

*Sven Hayn / Georg Graf Waldersee*

# IFRS und HGB im Vergleich

*Synoptische Darstellung  
für den Einzel- und Konzernabschluss*

*8. Auflage*

**eBook**

SCHÄFFER  
POESCHEL

**SCHÄFFER**  

---

**POESCHEL**



Sven Hayn / Georg Graf Waldersee

# **IFRS und HGB im Vergleich**

Synoptische Darstellung  
für den Einzel- und Konzernabschluss

8., grundlegend überarbeitete Auflage

Unter Mitarbeit von:

WP Christiane Hold

WP Solvy Weigert

WP / CPA Hendrik Bartsch

WP Martin Beyersdorff

WP Dr. Alexander Eisele

WP / StB Christina Heiduczek

WP / StB Christoph Piesbergen

Fabian Umseher

WP / StB Arne Weber

2014

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

---

**WP / CPA Prof. Dr. Sven Hayn** verantwortet die  
Prüfung von Großmandaten und lehrt an der Universität  
Hamburg

**WP / StB Georg Graf Waldersee** ist Vorsitzender  
der Geschäftsführung der Ernst & Young GmbH in  
Deutschland und Managing Partner der EY Organisation  
für Germany / Switzerland / Austria

Bibliografische Information der Deutschen National-  
bibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese  
Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie;  
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
<http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**E-Book ISBN 978-3-7992-6946-9**

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheber-  
rechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen  
Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung  
des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbeson-  
dere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikro-  
verfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung  
in elektronischen Systemen.

© 2014 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern ·  
Recht GmbH

[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)  
[info@schaeffer-poeschel.de](mailto:info@schaeffer-poeschel.de)

Einbandgestaltung: Willy Löffelhardt  
Satz: Dörr + Schiller GmbH, Stuttgart

November 2014

**Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart**  
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

## Vorwort zur achten Auflage

In über 100 Ländern ist die Anwendung der IFRS mittlerweile entweder für alle oder für bestimmte Unternehmen vorgeschrieben; weitere Länder werden in den nächsten Jahren folgen. Die IFRS haben sich heute als globaler Rechnungslegungsstandard weitgehend durchgesetzt, wenngleich derzeit nicht abschließend abzusehen ist, ob und wann die USA eine IFRS-Anwendung für US-amerikanische Unternehmen zulassen werden. Durch die Neuorganisation von EFRAG infolge der Maystadt-Empfehlungen wird die IFRS-Rechnungslegung in den kommenden Jahren in Europa verstärkt um eine politische Komponente erweitert. Des Weiteren führen nationale Regulatoren wesentliche Abschlussdurchsichten auf der Basis von nach IFRS erstellten und testierten Konzernabschlüssen durch und vernetzen sich insbes in Europa.

Seit Erscheinen der letzten Auflage im Jahr 2008 haben sich sowohl das HGB als auch die IFRS erheblich weiterentwickelt. Durch das BilMoG hat sich das HGB teilweise an die internationale Rechnungslegung angenähert, wobei der deutsche Gesetzgeber nicht alle Vorschläge aus dem Referentenentwurf letztendlich in das finale Gesetz aufgenommen hat. Die Veröffentlichungstätigkeit des IASB hat in den letzten Jahren sowohl mit neuen Standards als auch mit zahlreichen Änderungen bestehender Standards dafür gesorgt, dass sich Ersteller, Prüfer, Analysten sowie Lehre und Forschung immer wieder auf neue Bilanzierungsvorschriften und Angabepflichten einstellen müssen, welche zum Teil mit materiellen Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens sowie seiner Prozesse, Systeme und des Kontrollumfelds verbunden sind.

Der IASB hat nach dem umfassenden Projekt zur Konsolidierung, das im Mai 2011 mit der Veröffentlichung von IFRS 10 bis 12 abgeschlossen wurde, im Jahr 2014 zwei weitere bedeutende Projekte zum Abschluss gebracht: Im Mai wurde IFRS 15 zur Umsatzrealisierung veröffentlicht; der vollständige Standard zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten, IFRS 9, wurde im Juli veröffentlicht. Diese beiden Standards beinhalten zum Teil deutliche Änderungen gegenüber der bisherigen Rechnungslegung. Um diese Abweichungen deutlich zu machen, werden für die betreffenden Themengebiete die neuen IFRS-Regelungen den bisherigen IFRS-Regelungen in einer eigenen Spalte direkt gegenübergestellt. Die derzeit diskutierten Änderungen in der Bilanzierung von Leasingverhältnissen werden hingegen in einem eigenen Kapitel dargestellt. Da die durch das BilMoG modifizierten handelsrechtlichen Regelungen nunmehr verpflichtend anzuwenden sind, haben wir bei dieser Auflage die Spaltenstruktur angepasst. Die Beschreibung der vor Verabschiedung des BilMoG geltenden handelsrechtlichen Vorschriften ist entfallen und es werden nur noch die geltenden Regelungen in der HGB-Spalte dargestellt und den IFRS-Regelungen gegenübergestellt. Wie in der Vorauflage werden in der IFRS-Spalte ausgewählte wesentliche Unterschiede, die derzeit noch zwischen IFRS und den US-GAAP bestehen, im Anschluss an die IFRS-Regelungen unter gesonderter Kennzeichnung dargestellt. Einschlägige nationale steuerliche Regelungen haben wir in HAYN/WALDERSEE/BENZEL synoptisch den handelsrechtlichen Regelungen gegenübergestellt.

Die Neuauflage beinhaltet zahlreiche Änderungen der IFRS und der handelsrechtlichen Vorschriften; dabei sind ua enthalten

- IFRS 9 zu den neuen Regelungen für die Bilanzierung von Finanzinstrumenten;
- die neuen Konsolidierungsstandards IFRS 10 bis 12 sowie die daraus resultierenden Änderungen zu IAS 27 und IAS 28 einschließlich der Änderungen zu Investmentgesellschaften und zur Bilanzierung des Erwerbs von Anteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit;
- IFRS 13 zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert;
- IFRS 14 zu regulatorischen Abgrenzungsposten;
- IFRS 15 zur Umsatzrealisierung;
- die Überarbeitung von IAS 24 zu Angaben mit Related Parties;
- die Änderungen zu IFRS 2 zu anteilsbasierten Vergütungen zwischen Unternehmen einer Gruppe;
- die Änderungen zu IAS 1 zur Darstellung von Posten im sonstigen Ergebnis;
- die Änderungen zu IAS 19 einschließlich der Änderung zu Mitgliederbeiträgen;
- die Änderungen zu IAS 16 und IAS 38 zu zulässigen Abschreibungsmethoden;
- die Änderungen von IAS 27 zur Anwendung der Equity-Methode im Einzelabschluss;
- die Annual Improvements Projekte 2009–2011, 2010–2012 sowie 2011–2013;
- die Interpretationen IFRIC 17 bis IFRIC 21;

- das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz;
- die Standards DRS 18 bis DRS 21.

Ebenfalls enthalten sind der Regierungsentwurf des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom Juli 2014 sowie die Standardentwürfe des IASB zur Leasingbilanzierung und zu den Änderungen von IAS 1 (Disclosure Initiative).

Wir hoffen, dass dieses Buch auch weiterhin als ein Wegweiser durch die umfangreichen Regelwerke des IASB – sowohl der aktuell anzuwendenden als auch der nach Inkrafttreten von IFRS 9 und IFRS 15 geltenden Normen – fungieren kann und es den direkten Vergleich der aktuellen und künftigen IFRS mit den HGB-Regelungen vereinfacht.

Unser Dank für die Unterstützung bei der Neuauflage gilt Herrn WP/CPA Hendrik Bartsch, Herrn WP Martin Beyersdorff, Herrn WP Dr. Alexander Eisele, Frau WP/StB Christina Heiduczek, Herrn WP/StB Christoph Piesbergen, Herrn Fabian Umseher und Herrn WP/StB Arne Weber. Besonders hervorheben möchten wir ferner die intensive Zusammenarbeit mit Frau WP Christiane Hold und Frau WP Solvy Weigert, ohne deren Mitarbeit und Beiträge wir diese Neuauflage nicht hätten realisieren können. Frau Anja Klöfkorn danken wir herzlich für die engagierte Unterstützung bei der Manuskriptumsetzung und die interne Koordination der administrativen Abläufe. Ebenso gilt unser Dank Frau Ruth Kuonath, die uns im Lektorat wie bei den Voraufgaben charmant geführt und gesteuert hat.

Hamburg, 31. August 2014

Sven Hayn

Georg Graf Waldersee

## Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur achten Auflage .....	V
Abkürzungsverzeichnis .....	XXI

### Kapitel 1: Einführung

<b>1 Benutzerhinweise und Übersicht über neue bzw geänderte Standards und Interpretationen, die nach dem 1. Januar 2014 erstmalig anzuwenden sind</b> .....	3
<b>2 Internationale Anwendung der IFRS</b> .....	7
2.1 IFRS – ein Rechnungslegungsstandard setzt sich durch .....	7
2.2 Der schwierige Weg der Konvergenz von IFRS und US-GAAP .....	7
2.3 Aktuelle Entwicklungen beim IASB und der IFRS Foundation .....	8
<b>3 Übernahme der IFRS in Europäisches Recht (EU-IFRS)</b> .....	9
<b>4 IFRS Anwendung in Deutschland</b> .....	12
4.1 Bilanzrechtsreformgesetz .....	12
4.2 Kernpunkte des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes .....	12
4.3 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) .....	14
4.4 Ausstrahlungswirkung auf Corporate Governance und Anlegerschutz .....	15
4.4.1 Corporate Governance Kodex .....	15
4.4.2 Enforcement in Deutschland und Europa .....	15
4.4.3 Rechtliche Rahmenbedingungen für die Abschlussprüfungen .....	17
4.4.4 Berichterstattungspflichten von kapitalmarktorientierten Unternehmen .....	18
<b>5 Spezifische internationale Rechnungslegungsstandards für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs)</b> .....	19
5.1 Entwicklung des IFRS for SMEs .....	19
5.2 Aufbau und Inhalt .....	20
5.3 Anwendung in Deutschland und Europa .....	20

### Kapitel 2: Übergang auf internationale Rechnungslegungsstandards

<b>1 Regelungen zur erstmaligen Anwendung von IFRS im Überblick</b> .....	25
1.1 Zielsetzung .....	25
1.2 Anwendungsbereich .....	25
1.3 Wesentliche Regelungen .....	26
1.4 Verpflichtende Ausnahmen vom Grundsatz der rückwirkenden Anwendung .....	27
1.4.1 Schätzungen .....	27
1.4.2 Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und Schulden .....	27
1.4.3 Bilanzierung von Sicherungsgeschäften .....	27
1.4.4 Nicht beherrschende Anteile .....	28
1.4.5 Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten .....	28
1.4.6 Wertminderung finanzieller Vermögenswerte .....	28
1.4.7 Eingebettete Derivate .....	29
1.4.8 Darlehen der öffentlichen Hand .....	29
1.5 Optionale Ausnahmen vom Grundsatz der rückwirkenden Anwendung .....	29
1.5.1 Unternehmenszusammenschlüsse .....	29
1.5.2 Aktienbasierte Vergütungen .....	31
1.5.3 Versicherungsverträge .....	31
1.5.4 Als Ersatz für Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzter Wert für bestimmte Teile des Anlagevermögens .....	31
1.5.5 Leasing .....	32
1.5.6 Differenzen aus der Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss .....	32
1.5.7 Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen .....	33



1.5.8	Vermögenswerte und Schulden von Tochtergesellschaften, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen .....	33
1.5.9	Strukturierte Produkte .....	34
1.5.10	Neu-Designation zuvor erfasster Finanzinstrumente .....	34
1.5.11	Bewertung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert .....	35
1.5.12	Veränderte Entsorgungsverpflichtungen als Kostenbestandteil von Sachanlagen .....	36
1.5.13	Finanzielle Vermögenswerte oder immaterielle Vermögenswerte, die gem IFRIC 12 »Dienstleistungsvereinbarungen« bilanziert werden .....	36
1.5.14	Fremdkapitalkosten .....	36
1.5.15	Übertragung von Vermögenswerten durch Kunden .....	36
1.5.16	Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente .....	36
1.5.17	Ausgeprägte Hochinflation .....	36
1.5.18	Gemeinsame Vereinbarungen .....	37
1.5.19	Abraumbeseitigung während der Produktionsphase im Tagebau .....	37
1.5.20	Designation eines Vertrages über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens .....	37
1.5.21	Umsatzerlöse .....	37
1.6	Fortentwicklung von IFRS 1 .....	38
1.7	Darstellung und Angaben .....	38

### Kapitel 3: Konvergenzprojekt zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen

1	Das Konvergenzprojekt von IASB und FASB zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen ..	43
1.1	Projektziel und bisheriger Projektverlauf .....	43
1.2	Die Vorschläge zur Neuregelung der Leasingbilanzierung .....	45
1.2.1	Anwendungsbereich, Definition, Ausnahmeregelungen .....	45
1.2.1.1	Anwendungsbereich .....	45
1.2.1.2	Definition .....	46
1.2.1.3	Ausnahmeregelungen .....	46
1.2.2	Leasingnehmerbilanzierung .....	47
1.2.2.1	Erstmalige Erfassung .....	47
1.2.2.2	Folgebewertung .....	48
1.2.2.3	Darstellung und Anhangsangaben .....	49
1.2.3	Leasinggeberbilanzierung .....	49
1.2.4	Sale-and-Leaseback .....	49
1.2.5	Untermietverhältnisse .....	50
1.2.6	Übergangsregelungen .....	50
1.3	Ausblick .....	50

### Kapitel 4: Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

Rahmenbedingungen .....	52
Standard Setting Bodies .....	52
Vorschriften und Verlautbarungen .....	52
Hierarchy of GAAP .....	54
Geltungsbereich .....	54
Zielgruppe sowie allgemeine Zielsetzung der Rechnungslegung .....	56
Maßgeblichkeit für die Ausschüttungs- und Abführungsbemessung .....	56
Verhältnis von Einzel- und Konzernabschluss (Ersetzungsfunktion vs Ergänzungsfunktion) .....	56
<b>Abschlussbestandteile (Rechnungslegungsinstrumente)</b> .....	56
Jahresabschluss .....	56
Sonstige Rechnungslegungsinstrumente .....	58
Lagebericht .....	58
Nicht-finanzielle Berichterstattung .....	60

Befreiungen.....	60
Größenabhängige.....	60
Sonstige.....	60
Befreiungen für Tochterunternehmen.....	60
Ereignisse nach dem Abschlussstichtag.....	60
Zwischenberichterstattung.....	62
Ad-hoc-Mitteilungen.....	62
<b>Abschlusselemente</b> .....	62
Vermögensgegenstand/Vermögenswert (asset).....	62
Schuld (liability).....	62
Eigenkapital.....	64
Rechnungsabgrenzungsposten.....	64
Eventualforderungen (contingent assets).....	64
Eventualschulden (contingent liabilities).....	64
Bilanzierungshilfen.....	64
Gesamtergebnis (comprehensive income).....	66
Erträge (income)/Aufwendungen (expenses).....	66
<b>Gliederungsvorschriften</b> .....	66
Gliederungsgrundsätze.....	66
Vorschriften für alle Kaufleute.....	66
Ergänzende Vorschriften für KapGes.....	66
Bilanzidentität.....	66
Vorjahresangaben.....	66
Mitzugehörigkeitsvermerk.....	66
Gliederungsschemata und -konzeptionen.....	68
Mindestgliederungen.....	68
Bilanz.....	68
Differenzierung von kurz- und langfristigem Vermögen/kurz- und langfristigen Schulden.....	68
Anteile anderer Gesellschaften/ohne beherrschenden Einfluss.....	68
Gesamtergebnisrechnung.....	68
Gewinn- und Verlustrechnung.....	70
Zusätzliche Angaben beim Umsatzkostenverfahren.....	70
Ergebnis je Aktie.....	70
Kapitalflussrechnung.....	70
Eigenkapitalveränderungsrechnung.....	72
Segmentberichterstattung.....	72
Ergänzende und erläuternde Anhangangaben.....	74
Anlagenspiegel.....	74
<b>Formale Anforderungen</b> .....	76
Sprache.....	76
Währung.....	76
Stichtag des Abschlusses.....	76
Fristen der Erstellung.....	76
Prüfung.....	76
Offenlegung.....	78
Befreiungsvorschriften.....	78
<b>Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung/Rahmegrundsätze</b> .....	78
Status von Rahmegrundsätzen.....	78
Grundsatz der getreuen Darstellung (fair presentation).....	80
Informationsfunktion (decision usefulness).....	80
Periodenabgrenzung.....	80
Going Concern/Abkehr von Going Concern.....	80

Relevanz.....	82
Verlässlichkeit .....	82
Vergleichbarkeit .....	82
Wesentlichkeit .....	82
Wirtschaftlichkeit (cost/benefit constraint) .....	84
Branchenspezifische Regelungen .....	84
<b>Grundsätze des Bilanzansatzes .....</b>	<b>84</b>
Vollständigkeitsgebot .....	84
Saldierungsverbot.....	84
Ansatzstetigkeit.....	84
<b>Grundsätze der Bewertung .....</b>	<b>84</b>
Realisations- und Imparitätsprinzip .....	84
Einzelbewertung und Stichtagsprinzip .....	86
Vorsichtsprinzip .....	86
Bewertungsstetigkeit.....	86
Wirtschaftliche Betrachtungsweise (substance over form).....	86
<b>Abschlussänderungen/Durchbrechung der Stetigkeit .....</b>	<b>88</b>
Gründe.....	88
Gravierende Fehler.....	88
Wechsel der Rechnungslegungspolitik.....	88
Änderungen von Annahmen und Schätzungen.....	88
<b>Zusammensetzung einzelner Wertmaßstäbe .....</b>	<b>88</b>
Zusammensetzung der Anschaffungskosten .....	88
Nachträgliche Anschaffungskosten .....	90
Anschaffungskosten beim Tausch .....	90
Verschmelzung .....	90
Auf-, Abspaltung oder Teilübertragung .....	92
Einbringung in eine KapGes .....	92
Einbringung in eine PersG.....	92
Überführung einzelner Wirtschaftsgüter/Vermögenswerte .....	94
Effektivzinsmethode .....	94
Zusammensetzung der Herstellungskosten .....	94
Fremdkapitalkosten.....	96
Einbeziehung von Fremdwährungseffekten (Fremdwährungsdifferenzen) .....	96
Öffentliche Zuwendungen .....	96
Beizulegender Zeitwert (Fair value).....	98
Neubewertung.....	98
Häufigkeit der Neubewertungen .....	98
Umfang der Neubewertungen .....	98
Einstellungen in die/Fortschreibungen der Neubewertungsrücklage.....	98
Realisierung der Neubewertungsrücklage/Abgang neubewerteter Anlagewerte .....	98
Abschreibung.....	98
Planmäßige Abschreibung .....	100
Nutzungsdauerbestimmung .....	100
Abschreibungsvolumen.....	100
Überprüfung der Nutzungsdauer .....	100
Methodenwechsel .....	102
Außerplanmäßige Abschreibung .....	102
Anwendungsbereiche .....	102
Bestimmung des niedrigeren Vergleichswerts .....	102
Beizulegender Zeitwert abzgl Veräußerungskosten (IFRS)/	
Nettoveräußerungswert (HGB).....	102
Nutzungswert (IFRS) .....	104

Wertminderung .....	104
Anpassung der planmäßigen Abschreibungen .....	104
Zahlungsmittelgenerierende Einheit (CGU)/Gruppe von Vermögenswerten .....	104
Goodwill .....	104
Gemeinschaftliche Vermögenswerte .....	106
Wertminderung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit (CGU).....	106
Wertaufholung .....	106
Bei einzelnen Vermögenswerten.....	106
Bei einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit (CGU) .....	106
Goodwill .....	106
Anpassung der planmäßigen Abschreibungen .....	108
Weitere Abschreibungen .....	108
Steuerliche Mehrabschreibungen.....	108
Sonstige Abschreibungen .....	108
<b>Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (Fair value) .....</b>	<b>108</b>
Anwendungsbereich.....	108
Definition des beizulegenden Zeitwerts.....	108
Grundlegende Vorgehensweise.....	108
Bewertungseinheit.....	110
Geordneter Geschäftsvorfall.....	110
Relevanter Markt .....	110
Aktiver Markt .....	110
Marktteilnehmer .....	110
Transaktionskosten vs Transportkosten .....	110
Bewertungsprämisse bei der Bewertung von nicht-finanziellen Vermögenswerten .....	110
Bewertung von (finanziellen und nicht-finanziellen) Schulden und eigenen Eigenkapitalinstrumenten .....	112
Bewertung von Schulden und Eigenkapitalinstrumenten, die von anderen als Vermögenswerte gehalten werden.....	112
Bewertung von Schulden und Eigenkapitalinstrumenten, die nicht von anderen als Vermögenswerte gehalten werden.....	112
Risiko der Nicht-Erfüllung.....	112
Beizulegender Zeitwert bei Erstbewertung.....	112
Bewertungsverfahren.....	112
Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (Fair Value).....	112
Fair Value Hierarchie.....	112
Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (Fair Value).....	112
<b>Umsatzrealisierung .....</b>	<b>114</b>
Regelungsgrundlagen .....	114
Begriff/Abgrenzung .....	114
Kernprinzipien .....	114
Zeitpunkt der Umsatzrealisierung (Ansatz) .....	116
Verkauf von Gütern.....	116
Erbringung von Dienstleistungen .....	116
Übertragung von Vermögenswerten durch Kunden .....	118
Zinsen und Dividenden .....	118
Lizenzträge.....	118
Langfristige Auftragsfertigung .....	120
Einbringlichkeit der Gegenleistung .....	120
Bill-and-Hold Transaktionen.....	122
Auswirkung von Rückgaberechten .....	122
Auswirkung von Eigentumsrisiken .....	122
Höhe der realisierten Umsatzerlöse (Bewertung) .....	124
Grundsatz.....	124

Nicht-zahlungswirksame Gegenleistungen .....	124
Variable Gegenleistungen .....	124
Finanzierungskomponenten .....	126
Prinzipal-Agenten Transaktionen (Brutto- vs Nettoausweis) .....	126
Umsatzrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften .....	128
Grundsatz .....	128
Identifizierung der Komponenten .....	128
Allokation der vereinbarten Gegenleistung .....	130
Garantien und Gewährleistungen .....	132
Optionen zum Erwerb zusätzlicher Leistungen .....	132
Aktivierung von Vertragskosten .....	134

**Kapitel 5: Einzelthemen**

<b>Abraumkosten in der Produktionsphase eines Tagebaubergwerks</b> .....	138
Ansatz .....	138
Bewertung .....	138
<b>Aktivierte Sonderaufwendungen</b> .....	138
Aufwendungen für die Unternehmensgründung .....	138
Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs .....	138
<b>Dienstleistungskonzessionen</b> .....	138
Dienstleistungskonzessionen .....	138
<b>Emissionsrechte</b> .....	140
Zuordnung und Ausweis .....	140
Zugangsbewertung .....	140
Verpflichtung zur Abgabe von Emissionsrechten .....	140
Folgebewertung .....	142
<b>Immaterielle Vermögenswerte</b> .....	142
Definition .....	142
Aktivierungsvoraussetzungen .....	142
Zugangsformen .....	142
Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte .....	144
Forschung .....	144
Entwicklung .....	144
Aktivierung von Entwicklungskosten/Kosten selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte .....	144
Zugangsbewertung .....	146
Folgebewertung .....	146
Planmäßige Abschreibung .....	146
Nutzungsdauer .....	146
Methode .....	146
Außerplanmäßige Abschreibung/Wertaufholung .....	146
Abgang .....	146
Entwicklung von Software zur internen Nutzung/spätere Modifikation bestehender Software .....	148
Aufwendungen für Software .....	148
Beratung .....	148
Implementierung (customizing) .....	148
Aufwendungen für Schulungen und Datenumsetzung .....	148
Entwicklung von Websites .....	148
Aufwendungen für Werbung .....	148
Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill) .....	148
Originärer Geschäfts- oder Firmenwert .....	148
Goodwill im Rahmen eines Erwerbs einer Sachgesamtheit (asset deal) .....	150
Goodwill aus Unternehmenszusammenschlüssen .....	150

Im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen erworbene Entwicklungsleistungen .....	150
Latente Steuern .....	150
<b>Sachanlagevermögen</b> .....	150
Ansatzvoraussetzungen .....	150
Gruppen des Sachanlagevermögens (Klassifikation) .....	150
Zugangsbewertung .....	152
Folgebewertung .....	152
Abgänge .....	152
<b>Leasing</b> .....	154
Definition .....	154
Finanzierungsleasing .....	154
Operating-Leasing (Mietleasing) .....	156
Kriterien zur Abgrenzung von Finanzierungs- und Mietleasing (Abgrenzungskriterien) .....	156
Anwendung der Abgrenzungskriterien bei Immobilien-Leasingverträgen .....	156
Mindestleasingzahlungen .....	158
Zinssatz zur Bestimmung des Barwerts .....	158
Finanzierungsleasing .....	158
Bilanzierung beim Leasingnehmer .....	158
Bilanzierung beim Leasinggeber .....	158
Operating-Leasingverhältnis (Mietleasing) .....	158
Bilanzierung beim Leasingnehmer .....	158
Bilanzierung beim Leasinggeber .....	158
Sale-and-leaseback-Transaktionen .....	158
<b>Investment Properties (als Finanzinvestitionen gehaltene Grundstücke und Bauten)</b> .....	160
Anwendungsvoraussetzungen .....	160
Zugangsbewertung .....	160
Folgebewertung .....	160
<b>Finanzinstrumente/Finanzanlagen</b> .....	162
Definition .....	162
Ansatz(voraussetzungen) .....	168
Kategorisierung von Finanzinstrumenten .....	168
Arten von Finanzinstrumenten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden ...	170
Arten von Finanzinstrumenten, die zum beizulegenden Zeitwert (sonstiges Ergebnis)	
bewertet werden .....	172
Arten von Finanzinstrumenten, welche zum beizulegenden Zeitwert (GuV) bewertet werden ...	172
Fair Value Option .....	174
Sonderregel für gehaltene Eigenkapitalinstrumente .....	174
Bewertung .....	174
Zugangsbewertung .....	174
Folgebewertung (grds Regelung) .....	176
Wertminderungsvorschriften .....	178
Allgemeines Konzept und Vorgehen bei zu (fortgeführten) Anschaffungskosten	
bewerteten finanziellen Vermögenswerten .....	178
Sondervorschriften für das Vorgehen bei finanziellen Vermögenswerten,	
die zum beizulegenden Zeitwert (sonstiges Ergebnis) bewertet werden .....	182
Zu fortgeführten Anschaffungskosten .....	182
Zum beizulegenden Zeitwert (sonstiges Ergebnis) .....	184
Zum beizulegenden Zeitwert (GuV) .....	184
Sonderregel für gehaltene Eigenkapitalinstrumente .....	184
Bewertung anderer Finanzanlagen .....	186
Anteile anderer Unternehmen im Einzelabschluss .....	186
Anteile an gemeinschaftlichen Vereinbarungen/Gemeinschaftsunternehmen im Einzelabschluss	
Anteile an gemeinschaftlichen Tätigkeiten .....	186

Anteile an Gemeinschaftsunternehmen .....	188
Anteile an assoziierten Unternehmen im Einzelabschluss .....	188
Langfristige Forderungen .....	190
Ausleihungen .....	190
Bewertung von derivativen Finanzinstrumenten .....	190
Zugangsbewertung .....	190
Folgebewertung .....	192
Ausbuchung .....	192
Berücksichtigung von Sicherungszusammenhängen .....	196
Begriffsklärung und Voraussetzungen für Hedge Accounting sowie Bewertungseinheiten (HGB) .....	196
Geeignete Sicherungsinstrumente .....	198
Geeignete Grundgeschäfte .....	200
Fair value hedges .....	200
Begriff .....	200
Bilanzielle Abbildung .....	202
Cash flow hedges .....	202
Begriff .....	202
Bilanzielle Abbildung .....	202
Hedge of an investment in a foreign operation .....	204
Begriff .....	204
Bilanzielle Abbildung .....	206
Eingebettete derivative Finanzinstrumente .....	206
<b>Vorräte</b> .....	210
Definition .....	210
Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen .....	210
Zugangsbewertung .....	210
Folgebewertung .....	210
Einzelbewertung .....	210
Niederstwertprinzip .....	210
Verbrauchsfolgeverfahren .....	212
Bewertung oberhalb der Anschaffungs- oder Herstellungskosten .....	212
<b>Langfristige Auftragsfertigung</b> .....	214
Definition .....	214
Vertragstypen .....	214
Zusammenfassung von Fertigungsaufträgen .....	214
Segmentierung von Fertigungsaufträgen .....	214
Anwendungsvoraussetzungen der Teilgewinnrealisierung .....	216
Bilanzierung bei Nichterfüllung der Anwendungsvoraussetzungen der Teilgewinnrealisierung ...	218
Anwendung der percentage-of-completion method .....	218
Auftrags Erlöse .....	218
Auftragskosten/Vertragskosten .....	220
Kosten der Auftrags- bzw Vertragserlangung .....	220
Kosten der Auftrags- bzw Vertragserfüllung .....	220
Ermittlung des Fertigstellungsgrads .....	222
Berücksichtigung erwarteter Verluste .....	224
Veränderungen in den Schätzungen .....	224
Auftrags- und Vertragsmodifikationen .....	224
<b>Forderungen</b> .....	226
Begriff .....	226
Ansatz .....	226
Bewertung .....	228
Abzinsung .....	228

Einzelwertberichtigungen .....	228
Pauschalwertberichtigungen .....	230
Fremdwährungsforderungen .....	230
<b>Sonstige Vermögensgegenstände .....</b>	<b>234</b>
Ansatz und Bewertung .....	234
Ausweis .....	234
<b>Abgrenzungsposten .....</b>	<b>234</b>
Ansatz und Ausweis .....	234
<b>Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte (Veräußerungsgruppe) .....</b>	<b>234</b>
Definition .....	234
Klassifizierung und zeitliche Erfassung .....	234
Bewertung .....	236
Änderung eines Veräußerungsplans .....	236
Ausweis .....	238
<b>Eigenkapital .....</b>	<b>238</b>
Abgrenzung zum Fremdkapital .....	238
Ausstehende Einlagen .....	238
Kapitalerhöhung .....	238
Dividenden .....	240
Eigene Anteile .....	240
Kosten von Eigenkapitaltransaktionen .....	242
Ausweis .....	242
Angabepflichten .....	242
<b>Sonderposten mit Rücklageanteil .....</b>	<b>244</b>
Bildung und Auflösung .....	244
<b>Sonderposten für/aus Subventionen .....</b>	<b>244</b>
Bildung und Auflösung .....	244
<b>Verbindlichkeiten .....</b>	<b>246</b>
Arten und Ausweis von Verbindlichkeiten .....	246
Ansatz .....	246
Bewertung finanzieller Verbindlichkeiten .....	248
Erstbewertung .....	248
Folgebewertung .....	250
Ausbuchung und Umschuldung .....	250
Bewertung nicht-finanzieller Verbindlichkeiten .....	250
Erstbewertung .....	250
Folgebewertung .....	252
Fremdwährungsumrechnung .....	252
<b>Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen .....</b>	<b>254</b>
Rückstellungsarten .....	254
Definitionen .....	254
Wahrscheinlichkeit des Ressourcenabflusses .....	254
Bewertung .....	256
Künftige Ereignisse .....	256
Erwarteter Abgang von Vermögenswerten .....	256
Diskontierung .....	256
Erstattungen .....	258
Änderung in den Rückstellungen .....	258
Verwendung von Rückstellungen .....	258
Restrukturierungsrückstellungen .....	258



<b>Rückstellungen für Leistungen an Arbeitnehmer</b> .....	260
Leistungen an Arbeitnehmer .....	260
Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer .....	260
Zusammensetzung .....	260
Ansatz und Bewertung .....	262
Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (Pensionen) .....	262
Beitragsorientierte Pläne .....	262
Zusammensetzung .....	262
Ansatz und Bewertung .....	264
Leistungsorientierte Pläne .....	264
Zusammensetzung .....	264
Ansatz und Bewertung .....	264
Vorgehensweise .....	264
Bilanz .....	264
Gewinn- und Verlustrechnung .....	266
Direkt im Eigenkapital erfasste Komponenten .....	266
Versicherungsmathematische Bewertung .....	266
Versicherungsmathematische Annahmen .....	268
Diskontierungszinssatz .....	268
Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste (Behandlung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste) .....	268
Planvermögen .....	268
Ansatz und Bewertung .....	270
Nettozinismethode .....	270
Planänderungen und -kürzungen .....	270
Planabgeltung .....	272
Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer .....	272
Postenzusammensetzung .....	272
Ansatz und Bewertung .....	272
Altersteilzeitverpflichtungen .....	272
Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses .....	274
Ansatz .....	274
Bewertung .....	274
<b>Kapitalbeteiligungsleistungen/Anteilsbasierte Vergütungen</b> .....	274
Anwendungsbereich .....	274
Anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente (equity-settled share-based payment transactions) .....	276
Vorgehensweise .....	276
Ausübungsbedingungen (vesting conditions) .....	276
Anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich (cash-settled share-based payment transactions) ...	278
Anteilsbasierte Vergütungen mit wahlweisem Barausgleich oder Ausgleich durch Eigenkapital- instrumente .....	278
Änderungen der Vertragsbedingungen (einschl Annullierungen) .....	278
<b>Latente Steuern</b> .....	280
Ansatzpflicht und Abgrenzungskonzepte .....	280
Latente Steueransprüche aus Verlustvorträgen und Steuergutschriften .....	282
Temporäre Differenzen, auf die keine latenten Steuern abgegrenzt werden .....	282
Bilanzierung von unsicheren Steuerpositionen (uncertain tax positions) .....	284
Steuersatz .....	284
Unternehmenszusammenschlüsse .....	284
Bildung und Auflösung latenter Steuern .....	284
Erneute Beurteilung von nicht bilanzierten latenten Steueransprüchen .....	286
Bewertung .....	286
Ausweis .....	286

Saldierung .....	286
Steuerüberleitung .....	286

## **Kapitel 6: Konzernspezifische Vorschriften**

<b>Allgemeine Vorschriften zur Konzernabschlussstellung</b> .....	290
Aufstellungspflicht .....	290
Befreiungsvorschriften .....	290
Konsolidierungskreis .....	290
Einzubeziehende Unternehmen (Konsolidierungskreis ies) .....	290
Control-Konzept .....	290
Beherrschender Einfluss/Verfügungsmacht .....	292
Relevante Aktivitäten (relevant activities) .....	292
Rechte zur Bestimmung der relevanten Aktivitäten .....	292
Substanzuelle Rechte .....	294
Faktische Beherrschung/Potenzielle Stimmrechte .....	294
Variable Rückflüsse (variable returns) .....	296
Verknüpfung von Verfügungsmacht und variablen Rückflüssen (linkage) .....	296
Einzubeziehende Unternehmen (Konsolidierungskreis iws) .....	298
Einzubeziehende Zweckgesellschaften/strukturierte Einheiten .....	298
Einbeziehungsverbote/Investmentgesellschaften .....	300
Einbeziehungswahlrechte .....	300
Zeitpunkt der Erstkonsolidierung .....	300
Konsolidierungskreisänderungen .....	302
Konzernabschlussstichtag .....	302
Uneinheitliche Stichtage im Konzern .....	302
Konzerneinheitliche Bilanzierung und Bewertung .....	302
<b>Fremdwährungsumrechnung ausländischer Einzelabschlüsse</b> .....	304
Konzept der Währungsumrechnung .....	304
Bestimmung der funktionalen Währung .....	304
Modifizierte Stichtagskursmethode .....	304
Behandlung von Anpassungen aus Unternehmenszusammenschlüssen .....	306
Wechsel der funktionalen Währung .....	306
Hochinflation .....	306
<b>Vollkonsolidierung</b> .....	308
Kapitalkonsolidierung .....	308
Erwerbsmethode .....	308
Anschaffungskosten/übertragene Gegenleistung .....	308
Ansatz und Bewertung der erworbenen Vermögenswerte und übernommenen	
Schulden .....	310
Anteile anderer Gesellschafter/Anteile ohne beherrschenden Einfluss .....	310
Sukzessiver Anteilserwerb .....	310
Ermittlung und Bilanzierung von Unterschiedsbeträgen aus der Kapitalkonsolidierung .....	312
Goodwill .....	312
Faktoren zur Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer eines Goodwills .....	312
Passivischer Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung .....	314
Nachträgliche Anpassungen der Unterschiedsbeträge .....	314
Besonderheiten der Transaktionen zwischen Gesellschaften unter gemeinschaftlicher	
Beherrschung (transactions under common control) .....	316
Schuldenkonsolidierung .....	316
Zwischenergebniseliminierung .....	316
Aufwands- und Ertragskonsolidierung .....	316
Endkonsolidierung .....	316
Abgrenzung latenter Steuern .....	318

Anteile anderer Gesellschafter/Anteile ohne beherrschenden Einfluss .....	318
Ausweis .....	318
Verlustzuweisung .....	318
Erwerb und Verkauf von Anteilen anderer Gesellschafter/ohne beherrschenden Einfluss .....	320
Put-Optionen von anderen Anteilseignern/Anteilseignern ohne beherrschenden Einfluss.....	320
<b>Einbeziehung von Gemeinschaftsunternehmen/gemeinsamen Vereinbarungen .....</b>	<b>322</b>
Voraussetzungen.....	322
Art und Klassifizierung von gemeinsamen Vereinbarungen .....	322
Art der Bilanzierung von Gemeinschaftsunternehmen/gemeinsamen Vereinbarungen.....	324
Stichtag sowie konzerneinheitliche Bilanzierung und Bewertung .....	326
Kapitalkonsolidierung .....	326
Schuldenkonsolidierung .....	326
Zwischenergebniseliminierung .....	326
Aufwands- und Ertragskonsolidierung .....	328
Endkonsolidierung .....	328
Abgrenzung latenter Steuern.....	328
<b>Einbeziehung von assoziierten Unternehmen .....</b>	<b>328</b>
Voraussetzungen.....	328
Stichtag sowie konzerneinheitliche Bilanzierung und Bewertung .....	330
Kapitalkonsolidierung .....	330
Verfahren .....	330
Erstkonsolidierung .....	330
Folgekonsolidierung.....	332
Sonderfall: Negativer Beteiligungsbuchwert .....	332
Wertminderung (impairment).....	332
Schuldenkonsolidierung .....	334
Zwischenergebniseliminierung .....	334
Aufwands- und Ertragskonsolidierung .....	334
Endkonsolidierung .....	334
Abgrenzung latenter Steuern.....	336
<b>Kapitel 7: Weitere Abschlussbestandteile sowie Zwischenberichterstattung</b>	
<b>Gewinn- und Verlustrechnung .....</b>	<b>340</b>
Ausweisvorschriften.....	340
Außerordentliche Posten .....	340
Auswirkungen aus Änderungen der bisherigen Rechnungslegungsprinzipien des Unternehmens..	342
<b>Aufgegebene Geschäftsbereiche (discontinued operations) .....</b>	<b>342</b>
Definition .....	342
Bestimmung und zeitliche Erfassung .....	342
Erfolgsrechnerische Teilkomponenten .....	342
Abgangserfolg.....	344
Phase-out Periode .....	344
Ansatz und Bewertung.....	344
<b>Ergebnis je Aktie .....</b>	<b>344</b>
Anwendungsbereich .....	344
Bewertung.....	344
Unverwässertes Ergebnis je Aktie .....	344
Unverwässertes Ergebnis .....	344
Unverwässerte Aktienzahl .....	344
Verwässertes Ergebnis je Aktie .....	346
Verwässertes Ergebnis .....	346
Verwässerte Aktienzahl .....	346
Rückwirkende Anpassung.....	346

<b>Kapitalflussrechnung</b> .....	346
Anwendungsbereich .....	346
Finanzmittelfonds .....	348
Einbeziehung von Wertpapieren .....	348
Einbeziehung von Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten .....	348
Bestände in Fremdwährung .....	350
Änderungen des Konsolidierungskreises ohne Änderung des Anteils .....	350
Darstellung einer Kapitalflussrechnung .....	350
Cash flow aus lfd. Geschäftstätigkeit .....	350
Cash flow aus Investitionstätigkeit .....	352
Cash flow aus Finanzierungstätigkeit .....	352
Darstellung der Cash flows .....	352
Sonderfragen .....	352
Cash flows in Fremdwährung .....	352
Außerordentliche Posten .....	352
Zinsen und Dividenden .....	352
Ertragsteuern .....	352
Erwerb und Verkauf von Tochterunternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten .....	354
Nicht zahlungswirksame Transaktionen .....	354
<b>Segmentberichterstattung</b> .....	354
Anwendungsbereich .....	354
Konzeption (management approach) .....	354
Bestimmung der Segmente .....	354
Aggregation .....	356
Bestimmung der berichtspflichtigen Segmente .....	356
Angabepflicht für berichtspflichtige Segmente .....	356
Angaben über das Segmentergebnis .....	356
Angaben über das Segmentvermögen .....	358
Nicht segment-spezifische Zusatzangaben (IFRS)/sonstige Angaben (DRS) .....	358
Segmentbilanzierungs- und Bewertungsmethoden .....	358
Anpassung von Vorjahreszahlen .....	358
<b>Eigenkapitalveranderungsrechnung</b> .....	360
Anwendungsbereich .....	360
Darstellung der Entwicklung des Eigenkapitals .....	360
Darstellung der Entwicklung des Gesamtergebnisses .....	362
Ergänzende Angaben .....	364
<b>Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen</b> <b>(Related Parties)</b> .....	364
Anwendungsbereich .....	364
Angabepflichten .....	366
Allgemein .....	366
Berichtspflichtige Transaktionen .....	366
<b>Unterjahriges Rechnungslegung</b> .....	368
Anwendungsbereich .....	368
Definitionen .....	370
Konzepte der unterjährigen Rechnungslegung .....	370
Zwischenlagebericht .....	370
Inhalt eines Zwischenberichts .....	372
Mindestbestandteile eines Zwischenberichts .....	372
Form und Inhalt von Zwischenabschlüssen .....	372
Wesentlichkeit .....	372
Ansatz und Bewertung .....	374
Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden .....	374

Saisonal, konjunkturell oder gelegentlich erhaltene Erträge.....	374
Aufwendungen, die während des Geschäftsjahres unregelmäßig anfallen.....	374
Verwendung von Schätzungen.....	374
Stetigkeitswechsel in Zwischenperioden.....	374
Anpassung bereits dargestellter Zwischenberichtsperioden.....	374
Quartalsberichterstattung.....	374
<b>Anhang</b> .....	376
Zielsetzung/Funktion.....	376
Abgrenzung.....	376
Struktur des Anhangs.....	376
Wesentlichkeit von Angaben.....	378
Ausgewählte typische Angabebereiche im Anhang.....	378
<b>Literaturhinweise</b> .....	381
<b>Stichwortverzeichnis</b> .....	383

## Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz	CGU	cash generating unit
Abschn	Abschnitt	Ch	Chapter
abzgl	abzüglich	CPA	Certified Public Accountant
AfA	Absetzung für Abnutzung		
AktG	Aktiengesetz	DAX	Deutscher Aktienindex
allg	allgemein	DCKG	Deutscher Corporate Governance Kodex
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission	demggü	demgegenüber
APB	Accounting Principles Board Opinion No(s)	dergl	dergleichen
ARC	Accounting Regulatory Committee (der EU)	dh	das heißt
Art	Artikel, Article	diesbzgl	diesbezüglich
ASC	Accounting Standards Codification	DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung
Aufl	Auflage	DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee eV
		DRSC AH	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee Anwendungshinweis
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht	DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
BC	Basis for Conclusions	DVFA/SG	Deutsche Vereinigung für Finanzanalyse und Anlageberatung eV/ Schmalenbach Gesellschaft – Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaftslehre
Bd	Band		
bearb v	bearbeitet von		
betr	betreffend		
BFH	Bundesfinanzhof		
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch		
BGH	Bundesgerichtshof		
BilKoG	Bilanzkontrollgesetz	EBF	European Banking Federation
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz	ECL	expected credit losses
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz	ED	Exposure Draft (des FASB oder des IASB)
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz idF des Referententwurfes eines Gesetzes zur Umsetzung der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU vom 27. Juli 2014	E-DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard – Entwurf
		EECS	European Enforcement Coordination Sessions
BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz	EFAA	European Federation of Accountants and Auditors
BMF	Bundesministerium der Finanzen	EFFAS	The European Federation of Financial Analysts Societies
BMJ	Bundesministerium der Justiz	EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
BörsG	Börsengesetz		
BörsO	Börsenordnung für die Frankfurter Wertpapierbörse	EG	Europäische Gemeinschaften
BörsZulV	Börsenzulassungsverordnung	EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
Bsp	Beispiel		
bspw	beispielsweise	einschl	einschließlich
bzgl	bezüglich	endg	endgültig
bzw	beziehungsweise	entspr	entsprechend
ca	circa	EPS	Earnings Per Share
CEAOB	Committee of European Audit Oversight Bodies	ERS	Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung
CESR	Committee of European Securities Regulators	ESBG	European Savings Banks Group
CF	Conceptual Framework	ESMA	European Securities and Markets Authority

EStG	Einkommensteuergesetz	IASB	International Accounting Standards Board
EStR	Einkommensteuer-Richtlinie		
etc	et cetera	IASC	International Accounting Standards Committee
EU	Europäische Union		
eV	eingetragener Verein	idR	in der Regel
evtl	eventuell	idS	in diesem Sinne
		IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland eV
f	folgende		
ff	fortfolgende	ieS	im engeren Sinne
FASB	Financial Accounting Standards Board	IFAC	International Federation of Accountants
FEE	Federation of European Accountants	IFRS	International Financial Reporting Standard(s) (des IASB)
FIFO	first-in-first-out	IFRS IC	International Financial Reporting Standards Interpretations Committee
Fn	Fußnote		
Forts	Fortsetzung		
FPI	Foreign Private Issuer	IFRIC	Interpretation des International Financial Reporting Standards (IFRS) Interpretations Committee (des IASB); auch: International Financial Reporting Standards Interpretations Committee (heute: IFRS IC)
FuE	Forschung und Entwicklung		
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles		
GEFIU	Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung eV		
gem	gemäß	IG	Implementation Guidance
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften	Inc	Incorporation
GewEst	Gewerbeertragsteuer	inkl	inklusive
ggf	gegebenenfalls	insbes	insbesondere
ggü	gegenüber	IOSCO	International Organization of Securities Commissions
glA	gleicher Ansicht	IPO	Initial Public Offering
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung	iR	im Rahmen
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung	iRd	im Rahmen der
		iS	im Sinne
		iSd	im Sinne der, des
		iSe	im Sinne einer, eines
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	iSv	im Sinne von
grds	grundsätzlich	ISA	International Standards on Auditing
GU	Gemeinschaftsunternehmen	iVgl	im Vergleich
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung	iVm	in Verbindung mit
		iW	im Wesentlichen
		iwS	im weiteren Sinne; auch: in weitem Sinne
HFA	Hauptfachausschuss des IDW		
HGB	Handelsgesetzbuch	kA	keine Angabe
HGB-E	Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU vom 27. Juli 2014 (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG)	Kap	Kapitel
		KapGes	Kapitalgesellschaft(en)
		KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
hM	herrschende Meinung		
Hrsg	Herausgeber	Kleinst-KapGes	Kleinst-Kapitalgesellschaft(en)
HS	Halbsatz	KSt	Körperschaftsteuer
iA	im Allgemeinen	lfd	laufend
IAS	International Accounting Standard(s) (des IASB)	LIFO	last-in-first-out
		lt	laut

max	maximal	SolZ	Solidaritätszuschlag
MD&A	Management Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations	Sp	Spalte
		SPE	Special Purpose Entity
mind	mindestens	su	siehe unten
		TEG	Technical Expert Group (von EFRAG)
nF	Neue Fassung	TEHG	Treibhausgas-Emissions-handelsgesetz
Nr	Nummer	TU	Tochterunternehmen
oä	oder ähnliche	u	und
OLG	Oberlandesgericht	ua	unter anderem; auch: und andere
pa	pro anno	uä	und ähnliche
PersG	Personengesellschaft	ug	unten genannt
PHG	Personenhandelsgesellschaft	UmwG	Umwandlungsgesetz
PIE	Public Interest Entities	US	United States
PublG	Publizitätsgesetz	usw	und so weiter
R&D	Research and Development	uU	unter Umständen
Reg	Regulation	va	vor allem
rev	revised	Vgl	Vergleich
Rn	Randnummer	VJ	Vorjahr
RS	Rechnungslegungsstandard	VO	Verordnung
s	siehe	Vol	Volume
S	Seite	Vorauf	Vorauslage
sa	siehe auch	vs	versus
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission	wg	wegen
SIC	Standing Committee on Interpretations (des IASB); Interpretation des Standing Committee on Interpretations (des IASB)	WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
		WPK	Wirtschaftsprüferkammer
		WpÜG	Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz
sinngemäß	sinngemäß	zB	zum Beispiel
SME	Small and Medium-sized Entities	zT	zum Teil
so	siehe oben	zzgl	zuzüglich
sog	sogenannte	zZt	zurzeit





# Kapitel 1: Einführung



## 1 Benutzerhinweise und Übersicht über neue bzw geänderte Standards und Interpretationen, die nach dem 1. Januar 2014 erstmalig anzuwenden sind

In die synoptische Darstellung der IFRS und des HGB sind alle bis zum 1. September 2014 veröffentlichten Standards, Interpretationen, Gesetze sowie sonstige Verlautbarungen einbezogen worden.

Generell wird im Buch eine Drei-Spalten-Darstellung verwendet:

1. Kriterium;
2. HGB und
3. IFRS.

In Bezug auf IFRS werden diejenigen Standards dargestellt und zitiert, die im Geschäftsjahr 2014 anzuwenden sind. Ggf wird in dieser Drei-Spalten-Darstellung bei den IFRS-Regelungen auch auf später anzuwendende Änderungen der IFRS hingewiesen, wenn diese keine gravierenden Abweichungen zur Bilanzierung nach den IFRS, wie sie derzeit anzuwenden sind, bedeuten (zB Änderungen iR des Annual Improvements Process – AIP).

Von der Drei-Spalten-Darstellung wird jedoch bei den Themengebieten Finanzinstrumente und Umsatzrealisierung abgewichen. Um die Unterschiede zwischen den aktuell geltenden IFRS und den ab 2017 bzw 2018 erstmalig verpflichtend anzuwendenden IFRS 15 und IFRS 9 deutlich zu machen, wurde bei den betreffenden Themengebieten eine Vier-Spalten-Darstellung gewählt:

1. Kriterium;
2. HGB;
3. aktuell anzuwendende IFRS und
4. Neuregelung durch IFRS 15 bzw IFRS 9.

Die ersten drei Kapitel des Buches – Einführung, Übergang auf internationale Rechnungslegungsstandards sowie das Konvergenzprojekt von IASB und FASB zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen – weichen von der ansonsten gewählten synoptischen Darstellung in Spaltenform ab. Ab dem vierten Kapitel erfolgt die Darstellung in Spaltenform und die Gliederung des Buches orientiert sich über die Darstellung der allg Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze in erster Linie am Gliederungsschema der Bilanz entspr den Europäischen Richtlinien bzw dem HGB. Für die konzernspezifischen Besonderheiten und die anderen Abschlussbestandteile (GuV, Kapitalflussrechnung, Segmentberichterstattung etc) wurden gesonderte Kapitel gewählt.

Die IFRS enthalten umfangreiche Angabevorschriften, die sich zum einen aus den Regelungen einzelner Standards ergeben oder die in Standards enthalten sind, die ausschließlich Anhangangaben regeln, wie bspw IFRS 7 für Finanzinstrumente und IFRS 12 für Beteiligungen an anderen Unternehmen. Auf Angabevorschriften wird iR der Ausführungen generell nicht eingegangen. Eine ausführliche IFRS-Checkliste für angabepflichtige Informationen sowie unsere quartalsweisen Newsletter stehen Ihnen zum Download unter [www.de.ey.com/IFRS](http://www.de.ey.com/IFRS) im Bereich »Publikationen« zur Verfügung. In der Rubrik »Aktuelles« finden Sie des Weiteren unsere Serien »IFRS Developments« sowie »Applying IFRS«.

Zur Stichwortsuche steht Ihnen einerseits das Stichwortverzeichnis zur Verfügung. Andererseits können Sie Ihre thematische Suche auch der beschriebenen Konzeption des Buches folgend anhand des ausführlichen Inhaltsverzeichnisses vornehmen.

Standard	Erst-anwendung	Vorzeitige Anwendung erlaubt: <sup>1</sup>	Übergangsvorschriften
IFRS 10 »Konzernabschlüsse«, IFRS 12 »Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen« und IAS 27 »Einzelabschlüsse« – Investmentgesellschaften	1. Januar 2014	Ja	Die Anwendung erfolgt retrospektiv (mit Erleichterungsvorschriften).
IAS 32 »Finanzinstrumente: Angaben« – Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten – Änderungen zu IAS 32	1. Januar 2014	Ja	Die Anwendung erfolgt retrospektiv.
IAS 36 »Wertminderung von Vermögenswerten« – Änderungen zu IAS 36	1. Januar 2014	Ja	Die Anwendung erfolgt retrospektiv.
IAS 39 »Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung« – Novation von Derivaten und Fortsetzung der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften – Änderungen zu IAS 39	1. Januar 2014	Ja	Die Anwendung erfolgt retrospektiv. Allerdings darf eine in der Vergangenheit wegen einer Novation beendete Sicherungsbeziehung nicht wieder aufgenommen werden.
IFRIC 21 »Abgaben«	1. Januar 2014 <sup>2</sup>	Ja	Die Anwendung erfolgt retrospektiv.
IAS 19 »Leistungen an Arbeitnehmer« – Leistungsorientierte Versorgungspläne: Mitarbeiterbeitrag <sup>3</sup>	1. Juli 2014	Ja	Die Anwendung erfolgt retrospektiv.
AIP IFRS 2 »Anteilsbasierte Vergütung« – Definition von Ausübungsbedingungen <sup>3</sup>	1. Juli 2014	Ja	Die Anwendung erfolgt prospektiv.
AIP IFRS 3 »Unternehmenszusammenschlüsse« – Bilanzielle Abbildung bedingter Gegenleistungen im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen <sup>3</sup>	1. Juli 2014	Ja	Die Anwendung erfolgt prospektiv.
AIP IFRS 8 »Geschäftssegmente« – Aggregation von Geschäftssegmenten <sup>3</sup>	1. Juli 2014	Ja	Die Anwendung erfolgt retrospektiv.

<sup>1</sup> Eine vorzeitige Anwendung von neuen oder geänderten Standards kann in der EU erst nach der Übernahme in europäisches Recht erfolgen. Die im Rahmen des AIP vorgenommenen Änderungen von Standards können jedoch auch ohne Endorsement angewendet werden, wenn es sich bei ihnen lediglich um Klärstellungen handelt. Interpretationen des IFRS IC können immer vorzeitig angewendet werden, da es sich bei ihnen um die Auslegung geltender IFRS handelt und sie somit keine Änderungen geltender Normen darstellen. Der aktuelle Status zum Endorsement-Prozess ist auf der Website [www.efrag.org](http://www.efrag.org) ersichtlich.

<sup>2</sup> Die Erstanwendung in der EU ist erst ab dem 17. Juni 2014 verpflichtend.

<sup>3</sup> Zum Zeitpunkt der Drucklegung liegt wegen der noch nicht erfolgten Übernahme in EU-Recht keine offizielle deutsche Übersetzung dieser Änderung/dieses neuen Standards vor; es handelt sich somit um eine vorläufige Übersetzung durch die Autoren.

AIP IFRS 8 »Geschäftssegmente« – Überleitung von dem Gesamtbetrag der Vermögenswerte der berichtspflichtigen Segmente zu den Vermögenswerten des Unternehmens <sup>3</sup>	1. Juli 2014	Ja	Die Anwendung erfolgt retrospektiv.
AIP IFRS 13 »Bemessung des beizulegenden Zeitwerts« – Kurzfristige Forderungen und Verbindlichkeiten <sup>3</sup>	Die Änderung ist seit Veröffentlichung im Dezember 2013 effektiv.	–	Da es sich lediglich um eine Klarstellung in der Basis for Conclusions handelt, ist eine Übergangsvorschrift nicht erforderlich.
AIP IAS 16 »Sachanlagen« und IAS 38 »Immaterielle Vermögenswerte« – Berechnung der kumulierten Abschreibungen bei Anwendung der Neubewertungsmethode <sup>3</sup>	1. Juli 2014	Ja	Die Anwendung erfolgt retrospektiv.
AIP IAS 24 »Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen« – Behandlung der Fälle, in denen die Aufgaben des Managements in Schlüsselpositionen durch juristische Personen ausgeführt werden <sup>3</sup>	1. Juli 2014	Ja	Die Anwendung erfolgt retrospektiv.
AIP IFRS 1 »Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards« – Bedeutung von »effective IFRSs« <sup>3</sup>	Die Änderung ist seit Veröffentlichung im Dezember 2013 effektiv.	–	Da es sich lediglich um eine Klarstellung in der Basis for Conclusions handelt, ist eine Übergangsvorschrift nicht erforderlich.
AIP IFRS 3 »Unternehmenszusammenschlüsse« – Anwendungsbereich der Ausnahme für Gemeinschaftsunternehmen <sup>3</sup>	1. Juli 2014	Ja	Die Anwendung erfolgt prospektiv.
AIP IFRS 13 »Bemessung des beizulegenden Zeitwerts« – Anwendungsbereich des Paragraphen 52 (Portfolioausnahme) <sup>3</sup>	1. Juli 2014	Ja	Die Anwendung erfolgt prospektiv.
AIP IAS 40 »Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien« – Klarstellung der Beziehung zwischen IFRS 3 und IAS 40 bei der Klassifizierung einer Immobilie als als Finanzinvestition gehalten oder als eigentümergegenutzt <sup>3</sup>	1. Juli 2014	Ja	Die Anwendung erfolgt prospektiv.
IFRS 14 »Regulatorische Abgrenzungsposten« <sup>3</sup>	1. Januar 2016	Ja	Anwendung erfolgt retrospektiv
IAS 16 »Sachanlagen« und IAS 41 »Landwirtschaft« – Nutzpflanzen <sup>3</sup> (Bearer plants)	1. Januar 2016	Ja	Die Anwendung erfolgt retrospektiv.

IAS 16 »Sachanlagen« und IAS 38 »Immaterielle Vermögenswerte« – zulässige Abschreibungsmethoden <sup>3</sup>	1. Januar 2016	Ja	Die Anwendung erfolgt prospektiv.
IFRS 11 »Gemeinsame Vereinbarungen« – Bilanzierung des Erwerbs von Anteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit <sup>3</sup>	1. Januar 2016	Ja	Die Anwendung erfolgt retrospektiv.
IAS 27 »Einzelabschlüsse« – Equity Equity Methode	1. Januar 2016	Ja	Die Anwendung erfolgt retrospektiv.
IFRS 15 »Erlöse aus Verträgen mit Kunden« <sup>3</sup>	1. Januar 2017	Ja	Die Anwendung erfolgt retrospektiv nach einer der folgenden Methoden: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Anpassung aller dargestellten früheren Perioden (mit Erleichterungsvorschriften) (IFRS 15.C3a iVm IFRS 15.C4 ff);</li> <li>• Erfassung des kumulativen Umstellungseffekts im Eigenkapital zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung (catch-up; IFRS 15.C3b iVm IFRS 15.C7 f).</li> </ul>
IFRS 9 »Finanzinstrumente« <sup>3</sup>	1. Januar 2018	Ja. IFRS 9 ist jedoch in Gänze vorzeitig anzuwenden; lediglich die Regelungen für die Erfassung von Gewinnen bzw. Verlusten bei finanziellen Verbindlichkeiten, die zum beizulegenden Zeitwert (GuV) bewertet werden, können vorzeitig ohne die anderen Regelungen angewendet werden (IFRS 9.7.1.2)	Die Anwendung der Regelungen zur Klassifizierung und Bewertung sowie zur Wertminderung erfolgt retrospektiv. Eine Anwendung auf Posten, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bereits ausgebucht waren, ist jedoch nicht zulässig. Die Regelungen zum Hedge Accounting sind grds bis auf wenige Ausnahmen prospektiv anzuwenden. Die Regelungen von IAS 39 zum Hedge Accounting können zudem auch nach der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 weiter angewendet werden, so dass erst zu einem späteren Zeitpunkt das Hedge Accounting auf die Regelungen von IFRS 9 umgestellt wird (IFRS 9.7.2.21)

Im Juli 2014 hat der IASB die inhaltliche Diskussion zum IFRSs 2012–2014 Zyklus des AIP iW abgeschlossen. Die vorgeschlagenen Änderungen betreffen nachfolgende Standards und sind erstmals ab dem 1. Januar 2016 anzuwenden:

- IFRS 5 »Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche« – Änderung des Veräußerungsweges<sup>3</sup>;
- IFRS 7 »Finanzinstrumente: Angaben« – Dienstleistungsverträge<sup>3</sup>;
- IFRS 7 »Finanzinstrumente: Angaben« – Anwendung der Ergänzungen zu IFRS 7 in zusammengefassten Geschäftsberichten<sup>3</sup>;
- Märkte<sup>3</sup>;
- IAS 34 »Zwischenberichterstattung« – Ausweis von Angaben in anderen Abschlussbestandteilen des Zwischenberichts<sup>3</sup>.

## 2 Internationale Anwendung der IFRS

### 2.1 IFRS – ein Rechnungslegungsstandard setzt sich durch

Die weltweite Verbreitung der IFRS hat insbes in den letzten zehn Jahren stetig zugenommen. Nach Auswertungen der IFRS Foundation ist im Jahr 2014 in 105 Ländern die Anwendung von IFRS entweder für alle Unternehmen oder für bestimmte Unternehmen verpflichtend vorgeschrieben. 14 weitere Länder erlauben die Anwendung von IFRS in ihrem Rechtskreis. Trotz der Tatsache, dass bspw die USA noch nicht zu den Anwenderländern zählen, decken diejenigen Länder, in denen IFRS angewandt werden, mehr als die Hälfte des weltweiten Bruttozialprodukts ab. Dabei konzentriert sich die Anwendung von IFRS nicht mehr nur auf Europa, sondern ist mittlerweile auch im asiatisch-pazifischen Raum mit Anwenderländern wie Korea, Malaysia, Hong Kong neben Australien und Neuseeland sowie in Amerika bspw mit Kanada, Brasilien, Kolumbien (ab 2015) und weiteren mittelamerikanischen Ländern weit verbreitet. Auch China ist auf eine volle Konvergenz der nationalen Rechnungslegungsstandards mit den IFRS fokussiert. Mittlerweile ist auch in Japan eine freiwillige IFRS-Anwendung erlaubt und die Anzahl der japanischen Unternehmen, die von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, nimmt aktuell stark zu.

Positiv zu verzeichnen ist bei der großen Anzahl von Anwenderländern, dass nur sehr wenige von diesen Modifikationen an den IFRS, wie sie vom IASB veröffentlicht wurden, vornehmen und dass diese Modifikationen – wie der carve-out der EU bzgl singulärer Einzelnormen in IAS 39 – vermutlich nur temporär sein werden. Insgesamt kann daher die Anerkennung der IFRS als globaler Rechnungslegungsstandard unverändert als Erfolgsgeschichte bezeichnet werden.

### 2.2 Der schwierige Weg der Konvergenz von IFRS und US-GAAP

Trotz der erfolgreichen globalen Verbreitung der IFRS in den letzten Jahren ist bis dato nicht abzusehen, ob und ggf wann die SEC die Anwendung von IFRS auch für US-Unternehmen zulassen wird. Für ausländische Wertpapieremittenten verzichtet die SEC seit März 2008 für Geschäftsjahre, die nach dem 15. November 2007 enden, auf die Überleitungsrechnung (reconciliation) für wesentliche Abweichungen der angewandten Bilanzierungsgrundsätze und -methoden von den US-GAAP bzw ein separates US-GAAP reporting. Voraussetzung hierfür ist, dass der ausländische Wertpapieremittent Abschlüsse einreicht, die nach den sog vollen IFRS erstellt sind, dh die SEC erkennt von Foreign Private Issuers nur eine Berichterstattung auf der Basis der IFRS »as issued by the IASB« an. Andere Fassungen der IFRS, wie sie bspw von der EU übernommen und angewendet werden, finden nur parallel und zusätzlich zu den sog vollen IFRS Anerkennung. Einer der Beweggründe für die Entscheidung, die Überleitungspflicht auf US-GAAP aufzuheben, war lt SEC die kontinuierliche Annäherung von US-GAAP und IFRS. Tatsächlich ist der Konvergenzprozess seit 2005 das beherrschende Thema der IASB-Agenda. IR des 2002 mit dem sog »Norwalk Agreement« bzw dem »Memorandum of Understanding« (MoU) eingeleiteten Konvergenzprojekts von IASB und FASB wird das Ziel verfolgt, einen einzigen Normensatz qualitativ hochwertiger prinzipienorientierter Rechnungslegungsstandards zu entwickeln, die verständlich und durchsetzbar sind und somit an allen Kapitalmärkten akzeptiert werden. IASB und FASB haben diese Zielsetzung seitdem mehrfach bekräftigt und auch die Repräsentanten der G-20 haben im September 2009



erstmal die Entwicklung eines einzigen Satzes qualitativ hochwertiger Rechnungslegungsstandards gefordert. Als Folge dessen hatten IASB und FASB daraufhin ursprünglich angekündigt, die wesentlichen Projekte des MoU bis Ende Juni 2011 abzuschließen. Dieses Ziel ist aus heutiger Sicht jedoch bei weitem verfehlt worden. Zwar wurden im Mai 2011 vom IASB die konvergierten Standards zur Konsolidierung (IFRS 10 bis 12) und zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (IFRS 13) und im Mai 2014 neue, konvergierte Standards zur Umsatzrealisierung von den beiden Boards veröffentlicht, jedoch ist es bislang nicht gelungen, die langjährigen Beratungen zum Leasing- sowie zum Finanzinstrumente-Projekt in Form von konvergierten Standards zu einem Abschluss zu bringen, da sich zT fundamentale Differenzen in den Auffassungen der beiden Boards ergeben haben. So konnte sich der FASB bspw in Bezug auf die Wertminderung von Finanzinstrumenten nicht dazu entschließen, sich der Auffassung des IASB anzuschließen. Somit ist derzeit absehbar, dass die Konvergenzbemühungen für die Bilanzierung von Finanzinstrumenten letzten Endes nicht zum Erfolg führen werden. Mittlerweile vertreten IASB und IFRS-Foundation die Auffassung, dass nur die Übernahme der IFRS zu einem einzigen Satz qualitativ hochwertiger Bilanzierungsstandards, die global akzeptiert werden, führen könne. Die bilateralen Konvergenzarbeiten mit dem FASB werden somit zukünftig nicht mehr im Fokus der IASB-Agenda stehen. Des Weiteren sind die verabschiedeten Konvergenzprojekte-Standards nicht vollständig identisch, so dass zwar eine deutliche Übereinstimmung, aber keine Identität der Regelungen zu konstatieren ist. Der Fokus wird diesbzgl in der Auslegung der konvertierten Standards liegen, um nicht nur eine zeitpunktbezogene Angleichung festzustellen.

Die Akzeptanz der IFRS durch die SEC, die im Jahr 2008 einen vielversprechenden Anfang mit der Abschaffung der Überleitungsrechnung für ausländische Wertpapieremittenten nahm, ist seitdem erheblich ins Stocken geraten. Die im Jahr 2008 durch die SEC vorgelegte »Roadmap«, die für amerikanische Unternehmen bestimmter Branchen die freiwillige Anwendung der IFRS (statt der US-GAAP) ab 2009, für alle großen börsennotierten Unternehmen die Pflichtanwendung ab 2014 vorsah, wurde mit der Neuberufung von Mary L. Schapiro als Chairman der SEC im Jahr 2009 auf Eis gelegt. In der Folgezeit wurden zwar diverse Papiere und Studien durch die SEC bzw ihren Stab veröffentlicht (»Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards« (Februar 2010), »Progress Report« (Oktober 2010), »Exploring a Possible Method of Incorporation of IFRS« (Mai 2011), »A Comparison of U. S. GAAP and IFRS« und »An Analysis of IFRS in Practice« (beide November 2011) sowie »Final Staff Report on the Work Plan« (Juli 2012)), jedoch liegt bis zum Zeitpunkt der Drucklegung kein offizieller Zeitplan der SEC vor, der eine optionale Anwendung der IFRS durch US-Unternehmen möglich machen würde. Zudem wird seit Dezember 2010 in den USA ein sog condorsement als Vorgehensweise diskutiert, die eine Kombination aus convergence und endorsement darstellt. Diese Vorgehensweise wurde seitens der SEC als Alternative zur Anerkennung der IFRS eingeführt und soll ua für die USA das Standardsetting durch das FASB auch für die Zukunft sicherstellen.

### 2.3 Aktuelle Entwicklungen beim IASB und der IFRS Foundation

Die Governance-Strukturen der IASCF (mit Wirkung zum 1. März 2010 umbenannt in IFRS Foundation) wurden in den letzten Jahren mehrfach überarbeitet, um sicherzustellen, dass diese das primäre Ziel des IASB unterstützen, hochwertige, verständliche und durchsetzbare globale Rechnungslegungsstandards zu entwickeln. Des Weiteren sollen die überarbeiteten Strukturen für die Verantwortlichkeit und Unabhängigkeit des IASB sorgen.

Bereits im Februar 2009 wurde ein Gremium zur Überwachung der IFRS Foundation eingerichtet, die sog Monitoring Group. Diese soll eine offizielle Verbindung zw der IFRS Foundation und öffentlichen Institutionen herstellen. Die Monitoring Group besteht aus Stellvertretern öffentlicher Behörden und internationaler Organisationen, die öffentlichen Behörden ggü rechenschaftspflichtig sind, wie zB das verantwortliche Mitglied der Europäischen Kommission, der geschäftsführende Direktor des Weltwährungsfonds, der Präsident der Weltbank, der Vorsitzende der SEC sowie Mitglieder der IOSCO. Die Monitoring Group hat zum einen die Verantwortung für die Ernennung neuer Treuhänder der IFRS Foundation übernommen und zum anderen haben ihr die Treuhänder regelmäßig Bericht zu erstatten.

Gleichzeitig mit der Einrichtung der Monitoring Group wurde auch die Ausweitung der Mitgliederanzahl des IASB von 14 auf 16 Mitglieder bis zum Jahr 2012 beschlossen, wobei die geographische Verteilung der IASB-Mitglieder vorgeschrieben wird.

Im Februar 2010 wurden weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Governance-Strukturen der IFRS Foundation bekannt gegeben. Als wichtigste Maßnahme wurde beschlossen, dass neben der jährlichen Anhörung der Treuhänder der IFRS Foundation und des IFRS Advisory Councils (vormals Standard Advisory Council) zur bestehenden und zukünftigen Agenda nunmehr alle drei Jahre eine öffentliche Konsultation zum zukünftigen Arbeitsprogramm des IASB durchgeführt werden soll. Dies soll den IASB bei der Festlegung der Prioritäten im Hinblick auf die Standardsetzungs-Projekte und die Abstimmung der Agenda für die nächsten drei Jahre unterstützen.

Im Februar 2012 hat die Monitoring Group den ersten Bericht über ihren Review der Governance-Strukturen der IFRS Foundation veröffentlicht und dabei diverse Vorschläge vorgelegt, die die Akzeptanz von IFRS als globaler Rechnungslegungsstandard sicherstellen sollen. Diese betrafen bspw die Zusammensetzung und Aufgaben der Monitoring Group selbst.

Weitere wesentliche Änderungen wurden im Februar 2013 bekanntgegeben, wobei die Einrichtung des Accounting Standards Advisory Forum (ASAF) besonders hervorzuheben ist. Die Hauptaufgabe des ASAF besteht in der Formalisierung und Vereinfachung der Beziehungen des IASB mit nationalen Standardsetzern. Zudem soll ASAF dabei helfen, wichtige nationale Perspektiven in die fachliche Arbeit des IASB einfließen zu lassen.

Als Ergebnis der erstmals im Juni 2011 initiierten öffentlichen Konsultation hat der IASB im Dezember 2012 einen Bericht zu den eingegangenen Stellungnahmen veröffentlicht. Als Ergebnis der Agendakonsultation wird die fachliche Agenda des IASB bis zur nächsten Agendakonsultation drei Bereiche als Schwerpunkt haben:

- Implementierung und Pflege,
- Rahmenkonzept und
- eine kleinere Anzahl bedeutender IFRS-Projekte, ua IFRS 9 (Ersatz der Regelungen von IAS 39), Leasing, Ertragsrealisierung, Revenue Recognition und Versicherungsverträge.

Gleichzeitig hat der IASB auch einen geänderten Prozess für die Entwicklung von Standards bekanntgegeben, indem der bislang übliche Prozess um eine Forschungsphase erweitert wird. Somit wird nunmehr ein Projekt zur Entwicklung eines neuen IFRS erst dann erwogen, nachdem die Forschungsergebnisse in einem Diskussionspapier, zu dem öffentlich Stellung genommen werden kann, zur Debatte gestellt wurden.

Die aktuelle Agenda des IASB kann auf der Website der IFRS Foundation unter [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) abgerufen werden und unterscheidet zw bedeutenden Projekten wie bspw Macro-Hedging, Implementierung, Rahmenkonzept und Forschungsprojekten. Im Gegensatz zu den Arbeitsprogrammen früherer Jahre beschränkt sich die Planung des IASB nunmehr auf einen Zeitraum von einem Jahr.

Das 2014er Arbeitsprogramm des IASB lässt aber erahnen, dass nahezu alle noch vom Vorgängergremium des IASB, dem IASC, veröffentlichten Standards, die bislang noch nicht vom IASB überarbeitet wurden, langfristig auf den Prüfstand gestellt werden. Somit werden sich IFRS-Anwender darauf einstellen müssen, dass auch nach Abschluss der bedeutenden Projekte wie IFRS 9 und Umsatzrealisierung die IFRS erneut weitreichenden Änderungen unterworfen sein werden.

### 3 Übernahme der IFRS in Europäisches Recht (EU-IFRS)

Die IAS-Verordnung der EU schreibt vor, dass Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen in Europa nach den IFRS aufzustellen sind. Ohne einen demokratisch legitimierten Rechtsakt wäre die verpflichtende Anwendung von Standards eines privatrechtlich organisierten Gremiums wie dem IASB nicht möglich. Daher sind die vom IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen gem Art 3 und 6 der IAS-Verordnung einem legislativen Übernahmeverfahren zu unterziehen, bevor sie unmittelbares und verbindliches europäisches Recht werden (sog Endorsement- oder Komitologieverfahren).

Die IAS-Verordnung stellt den sog Basisrechtsakt für die Übernahme der IFRS/IFRIC dar. In ihr sind die Voraussetzungen für die Übernahme neuer oder geänderter IFRS/IFRIC in europäisches Recht festgelegt. Nach Art 3 der IAS-Verordnung können neue oder geänderte IFRS oder IFRIC nur übernommen werden, wenn sie:

- die Grundanforderungen der EU-Bilanzrichtlinien erfüllen, dh ihre Anwendung ein den tatsächlichen Verhältnissen entspr Bild der wirtschaftlichen Unternehmenslage vermittelt;

- dem nicht näher spezifizierten »europäischen öffentlichen Interesse« entsprechen und
- die grundlegenden Kriterien der Informationsqualität (Verständlichkeit, Erheblichkeit, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit) erfüllen, die als Voraussetzung für den Informationsnutzen der Abschlüsse für die Adressaten gelten.

Wichtige Gremien, die beim bisherigen Komitologieverfahren eine wesentliche Rolle spielen, sind die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) und das Accounting Regulatory Committee (ARC). EFRAG ist ein technisches Gremium, das gem Art 10 der Präambel der IAS-Verordnung die EU-Kommission bei der Bewertung neuer oder überarbeiteter internationaler Rechnungslegungsstandards beraten soll. Das Entscheidungsgremium innerhalb der EFRAG ist die sog EFRAG-TEG (Technical Expert Group). Die Arbeit von EFRAG wird gegenwärtig durch einen Aufsichtsrat überwacht. Die EFRAG-TEG trifft ihre Entscheidungen jedoch unabhängig vom Aufsichtsrat. Das ARC ist ein Regelungsausschuss, der aus Vertretern der Mitgliedsstaaten unter dem Vorsitz der EU-Kommission besteht.

Der Übernahmeprozess läuft grds wie folgt ab:

- (1) Der IASB veröffentlicht einen Standard;
- (2) EFRAG initiiert Konsultationen;
- (3) EFRAG gibt eine Übernahmeempfehlung ab und führt eine Auswirkungsanalyse durch;
- (4) Die EU-Kommission entwirft einen Übernahmevorschlag;
- (5) Das ARC stimmt über den Übernahmevorschlag ab und gibt eine Stellungnahme ab;
- (6) Europäisches Parlament und Europäischer Rat haben eine dreimonatige Frist, in der sie den Übernahmevorschlag ablehnen können;
- (7) Wenn keine Ablehnung erfolgt, erlässt die EU-Kommission die Übernahmeverordnung und veröffentlicht diese im Amtsblatt der Europäischen Union.

Bis zum heutigen Zeitpunkt haben weder Europäisches Parlament noch der Europäische Rat von ihrem Ablehnungsrecht Gebrauch gemacht.

Die Struktur der beiden EU-Gremien EFRAG und ARC wird derzeit basierend auf den Empfehlungen des sog Maystadt-Berichts überarbeitet. Ausgehend von Diskussionen des EU-Finanzministerrats (ECOFIN) im Jahr 2012, wie die EU ihren Interessen bei der (Fort-)Entwicklung der IFRS ein stärkeres Gewicht verleihen könne, und einer teilweisen Überprüfung der Governance-Struktur von EFRAG durch EFRAG selbst, wurde im Jahr 2013 ein Sonderberater der EU, Philippe Maystadt, benannt. Er wurde damit beauftragt die Governance der beiden im Bereich der Rechnungslegung und Finanzberichterstattung tätigen EU-Gremien EFRAG und ARC zu überprüfen sowie Vorschläge zu deren Verbesserung zu erarbeiten, um die Stimmen Europas zu bündeln und damit einen stärkeren Beitrag zur (Fort-)Entwicklung der IFRS leisten zu können. Im November 2013 wurde als Ergebnis der sog Maystadt-Bericht veröffentlicht, der zum einen den Konsens in Europa darstellt, dass sich die EU zu globalen, hochwertigen Rechnungslegungsstandards, dh IFRS, verpflichtet. In Bezug auf den Endorsement-Prozess besteht weitestgehend Unterstützung dafür, die derzeitige Übernahmeprozedur, die »Standard für Standard« vorgenommen wird, beizubehalten. Zum anderen beinhaltet der Bericht diverse Vorschläge zur Stärkung des europäischen Einflusses auf die internationale Standardsetzung im Bereich der IFRS. Dazu werden die derzeitige Einbindung der EFRAG in den Standardsetzungsprozess hinterfragt und mehrere Alternativen vorgeschlagen. Die von Maystadt empfohlene Alternative zielt darauf ab, zukünftig ein Board einzusetzen, welches über der EFRAG steht und aus Mitgliedern der EU-Organisation, des privaten Sektors und der nationalen Standardsetter besteht. Dieser Board soll nach Vorstellung von Maystadt die Stellungnahmen ggü dem IASB und die Übernahmeempfehlungen ggü der EU-Kommission auf Grundlage der Arbeit eines fachlichen Beirats verabschieden. Die Rolle der EFRAG-TEG würde sich dahingehend ändern, dass diese zukünftig nicht mehr das Recht hätte, die Position von EFRAG zu Fachfragen zu bestimmen; ihre Funktion wäre dann die eines fachlichen Beirats, der dem Board zuarbeiten würde. Seit Beginn des Jahres 2014 wird die von Maystadt präferierte Alternative der EFRAG-Struktur durch eine Arbeitsgruppe des derzeitigen EFRAG Aufsichtsrats umgesetzt. Im Juni 2014 wurden die dazu notwendigen Änderungen der EFRAG Statuten und der internen Vorschriften durch die EFRAG Hauptversammlung beschlossen. Die bislang sieben Mitglieder der EFRAG Hauptversammlung (European Business Federations (BUSINESSEUROPE), European Association of Cooperative Banks (EACB), European Banking Federation (EBF), European Federation of Accountants and Auditors (EFAA), European Savings Banks Group (ESBG), Federation of European Accountants (FEE) und European Insurance and Reinsurance Federation (Insurance Europe)) haben acht neue Mitglieder berufen: die europäische Stakeholder-Organisation EFFAS (The European Federation of Financial Ana-

lysts Societies) und sieben nationale Finanzierungseinrichtungen aus Frankreich, Deutschland, Italien, Luxemburg, Niederlande, Schweden und Großbritannien. Die neue EFRAG-Struktur und die acht neuen Mitgliedschaften sollen zum 31. Oktober 2014 wirksam werden. Die Berufung der Board-Mitglieder soll ebenfalls bis zum 31. Oktober 2014 abgeschlossen werden.

Im Mai 2014 hat die EU-Kommission beschlossen zu überprüfen, ob die ursprüngliche Zielsetzung der IAS-Verordnung noch relevant ist und ob es Bereiche gibt, in denen die Funktionsweise der Verordnung verbessert werden kann. Hierzu wurde eine Expertengruppe ins Leben gerufen, welche die Kommission bei der Evaluierung der IAS-Verordnung beraten soll. Die Mitglieder der Expertengruppe setzen sich aus Vertretern verschiedener europäischer Verbände und Interessensgruppen sowie nationaler Standardsetzer zusammen. Die EU-Kommission beabsichtigt, eine öffentliche Konsultation durchzuführen und Workshops abzuhalten; dabei sollen die Erfahrungen der Expertengruppe den Prozess unterstützen.

Die IAS-Verordnung schreibt vor, dass die Abschlüsse gem den in der EU anerkannten IFRS zu erstellen sind. Dies bedeutet, dass Unternehmen im Anwendungsbereich der Verordnung die noch nicht anerkannten, dh nicht im Amtsblatt veröffentlichten Standards und Interpretationen grds nicht anwenden dürfen. Bei der Beurteilung, ob die Anwendung von noch nicht im Amtsblatt veröffentlichten Verlautbarungen, zulässig ist, ist entscheidend, ob ihre Übernahme in europäisches Recht bis zur Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung erfolgt. Andernfalls scheidet eine Anwendung aus. Dies gilt unabhängig davon, ob der Zeitpunkt der erstmaligen verpflichtenden Anwendung der Verlautbarungen vor dem Zeitpunkt des EU-Endorsements liegt bzw eine vorzeitige Anwendung der Verlautbarungen empfohlen wird. Dagegen können die IFRIC auch bei ausstehendem EU-Endorsement grds zur Beurteilung von Bilanzierungs- und Bewertungsfragen, für die eine Regelungslücke besteht, berücksichtigt werden (mit Ausnahme deren Übergangsregelungen).

Der Status des Umsetzungsprozesses sowie eine Prognose zum Endorsement ergibt sich aus dem regelmäßig von EFRAG veröffentlichten Bericht zum Endorsement-Status (EFRAG veröffentlicht diesen Report, der unter <http://www.efrag.org> abrufbar ist, regelmäßig). Die Übersicht zeigt, dass der Übernahmeprozess von der Veröffentlichung einer Verlautbarung des IASB bis zum endgültigen Endorsement durch die EU teilweise bis zu einem Jahr dauern kann. Damit können teilweise in Standards oder Interpretationen zur Verfügung stehende Optionen zu einer freiwilligen vorzeitigen Anwendung von europäischen Unternehmen nicht ausgenutzt werden. Dies gilt insbes für die Regelungen von IFRS 9 »Finanzinstrumente«. Dieser Standard wird IAS 39 ablösen, dessen Regelungen als Reaktion auf die Finanzkrise heftig kritisiert wurden. Das Projekt zur Erarbeitung eines neuen Standards für die Bilanzierung von Finanzinstrumenten wurde aufgrund der komplexen Thematik in mehrere Phasen aufgeteilt: Kategorisierung und Bewertung, Wertminderungen (Impairment) und Hedge Accounting. Für die beiden Phasen »Kategorisierung und Bewertung« und »Hedge Accounting« wurden seit 2009 die neuen Regelungen in einzelnen Tranchen (jeweils für die jeweilige Projektphase) veröffentlicht. Im Juli 2014 wurde der vollständige Standard IFRS 9 veröffentlicht, der auch neue Regelungen zu Wertminderungen beinhaltet. Der erstmalige Anwendungszeitpunkt für IFRS 9 wurde auf den 1. Januar 2018 terminiert.

Nachdem bei Veröffentlichung des ersten Teils von IFRS 9 im Jahr 2009 zunächst angedacht war, den Standard zügig in europäisches Recht zu übernehmen, hatte das ARC aufgrund von Bedenken verschiedener Interessengruppen beschlossen, das Endorsement solange zu verschieben bis der finale Standard in Gänze veröffentlicht wurde und die neuen Regelungen dann eingehend zu prüfen. Der zum Zeitpunkt der Drucklegung aktuelle Endorsement Report von EFRAG gibt keinen Hinweis darauf, wann mit einem Endorsement von IFRS 9 gerechnet werden kann. Somit ist eine vorzeitige Anwendung von IFRS 9 für Unternehmen, die unter die IAS-Verordnung fallen, derzeit nicht möglich.

Auch andere neue IFRS oder IFRIC werden teilweise erst nach ihrem vom IASB festgelegten verpflichtenden Erstanwendungszeitpunkt in europäisches Recht übernommen. Für die im Jahr 2011 veröffentlichten neuen Konsolidierungsstandards IFRS 10 bis 12 sowie die überarbeiteten IAS 27 und IAS 28, deren Erstanwendungszeitpunkt vom IASB auf den 1. Januar 2013 festgelegt worden war, wurde sogar iR des Endorsement-Prozesses ein abweichender Erstanwendungszeitpunkt beschlossen: Die EU-IFRS schreiben eine Erstanwendung der Konsolidierungsstandards erst ab dem 1. Januar 2014 vor. Dies führte – zumindest in zeitlicher Hinsicht – zu einer Abweichung der IFRS in der EU von den IFRS, wie sie vom IASB herausgegeben werden. Inhaltliche Abweichungen durch die vollständige oder teilweise Ablehnung von neuen bzw überarbeiteten IFRS/IFRIC sind auch für die Zukunft nicht auszuschließen. Dies gilt insbes für die großen Projekte des IASB zu Finanzinstrumenten, Umsatzrealisierung und

Leasing, deren finale bzw vorgeschlagene Regelungen in Europa teilweise auf heftige inhaltliche Kritik gestoßen sind. Derartige Abweichungen liefen jedoch der Zielsetzung der IAS-Verordnung zuwider, eine Konvergenz der in Europa angewandten Normen mit internationalen Rechnungslegungsstandards zu erreichen, um grenzübergreifende Geschäfte oder die Zulassung an allen Börsen der Welt zu erleichtern.

## 4 IFRS Anwendung in Deutschland

### 4.1 Bilanzrechtsreformgesetz

Hinsichtlich der Anwendung der IFRS in Deutschland wurde im Jahr 2004 das Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zu Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Das BilReG setzt die unmittelbar geltenden Vorschriften der EU Verordnung im HGB um und übt die Mitgliedstaatenwahlrechte der IAS-Verordnung aus. Nach BilReG gelten die folgenden Vorschriften für eine Anwendung der IFRS im Einzel- und Konzernabschluss:

- Für ein Mutterunternehmen, das gem Art 4 der IAS-Verordnung die IFRS für am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnende Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden hat, gelten weiterhin § 294 Abs 3 HGB (Auskunftspflichten von Tochterunternehmen), § 298 iVm §§ 244, 245 HGB (Sprache, Währungseinheit, Unterzeichnung), die Angabepflichten nach § 313 Abs 2 bis 4 HGB (Angaben zum Konsolidierungskreis) sowie nach § 314 Abs 1 Nr 4, 6, 8 und 9 (durchschnittliche Arbeitnehmerzahl, Angaben zu Mitgliedern der Leitungs- und Aufsichtsorgane, Erklärung zum Corporate-Governance-Kodex, Angaben zum Abschlussprüfer) sowie Regelungen des § 315 zum Konzernlagebericht (§ 315a Abs 1 HGB);
- Verbindliche Anwendung der IFRS (soweit von der EU übernommen) im Konzernabschluss, wenn ein Mutterunternehmen eine Börsennotierung beantragt hat (§ 315a Abs 2 HGB);
- Freiwillige Anwendung der IFRS im Konzernabschluss nicht börsennotierter Mutterunternehmen. Dabei sind die von der EU übernommenen IFRS vollständig anzuwenden (§ 315a Abs 3 HGB);
- Übergangsvorschriften für Unternehmen, die lediglich Schuldtitel in einem EU-Mitgliedstaat emittiert haben, sowie für Unternehmen, die US-GAAP als Rechnungslegungsstandards im Inland anwenden und an einer Börse in einem Nicht-EU-Mitgliedstaat notiert sind: verbindliche Anwendung der IFRS (soweit von der EU übernommen) für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. 1. 2007 beginnen (§ 57 EGHGB);
- Keine verpflichtende Anwendung der IFRS im Einzelabschluss. Unter bestimmten Voraussetzungen kann ein freiwillig erstellter, offen gelegter IFRS-Einzelabschluss eines großen Unternehmens von der Offenlegung eines HGB-Einzelabschlusses im Bundesanzeiger (§ 325 Abs 2a bis 2b HGB), indes nicht von der Erstellung eines HGB-Einzelabschlusses, befreien;
- Für kleine und mittelgroße Unternehmen sind keine besonderen Vorschriften vorgesehen. Diese Unternehmen konnten auch vor dem BilReG freiwillig einen IFRS-Einzelabschluss erstellen. Von der Offenlegungspflicht im Bundesanzeiger sind kleine und mittelgroße Unternehmen ohnehin befreit.

Damit verbleibt für Unternehmen, die die befreiende Veröffentlichung eines IFRS-Einzelabschlusses erwägen, zumindest vorerst die Verpflichtung zur Erstellung und ggf Prüfung eines HGB-Einzelabschlusses mit seinen Funktionen iR des Gesellschafts-, Handels-, Zivilrechts etc sowie als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung erhalten.

### 4.2 Kernpunkte des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes

Das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) wurde am 28. Mai 2009 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und stellt die umfangreichste Überarbeitung des Handelsbilanzrechts seit dem BiRiLiG dar. Die neuen Regelungen führten iW zu einer Änderung des 3. Buchs des HGB. Darüber hinaus wurden 29 weitere Bundesgesetze und -verordnungen geändert, darunter das EStG, das AktG und das GmbHG.

Im Vordergrund der Modernisierung stand die Verbesserung der Aussagekraft des handelsrechtlichen Abschlusses durch eine maßvolle Annäherung an die IFRS; ohne indes deren Übernahme insbes

für den Einzelabschluss zu bezwecken. Dafür wurden Informationspflichten ausgeweitet und Ansatz-, Bewertungs- und Ausweishwahlrechte gestrichen bzw geändert. Ferner sollte die Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses durch die Abkehr von der umgekehrten Maßgeblichkeit und eine teilweise Abkoppelung vom Steuerrecht verbessert werden. Für kleine Unternehmen und Einzelkaufleute führte das Gesetz zu einer Erleichterung von handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten. Der Gesetzgeber hatte es sich insgesamt zum Ziel gesetzt, die Regeln im Hinblick auf die Bedürfnisse des Mittelstands auszugestalten. Dazu wurden in Umsetzung der geänderten Vorschriften der Bilanzrichtlinie auch die Schwellenwerte für Kapitalgesellschaften angehoben. Ungeachtet der umfangreichen Modernisierung bleibt das HGB jedoch weiterhin die Grundlage für Ausschüttungsbeurteilung und steuerliche Gewinnermittlung. Durch das BilMoG behalten die zentralen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wie das Vorsichtsprinzip, das Realisationsprinzip und das Stichtagsprinzip grds ihre bisherige Bedeutung bei. Um dies zu gewährleisten, wurden Änderungen im Bereich von Ansatz und Bewertung, die zur Erfassung unrealisierter Gewinne führen, iSd Gläubigerschutzes mit einer Ausschüttungs- bzw Abführungssperre belegt. Neben der Modernisierung wurden mit dem Gesetz auch zwei Rechtsakte der Europäischen Union umgesetzt: die sog Abänderungsrichtlinie sowie die Abschlussprüferrichtlinie. Aus erst genannter ergaben sich insbes neue Anforderungen zu Angaben hinsichtlich außerbilanzieller Geschäfte und Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen. Letztere betraf ua Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, Angabepflichten zu Abschlussprüferhonoraren und die Verpflichtung zur Einrichtung von Prüfungsausschüssen.

Im Hinblick auf die Rechnungslegung umfasst das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz die folgenden wesentlichen Eckpfeiler:

1. Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens;
2. Aktivierungspflicht von derivativen Geschäfts- oder Firmenwerten und Pflicht zur planmäßigen Abschreibung über die Nutzungsdauer im Einzel- und Konzernabschluss;
3. Eliminierung von Abschreibungswahlrechten;
4. Eliminierung steuerlicher Wertansätze in der Handelsbilanz;
5. Paradigmenwechsel bei der Bilanzierung von Rückstellungen;
6. Saldierungsgebot für Deckungsvermögen und Schulden, die zur Erfüllung von Altersversorgungs- verpflichtungen und ähnlichen langfristig fälligen Verpflichtungen dienen;
7. Bewertung von Deckungsvermögen zum beizulegenden Zeitwert;
8. Aktivierungswahlrecht eines Aktivüberhangs latenter Steuern unter Berücksichtigung von Verlustvorträgen,
9. Kodifizierung von Regelungen zur Bildung von Bewertungseinheiten;
10. Konsolidierung von Zweckgesellschaften (sog special purpose entities);
11. Kapitalkonsolidierung nach der Neubewertungsmethode mit Erstkonsolidierung auf den Erwerbzeitpunkt; und
12. Ausweitung der Angabepflichten, insbes in Bezug auf nahe stehende Personen und außerbilanzielle Geschäfte.

Diese Änderungen stellen in einigen Fällen Kompromisse dar. Der RefE und der RegE zum BilMoG sahen noch wesentlich weiter gehende Anpassungen vor. So war zunächst vorgesehen, für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens eine Aktivierungspflicht einzuführen. Auch aktive latente Steuern sollten ursprünglich verpflichtend angesetzt werden. Beide Vorschläge wurden von Seiten der Wirtschaftsverbände und weiterer Interessengruppen scharf kritisiert. Es wurde insbes in Bezug auf die latenten Steuern eine zu starke Belastung mittelgroßer Unternehmen befürchtet. Weiterhin hatte der Gesetzgeber vorgeschlagen, dass zu Handelszwecken gehaltene Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden sollten. Die iRd Kreditkrise aufgekommenen Zweifel an dieser Bewertungsmethode führten jedoch zu einer starken Ablehnung dieser Änderung. Letztlich wurde die Vorschrift auf Banken beschränkt.

Der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung und die Übergangsvorschriften der Änderungen des HGB durch das BilMoG sind in den Art 66 und 67 des 29. Abschnitts des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) geregelt.

Die Regelungen des BilMoG waren erstmalig auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 begannen (Art 66 Abs 3 EGHGB). Für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 begannen, war eine vorzeitige Anwendung möglich, setzte aber voraus, dass die Änderungen vollständig

angewandt wurden (Art 66 Abs 3 Satz 6 EGHGB). Die Vorschriften zur Befreiung von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht (§§ 231a, 242 Abs 4 HGB) und die Anhebung der monetären Schwellenwerte (§§ 267 Abs 1 und 2, 293 Abs 1 HGB) waren bereits auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 begannen. Die meisten Vorschriften aus der Umsetzung geänderter europäischer Richtlinien waren erstmals auf Jahresabschlüsse für das nach dem 31. Dezember 2008 begonnene Geschäftsjahr verpflichtend anzuwenden. Hierzu zählten insbes die geforderten Angaben zu außerbilanziellen Geschäften (§ 285 Nr 3 HGB) und sonstigen finanziellen Verpflichtungen (§ 285 Nr 3a HGB), zur Zugänglichmachung der Entsprechenserklärung zum Corporate Governance Kodex nach § 161 AktG (§ 285 Nr 16 HGB), zum Abschlussprüferhonorar (§ 285 Nr 17 HGB) sowie zu Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen und Personen (§ 285 Nr 21 HGB). Gleichzeitig traten auch die Regelungen zur Erläuterung von wesentlichen Merkmalen des rechnungslegungsbezogenen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems (§ 289 Abs 5 HGB) sowie der Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289a HGB) in Kraft.

Die Anwendung der neuen Vorschriften erfolgte grds retrospektiv. Eine Anpassung der Vorjahreswerte war nicht vorgesehen (Art 67 Abs 8 EGHGB). Die Umstellungseffekte waren dabei grds erfolgswirksam zu erfassen. Eine erfolgsneutrale Erfassung war nur in Ausnahmefällen vorgesehen. Der Ausweis erfolgte als außerordentlicher Ertrag oder außerordentlicher Aufwand (Art 67 Abs 7 EGHGB). Für Änderungen mit wesentlichen Auswirkungen auf die Ertragslage des Unternehmens, bspw durch die geänderte Bewertung von Pensionsrückstellungen, waren spezielle Übergangsvorschriften vorgesehen.

Die spezifischen Übergangsregeln sind in den folgenden Kapiteln dieses Buches jeweils beim betreffenden Sachverhalt dargestellt.

### 4.3 Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)

Das BilRUG setzt in Form eines Artikelgesetzes die Vorgaben der EU (Richtlinie 2013/34/EU) zur Zusammenfassung der bisher getrennten Richtlinien zur Rechnungslegung im Einzelabschluss (4. EG-Richtlinie oder Bilanzrichtlinie) und zur Rechnungslegung im Konzernabschluss (7. EG-Richtlinie oder Konzernrichtlinie) um. Der Gesetzgeber hat zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU am 27. Juli 2014 einen Referentenentwurf vorlegt (nachfolgend als BilRUG bezeichnet und als HGB-E zitiert). Neben der Umsetzung der EU Vorgaben will der Gesetzgeber auch Präzisierungen und andere Verbesserungen der bilanzrechtlichen Vorschriften vornehmen, um ausweislich der Gesetzesbegründung die Anwendbarkeit der jeweiligen Vorschriften zu erleichtern und die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung zu erhöhen. Die vorgeschlagenen Änderungen betreffen iW das HGB, sehen aber ua auch Änderungen des PublG, AktG und GmbHG vor. Die Neuregelungen betreffen neben der Anhebung der Schwellenwerte für größenabhängige Erleichterungen sowie den Anhang und die Berichterstattung auch nachfolgende Einzelnormen (nicht abschließend):

- zur Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte (§ 253 Abs 3 HGB-E);
- zu einleitenden Angaben zum Jahresabschluss (§ 264 Abs 1a HGB-E);
- zum Anlagespiegel (§ 268 Abs 3 HGB-E);
- zur Aufgliederung der Verbindlichkeiten und zum Verbindlichkeitspiegel (§ 268 Abs 5 HGB-E);
- zu den Haftungsverhältnissen (§ 251 iVm §§ 268 Abs 7 u 285 Nr 3a HGB-E);
- zur Definition der Umsatzerlöse (§ 277 HGB-E);
- zum Wegfall des Ausweises außerordentlicher Aufwendungen und Erträgen (§ 275 iVm § 285 Nr. 30 HGB-E);
- zur Änderung der Aufstellungspflicht des Konzernabschlusses (§ 291 Abs 2 Nr 2 HGB-E);
- zum Abschlussstichtag und Zwischenabschluss in der Konzernrechnungslegung (§ 299 Abs 2 HGB-E);
- zur Kapitalkonsolidierung (§ 301 Abs 2 HGB-E);
- zur Umbenennung der Anteile anderer Gesellschafter in nicht beherrschende Anteile (§ 307 HGB-E);
- zur Bilanzierung eines passivischen Unterschiedsbetrags aus der Kapitalkonsolidierung (§ 309 Abs 2 HGB-E); u
- zur Konsolidierung nach der Equity-Methode (§ 312 Abs 5 HGB-E).

Neben der Erweiterung der Anhangangabepflichten im Einzel- und Konzernabschluss weitet § 315 HGB-E die Angabepflichten im Konzernlagebericht für wesentliche Zweigniederlassungen des Mutter- oder der Tochterunternehmen sowie zur Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289a HGB aus; letztere ist nunmehr für sämtliche börsennotierten und in den Konzernabschluss einbezogene Aktien-

gesellschaften anzugeben und betreffen auch einbezogene Tochterunternehmen mit Sitz in einem ausländischen Mitgliedstaat.

Einzeländerungen betreffen auch die Abschlussprüfung. Neben Klarstellungen in Form erweiterter Berichtspflichten betr den Lagebericht (§ 317 HGB-E) ist der Bestätigungsvermerk gem § 322 Abs 6 Satz 1 HGB-E um eine Aussage im Prüfungsurteil zu erweitern, ob die gesetzlichen Vorschriften beachtet worden sind. Diese bisher bereits im Prüfungsbericht zu treffende Aussage wird für gesetzliche Abschlussprüfungen künftig im Bestätigungsvermerk aufzunehmen sein.

Während die Neuregelungen zu den Schwellenwerten gem §§ 267 u 293 HGB-E sowie die Einschränkungen hinsichtlich der Erleichterungen für Kleinst-KapGes bereits für nach dem 31. Dezember 2013 beginnende Geschäftsjahre anwendbar sein sollen, sind die EU Vorgaben aus der Richtlinie 2013/34/EU bis zum 20. Juli 2015 in nationales Recht zu transformieren. Ein Großteil der Neuregelungen wird somit erst für nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahre verpflichtend sein.

#### 4.4 Ausstrahlungswirkung auf Corporate Governance und Anlegerschutz

##### 4.4.1 Corporate Governance Kodex

Regelungen zur Corporate Governance sind in Deutschland seit dem Jahr 2002 im Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) niedergelegt. Er stellt wesentliche gesetzliche Vorschriften zur Leitung und Überwachung deutscher börsennotierter Gesellschaften (Unternehmensführung) dar und enthält international und national anerkannte Standards guter und verantwortungsvoller Unternehmensführung. Börsennotierte Aktiengesellschaften haben gem § 161 AktG jährlich in einer Entsprechenserklärung darzulegen, ob sie den Empfehlungen (»Soll-Bestimmungen«) des DCGK gefolgt sind und folgen bzw unter Angabe des Grundes von welchen Empfehlungen sie abgewichen sind oder abweichen werden (comply or explain). Der Kodex wurde im Jahr 2013 zuletzt geändert. Die Änderungen betrafen iW das Thema »Vorstand – Zusammensetzung und Vergütung«. So wurde bspw empfohlen die individuellen Vergütungen in ihrem Gesamtbetrag und auch in ihren variablen Vergütungsteilen nach oben zu begrenzen.

Die EU-Kommission hat im April 2014 iR eines Maßnahmenpaketes zur Verbesserung der Unternehmensführung eine Empfehlung zur Qualität der Berichterstattung über die Unternehmensführung (comply or explain) vorgelegt. Die Empfehlung richtet sich hauptsächlich an börsennotierte Unternehmen, die verpflichtet sind, diese Erklärungen in ihren Lageberichten aufzunehmen. Ziel der Empfehlung ist es, die Erklärungen zur Unternehmensführung qualitativ zu verbessern. Dabei geht es insbes um die Begründung bei Abweichungen von einem oder mehreren Corporate-Governance-Kodizes.

##### 4.4.2 Enforcement in Deutschland und Europa

Zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes wurde im Jahr 2004 eine privat-rechtlich organisierte Enforcement-Instanz unter staatlicher Aufsicht eingeführt; das zweistufige Enforcement-Verfahren wird durch das Bilanzkontrollgesetz (BilKoG) geregelt. Ziel ist es, Unregelmäßigkeiten bei der Aufstellung von Unternehmensabschlüssen präventiv entgegenzuwirken. Auf der ersten Stufe prüft die privat-rechtlich organisierte Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) die Jahres- und Konzernabschlüsse sowie Lageberichte von kapitalmarktorientierten Unternehmen auf Verstöße gegen Rechnungslegungsvorschriften. Die DPR ist seit Juli 2005 tätig.

Anlass für eine Prüfung kann sein:

- das Vorliegen konkreter Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen Rechnungslegungsvorschriften (reaktive Prüfung);
- das Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin); oder
- Prüfungen ohne besonderen Anlass (stichprobenartige Prüfung).

Die Unternehmen sind dabei nicht zu einer Kooperation mit der DPR verpflichtet. Verweigert ein Unternehmen der Prüfstelle den Zutritt, gewährt es ihr keine Akteneinsicht oder behindert es die Prüfung auf sonstige Weise, berichtet die Prüfstelle der BaFin hierüber. Diese kann dann auf der zweiten Stufe eine Prüfung mit öffentlich-rechtlichen Mitteln durchsetzen. In diesem Fall ordnet die BaFin eine erneute Prüfung der Rechnungslegung an. Die BaFin wird in der zweiten Stufe tätig, wenn das betroffene Unternehmen sich weigert, mit der Prüfstelle zusammenzuarbeiten, oder mit dem Prüfungsergebnis der Prüfstelle nicht einverstanden ist. Gleiches gilt, wenn erhebliche Zweifel an der Richtigkeit des Prüfungsergebnisses der Prüfstelle bestehen. Die BaFin kann die Prüfung auch dann jederzeit an sich



ziehen, wenn sie auch eine Prüfung nach § 44 Abs. 1 Satz 2 des Kreditwesengesetzes oder § 83 Abs. 1 Nr. 2 des Versicherungsaufsichtsgesetzes durchführt oder durchgeführt hat und die Prüfungen denselben Gegenstand betreffen. Stellt die BaFin oder die Prüfstelle einen Fehler fest, so ordnet die BaFin an, dass das Unternehmen den festgestellten Fehler samt den wesentlichen Teilen der Begründung der Feststellung unverzüglich im elektronischen Bundesanzeiger sowie entweder in einem überregionalen Börsenpflichtblatt oder über ein elektronisch betriebenes Informationsverarbeitungssystem bekannt zu machen hat. Die BaFin sieht von der Anordnung zur Bekanntmachung ab, wenn kein öffentliches Interesse an der Veröffentlichung besteht bzw wenn die Veröffentlichung geeignet ist, den berechtigten Interessen des Unternehmens zu schaden. Die Kosten der Prüfstelle und die allg Kosten des Enforcement der BaFin werden einheitlich durch eine Abgabe aller kapitalmarktorientierten Unternehmen finanziert. Die konkreten Kosten einer Prüfung auf der zweiten Stufe werden jeweils dem betroffenen Unternehmen auferlegt. Etwas anderes gilt, wenn das Ergebnis der Prüfung auf der zweiten Stufe zu Gunsten des Unternehmens vom Ergebnis der Prüfstelle auf erster Stufe abweicht. Damit soll für Unternehmen ein Anreiz geschaffen werden, mit der Prüfstelle zu kooperieren. Gegen Verwaltungsakte der BaFin im Zusammenhang mit Enforcement kann Beschwerde beim Oberlandesgericht Frankfurt erhoben werden.

Im Jahr 2013 hat die DPR 110 Prüfungen abgeschlossen; davon waren 98 Stichprobenprüfungen und 12 Prüfungen, die anlassbezogen oder auf Verlangen der BaFin durchgeführt wurden. Die Quote der fehlerhaften Rechnungslegungen betrug 14%, die zu 71% auf kleine und mittelständische Unternehmen, die keinem Index angehören, entfielen. Im Vergleich zu den Vorjahren ist die Fehlerquote weiterhin rückläufig. Auf der zweiten Stufe des Enforcement hat die BaFin mit Ausnahme von drei Fällen die Feststellungen der DPR bestätigt und die Veröffentlichung der Fehler angeordnet. Die von der DPR festgestellten Fehler sind iW auf folgende Ursachen zurückzuführen:

- Umfang und Anwendungsschwierigkeiten bei einzelnen IFRS (zB Fehler bei der Bilanzierung von Finanzinstrumenten); sowie
- unzureichende Berichterstattung im Anhang und Lagebericht (zB unzureichende bzw fehlende Angaben zu nahestehenden Unternehmen oder Personen).

Die DPR veröffentlicht jeweils im Herbst die Prüfungsschwerpunkte für die Konzernabschlüsse des betreffenden Jahres. Für Konzernabschlüsse 2013 sind dies bspw Goodwill Wertminderungstest, Unternehmenszusammenschlüsse, Bilanzierung von leistungsorientierten Pensionsverpflichtungen, vorzeitige Anwendung der neuen Konsolidierungsstandards sowie Lageberichterstattung nach DRS 20. Die jährliche Bekanntgabe der Prüfungsschwerpunkte für das Folgejahr ist Teil der Präventionsfunktion der DPR, indem sie den Unternehmen Gelegenheit gibt, die bilanzielle Abbildung der entspr Sachverhalte iRd Abschlusserstellung nochmals einer kritischen Würdigung zu unterziehen. Sofern die Prüfungsschwerpunkte bei einem Unternehmen von Bedeutung sind, bezieht die DPR diese bei ihrer Prüfung mit ein. Die DPR beschränkt ihre Prüfungen gleichwohl nicht auf die Prüfungsschwerpunkte; ebenso wird keine Vollprüfung durchgeführt.

IR des Enforcements arbeitet die DPR auch mit anderen nationalen Enforcement-Stellen zusammen. Die Zusammenarbeit der europäischen Enforcement-Stellen wird seit 2011 von der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde ESMA (European Securities and Markets Authority) koordiniert. In der Vergangenheit wurde diese Aufgabe vom Committee of European Securities Regulators (CESR) wahrgenommen, welches lediglich beratende Funktion besaß und unverbindliche Standards zur Durchführung von Enforcement-Verfahren entwickelt hatte. ESMA hat demgü die Aufgabe, verbindliche Standards zum Enforcement-Verfahren zu entwickeln, um das Enforcement europaweit zu vereinheitlichen. Der Umsetzung der europäischen Koordinationsbemühungen dienen sog European Enforcement Coordination Sessions (EECS), in denen die europäischen Enforcement-Institutionen (für Deutschland: DPR und BaFin) Erfahrungen austauschen und die Auslegung der IFRS anhand von Praxisfällen diskutieren. Die ESMA veröffentlicht in unregelmäßigen Zeitabständen Auszüge aus ihrer internen Enforcement-Datenbank. In dieser dem Vertraulichkeitsgrundsatz unterliegenden Datenbank werden Entscheidungen europäischer Enforcement-Institutionen gesammelt und als Informationsquelle bei der Durchsetzung der ordnungsgemäßen Anwendung der IFRS verwendet. Die Veröffentlichungen der ESMA sollen aufzeigen, welche Beurteilungs- und Bilanzierungsweisen von europäischen Enforcern (noch) als IFRS-konform betrachtet werden bzw welche Methoden und Verfahren noch innerhalb der zulässigen Bandbreite der IFRS-Anwendung liegen. Die ESMA veröffentlicht darüber hinaus jährlich Reports zum Enforcement der Rechnungslegung in der EU. Diese Berichterstattung gibt insbes einen Überblick über den Stand und die Entwicklung des Enforcementprozesses in den EU-Ländern und der

innereuropäischen Kooperation in diesem Bereich und beinhaltet eine Analyse der im jeweiligen Jahr getroffenen Enforcement-Entscheidungen über die Anwendung der IFRS.

Im Hinblick auf das zweistufige Enforcement-Verfahren in Deutschland bleibt derzeit abzuwarten, für welchen Weg sich ESMA bei der Entwicklung verbindlicher Enforcement-Standards entscheiden wird und ob bzw wie sich das Verfahren in Deutschland demzufolge verändern wird. Eine baldige Harmonisierung von Prozessen und Strukturen des Enforcements innerhalb der EU erscheint aber momentan eher unwahrscheinlich.

#### 4.4.3 Rechtliche Rahmenbedingungen für die Abschlussprüfungen

Kernstück der rechtlichen Rahmenbedingungen für die Abschlussprüfung in der EU ist die 8. EU-Richtlinie (»Abschlussprüferrichtlinie«), welche das Rahmenwerk für die nationalen Regelungen der Mitgliedstaaten zur Ausbildung und Zulassung von gesetzlichen Abschlussprüfern bildet. Diese Richtlinie wurde seit 2003 umfassend überarbeitet und die Änderungen im Mai 2006 verabschiedet. Die Richtlinie enthielt nach der Überarbeitung ua Vorgaben zur Registrierung, Berufspflichten des Abschlussprüfers, Berufsaufsicht und Qualitätskontrolle. Vorgeschrieben ist auch die Einrichtung einer vom Berufsstand unabhängigen öffentliche Aufsicht.

Die Umsetzung dieser überarbeiteten 8. EU-Richtlinie erfolgte in Deutschland zum einen durch die 7. WPO-Novelle vom Juni 2007, die die Aufsicht über die Wirtschaftsprüfer durch weitere Maßnahmen stärkt. Inbes weist sie der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) erweiterte Ermittlungs- und Sanktionskompetenzen zu. Durch das Berufsaufsichtsreformgesetz wurde hierbei die primäre Zuständigkeit der Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) für die Zusammenarbeit mit den für die Berufsaufsicht zuständigen Stellen in anderen EU-Mitgliedstaaten bzw Drittstaaten geregelt. Des Weiteren erfolgte die Umsetzung der Richtlinie durch das BilMoG, ua durch Regelungen zum Prüfungsausschuss, zur Berichterstattung des Abschlussprüfers sowie zur Anwendung internationaler Prüfungsstandards.

Nach der Finanzkrise hat die EU-Kommission im Jahr 2010 das Thema der Abschlussprüfung erneut auf ihre Agenda genommen. Nach ihrer Auffassung stellte sich die Frage, ob die Rolle der Abschlussprüfer nicht verbessert werden könnte, um neue, in der Zukunft auftretende Finanzrisiken abzuschwächen. Während der Krise seien auch einige Schwächen im Abschlussprüfungssektor zutage getreten, die nach Ansicht der Kommission näher zu untersuchen seien. Im Oktober 2010 hat die EU-Kommission das Grünbuch »Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise« (KOM (2010) 561) vorgelegt. Ziel der EU-Kommission war es, mit diesem Grünbuch eine Grundsatzdiskussion über Ziele, Gegenstand und Umfang gesetzlicher Abschlussprüfung zu entfachen. Vorgeschlagen wurden ua eine strikte Trennung von Prüfung und Beratung, eine externe Rotationspflicht nach max 6 Jahren, Nur-Prüfungsgesellschaften sowie verpflichtende Joint Audits. Im Februar 2011 wurde eine Zusammenfassung der zu dem Grünbuch eingegangenen Stellungnahmen veröffentlicht, demzufolge die Mehrheit der am Konsultationsprozess Beteiligten tendenziell den Vorschlägen ablehnend ggü stand. Im November 2011 hat die EU-Kommission in einem Richtlinien- und – nur für Unternehmen von öffentlichem Interesse relevanten – Verordnungsvorschlag ihre Vorschläge bekannt gemacht. Im Jahr 2013 fanden in Bezug auf den Vorschlag der EU-Kommission sog Trilogverhandlungen, welche der Verabschiedung der geplanten Richtlinie/Verordnung vorausgehen, zw EU-Kommission, Europäischem Rat und Europaparlament statt. Der Einigung in den Trilogverhandlungen im Dezember 2013 folgten die Bestätigung der Regulierungsvorschläge durch das Europaparlament und den Ministerrat im April 2014 sowie die Veröffentlichung der geänderten Abschlussprüfer-Richtlinie sowie der Verordnung 537/2014 im EU-Amtsblatt im Mai 2014. Die geänderte Abschlussprüfer-Richtlinie als auch die Verordnung 537/2014 sind im Juni 2014 in Kraft getreten; die Mitgliedsstaaten haben zwei Jahre Zeit die Anforderungen der geänderten Richtlinie umzusetzen. Diese betreffen iW eine Reihe neuer und überarbeiteter Anforderungen an die Abschlussprüfung für alle Unternehmen innerhalb der EU. Die Regelungen der Verordnung, welche diverse zusätzliche Anforderungen an die Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog Public Interest Entities, PIE) beinhaltet, gelten nach einer Frist von zwei Jahren unmittelbar. Jedoch enthält die Verordnung diverse Mitgliedstaatenwahlrechte, die zu keiner einheitlichen europäischen Lösung beitragen.

Die wesentlichen Regelungen stellen sich wie folgt dar:

- Änderung der Definition eines Unternehmens von öffentlichem Interesse dahingehend, dass die Mitgliedsstaaten zukünftig Kreditinstitute und Versicherungen nicht mehr ausnehmen können;