

Marc Muff/Uwe Schneider

Gehört den IAS die Zukunft der Rechnungslegung in Deutschland?

Europäische Union setzt auf IAS

In den letzten Jahren hat sich die Europäische Union im Bereich der Rechnungslegung konsequent den International Accounting Standards IAS (zukünftig International Financial Reporting Standards IFRS) zugewendet. Diese Entwicklung hat sich unter anderem in der Fair-Value-Richtlinie, der IAS-Verordnung und der Modernisierungsrichtlinie niederschlagen.

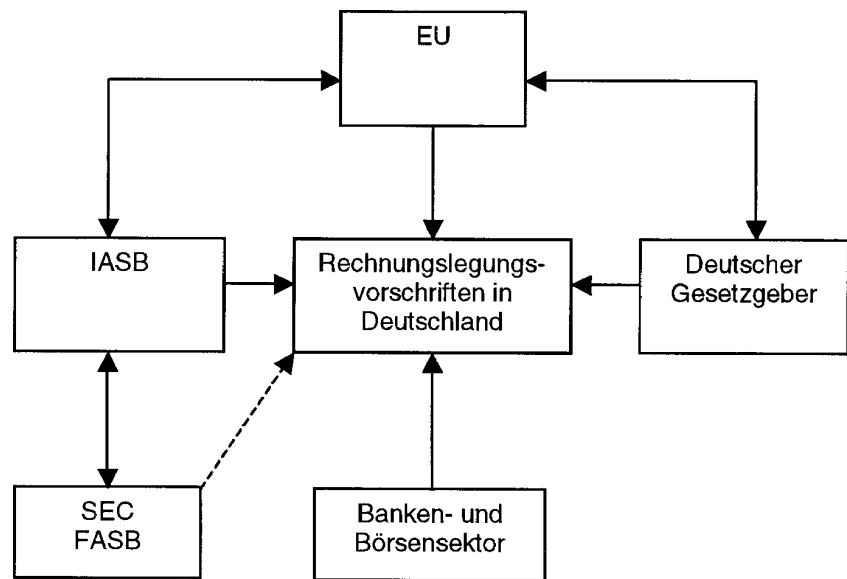
Die im Mai 2001 verabschiedete Fair-Value-Richtlinie verpflichtet die Mitgliedstaaten dazu, Unternehmen die Bewertung von Finanzinstrumenten mit dem beizulegenden Zeitwert (Fair Value) vorzuschreiben bzw. zu gestatten. Der deutsche Gesetzgeber hat die Fair-Value-Richtlinie noch nicht umgesetzt, ist dazu jedoch bis spätestens 31.12.2003 verpflichtet.

Nach der IAS-Verordnung vom Juli 2002 müssen kapitalmarkt-orientierte Unternehmen innerhalb der Europäischen Union ab 2005 ihre konsolidierten Abschlüsse nach IAS aufstellen. Die Verordnung wirkt unmittelbar in den Mitgliedstaaten und muss nicht durch die nationalen Gesetzgeber umgesetzt werden. Diesen wird in der Verordnung jedoch die Möglichkeit eingeräumt, die Anwendung der IAS als Pflicht bzw. Wahlrecht auch auf nicht kapitalmarkt-orientierte Unternehmen bzw. auf Einzelabschlüsse auszuweiten.

Mit der im Juli 2002 von der EU-Kommission vorgeschlagenen Modernisierungsrichtlinie sollen die Rechnungslegungsrichtlinien

so modifiziert werden, dass auch Unternehmen, die nicht von der IAS-Verordnung erfasst werden, IAS-konform Rechnung legen können. Dazu werden in der Modernisierungsrichtlinie einige Mitglied-

ten Auslegung beeinflusst. Deshalb ist die Einrichtung einer unabhängigen und konfliktfähigen Instanz zur Durchsetzung von Rechnungslegungsgrundsätzen (Enforcement-Institution) notwendig.



Institutionelle Einflussfaktoren auf die Zukunft der Rechnungslegung in Deutschland

staaten-Wahlrechte eingeräumt, die von den nationalen Gesetzgebern als Unternehmenspflichten bzw. -wahlrechte weitergegeben werden können. Informationen darüber, wie der deutsche Gesetzgeber diese Mitgliedstaaten-Wahlrechte gegebenenfalls umsetzen will, liegen derzeit nicht vor.

Enforcement-Frage noch ungeklärt

In den Bilanzskandalen der jüngeren Vergangenheit sind erhebliche Schwächen im bestehenden Enforcement von Rechnungslegungsregeln deutlich geworden. Darüber hinaus wird die zukünftige Akzeptanz der IAS entscheidend von ihrer einheitlichen und korrek-

Gegenwärtig werden hierzulande zwei Modelle kontrovers diskutiert: eine privatwirtschaftlich organisierte Lösung nach dem Vorbild des britischen Financial Reporting Review Panel (FRRP) und eine nach dem Vorbild der US-amerikanischen Börsenaufsichtsbehörde Securities and Exchange Commission (SEC) organisierte staatliche Überwachung. Da einer privaten Organisation hoheitliche Rechte wie Auskunfts- und Einsichtsrechte nur mit hohem juristischen Aufwand übertragen werden können, ist ein derartiges Gremium in der Regel auf die freiwillige Mitarbeit der betroffenen Unternehmen angewiesen. Auch Interessenkonflikte oder Befangenheitssituationen der handelnden Personen sind zu erwarten.

Kritiker der staatlich organisierten Lösung hingegen verweisen auf die möglichen negativen Auswirkungen auf die Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer.

Unter dem Eindruck der weitgehend negativen Erfahrungen mit dem britischen Referenzmodell FRRP spricht jedoch vieles für eine durch den Gesetzgeber legitimierte staatlich organisierte oder mit entsprechenden Vollmachten beliehene Enforcement-Institution. Die nationale Organisation des Enforcement muss darüber hinaus von einer einheitlichen europäischen Dachorganisation mit starker Koordinationsfunktion begleitet werden.

Wohin geht die Reise der IAS?

Gegenwärtig sind im Hinblick auf die Entwicklung der IAS vor allem drei Tendenzen festzustellen:

- Dabei geht es zum einen um die immer ausgeprägtere Anpassung an die US-amerikanischen Rechnungslegungsvorschriften US-GAAP. Jüngstes Beispiel hierfür ist die drohende Übernahme des – stark umstrittenen – Verzichts auf die planmäßige Geschäftswertabschreibung in die IAS (Impairment-Only-Approach). Des Weiteren haben das International Accounting Standards Board (IASB) und der US-amerikanische Standardsetter Financial Accounting Standards Board (FASB) vor kurzem eine gemeinsame Absichtserklärung zur Angleichung von IAS und US-GAAP bis 2005 unterzeichnet.

- Zum anderen wird vom IASB im Rahmen des sogenannten „Improvements Project“ die Einschränkung noch bestehender Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte angestrebt. Hierzu zählt unter anderem auch die geplante Abschaffung der betriebswirtschaftlich fundierten und bis-

her auch steuerlich anerkannten LIFO-Methode zur Bewertung des Vorratsvermögens.

- Die dritte Entwicklungstendenz besteht in einer zunehmenden Bedeutung der Bewertung zum Fair Value (beizulegender Zeitwert), die zum Teil verpflichtend und zum Teil wahlweise, zum Teil erfolgsneutral und zum Teil erfolgswirksam vorgesehen ist. Von dieser Entwicklung sind zum Bei-

IAS im Spannungsfeld zwischen europäischen Vorgaben, nationaler Rechtsordnung und wirtschaftlichen Gegebenheiten

Gefahr der Fragmentierung der Rechnungslegung

Die Auswirkungen der jüngsten EU-Vorgaben auf die Rechnungslegung in Deutschland hängen teilweise noch von der Umsetzungsentscheidung des deutschen Gesetzgebers ab. Diesbezüglich ist eine von der Rechtsform und Kapitalmarktorientierung unabhängige Verpflichtung sämtlicher Unternehmen zur IAS-Rechnungslegung sowohl im Einzel- als auch im Konzernabschluss denkbar, um die Entwicklung unterschiedlicher Rechnungslegungsgrundsätze zu vermeiden. Allerdings bestehen insbesondere folgende Hürden:

IAS für kleine und mittelständische Unternehmen

Die „flächendeckende“ Einführung von IAS wäre den kleinen und mittelständischen Unternehmen (KMU) wegen der Ausweisflut kaum zuzumuten. Das IASB müsste in seinem Projekt „Small and Medium-Sized Entities“ dringend einen akzeptablen Ausweis- und Bilanzierungsstandard für diese Anwendergruppe schaffen.

Für KMU könnte sich aus der neuen Baseler Eigenkapitalvereinbarung (Basel II) auch ein „faktischer“ Druck zur Anwendung von

spiel die Standards zur Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten (IAS 38), Finanzinstrumenten (IAS 39) und Anlageimmobilien (IAS 40) gekennzeichnet. Die Komplexität der Fair-Value-Bewertung von Finanzinstrumenten bzw. Derivaten ist dabei kaum noch zu überblicken und droht in Einzelfallregelungen zu ersticken.

IAS ergeben. Basel II verpflichtet die Banken dazu, sich bei der Kreditvergabe stärker als bisher an der – mittels sogenannter Rating-Verfahren gemessenen – Bonität des Schuldners zu orientieren. Für zahlreiche KMU stellt eine systematische Bonitätsbewertung ein Novum dar. Rating-Agenturen und Banken werden dabei auf international vergleichbare Abschlüsse hinarbeiten.

Zukunft des Grundsatzes der Maßgeblichkeit

Vor einer Entscheidung über die Anwendung von IAS im Einzelabschluss ist das Zusammenspiel von handelsrechtlichem Jahresabschluss und steuerlicher Gewinnermittlung zu klären. Denkbar wäre der Fortbestand oder die Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes. Im Falle des Fortbestands wäre entweder eine „strenge“ IAS-Maßgeblichkeit ohne steuerrechtliche Sonderregelungen oder eine „durchbrochene“ IAS-Maßgeblichkeit mit einigen Sonderregelungen vorstellbar.

Die mit der Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes einhergehende vollständige Trennung von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Gewinnermittlung wäre mit hohem Aufwand sowohl seitens

des Gesetzgebers als auch seitens der Unternehmen verbunden. Eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung würde darüber hinaus der bereits erwähnten Fragmentierung der Rechnungslegung Vorschub leisten.

der konkreten Ausgestaltung der steuerlichen Bewertungsvorbehalte sowie notwendiger Übergangsregelungen (zum Beispiel bei Pensionsrückstellungen) signifikante Veränderungen der Steuerbelastung der Unternehmen ergeben.

Kurzfristig ist also – aufgrund der damit verbundenen Probleme – nicht mit der Einführung einer Verpflichtung zur Anwendung der IAS für alle Unternehmen zu rechnen. Insgesamt überwiegen jedoch die Vorteile einer solchen Lösung. Die

	Einzelabschluss	Konzernabschluss
In Deutschland börsennotierte Unternehmen mit Zweitnotierung an der New Yorker Börse	HGB mit Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz	IAS, US-GAAP bzw. US-GAAP-Überarbeitung
In Deutschland börsennotierte Unternehmen		IAS
Nicht börsennotierte Unternehmen		HGB, Wahlrecht IAS (mit befreiender Wirkung)

flächendeckende Einführung der IAS könnte der deutsche Gesetzgeber entweder im Wege der entsprechenden Inanspruchnahme der Mitgliedstaaten-Wahlrechte der IAS-Verordnung oder durch Modifikation des HGB auf Basis der (noch nicht verabschiedeten) Modernisierungsrichtlinie kodifizieren. Dabei wäre die erstgenannte Lösung technisch einfacher.

Kurzfristig wahrscheinliche Entwicklung in Deutschland

Diese Probleme könnten durch die Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips vermieden bzw. reduziert werden. Aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken und der fraglichen Justiziabilität der IAS auf nationaler Ebene bei einer „strengen“ IAS-Maßgeblichkeit erscheint dabei eine „durchbrochene“ IAS-Maßgeblichkeit eher praktikierbar. In diesem Fall können sich in Abhängigkeit von

So ist eher zu erwarten, dass der deutsche Gesetzgeber die Anwendung der IAS zunächst auf den Konzernabschluss beschränken wird – unter Berücksichtigung der Kapitalmarktorientierung der Unternehmen. Im Einzelabschluss wird es bis zur Klärung der steuerlichen Komponente bei den HGB-Vorschriften bleiben (vgl. Abbildung 1).

Dominanz der IAS

Die weitere Entwicklung der Rechnungslegungsvorschriften für deutsche Unternehmen wird von einer Vielzahl von Institutionen direkt bzw. indirekt beeinflusst (vgl. Abbildung 2). Es kann jedoch kein Zweifel daran bestehen, dass diese Zukunft sehr weitgehend von den IAS geprägt sein wird. Vor diesem Hintergrund ist es empfehlenswert, die weitere Entwicklung der IAS aufmerksam zu verfolgen und Möglichkeiten zur Einflussnahme intensiv zu nutzen – auch wenn vielfach der Eindruck entsteht, dass das IASB „beratungsresistent“ ist. Wichtig ist außerdem, dass von Seiten des deutschen Gesetzgebers eine klare Strategie bezüglich des zukünftigen Ausmaßes der Anwendung der IAS und aller damit verbundenen Fragen verfolgt und auch kommuniziert wird, damit sich die Unternehmen langfristig darauf vorbereiten können.

<p>Der AWW-Fachausschuss „Wirtschaftliches Umfeld und Recht“, Leiter Dipl. Hdl. Herbert Kleber (BASF AG, ZFE Rechnungslegung), beschäftigt sich intensiv mit den Auswirkungen der IAS – Einführung in Europa. Der Arbeitskreis 3.3 „Einfluss internationaler Regelungen auf die Praxis der externen Rechnungslegung“, Leitung Dipl.-Kaufmann Albert Hasselmeyer (BASF AG, ZFE Rechnungslegung), begleitet das Thema IAS schon seit geraumer Zeit und hat seine Aktivität auf diesem Gebiet aufgrund der dynamischen aktuellen Entwicklungen verstärkt. Auf Einladung von Herrn Dr. Ernst fand am 23.09.2002 eine Sitzung des Arbeitskreises im Bundesministerium der Justiz statt. An der Sitzung nahmen neben Herrn Dr. Ernst vom BMJ Vertreter des BMWi, des BMF, der Bundessteuerberaterkammer und von namhaften Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und</p>	<p>Unternehmen teil. Schwerpunktthema waren die Probleme deutscher Unternehmen bei der Einführung von IAS als „Europa Standard“. Auch die zukünftige Tätigkeit des Arbeitskreises wird im Zeichen der IAS stehen. Geplante Themenschwerpunkte sind zum Beispiel die Weiterentwicklung der IAS, das Enforcement, die Frage der Anwendung von IAS in den Einzelabschlüssen und die Auswirkung auf Steuerbilanz und Maßgeblichkeitsprinzip. Der Arbeitskreis hat ein ständiges Interesse daran, seinen Mitarbeiterkreis zu erweitern, um eine Diskussion der aktuellen Rechnungslegungsprobleme aus möglichst unterschiedlichen Perspektiven zu ermöglichen und der Facharbeit neue Impulse zu geben.</p> <p><i>Sofern Sie Interesse an einer Mitarbeit haben, setzen Sie sich bitte mit der zuständigen Fachreferentin Silke Karsten telefonisch: 0 61 96/4 95-3 73 oder per E-Mail: Karsten@aww-net.de in Verbindung. (SK)</i></p>
---	---

Dr. Marc Muff und Dipl.-Kaufmann Uwe Schneider sind bei der BASF Aktiengesellschaft (Ludwigshafen), ZFE Rechnungslegung tätig.