergrunds und der geographischen Herkunft ein möglichst breites Spektrum abdecken. Dabei wird die Bedeutung der Diversität in Bezug auf den fachlichen Hintergrund besonders betont. Die geographische Einteilung wird der Idee nach analog zu der der Treuhänder vorgenommen. Die Regionen „Americas“, Europa und Asien stellen jeweils vier, Afrika einen Vertreter. Ein weiteres Mitglied kann unter Berücksichtigung der Ausgewogenheit aus einer beliebigen Region stammen. Die Treuhänder ernennen eines der Boardmitglieder zum

Vorsitzenden (Chairman) des Board, der durch bis zu zwei Stellvertreter vertreten werden kann. Erster Chairman des IASB war von 2001 bis 2011 Sir David Tweedie, der anschließend von dem Niederländer Hans Hoogervorst abgelöst wurde. Alle Mitglieder des IASB, inklusive des Chairman, werden von den Treuhändern für eine Amtszeit von fünf Jahren ernannt. Eine einmalige Wiederernennung für weitere drei bis fünf Jahre ist zulässig. In jedem Fall darf die Amtszeit insgesamt zehn Jahre nicht überschreiten. Das IASB trifft seine Entscheidungen grundsätzlich mit einfacher Mehrheit. Bei der Verabschiedung von Standards einschließlich ihrer Entwürfe sowie der Interpretationsbedarf es jedoch einer Mehrheit von mindestens neun (acht, falls das Board aus weniger als 14 Mitgliedern besteht) Stimmen, wobei jedes Boardmitglied unabhängig von seiner Funktion oder seinem Beschäftigungsverhältnis eine Stimme besitzt.

Der idealtypische Entstehungsprozess der Standards (formelles Standardsetzungsverfahren oder „Due Process“) stellt sich wie in Tabelle 2.2 gezeigt dar. Dabei ist dieser idealtypische Verlauf jedoch nicht als starrer Ablaufplan zu verstehen. Rückkopplungen oder zusätzliche Erörterungen sind durchaus möglich. So kann das IASB z.B. ohne weiteres ein zusätzliches Diskussionspapier veröffentlichen, um weitere Stellungnahmen einzufordern oder bei Bedarf einen zusätzlichen Exposure Draft (sog. Re-Exposure Draft) herausgeben, wodurch die Schleife aus Exposure Draft, Kommentierung sowie anschließender Auswertung und Beratung erneut angestoßen und durchlaufen wird. Zu beachten ist ferner der in Folge der Finanz- und Wirtschaftskrise zugelassene sog. „Fast Track Due Process“. Demnach dürfen in Ausnahmesituationen und nur mit qualifizierter Mehrheit der Trustees die Perioden zur öffentlichen Stellungnahme verkürzt werden, sodass sie kürzer sind als es im „Due Process Handbook“ für das gewöhnliche Standardsetzungsverfahren vorgegeben ist

- c) Das Standardsetzungsverfahren des IASB ist zunächst grundsätzlich als sehr transparent zu bezeichnen und so hat die gesamte interessierte Öffentlichkeit, gleich ob als Privatperson oder als Vertreter einer bestimmten Institution oder Organisation agierend, die Möglichkeit, im Rahmen der Kommentierung der Diskussionspapiere oder Standardentwürfe die jeweiligen Ansichten in ein laufendes Verfahren einzubringen. Ein direkter Einfluss des deutschen Gesetzgebers auf die IFRS besteht jedoch nicht. Die Einflussnahme ist allenfalls mittelbar möglich. Einerseits könnte hier auf europäischer Ebene (z.B. über das EU-Parlament oder die Kommission) Einfluss auf den Prozess der rechtlichen Anerkennung (sog. „Endorsement Mechanism“) der von dem privatrechtlich organisierten IASB erlassenen Standards in der EU genommen werden, was wiederum auf die inhaltliche Ausgestaltung der Standards selbst rückwirken könnte. Seitens der EU wird derzeit jedenfalls auch ein stärkerer Einfluss auf die IFRS angestrebt. Andererseits wäre ein mittelbarer Einfluss über die verschiedenen deutschen Vertreter in den einzelnen im Standardsetzungsverfahren beteiligten Gremien vorstellbar. So erfolgt im Rahmen der sog. „Liaison Aktivitäten“ der Austausch zwischen IASB und bestimmten nationalen Standardsetzern. Das DRSC als deutsches Rechnungslegungsgremium hat im jährlichen Wechsel mit den Standardsetzern Frankreichs, Italiens und Großbritanniens zudem einen Sitz im IFRS Advisory Council, welches das IASB in

fachlicher Hinsicht berät. In diesem könnten grundsätzlich auch weitere Vertreter aus Deutschland als Repräsentanten der Ersteller, der Prüfer oder der Adressaten einen Sitz haben (die Mitglieder werden von den Treuhändern ernannt). Ferner könnten deutsche Vertreter grundsätzlich auch in den weiteren ständigen Beratungsgremien (Advisory Bodies) des IASB mitwirken, wobei die jeweils unterschiedlichen Regularien zu Ernennung und Mitgliedschaft zu beachten sind. So organisieren sich zum Beispiel die nationalen Standardsetzer im Accounting Standards Advisory Forum (ASAF), Investoren und Analysten im Capital Markets Advisory Committee (CMAC) und die Abschlussersteller im Global Preparers Forum (GPF). Mittelbare Einflussmöglichkeiten könnten sich möglicherweise auch aus der Finanzierung der IFRS Foundation ergeben. Die Organisation finanziert sich zum Großteil aus freiwilligen Spenden, die von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Unternehmen oder nationalen Instanzen geleistet werden und erfährt seit 2010 auch eine nicht unerhebliche finanzielle Unterstützung durch die EU, was eine gewisse Gefahr potentieller Abhängigkeitsbeziehungen des IASB bergen könnte.

Aufgabe 2:

- a) Das Regelsystem der IFRS umfasst verschiedene Verlautbarungen des IASB, die in der Abbildung 2.6 dargestellt sind. Kernstück des IFRS-Regelwerkes sind die eigentlichen Rechnungslegungsstandards, die IFRS im weiteren Sinne. Zusammen mit den vor 2002 entwickelten und noch gültigen IAS sind das die IFRS im engeren Sinne, wobei sämtliche Standards sowie Interpretationen (SIC bzw. IFRIC) unter dem Begriff IFRS subsumiert werden. Im Vorwort (Abs. 5) wird explizit darauf hingewiesen, dass sämtliche vor der Reorganisation veröffentlichten Standards und Interpretationen bis zu ihrer Überarbeitung oder Widerrufung uneingeschränkt gültig sind. Die eigentlichen Standards werden durch verschiedene Anhänge ergänzt, die zum Teil zu integralen Bestandteilen des jeweiligen Standards erklärt werden können und dann dieselbe Bindungswirkung entfalten. Diese Anhänge können neben den Definitionen der Kernbegriffe (diese sind bei älteren Standards regelmäßig im Anschluss an den Anwendungsbereich zu finden) auch Anwendungshinweise (Application Guidance, AG), Umsetzungsleitlinien (Implementation Guidance, IG), erläuternde Beispiele (Illustrative Examples, IE) sowie die Begründungserwägungen zur Verabschiedung neuer Standards (Basis for Conclusions, BC) und gegebenenfalls abweichende Meinungen einzelner Board-Mitglieder (Dissenting Opinions, DO) enthalten. Der Stellenwert der verschiedenen Verlautbarungen zueinander geht aus der Abbildung 2.7 hervor.
- b) Der IFRS for SMEs ist zwar schon 2009 vom IASB verabschiedet worden, bislang allerdings ohne konkrete Umsetzung auf europäischer oder gar deutscher Ebene. In der EU stehen sich zwei in etwa gleich große Lager von Befürwortern und Gegnern gegenüber. Heftige Kritik kommt insbesondere aus Deutschland. Abgesehen von schwer zu beurteilenden inhaltlichen Ausgestaltungsfragen steht auch die konzeptionelle Orientierung des IFRS for SMEs und die Eignung des IASB, dessen Expertise sich vor allem

auf kapitalmarktorientierte Rechnungslegung bezieht, zur Verabschiedung mittelstandstauglicher Rechnungslegungsregeln in der Kritik. Auch in den USA ist jetzt und künftig nicht zu erwarten, dass der IFRS for SMEs Anwendung erfährt. Im Gegenteil: Dortige Rechnungslegungsinstitutionen forcieren eigene Projekte zur komplexitätsreduzierten Rechnungslegung für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen. Andererseits verweist das IASB inzwischen auf weltweit mehr als 90 Staaten, die den IFRS for SMEs anwenden oder anzuwenden gedenken. Auch wenn dieser Anwenderkreis bisher fast ausschließlich Entwicklungs- und Schwellenländer umfasst, hat der IFRS for SMEs damit praktische Relevanz. Als jüngste Entwicklung in der Rechnungslegungsregulierung auf EU-Ebene ist die Zusammenfassung der 4. und 7. EG-Richtlinie in einer neuen Bilanzrichtlinie 2013/34/EU zu beobachten gewesen. Dabei sind allenfalls geringe materielle Änderungen aufgetreten. Neben einer verbesserten Vergleichbarkeit, u.a. durch reduzierte Mitgliedstaatenwahlrechte, steht diese Bilanzrichtlinie auch unter dem Ziel, die Rechnungslegungspflichten der Klein- und Kleinstunternehmen zu deregulieren und hier Erleichterungen zu schaffen. Die Umsetzung in das deutsche Handelsrecht erfolgte 2015 durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG), welches für ab dem 01.01.2016 beginnende Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden ist. In dieselbe Richtung zielt auch die sog. Micro-Richtlinie der EU (2012/6/EU), die Ende 2012 durch das Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBilG) in das HGB transformiert wurde. Ähnliche Überlegungen existieren im Übrigen auch beim IASB. Seit Juni 2013 liegt eine 100 Seiten umfassende Illustrative Guidance für „Micro-sized Entities“ vor, um diesen die Anwendung des IFRS for SMEs zu erleichtern. Abschließend bleibt festzuhalten, dass die Internationalisierung der Rechnungslegung und Rechnungslegungsregulierung einen unumkehrbaren Prozess darstellt. Die IFRS sind in der EU und in Deutschland fest verankert. Insbesondere aber auch wegen der von der HGB-Rechnungslegung adressierten Zahlungsbemessungsfunktion des Einzelabschlusses und die über die Maßgeblichkeit manifestierte Bedeutung der HGB-Rechnungslegung für die steuerliche Gewinnermittlung, wird das HGB seine Bedeutung für die deutschen Unternehmen wohl auf absehbare Zeit behalten. Eine gewisse Annäherung des HGB an die IFRS war jedoch im Rahmen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) zu beobachten, wenngleich sich diese beiden Rechnungslegungssysteme in ihrem funktionalen Fokus (Koordinations- vs. Bewertungsfunktion) nach wie vor unterscheiden.