

**SCHÄFFER**  

---

**POESCHEL**

## Vorwort zur 11. Auflage

Der Konzernrechnungslegung ist, insbesondere im Zusammenhang mit einer zunehmenden Internationalisierung, zweifelsohne ein hoher praktischer Stellenwert einzuräumen. Insofern ist es notwendig, sich in der Praxis und in der Lehre mit dieser durchaus komplexen, nicht immer leicht verständlichen Thematik eingehend zu beschäftigen. Dabei sind nicht nur die Vorschriften des HGB zu beachten: Spätestens nach der verpflichtenden Anwendung der IFRS für kapitalmarktorientierte Unternehmen seit 2007 sind auch die internationalen Rechnungslegungsnormen stärker in den Fokus gerückt.

Vor diesem Hintergrund wurden auch in der 11. Auflage die Bemühungen der Voraufgaben fortgeführt, einerseits – im Sinne eines Lehrbuchs – eine verständliche Einführung in den Themenkomplex der Konzernrechnungslegung zu vermitteln und andererseits praxisrelevante Sachverhalte bzw. Problemstellungen nicht zu vernachlässigen. Hierzu wurden – um lediglich zwei Neuerungen hervorzuheben – die Themenbereiche der Konsolidierung im mehrstufigen Konzern und der Kapitalkonsolidierung ausländischer Tochterunternehmen um anschauliche und verständliche Beispiele erweitert. Daneben sind die bis zum Redaktionsschluss bekannten gesetzlichen Änderungen bzw. Neuerungen in der internationalen Rechnungslegung, wie z. B. die zu erwartende Einführung eines Wahlrechts zur Anwendung der Full Goodwill-Methode im IFRS Recht, entsprechend berücksichtigt.

Danken möchten wir Herrn Dipl.-Kfm. Christoph Seel für seine Mithilfe bei der Erstellung der Texte und der Übernahme der redaktionellen Verantwortung und Herrn Dipl.-Kfm. Jochen Cassel für die redaktionelle Mithilfe. Ein ganz besonderer Dank gebührt ebenso Herrn Dr. Andreas Gattung für die Mitarbeit beim Verfassen einiger Texte dieser Auflage sowie für seine stetige Diskussionsbereitschaft. Bei Herrn cand. rer. oec. Jens Druckenmüller bedanken wir uns für die Mithilfe bei der Korrektur. Frau Karla Wobido gilt unser Dank für ihre organisatorischen Arbeiten. Zum Dank verpflichtet sind wir außerdem den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Schäffer-Poeschel Verlags, hier insbesondere Frau Ruth Kuonath und Frau Sabine Trunsch.

Wir würden uns freuen, wenn auch die 11. Auflage in der Wissenschaft wie in der Bilanzierungspraxis eine so positive Aufnahme fände wie die Voraufgaben. Kritische Anregungen oder Verbesserungsvorschläge nehmen wir – wie in der Vergangenheit – dankend entgegen und werden diese gerne für zukünftige Werke berücksichtigen.

Saarbrücken, im Februar 2008

Karlheinz Küting

Claus-Peter Weber

# 1. Kapitel: Rechnungslegung nach HGB, IFRS und US-GAAP

## 1. Einführung

Die Welt der Rechnungslegung in Deutschland, die lange Zeit allein vom nationalen Handels- und Steuerrecht geprägt war, präsentiert sich heute in mehrere Lager aufgeteilt. So müssen mittlerweile grds. alle deutschen Mutterunternehmen, deren Wertpapiere zum Bilanzstichtag bereits in einem Mitgliedstaat der EU zum Handel an einem geregelten Markt zugelassen sind oder die sich im Zulassungsprozess befinden, ihren Konzernabschluss nach den von der EU-Kommission anerkannten IFRS aufstellen. Nur bestimmten Unternehmen wird eine Übergangsfrist für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2007 beginnen, eingeräumt. Nutznießer hiervon sind insbes. die wenigen Unternehmen, die aufgrund ihrer Börsennotierung in den USA zusätzlich zur Konzernrechnungslegung nach US-GAAP verpflichtet sind. Die überwiegende Zahl der nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen wird hingegen wohl auf absehbare Zeit weiterhin ihren Konzernabschluss nach deutschem Handelsrecht aufstellen, obgleich ihnen vom Gesetzgeber ein Wahlrecht eingeräumt wird, ihren Konzernabschluss ebenfalls nach den anerkannten IFRS zu erstellen.

Von dieser Entwicklung weitgehend unberührt bleibt der Einzelabschluss, der weiterhin von allen Unternehmen nach handelsrechtlichen Normen zu erstellen ist. Es wird den Unternehmen lediglich gestattet, einen zusätzlich aufgestellten IFRS-Einzelabschluss (anstelle des HGB-Einzelabschlusses) im Bundesanzeiger zu veröffentlichen.

Übersicht 1 gibt einen Überblick über die Rechnungslegungsnormen, die in Deutschland zur Anwendung kommen können.

**Die Konzern-  
rechnungslegungs-  
welt in Deutschland**

### IFRS und US-GAAP als Alternative zur Rechnungslegung nach HGB

HGB	(anerkannte) IFRS	(SEC) US-GAAP
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Einzelabschlüsse,</li> <li>• Konzernabschlüsse nicht-börsennotierter Gesellschaften, sofern nicht die Börsenzulassung beantragt wurde oder freiwillig ein IFRS-Konzernabschluss aufgestellt wird,</li> <li>• bis 2007 Konzernabschlüsse von Unternehmen, von denen ausschließlich Schuldtitel zum Handel an einem öffentlichen Markt zugelassen sind.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Einzelabschlüsse nur zusätzlich freiwillig,</li> <li>• Konzernabschlüsse nicht-börsennotierter Unternehmen freiwillig,</li> <li>• Konzernabschlüsse börsennotierter Unternehmen und von Unternehmen, die die Börsenzulassung beantragt haben, sofern für diese keine Übergangsregelung gilt, verpflichtend.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bis 2007 Konzernabschlüsse bestimmter kapitalmarktorientierter Unternehmen aufgrund Börsennotierung in den USA anstelle eines IFRS-Konzernabschlusses,</li> <li>• ab 2007 zusätzlich zum IFRS-Konzernabschluss.</li> </ul>

Übersicht 1: Anzuwendende Rechnungslegungsnormen in Deutschland

## 2. Rechnungslegung in der EU

### Rechtsangleichung durch Bilanzrichtlinien

Ausgehend vom VERTRAG ZUR GRÜNDUNG DER EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTSGEMEINSCHAFT (1957) strebt die EG (seit 7. Februar 1992 EU) die Harmonisierung der Rechnungslegung in den Gemeinschaftsstaaten an. Dieses Ziel sollte ursprünglich ausschließlich durch Rechtsangleichung erreicht werden; dazu wurden mehrere Richtlinien erlassen. Richtlinien sind Gesetzestexte des europäischen Gesetzgebers, die für jeden Mitgliedstaat verbindlich sind, ihre Wirkung im jeweiligen nationalen Recht aber erst nach Transformation durch den nationalen Gesetzgeber erreichen. Von besonderer Bedeutung für das Bilanzrecht sind hier die 4. EG-Richtlinie (Bilanzrichtlinie) aus dem Jahr 1978 (vgl. RICHTLINIE DES RATES (1978)), die 7. EG-Richtlinie (Konzernrichtlinie) aus dem Jahr 1983 (vgl. RICHTLINIE DES RATES (1983)) und die 8. EG-Richtlinie (Abschlussprüferrichtlinie) aus dem Jahr 1984 (vgl. RICHTLINIE DES RATES (1984)). Die Richtlinien wurden in den folgenden Jahren mehrmals geändert (vgl. dazu KÜTING, K./HAYN, S., in: KÜTING/WEBER 2002, Kap. I, Rn. 146 ff.). Sie wurden ergänzt durch zwei branchenspezifische Richtlinien für Banken und für Versicherungen aus den Jahren 1986 und 1991.

Durch die Richtlinien wurden den nationalen Gesetzgebern Minimalanforderungen zur Reform des Handelsrechts vorgegeben, wobei die Richtlinien zahlreiche Mitgliedstaatenwahlrechte zu Regelungen enthalten, die nicht zwingend umzusetzen waren. Auf Grund dieser Wahlrechte sowie der unterschiedlichen Auslegung der Richtlinien durch die nationalen Gesetzgeber konnte eine Harmonisierung des europäischen Bilanzrechts über die Bilanzrichtlinien nur bedingt erreicht werden.

Vor dem Hintergrund der wachsenden Bedeutung einer international einheitlichen Bilanzierung börsennotierter Unternehmen wurden mit der Verordnung zur Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards vom 19. Juli 2002

### Rechtsvereinheitlichung durch die IFRS-Verordnung

für Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2005 beginnen, die IFRS als verbindlich anzuwendende Rechnungslegungsnormen für diese Unternehmen eingeführt (vgl. VERORDNUNG DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES 2002, Art. 4). Dabei handelt es sich nicht um eine Rechtsangleichung, sondern um eine Rechtsvereinheitlichung. Verordnungen sind Gesetzestexte der Gemeinschaft, die in allen Mitgliedstaaten unmittelbar Geltung erlangen (vgl. Art. 249 Satz 2 EGV). Eine Umsetzung in nationales Recht ist grds. nicht notwendig. Entsprechend hat die Bundesregierung in ihrem Regierungsentwurf bzgl. der Verpflichtung zur Rechnungslegung gem. der o. g. Verordnung lediglich die Befreiung von den entsprechenden handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen vorgesehen.

Die Verordnung ist für alle Unternehmen bindend, deren Wertpapiere am jeweiligen Bilanzstichtag in einem beliebigen Mitgliedstaat der EU zum Handel an einem geregelten Markt zugelassen sind und die zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind. Folgt man der hier vertretenen Auffassung, fallen die börsennotierten deutschen Unternehmen, die gem. § 290 HGB bzw. § 11 Abs. 1 PublG einen Konzernabschluss aufstellen müssten und die nicht nach §§ 291 ff. HGB bzw. § 11 Abs. 6 PublG von der Konzernrechnungslegungspflicht befreit sind, in den Anwendungsbereich der Verordnung.

Darüber hinaus räumt die Verordnung den einzelnen Mitgliedstaaten ein Wahlrecht ein, die EU-weit anerkannten IFRS auch für

- (1) den Einzelabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen und
- (2) den Konzernabschluss bzw. Einzelabschluss nicht-kapitalmarktorientierter Unternehmen

vorzuschreiben oder zuzulassen (vgl. VERORDNUNG DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES 2002, Art. 5).

Der deutsche Gesetzgeber nutzt dieses Wahlrecht, indem er durch § 315a Abs. 2 HGB sowie § 11 Abs. 6 Nr. 2 PublG die Verpflichtung zur Anwendung der anerkannten IFRS bei der Konzernabschlusserstellung auch auf Unternehmen ausdehnt, die zum betreffenden Bilanzstichtag die Zulassung eines Wertpapiers i. S. v. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG zum Handel an einem organisierten Markt i. S. v. § 2 Abs. 5 WpHG beantragt haben. Begründet wird diese über die IFRS-Verordnung hinausgehende Verpflichtung mit dem Informationsinteresse potentieller zukünftiger Investoren (vgl. BMJ 2004, S. 73). Sie ist konsistent mit anderen bereits bestehenden Regelungen (vgl. §§ 267, 293, 297 HGB). Dabei ist die Regelung nur auf eine angestrebte Zulassung am inländischen amtlichen oder geregelten Markt ausgerichtet, während die IFRS-Verordnung stets den europäischen Kapitalmarkt betrachtet.

Für den Konzernabschluss aller anderen Unternehmen, die ihrer Rechtsform nach unter den Anwendungsbereich der IFRS-Verordnung fallen, sieht der deutsche Gesetzgeber darüber hinaus in § 315a Abs. 3 HGB sowie § 11 Abs. 6 PublG jeweils ein Wahlrecht zur freiwilligen Anwendung der anerkannten IFRS vor. Eine Aufstellung von Einzelabschlüssen nach anerkannten IFRS soll sowohl für börsennotierte als auch für alle übrigen Unternehmen vorerst nur in Ergänzung zum handelsrechtlichen Abschluss möglich sein. Allerdings gestattet es der Gesetzgeber den IFRS-Abschluss anstelle eines HGB-Abschlusses nach § 325 Abs. 2 HGB offen zu legen (vgl. § 325 Abs. 2a HGB, § 9 Abs. 1 Satz 1 PublG). Für die Ermittlung des ausschüttungsfähigen Gewinns und die Besteuerung bleibt hingegen weiterhin der HGB-Abschluss maßgeblich.

**Verpflichtung  
für börsennotierte  
Unternehmen**

**Mitgliedstaaten-  
wahlrechte**

**Verpflichtung  
für bestimmte  
Unternehmen**

**Wahlrechte für  
Konzern- und  
Einzelabschluss**

### Anerkennung der IFRS durch die EU

Nach Art. 3 der Verordnung ist Voraussetzung für die Anwendung der IFRS, dass diese zuvor in einem förmlichen Verfahren (sog. »Komitologieverfahren«) von der EU-Kommission übernommen worden sind (vgl. zu Ablauf und Wirkung des Komitologieverfahrens BUCHEIM, R./GRÖNER, S./KÜHNE, M. 2004, S. 1783–1788). Dies gilt für die bis Juni 2002 bestehenden Standards genauso wie für spätere Änderungen. Der formale Akt ist vor allem aus verfassungsrechtlicher Sicht notwendig, da das privatrechtlich organisierte IASB aufgrund fehlender demokratischer Legitimation keine Regelungen mit unmittelbarer Rechtswirkung erlassen kann (vgl. OESTREICHER, A./SPENGLER, C. 2001, S. 891, m.w.N.). Das hierdurch auch Einfluss auf die künftige Entwicklung der Rechnungslegungsstandards genommen werden kann, zeigte 2004 der vorübergehende »carve out« i. R. d. Übernahme von IAS 39 (rev. 2003), der zur teilweisen Rücknahme der »Fairvalue-Option« führte (vgl. THIELE, K. 2004, S. 2162 ff.).

Sollte zum Bilanzstichtag seitens des IASB eine neue Änderung bereits verabschiedet worden sein, der Endorsement-Prozess bei der EU hingegen noch laufen, so ist nach Auffassung der EU-Kommission zu unterscheiden, inwieweit der vorgeschlagene Standard im Widerspruch zu den bisherigen anerkannten IFRS steht (vgl. KOMMENTAR DER EUROPÄISCHEN KOMMISSION 2003, S. 4 f.):

- Steht der neue Standard nicht im Widerspruch zu den bereits anerkannten IFRS, ist dieser nicht verpflichtend anzuwenden; eine Anwendung ist allerdings möglich. Besondere Beachtung könnte dem noch anzuerkennenden Standard insbes. in Zusammenhang mit IAS 8.10 ff. zukommen.
- Steht der neue Standard im Widerspruch zu den bereits anerkannten IFRS – dies könnte etwa dann der Fall sein, wenn der neue Standard einen bestehenden Standard ändert oder aufhebt –, darf dieser so lange nicht angewendet werden, wie der Anerkennungsprozess läuft.

Auf diesen Umstand ist nach Auffassung der EU-Kommission in den gem. IAS 1 für den Anhang geforderten Angaben zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden hinzuweisen (vgl. KOMMENTAR DER EUROPÄISCHEN KOMMISSION 2003, S. 5).

### Änderung der 4. und 7. EG-Richtlinie

Die Verordnung hebt indes die 4. und die 7. EG-Bilanzrichtlinie keineswegs auf (vgl. BUSSE VON COLBE, W. 2002, S. 1531). Diese sind weiterhin geltendes Recht und müssen in ihren Zielen auch von den Unternehmen, die zur Anwendung der IFRS verpflichtet sind oder diese freiwillig anwenden, beachtet werden. Obwohl immer wieder versucht wurde, gerade im Bereich der Konzernrechnungslegung eine hohe Konformität zwischen den Richtlinien und den IFRS herzustellen (vgl. HAYN, S. 1997, S. 139; KNORR, L./EBBERS, G. 2001, S. 1459), kam es zu Abweichungen. Die Standards haben sich immer weiterentwickelt, während die Richtlinien lange Zeit fast unverändert geblieben sind. Die EU hat am 6. Mai 2003 eine Richtlinie zur Änderung der Bilanz- und der Konzernrichtlinie verabschiedet (EU-Modernisierungsrichtlinie; vgl. RICHTLINIE DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES 2003). Darin ist im Wesentlichen eine deutliche Erweiterung der Wahlrechte vorgesehen, so dass auch die bestehenden IFRS von der Richtlinie grds. abgedeckt sind (vgl. IDW-STELLUNGNAHME 2003a, S. 288 f.). Da sich die IFRS kontinuierlich weiterentwickeln werden, wird sich dieser Prozess ggf. wiederholen müssen.

### 3. Rechnungslegung nach nationalen Vorschriften

#### 3.1 Handelsrechtliche Rechnungslegung

Trotz Übereinstimmung der handelsrechtlichen Rechnungslegung mit den supranationalen Richtlinien beruht diese immer noch primär auf den in nationalen Gesetzen kodifizierten Normen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. BITZ, M./SCHNEELOCH, D./WITTSTOCK, W. 2003, S. 98). Das Handelsrecht fußt – wie das gesamte deutsche Recht – auf dem römischen Rechtssystem und beschränkt sich auf die Kodifizierung wenig umfangreicher und abstrakter Vorschriften über Ansatz, Bewertung und Offenlegung (vgl. BAETGE, J. ET AL., in: KÜTING/WEBER 2002, Kap. I, Rn. 401).

Die handelsrechtliche Rechnungslegung ist überwiegend im Dritten Buch des HGB kodifiziert. Die Regelungen basieren auf den im voran gegangenen Gliederungsp. beschriebenen EG-Richtlinien, die durch das BiRiLiG vom 19. Dezember 1985 in deutsches Recht transformiert worden sind. Die Normen wurden in der Folge mehrfach verändert.

Das Handelsrecht differenziert zwischen Regelungen, die von allen Kaufleuten i. S. d. §§ 1 bis 7 HGB zu beachten sind, und Regelungen, die nur bei Kapitalgesellschaften und bestimmten Personenhandelsgesellschaften gem. § 264a HGB zur Anwendung kommen. Bei Letztgenannten handelt es sich um eine KG oder OHG, bei der keine natürliche Person direkt oder indirekt unbeschränkt haftender Gesellschafter ist. Darüber hinaus finden sich im HGB besondere Vorschriften für die eG sowie branchenspezifische Vorschriften für Banken und Versicherungen. Außerdem existieren vereinzelt Sonderregelungen für kapitalmarktorientierte Unternehmen. Neben den Vorschriften des Dritten Buchs des HGB gibt es einzelne rechtsformspezifische Vorschriften, insbes. im AktG, GmbHG, GenG sowie im PublG.

Die Regelungen zum Konzernabschluss konzentrieren sich auf die §§ 290 bis 315a HGB. Regelungen zum Jahresabschluss gelten für den Konzernabschluss nur sofern, als auf diese gem. § 298 HGB explizit verwiesen wird. Die Konzernrechnungslegungspflicht nach HGB bezog sich ursprünglich nur auf Kapitalgesellschaften. Durch das KapCoRiLiG wurde sie auf bestimmte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB ausgedehnt. Die übrigen Personenhandelsgesellschaften werden durch §§ 290 ff. HGB nicht erfasst, fallen aber ggf. unter die Konzernrechnungslegungspflicht nach dem PublG.

Aufgrund der Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips können auch rein steuerliche Vorschriften in der deutschen Handelsbilanz zur Anwendung kommen. Seit Verabschiedung des TransPuG ist eine Übernahme rein steuerlich motivierter Wertansätze in den Konzernabschluss allerdings ausgeschlossen.

Die Konkretisierung des Bilanzrechts erfolgt in erster Linie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung. Neben den wenigen Urteilen des BGH sind hier insbes. die Urteile des BFH zu beachten, sofern dieser aufgrund des Prinzips der Maßgeblichkeit das Handelsrecht auslegen muss. Zunehmend ist die Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung der EG-Richtlinien zu beachten. Darüber hinaus hat sich in Deutschland eine breite Sekundärliteratur entwickelt. Die Stellungnahmen des IDW, die formal nur für den Abschlussprüfer bindend sind, müssen faktisch auch vom Bilanzierenden beachtet werden. Besondere Bedeutung kommt

**Rechnungslegung auf Grundlage des HGB**

**Rechtsform- und branchenspezifische Regelungen**

**Regelungen zum Konzernabschluss**

**Verhältnis zur Steuerbilanz**

**Sonstige Quellen**

dem DRSC zu, welches auf Grundlage des 1998 neu in das HGB eingefügten § 342 gegründet worden ist. Allerdings ist die Bindungswirkung der vom DSR entwickelten Empfehlungen für den Bilanzierenden weiterhin strittig.

### 3.2 DRSC (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee)

#### Privates Rechnungslegungsgremium in Deutschland

Bestrebungen, ein privatrechtlich organisiertes Beratungsgremium zur Auslegung und Weiterentwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung in Deutschland zu etablieren, finden sich bereits Ende der 1970er Jahre (vgl. KOMMISSION RECHNUNGSWESEN IM VERBAND DER HOCHSCHULLEHRER FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V. 1979, S. 3 ff.), stießen aber zur damaligen Zeit bei den Spitzenverbänden der Wirtschaft auf heftige Kritik und Ablehnung (vgl. DEUTSCHER INDUSTRIE UND HANDELSTAG ET AL. 1979, S. 1093 ff.) und wurden deshalb vorerst nicht weiter vorangetrieben.

Mit dem zunehmenden Bestreben der Adaption angelsächsischer Rechnungslegungsnormen ging in Deutschland die Forderung einher, ein Gremium zu schaffen, das auf aktuelle Bedürfnisse und neuartige Fragestellungen rasch reagiert (vgl. SCHILDBACH, T. 1999, S. 645). Zu diesem Zwecke wurde das HGB im Zuge des KonTraG aus dem Jahr 1998 durch zwei neue Vorschriften (§§ 342, 342a HGB) ergänzt, die die Einbindung interessierter Kreise in die Entwicklung von Rechnungslegungsgrundsätzen ermöglichen sollen. Wenig später wurde das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) als privates Rechnungslegungsgremium i. S. v. § 342 Abs. 1 Satz 1 HGB durch Vertrag anerkannt (vgl. zu Struktur und Zusammensetzung des DRSC KÜTING, K./DÜRR, U./ZWIRNER, C. 2003, S. 134).

#### DSR

§ 342 Abs. 1 HGB nennt die Aufgaben, die das DRSC nach dem Willen des Gesetzgebers zu erfüllen hat. Konkret wahrgenommen werden diese vom Deutschen Standardisierungsrat (DSR).

#### Entwicklung von Empfehlungen

Die erste Aufgabe des Gremiums besteht in der »Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung« (§ 342 Abs. 1 Nr. 1 HGB). Folglich sollen nicht etwa Grundsätze über die Konzernrechnungslegung entwickelt werden, sondern bloße Empfehlungen, die sich zudem nur auf die Anwendung der Grundsätze beziehen. Dabei ist zu gewährleisten, dass »die Empfehlungen unabhängig und ausschließlich von Rechnungslegern in einem Verfahren entwickelt und beschlossen werden, das die fachlich interessierte Öffentlichkeit einbezieht« (§ 342 Abs. 1 Satz 2 HGB). Die Verlautbarungen werden vom BMJ bekannt gemacht (vgl. § 342 Abs. 2 HGB). Die Anforderungen an die Bekanntmachung werden allerdings im Gesetz nicht konkretisiert, so dass unklar bleibt, ob die Empfehlungen vom BMJ inhaltlich zu überprüfen sind.

#### GoB-Vermutung

Die Aufgabe beinhaltet nicht die Schaffung neuer Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. BALLWIESER, W. 1999, S. 443 f.), allerdings wird bei Beachtung der Empfehlungen vermutet, dass die die Konzernrechnungslegung betreffenden GoB eingehalten wurden (vgl. § 342 Abs. 2 HGB). Für die berichtenden Unternehmen ergeben sich jedoch keine Konsequenzen bei Nichtbeachten der DRSC-Standards. Das letzte Wort hinsichtlich der Rechenschaftsinhalte wird weiterhin bei den Gerichten liegen, denn höchstrichterliche Entscheidungen können nicht vermutet werden (vgl. MOXTER, A. 1998, S. 1427, auch BUDDÉ, W./



STUEBER, E. 1998, S. 1186). Insofern lässt sich die erste Aufgabe faktisch darauf reduzieren, dass das DRSC offene Fragen zur Konzernrechnungslegung, die mit Blick auf die internationalen Vorbilder geboten erscheinen und daher »aus dem Fundus der IAS oder US-GAAP stammen« (BALLWIESER, W. 1999, S. 445), diskutiert und dem Gesetzgeber Lösungsvorschläge dazu unterbreitet. Der Vorrang des Gesetzes bleibt somit auch vor dem Hintergrund der Einsetzung und Autorisierung eines privaten Rechnungslegungsgremiums unangetastet, und die erarbeiteten Normen müssen sich daher innerhalb der bestehenden gesetzlichen Vorschriften bewegen. Wenn andererseits Regelungen in Standards einfließen sollen, die gegen handelsrechtliche Vorschriften verstoßen, so bedarf es zuerst einer Gesetzesänderung, bevor der entsprechende Standard verabschiedet werden kann (vgl. SPANHEIMER, J. 2000, S. 999).

Obwohl die einzelgesellschaftliche Rechnungslegung außerhalb des Verantwortungsbereichs des DRSC liegt und derzeit gerade Reformbedarf für die handelsrechtliche Konzernrechnungslegung gesehen wird, ergeben sich langfristig betrachtet gewiss auch Auswirkungen auf den Einzelabschluss und damit einhergehend auf die steuerliche Gewinnermittlung (vgl. KÜTING, K. 2000, S. 42). Das DRSC präsentiert sich in dieser Hinsicht offen und empfiehlt zum Beispiel die Anwendung von DRS 11 zur Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Personen auch für den Einzelabschluss.

Als zweite Aufgabe, eng mit der ersten verbunden, ist die »Beratung des Bundesministeriums der Justiz bei Gesetzgebungsvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften« (§ 342 Abs. 1 Nr. 2 HGB) vorgesehen. Die Beratungsaufgabe wird dabei nicht explizit auf den Konzernabschluss beschränkt, weshalb sich wiederum eine indirekte Einflussmöglichkeit auf den Einzelabschluss und, aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips, auf die Steuerbilanz ergibt (vgl. BREIDENBACH, K. 1999, S. 644).

Es bleibt dem DRSC allerdings unbenommen, sich in seinen Standards bspw. hinsichtlich expliziter handelsrechtlicher Wahlrechte mit Blick auf international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze für eine bestimmte Vorgehensweise auszusprechen und diese als bevorzugte Bilanzierungsmethode zu propagieren. Diese Feststellung impliziert zugleich Folgen für die Abschlussprüfung. Der Abschlussprüfer kann gegen eine Bilanzierung, die von einem Standard abweicht, aber gleichwohl noch im Rahmen gesetzlicher Bilanzierungswahlrechte erfolgt, keine Einwendungen gem. § 322 HGB erheben. Denn die Bindungswirkung kann für den Abschlussprüfer nicht weiter gehen als für das bilanzierende Unternehmen. Im Falle der Anwendung der Standards in der Rechnungslegungspraxis könnte aber ein wertvoller Beitrag zur Verringerung der Kluft zwischen deutscher und internationaler Rechnungslegung geleistet werden, selbst wenn das Wirkungsvermögen und die Kompetenz des deutschen Gremiums faktisch eher bescheiden ausfallen.

Die Entscheidung der EU-Kommission, ab 2005 die IFRS für den Konzernabschluss börsennotierter Unternehmen zu fordern, und der Beschluss der Bundesregierung, darüber hinaus die Anwendung der IFRS auch für den Konzernabschluss nicht börsennotierter Unternehmen zuzulassen, hat indes nach einer strategischen Neuausrichtung des DRSC verlangt. Konzentrierte man sich bislang primär auf die Erstellung neuer Rechnungslegungsempfehlungen, erklärte der DSR im Juni 2003, dass man zukünftig die vorhandenen Ressourcen vorwiegend für die Vertretung deutscher Belange bei der Weiterentwicklung der inter-

**Auswirkungen auf den Einzelabschluss**

**Beratung des BMJ**

**Votum für Wahlrechtsausübung**

**Neuausrichtung des DRSC**

nationalen Rechnungslegungsnormen bündeln wolle (vgl. DSR-PRESSEMITTEILUNG 2003). Mit der Neuausrichtung des DRSC ist auch die Gründung des Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) verbunden, das im März 2004 seine Arbeit aufgenommen hat und das in enger Zusammenarbeit mit dem International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) sowie den entsprechenden Gremien anderer nationaler Liaison-Partner zu einer Harmonisierung in der Interpretation wesentlicher Rechnungslegungsfragen beitragen soll. Das RIC nimmt hierzu u. a. Stellung zu den durch das IFRIC erarbeiteten Interpretationsentwürfen.

Außerdem erarbeitet das RIC in Abstimmung mit dem DSR Interpretationen (ebenfalls als RIC bezeichnet) zur Behandlung spezifischer nationaler Sachverhalte im Rahmen der gültigen IFRS. Diese sollen als »Leitlinien« zur Bilanzierung der behandelten Sachverhalte nach IFRS dienen, haben aber keine direkte Bindungswirkung für den Bilanzierenden und sind alleine schon deshalb später veröffentlichten Regelungen des IASB oder Interpretationen des IFRIC subsidiär.

Nachfolgend sind alle zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses gültigen DRS und RIC-Interpretationen aufgeführt.

Standard/ Interpretation	Inhalt
DRS 2	Kapitalflussrechnung, wobei in DRS 2-10 bzw. DRS 2-20 die Besonderheiten von Kreditinstituten bzw. Versicherungsunternehmen explizit Berücksichtigung finden.
DRS 3	Segmentberichterstattung, wobei in DRS 3-10 bzw. DRS 3-20 die Besonderheiten von Kreditinstituten bzw. Versicherungsunternehmen explizit Berücksichtigung finden.
DRS 4	Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss
DRS 5	Risikoberichterstattung, wobei in DRS 5-10 bzw. DRS 5-20 die Besonderheiten von Kreditinstituten bzw. Versicherungsunternehmen explizite Berücksichtigung finden.
DRS 6	Zwischenberichterstattung
DRS 7	Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis
DRS 8	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss
DRS 9	Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss
DRS 10	Latente Steuern im Konzernabschluss
DRS 11	Angaben zu nahe stehenden Personen
DRS 12	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens
DRS 13	Änderung der Bilanzierung und Grundsatz der Stetigkeit
DRS 14	Währungsumrechnung
DRS 15	Lageberichterstattung
RIC 1	Bilanzgliederung und Fristigkeit gemäß IAS 1 Darstellung des Abschlusses
RIC 2	Verpflichtung zur Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten

Übersicht 2: Standards und Interpretationen des DRSC

## 4. IFRS (International Financial Reporting Standards)

Die IFRS stellen die vom IASB (International Accounting Standards Board) veröffentlichten Rechnungslegungsstandards und -interpretationen dar (vgl. zur Unterscheidung zwischen den vom IASB erlassenen und den durch die EU übernommenen IFRS in diesem Kap. den Gliederungsp. 2). Das IASB ist der Standardsetter der International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), welche 2000 im Rahmen der Reorganisation des International Accounting Standards Committee (IASC) gegründet wurde (vgl. IASCF SATZUNG 2005, Art. 1). Bis zur Reorganisation wurden die internationalen Rechnungslegungsnormen durch das IASC erarbeitet.

Die IFRS umfassen als Oberbegriff neben den eigentlichen IFRS auch die Standards des IASC, die sog. IAS (International Accounting Standards), die das IASB in einem formalen Akt übernommen hat. Standards werden jeweils bzgl. einer oder mehrerer Rechnungslegungs- und Darstellungsfragen erlassen. Unter den Oberbegriff der IFRS fallen außerdem die Interpretationen des IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) sowie dessen Vorgängerorganisation, des SIC (Standing Interpretations Committee). Interpretationen werden u. a. dann herausgegeben, wenn bei konkreten Problemstellungen die bestehende Bilanzierungspraxis unzureichend ist oder wenn neue, in einem einschlägigen IFRS nicht explizit geregelte Fragestellungen auftauchen und hier von eine Vielzahl von Anwendern betroffen ist. Der Normensetzungsprozess des IASB ist streng reglementiert. Ein Abschluss darf gem. IAS 1.14 nur dann als übereinstimmend mit den IFRS bezeichnet werden, wenn sämtliche Anforderungen der Standards sowie der sich auf die Standards beziehenden Interpretationen erfüllt werden.

Wenn ein Standard bzw. eine Interpretation zu einem spezifischen Geschäftsfall oder einem anderen Ereignis Stellung bezieht, ist die dort vorgesehene Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nach IAS 8.7 zwingend anzuwenden. Allerdings kann von konkreten Anforderungen der Standards abgewichen werden, wenn deren Anwendung nicht wesentlich ist (vgl. IAS 8.8). Die Implementation Guidance, die künftig zu jedem Standard veröffentlicht werden soll, dient dem besseren Verständnis der Anforderungen des Standards und ist entsprechend zu berücksichtigen. Sie kann aber selbst keine eigenständigen Vorgaben formulieren (vgl. IAS 8.9).

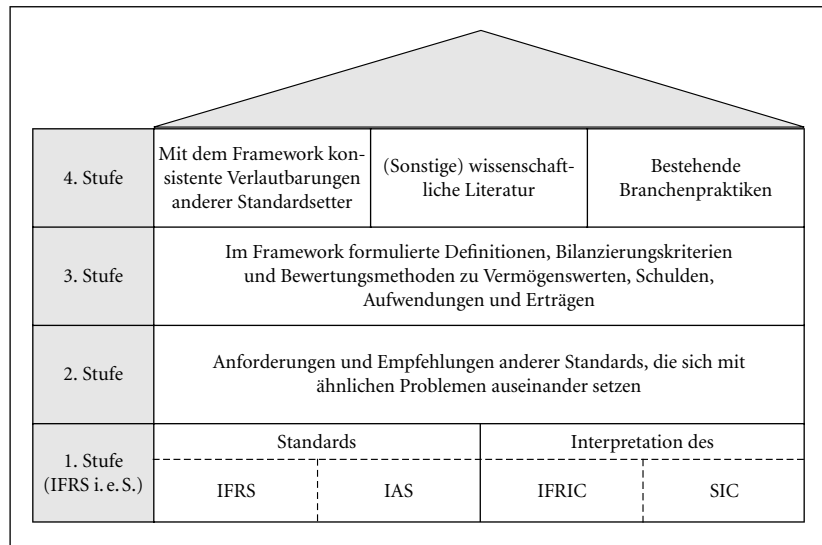
Findet sich zu einem konkreten Problem weder in den Standards noch in den Interpretationen eine Lösung, so muss das Management selbsttätig eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode entwickeln, die den Anforderungen nach IAS 8.10 gerecht wird (vgl. ebenda). Hierzu sind nach IAS 8.11 primär andere IFRS zu betrachten, die ähnliche Probleme behandeln. Sofern dies nicht möglich ist, sind die im Framework hinterlegten Definitionen sowie Bilanzierungs- und Bewertungskriterien für Vermögenswerte und Schulden, Aufwendungen und Erträge heranzuziehen. Außerdem können gem. IAS 8.12 Verlautbarungen anderer Standardsetter, sofern diese ein ähnliches Framework zur Entwicklung ihrer Standards nutzen, (sonstige) wissenschaftliche Literatur zum Rechnungswesen sowie bestehende Industriepraktiken berücksichtigt werden, sofern diese nicht im Widerspruch zu den in IAS 8.11 hinterlegten Quellen stehen.

**IASB, IASCF und IASC**

**Standards und Interpretationen**

**Hierarchie der IFRS**

Aus den Ausführungen des IAS 8 lässt sich die in Übersicht 3 dargestellte Hierarchie der IFRS entwickeln (in Anlehnung an HÜTTEN, C./LORSON, P. 2000, S. 992 ff.).



Übersicht 3: Hierarchie der IFRS

### Wahlrechte nach IFRS

Die Standards des IASB stellen den Anwendern an wenigen Stellen zwei unterschiedliche Varianten zur Abbildung eines Vorgangs zur Auswahl. Man unterscheidet dabei zwischen Wahlrechten mit und ohne Präferenz. Bei Wahlrechten mit Präferenz gibt der Standard eine oder mehrere zu bevorzugende Methoden (benchmark treatment) sowie eine nicht zu bevorzugende Methode (allowed alternative) vor, die nur dann zur Anwendung kommt, wenn dadurch eine bessere Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage möglich ist. Dennoch handelt es sich dabei um »echte Wahlrechte« (WOLLMERT, P./ACHLEITNER, A.-K., in: BAETGE ET AL. 2002, Kap. II, Rn. 15). Mittlerweile ist ein Großteil der Wahlrechte mit Präferenz durch Änderungen der Standards aufgehoben oder in Wahlrechte ohne Präferenz umgewandelt worden. Bei Wahlrechten ohne Präferenz kann der Anwender frei zwischen den Alternativen wählen.

### Größen- und rechtsformabhängige Einschränkungen

Die IFRS gelten für alle Unternehmen, die pflichtgemäß oder freiwillig nach IFRS Rechnung legen (vgl. IAS 1.14). Größen- und rechtsformabhängige Einschränkungen sind grds. nicht vorgesehen. Allerdings orientiert sich bspw. die Terminologie des IAS 1 an gewinnorientierten Unternehmen und ist für nicht gewinnorientierte, staatliche und andere Unternehmen sowie für Unternehmen, die kein Eigenkapital i. S. d. IAS 32 aufweisen entsprechend anzupassen (vgl. IAS 1.5 und 6). Für einzelne Branchen gelten Sonderregelungen (bspw. IFRS 4 und IFRS 6). Außerdem unterhält das IASB seit März 2003 ein Projekt zur Anwendung der IFRS bei kleinen und mittelständischen Unternehmen (Small and Medium-Sized Entities (SME)). Ziel des Projekts ist die Entwicklung eigener IFRS für diese Unternehmen, sog. SME-IFRS. Ferner wird grds. nicht zwischen Einzel- und Konzernabschluss differenziert.