

Internationales Bilanzrecht • Online

Kommentar

Bearbeitet von
Prof. Dr. Stefan Thiele, Prof. Dr. Isabel von Keitz, Michael Brücks

1. Auflage 0. Onlineprodukt. Zugang zur laufend aktualisierten Online-Datenbank ohne Print (mit Archivfunktion)
ISBN 978 3 08 170900 0

[Recht > Handelsrecht, Wirtschaftsrecht > Handels- und Vertriebsrecht > Handelsbilanzrecht, Bilanzsteuerrecht](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

**Exklusive
Leseprobe**
Redaktionsstand: April 2008

Thiele | von Keitz | Brücks

Internationales Bilanzrecht

Rechnungslegung nach IFRS

Kommentar



Stollfuß

STOTax
ONLINE · SOFTWARE · PRINT

Liebe Leserinnen und Leser,

diese exklusive Leseprobe gibt Ihnen einen Vorgeschmack auf den neuen Kommentar „Internationales Bilanzrecht – Rechnungslegung nach IFRS“.

Unser neues Werk ermöglicht allen Bilanzierenden, Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern, die IFRS als Maßstab für die Rechnungslegung deutscher und europäischer Unternehmen in der täglichen Bilanzierungs-, Beratungs- und Prüfungspraxis sicher und sachgerecht anzuwenden.

Das Plus für Ihren täglichen Nutzen:

- Untergliederung der in europäisches Recht übernommenen IFRS/IAS in zusammenhängende und übersichtliche Sinneinheiten, die direkt im Anschluss kommentiert und mit Hilfe von Beispielen und Anwendungshinweisen erläutert werden,
- Verknüpfung inhaltlich korrespondierender Standards durch zahlreiche interne Verweise, die die Einzelregelungen in den Gesamtkontext einbetten,
- Unmittelbare Aktualisierung der Kommentierungen nach dem Endorsement neuer und überarbeiteter Standards.

Praktische und zeitsparende Online-Nutzung!

Mit der elektronischen Version können Sie im Büro oder bei Ihren Mandanten vor Ort jederzeit Online oder per CD-ROM auf den Volltext des Kommentars zugreifen. Nutzen Sie hierbei auch die Verlinkungen sowie die zusätzlich im Zusammenhang enthaltenen Standardtexte auf Deutsch und Englisch, die authentische Informationen über praxisrelevante Auswirkungen durch ungenaue amtliche Übersetzungen vermitteln.

Ihre Bestellmöglichkeiten:

<p>Thiele von Keitz Brücks Internationales Bilanzrecht Rechnungslegung nach IFRS Kommentar, LBW in 1 Ordner, Grundwerk ca. 2.500 Seiten. Erstlieferung mit Volltextdatenbank auf CD-ROM Jährlich erscheinen ca. 4 Aktualisierungen /Updates</p> <p>Subskriptionspreise ca. € 144,- bei Fortsetzungsbezug ca. € 232,- ohne Fortsetzungsbezug</p> <p>Preis nach Ablauf der Subskription (3 Monate n. E. des Werkes) Vorzugspreis bei Fortsetzung (mind. 1 Jahr) ca. € 179,- Preis ohne Fortsetzungsbezug ca. € 289,- ISBN 978-3-08-350900-4</p> <p>Online-Nutzung Jahrespreis ca. € 150,- ISBN 978-3-08-170900-0</p> <p>Online-Nutzung inkl. CD-ROM Jahrespreis ca. € 150,- ISBN 978-3-08-150900-6</p> <p>Netzwerklicenz auf Anfrage</p> <p>Erscheint voraussichtlich Mai 2008</p>	<p>Bestellen Sie bei unserem Kundenservice Telefon 01805 / 789777* oder versandkostenfrei im Internet unter www.stollfuss.de</p> <p><small>*(Dieser Anruf kostet aus dem Festnetz der Deutschen Telekom 14 ct pro Minute. Bei Anrufen aus anderen Netzen, auch Mobilfunknetzen, gelten möglicherweise abweichende Preise.)</small></p>
--	--

Internationales Bilanzrecht

Rechnungslegung nach IFRS

Kommentar

Herausgegeben von:

Professor Dr. Stefan Thiele
Bergische Universität Wuppertal

Professor Dr. Isabel von Keitz
Fachhochschule Münster

Michael Brücks
Dipl.-Kaufmann
Deutsche Telekom AG, Bonn

Autorenverzeichnis

Dr. Manuel Alvarez
Dipl.-Kaufmann
CLAAS KGaA mbH, Harsewinkel

Tim Eckert
Dipl.-Kaufmann
Bergische Universität Wuppertal

Becker, Helmut
Dipl.-Kaufmann
Deutsche Telekom AG, Bonn

Dr. Gunther Falkenhahn
Dipl.-Ökonom
RWE AG, Essen

Professor Dr. Thomas Berndt
Institut für Accounting, Controlling
und Auditing, St. Gallen

Ronny Gebhardt
Dipl.-Kaufmann
HHL – Leipzig Graduate School of
Management

Nadine Bolz
Dipl.-Betriebswirtin
T-Mobile USA, INC., Seattle,
Washington, USA

Rainer Grote
Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater
Verhülsdonk & Partner GmbH,
Düsseldorf

Dr. Peter Bömelburg
Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater
Rödl & Partner, Nürnberg

Professor Dr. Dirk Hachmeister
Universität Hohenheim

Michael Brücks
Dipl.-Kaufmann
Deutsche Telekom AG, Bonn

Professor Dr. Matthias Hendler
Fachhochschule Oldenburg/
Ostfriesland/Wilhelmshaven

Katja Burkhardt
Dipl.-Kauffrau
Universität Hohenheim

Professor Dr. Reinhard Heyd
Hochschule Nürtingen-Geislingen und
Universität Ulm

Dr. Sven Diehm
Dipl.-Kaufmann, CPA
Siemens AG, München

Professor Dr. Isabel von Keitz
Fachhochschule Münster

Dr. Gabi Ebberts
Dipl.-Kauffrau
Allianz SE, München

Gernot Keller
Dipl.-Kaufmann
Fachhochschule für Oekonomie &
Management, Essen

Dr. Marco Ebel
Dipl.-Sportökonom
Siemens AG, München

Guido Kerkhoff
Dipl.-Kaufmann
Deutsche Telekom AG, Bonn

Heiko Ehrcke
Dipl.-Kaufmann
Deutsche Telekom AG, Bonn

Dr. Bernd Klingels
Dipl.-Kaufmann
Hamburg

Professor Dr. Annette G. Köhler M.A.
Universität Duisburg-Essen

Oliver Köster
Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater, CPA
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Ulf Kühle
Dipl.-Kaufmann
Bergische Universität Wuppertal

Dr. Mareike Kühne
Dipl.-Kauffrau
Deutsches Rechnungslegungs
Standards Committee e.V. (DRSC),
Berlin

Professor Dr. Thomas Kümpel
Fachhochschule für Oekonomie &
Management, Essen

Dr. Britta Leippe
Dipl.-Ökonomin
RWE AG, Essen

Karsten Luce
Dipl.-Kaufmann
Rödl & Partner, Nürnberg

Dr. Martin Alexander Meyer
Dipl.-Kaufmann
Siemens AG, München

Dr. Stephanie Meyer
Dipl.-Ökonomin
Rheda-Wiedenbrück

Peter Mißler
Dipl.-Kaufmann
Deutsche Post AG, Bonn

Dr. Melanie Mühlberger
Dipl.-Ökonomin
RAUSER AG, Reutlingen

Ingo Rahe
Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer,
Steuerberater
Deutsches Rechnungslegungs
Standards Committee e.V. (DRSC),
Berlin

Dr. Michael Richter
Dipl.-Kaufmann
Deutsche Telekom AG, Bonn

Professor Dr. Matthias Schmidt
Universität Leipzig

Dr. Reiner Schwinger
Dipl.-Ökonom
RAUSER AG, Reutlingen

Dr. Jürgen Spanheimer
Dipl.-Kaufmann
Siemens AG, München

Professor Dr. Stefan Thiele
Bergische Universität Wuppertal

Dr. Hendrik Vater
Dipl.-Kaufmann
DHL Exel Supply
Chain Italy S.P.A.,
Mailand

Dr. Stephan Wildner
Dipl.-Kaufmann
RAUSER AG, Reutlingen

Professor Dr. Matthias Wolz
Universität Dortmund

Fedor Zeyer
Dipl.-Ökonom
Ebner Stolz, Stuttgart

Professor Dr. Henning Zülch
HHL – Leipzig Graduate School of
Management

IAS 8

Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler

*Bearbeitet von:
Oliver Köster, WP/StB/CPA*

Inhalt

	Rz.
Teil 1: Gegenstand und Normzusammenhänge	1-100
A. Inhalt und Struktur des Standards	1-8
B. Entwicklung des Standards	9-11
I. Entwicklung bis zum Endorsement	9
II. Änderungen des Standards seit dem Endorsement	10
III. Künftige Entwicklungen	11
C. Normzusammenhänge	12-100
I. Zusammenhänge mit anderen IAS/IFRS	12
II. Zusammenhängen mit SIC-/IFRIC-Interpretationen	13
III. Wesentliche US-amerikanische Vorschriften zum gleichen Regelungsbereich	14-100
Teil 2: Einzelkommentierung	101-186
A. Zielsetzung (IAS 8.1-2)	101-103
B. Anwendungsbereich (IAS 8.3-4)	104-107
C. Definitionen (IAS 8.5-6)	108-109
D. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	110-150
I. Auswahl und Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 8.7-12)	110-122
II. Stetigkeit der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 8.13)	124-128
III. Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	129-150
1. Voraussetzungen für die Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 8.14-18)	129-133
2. Anwendung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	134-146
a) Anwendungsgrundsätze (IAS 8.19-21)	134-137
b) Rückwirkende Anwendung (IAS 8.22)	138-142
c) Einschränkungen im Hinblick auf rückwirkende Anwendung (IAS 8.23-27)	143-146
3. Angaben (IAS 8.28-31)	147-150
E. Änderungen von Schätzungen	151-163
I. Abgrenzung zur Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 8.32-35)	151-157
II. Erfassung der Änderungen von Schätzungen (IAS 8.36-38)	158-160
III. Angaben (IAS 8.39-40)	161-163
F. Fehler in der Rechnungslegung	164-176
I. Abgrenzung von Fehlern zu Schätzungsänderungen	164-165
II. Korrektur von Fehlern (IAS 8.41-42)	166-171
III. Einschränkungen bei rückwirkender Anpassung (IAS 8.43-48)	172-174
IV. Angaben von Fehlern aus früheren Perioden (IAS 8.49)	175-176

G. Undurchführbarkeit hinsichtlich rückwirkender Anwendung und rückwirkender Anpassung (IAS 8.50-53)	177-182
H. Zeitpunkt des Inkrafttretens (IAS 8.54)	183-184
I. Rücknahme anderer Verlautbarungen (IAS 8.55-56)	185-186

Schrifttum

Hennrichs, Joachim, Fehlerhafte Bilanzen, Enforcement und Aktienrecht, ZHR 168 (2004), 383; **IDW**, Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bewertungen bei der Abbildung von Unternehmerwerben und bei Werthaltigkeitsprüfungen nach IFRS (IDW RS HFA 16), Stand: 18.10.2005, WPg 2005, 1415; **IDW**, Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen nach IAS und nach handelsrechtlichen Vorschriften (IDW RS HFA 3), Stand: 18.11.1998, WPg 1998, 1063; **IDW**, Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Anwendung von IFRS (IDW RS HFA 2), Stand: 18.10.2005, WPg 2005, 1402; **IDW**, Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS (IDW RS HFA 9), Stand: 21.3.2006, WPg 2006, 537; **IDW**, Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur erstmaligen Anwendung der International Financial Reporting Standards nach IFRS1 (IDW RS HFA 19), Stand: 6.9.2006, WPg 2006, 1376; **KPMG (Hrsg.)**, IFRS aktuell, Stuttgart 2004; **KPMG (Hrsg.)**, Rechnungslegung nach US-amerikanischen Grundsätzen, Düsseldorf, 4. Aufl. 2007; **Kirsch, Hanno**, Beurteilung des bilanzpolitischen Instrumentariums der IFRS-Rechnungslegung, BB 2006, 1266; **Kommission der Europäischen Gemeinschaft**, Kommentare zu bestimmten Artikeln der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Vierten Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 sowie zur Siebenten Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 über Rechnungslegung, http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/200311-comments/ias-200311-comments_de.pdf (Abruf: 22.2.2008); **Kupsch, Peter**, Einheitlichkeit und Stetigkeit der Bewertung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB (Teil 1), DB 1987, 1101; **Kupsch, Peter**, Einheitlichkeit und Stetigkeit der Bewertung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB (Teil 2), DB 1987, 1157; **Rechnungslegungs Interpretation Committee (RIC)**, , Positionspapier "IFRS Bilanzierung von Aufstockungsbeträgen", vom 17.1.2006, www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/ATZ_Positionspapier_170106_1.pdf, (Abruf: 22.2.2008); ; **Ruhnke, Klaus/Nerlich, Christoph**, Behandlung von Regelungslücken innerhalb der IFRS, DB 2004, 389; **Theile, Carsten**, Systematik der fair value-Ermittlung, PiR 2007, 1; **Zülch, Henning**, Die Rechnungslegungsnormen des IASB, PiR 2005, 1; **Zülch, Henning/Willms, Jesco**, Jahresabschlussänderungen und ihre bilanzielle Behandlung nach IAS 8 (revised 2003), KoR 2004, 128; **Zülch, Henning/Willms, Jesco**, Änderungen eines IAS/IFRS-Abschlusses, StuB 2004, 11.

Teil 1: Gegenstand und Normzusammenhänge

A. Inhalt und Struktur des Standards

- 1 IAS 8 regelt als eine Art „Omnibus Statement“ unterschiedliche Sachverhalte, die die Verbesserung der **Vergleichbarkeit** der Abschlüsse eines Unternehmens zum Ziel haben. Der Standard legt die Kriterien für die Auswahl und Anwendung der Bilanzierungsmethoden fest, regelt die Zulässigkeit und die Erfassung von Änderungen der Bilanzierungsmethoden und schreibt das Vorgehen bei Änderungen von Schätzungen sowie bei Fehlerkorrekturen vor.
- 2 Bei der **Auswahl der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** hat ein Unternehmen die Standards und Interpretationen unter Berücksichtigung aller relevanten Umsetzungsleitlinien des IASB anzuwenden, die sich auf den entsprechenden Geschäftsvorfall oder auf das sonstige Ereignis beziehen (IAS 8.7). Fehlt es an einem ausdrücklichen Standard oder einer Interpretation, muss das Management eigene Bilanzierungsmethoden entwickeln, die im Hinblick auf die wirtschaftliche

Entscheidungsfindung der Abschlussadressaten relevant sind und dem Kriterium der Zuverlässigkeit genügen (IAS 8.10). Bei der Entscheidungsfindung hat das Management zunächst die Vorschriften und Anwendungsleitlinien der Standards und Interpretationen zu berücksichtigen, die vergleichbare Problemstellungen behandeln und erst danach auf die im Rahmenkonzept enthaltenen Definitionen, Ansatzkriterien und Bewertungskonzepte für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen zurückzugreifen (IAS 8.11). Außerdem kann das Management Verlautbarungen anderer Standardsetter berücksichtigen, die auf einem vergleichbaren Rahmenkonzept basieren, sowie andere Literaturquellen und Branchenpraktiken hinzuziehen (IAS 8.12).

Die **Bilanzierungsmethoden** sind für ähnliche Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen **stetig anzuwenden**, es sei denn, ein Standard schreibt eine fallweise Ausübung von Wahlrechten oder eine unterschiedliche Kategorisierung von Sachverhalten vor, auf die verschiedene Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden Anwendung finden können (IAS 8.13). **3**

Die **Änderung** einmal festgelegter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist nur möglich, wenn dies aufgrund eines Standards oder einer Interpretation erforderlich ist oder dies dazu führt, dass der Abschluss zuverlässigere und relevantere Informationen vermittelt (IAS 8.14). Dabei stellt die erstmalige Bilanzierung von Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen oder Bedingungen, die in der Vergangenheit nicht aufgetreten sind oder unwesentlich waren, keine Änderung der Bilanzierungspolitik dar (IAS 8.16). Grundsätzlich ist sowohl eine freiwillige Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden als auch die erstmalige Anwendung eines Standards rückwirkend vorzunehmen, es sei denn, dieser Standard enthält spezifische Übergangsvorschriften (IAS 8.19). **4**

Bei der **rückwirkenden Änderung** sind die Eröffnungsbilanzwerte aller betroffenen Eigenkapitalbestandteile für die früheste ausgewiesene Periode sowie die Vergleichswerte der übrigen Abschlussposten für jede ausgewiesene Vergleichsperiode so anzupassen, als ob die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode bereits in der Vergangenheit angewendet worden wäre (IAS 8.22). Ist die vollständige rückwirkende Änderung undurchführbar, so ist die Änderung vom frühestmöglichen Zeitpunkt prospektiv anzuwenden (IAS 8.23-25). **5**

Schätzungsänderungen hingegen sind grundsätzlich vollständig ergebniswirksam im Zeitpunkt der Änderung zu erfassen (IAS 8.36). Ist es zweifelhaft, ob eine Schätzungsänderung oder eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vorliegt, ist dieser Sachverhalt als Schätzungsänderung zu behandeln (IAS 8.35). **6**

Wesentliche Fehler in bereits veröffentlichten Abschlüssen sind, ähnlich wie Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, rückwirkend zu korrigieren (IAS 8.42). Ist die rückwirkende Korrektur undurchführbar, so ist der Fehler in der frühestmöglichen Periode prospektiv zu korrigieren (IAS 8.43-45). **7**

Unter gewissen Umständen kann die **rückwirkende Anwendung undurchführbar** sein. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die entsprechenden Informationen dafür nicht vorliegen und auch nicht wieder entsprechend hergestellt werden können (IAS 8.50). Außerdem sind Schätzungen bei der rückwirkenden Anpassung auf der gleichen Basis vorzunehmen, wie dies bei der ursprünglichen Anwendung der Fall gewesen wäre (IAS 8.52). Dies bedeutet, dass eine im Nachhinein gewonnene bessere Erkenntnis nicht berücksichtigt werden darf (IAS 8.53). **8**

Einen Überblick über die inhaltliche Struktur des IAS 8 gibt die folgende Abbildung:

Zielsetzung (1–2)		
Anwendungsbereich (3–4)		
Definitionen (5–6)		
Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (7–31)		
Auswahl und Anwendung (7–12)	Stetigkeit (13)	Änderungen (14–31)
		Zulässigkeit (14–18)
		Durchführung (19–27)
		Angaben (28–31)
Änderungen von Schätzungen (32–40)		
Anlässe und Durchführung (32–38)		Angaben (39–40)
Fehler (41–49)		
Rückwirkende Anpassungen (41)	Einschränkungen der rückwirkenden Anwendung (43–48)	Angaben (49)
Undurchführbarkeit rückwirkender Anwendung und Anpassung (50–53)		
Zeitpunkt des Inkrafttretens (54)		
Rücknahme anderer Verlautbarungen (55–56)		

Abb. 1: Inhalt und Struktur des IAS 8

B. Entwicklung des Standards

I. Entwicklung bis zum Endorsement

- 9 Der IAS 8 (damalige Bezeichnung: „*Unusual and Prior Period Items and Changes in Accounting Policies*“) wurde im Februar 1978 erstmalig veröffentlicht. Spätestens für am oder nach dem 1.1.1979 beginnende Geschäftsjahre war der IAS von damaligen IAS-Anwendern zwingend anzuwenden. Mit der Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 der Kommission vom 29.9.2003¹⁾ wurde IAS 8 (1993) mit der Bezeichnung „*Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies*“ in EU-Recht übernommen. Zwischen der Veröffentlichung des IAS 8 im Februar 1978 und dem Endorsement des IAS 8 (1993) wurde der Standard mehrfach überarbeitet. Die zwei wesentlichen Überarbeitungen sind in der folgenden Tabelle dargestellt:

Zeitpunkt der Veröffentlichung	Inhalt der Überarbeitung	Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung
Dezember 1993	Überarbeitung als Teil des Projekts „ <i>Comparability of Financial Statement</i> “ (basierend auf E32); Veröffentlichung des IAS 8 (1993) „ <i>Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies</i> “	spätestens in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1.1.1995 beginnen

1) VO (EG) Nr. 1725/2003 der Kommission v. 29.9.2003, ABl.EU 2003 Nr. L 261, 1.

Zeitpunkt der Veröffentlichung	Inhalt der Überarbeitung	Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung
Juni 1998	Aufhebung der Paragraphen 4 und 19-22 des IAS 8 (1993) in Folge des neuen IAS 35 <i>Discontinuing Operations</i>	spätestens in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1.1.1999 beginnen

Tab. 1: Entwicklung bis Endorsement

II. Änderungen des Standards seit dem Endorsement

Seit dem erstmaligen Endorsement des IAS 8 durch die EU am 29.9.2003 wurde der Standard durch den IASB einmal überarbeitet. In der ersten Spalte der folgenden Tabelle ist die Überarbeitungen durch den IASB seit dem Endorsement dargestellt. In der zweiten Spalte wird verdeutlicht, ob und mit welcher Verordnung die Überarbeitung durch die EU akzeptiert wurde. Ab welchem Zeitpunkt die Änderung für nach EU-Recht bilanzierende Unternehmen die Änderung des IASB erstmalig zwingend anzuwenden ist, wird in der dritten Spalte dargestellt. 10

IASB	EU	Erstmalige Anwendung
18.12.2003: Veröffentlichung des IAS 8 (2003) nach Abschluss des <i>improvements project</i> (wesentliche Änderungsbereiche): <ul style="list-style-type: none"> – Methodik bei der Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und Fehlerkorrektur – Bestimmung zur Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden 	29.12.2004: Übernahme des IAS 8 (2003) gem. VO (EG) Nr. 2238/2004 der Kommission vom 29.12.2004 ¹⁾	spätestens in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1.1.2005 beginnen

Tab. 2: Wesentliche Änderungen seit Endorsement

III. Künftige Entwicklungen

Gegenwärtig bestehen keine eigenständigen Projekte zur Änderung des IAS 8. Allerdings ergeben sich mögliche Folgewirkungen aus anderen Projekten, insbesondere dem *Financial Statement Presentation Project*: 11

- Änderung IAS 1 (veröffentlicht am 6.9.2007): Künftig sind in Bilanzen zwei Vergleichsjahre darzustellen, wenn Methodenänderungen oder Fehlerkorrekturen vorgenommen werden. Der geänderte IAS 1 ist für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1.1.2009 beginnen.
- *Financial Statement Presentation Project Phase B*: Künftig sollen Wertänderungen von Vermögenswerten und Schulden, die auf Schätzungsänderungen oder Methodenänderungen beruhen, gesondert dargestellt werden.²⁾

Außerdem soll IAS 8 im Rahmen des sog. *Annual Improvements Process* eine Änderung erfahren, die klarstellt, dass die *Implementation Guidance* nicht auf

1) VO (EG) Nr. 2238/2004 der Kommission v. 29.12.2004, ABl.EU 2004 Nr. L 394, 1.

2) www.fasb.org/project/financial_statement_presentation.shtml (Abruf: 22.2.2008).

einer Stufe mit den Standards und Interpretationen steht.¹⁾ Die vorgeschlagene Änderung des IAS 8 wäre bei Umsetzung des *Annual Improvements Process* in IFRS-Abschlüssen ab dem 1.1.2009 zu berücksichtigen, sofern eine Übernahme in europäisches Recht erfolgt.

C. Normzusammenhänge

I. Zusammenhänge mit anderen IAS/IFRS

- 12** Wegen seiner grundsätzlichen Bedeutung bestehen zwischen IAS 8 und sämtlichen anderen IAS/IFRS sowie den zugehörigen Interpretationen (SIC/IFRIC) Wechselwirkungen. In besonderem Maße gilt dies für die folgenden IAS/IFRS:
- **IFRS 1:** Erstmalige Anwendung der IFRS
IFRS 1, der die Vorgehensweise bei erstmaliger Anwendung und Veröffentlichung eines IFRS-Abschlusses regelt, kann als Spezialfall von IAS 8 angesehen werden. Von der grundsätzlich retrospektiven Vorgehensweise gewährt IFRS 1.13 ff. einige Ausnahmen bzw. sieht in IFRS 1.26 ff. bestimmte Verbote vor (→ IFRS 1 (2003) Rz. 121 ff.; 220 ff.).
 - **IAS 1:** Darstellung des Abschlusses
Während IAS 8 die Stetigkeit hinsichtlich der Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vorschreibt (**materielle Stetigkeit**), enthält IAS 1 die Vorschriften zur Ausweisstetigkeit (**formelle Stetigkeit**). Eine Durchbrechung der Ausweisstetigkeit ist nur bei Vorliegen der in IAS 8.14-18 genannten Voraussetzungen möglich (IAS 1.27(a) → IAS 1 (2003) Rz. 154 ff.).
Darüber hinaus enthält IAS 1.13 bzw. IAS 1.17 den Grundsatz der angemessenen Darstellung (*fair presentation*) als übergeordnetes Prinzip (*overriding principle*) und ergänzt insofern die in IAS 8.7-12 enthaltene Normenhierarchie (→ IAS 1 (2003) Rz. 126 ff.).
 - **IAS 10:** Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
Besteht nach Veröffentlichung eines Abschlusses Bedarf, einen Bilanzansatz zu ändern, so ist es vielfach schwierig zu entscheiden, ob eine Fehlerkorrektur oder eine Schätzungsänderung vorliegt. Diese Abgrenzung ist auch unter Berücksichtigung des IAS 10 vorzunehmen. Danach können Änderungen aufgrund von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag, die erst nach dem Bilanzstichtag eingetretene Gegebenheiten anzeigen (IAS 10.3(b)), keine Fehlerkorrektur i.S.d. IAS 8.42 sein.
 - **IAS 12:** Ertragsteuern
Steuerliche Konsequenzen, die aus der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden resultieren, sind nicht nach IAS 8, sondern nach IAS 12 darzustellen und offenzulegen (IAS 8.4). So bestimmt IAS 12.62(b), dass auch die im Zusammenhang mit der Anpassung der Eröffnungsbestände der Gewinnrücklagen stehenden Steuerwirkungen im Eigenkapital zu erfassen sind (→ IAS 12 (1996) Rz. 231 ff.).
 - **IAS 34:** Zwischenberichterstattung
Auch bei der Zwischenberichterstattung sind Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden grundsätzlich nur rückwirkend zu ändern (IAS 34.43(a)). Ist die Ermittlung des kumulierten Anpassungsbetrages undurchführbar, so ist die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode spätestens zu Beginn des laufenden

1) Vgl. IASB, Exposure Draft of Proposed Improvements to International Accounting Standards, October 2007, 68-70, www.iasb.org/NR/rdonlyres/2C95C221-B032-49A5-A0BF-D9B4CFD4EBA1/0/EDFirstAnnualImprovements.pdf (Abruf: 22.2.2008).

Geschäftsjahres prospektiv anzuwenden (IAS 34.43(b) → IAS 34 (1998) Rz. 236 ff.).

II. Zusammenhängen mit SIC-/IFRIC-Interpretationen

Abgesehen von den einzelnen Übergangsvorschriften steht IAS 8 in keiner besonderen Wechselwirkung zu den SIC- bzw. IFRIC-Interpretationen. Die bis zum 31.12.2004 geltenden SIC-2 (Stetigkeit – Aktivierung von Fremdkapitalkosten) und SIC-18 (Stetigkeit – Alternative Verfahren) wurden im Zuge des *improvements project* in den neu gefassten IAS 8 integriert. **13**

III. Wesentliche US-amerikanische Vorschriften zum gleichen Regelungsbereich

Ein Standard mit einem vergleichbaren Regelungsinhalt ist der im Mai 2005 verabschiedete und erstmalig für am oder nach dem 15.12.2005 beginnende Geschäftsjahre anzuwendende **SFAS 154** (*Accounting Changes and Error Corrections*). Dieser Standard ersetzt den bis dahin gültigen **APB 20** (*Accounting Changes*) und ist Ergebnis des sog. *short-term convergence project*, das die Angleichung der IFRS und der US-GAAP in den wesentlichen Rechnungslegungsnormen, die kurzfristig erreichbar sind, zum Ziel hat. Er regelt, ähnlich wie IAS 8, dass Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden grundsätzlich retrospektiv vorzunehmen sind. APB 20 sah indes für die meisten Fälle noch eine vollständige Erfassung des rückwirkend berechneten Anpassungsbetrages im Jahresergebnis der Periode der Änderung vor. Eine Schätzungsänderung ist gem. SFAS 154.19, wie auch bereits unter APB 20, grundsätzlich prospektiv zu erfassen. Auch im Hinblick auf die Korrektur von Fehlern unterscheidet sich SFAS 154 nicht von IAS 8. **14**

Eine den IAS 8.7-12 entsprechende Normenhierarchie ist in keinem Bilanzierungsstandard, sondern in einer Verlautbarung der Berufsorganisation der amerikanischen Wirtschaftsprüfer, dem AICPA, geregelt. **SFAS 69** legt fest, was unter „*fair presentation in conformity with US GAAP*“ zu verstehen ist und legt eine Reihenfolge hinsichtlich des Verbindlichkeitsgrades der einzelnen Verlautbarungen fest.¹⁾

(*einstweilen frei*)

15-100

1) Für einen grafischen Überblick vgl. KPMG, 4. Aufl. 2007, 3.

Teil 2: Einzelkommentierung

A. Zielsetzung (IAS 8.1-2)

101 IAS 8.1

Ziel dieses Standards schreibt die Kriterien zur Auswahl und Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie die bilanzielle Behandlung und Angabe von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen sowie Fehlerkorrekturen vor. Der Standard soll die Relevanz und Zuverlässigkeit des Abschlusses eines Unternehmens sowie die Vergleichbarkeit dieser Abschlüsse im Zeitablauf sowie mit den Abschlüssen anderer Unternehmen verbessern.

IAS 8.2

Die Bestimmungen zur Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – davon ausgenommen: Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – sind in IAS 1 Darstellung des Abschlusses aufgeführt.

102 Wesentliches Ziel des Standards ist, die Relevanz, Zuverlässigkeit und Vergleichbarkeit der IFRS-Abschlüsse zu verbessern (hinsichtlich der Begriffe „Relevanz“, „Zuverlässigkeit“ und „Vergleichbarkeit“ vgl. F.24-46).

103 Als **relevant** sind Informationen einzustufen, wenn sie das Potenzial haben, Entscheidungen zu beeinflussen, indem sie dem Abschlussadressaten ermöglichen, Ereignisse der Vergangenheit, Gegenwart oder Zukunft zu beurteilen oder ihre bestehenden Erwartungen zu bestätigen oder zu korrigieren (F.26). Für eine Ableitung von Prognoseinformationen aus dem Abschluss ist es von großer Bedeutung, dass der Abschlussleser die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beurteilen und Auswirkungen auf die Abschlussinformationen, die sich durch Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Schätzungsänderungen oder Fehlerkorrekturen ergeben, erkennen kann. Um **zuverlässig** zu sein, müssen Informationen frei von wesentlichen Fehlern und Verzerrungen sein und eine glaubwürdige Darstellung der ökonomischen Realität vermitteln (F.31). Die Auswahl der anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden muss nach allgemein gültigen Regeln erfolgen und darf nicht im freien Ermessen des aufstellenden Unternehmens liegen. Für eine zutreffende Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens ist es ferner von großer Bedeutung, dass die Abschlussinformationen eines Unternehmens im Zeitablauf (interne oder innere Vergleichbarkeit) und mit solchen anderer Unternehmen (externe oder äußere Vergleichbarkeit) **vergleichbar** sind. Dieses Ziel wird dadurch erreicht, dass die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Zeitablauf grundsätzlich beizubehalten sind und der Abschlussadressat bei einer Änderung entsprechende Informationen erhält, um die Auswirkungen auf die Abschlussinformationen beurteilen zu können. So trägt die materielle Stetigkeit (Beibehaltung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden) in aufeinander folgenden Jahresabschlüssen zur Verbesserung der Prognosefähigkeit der vergangenheitsbezogenen Abschlussdaten für die zukünftige Unternehmensentwicklung bei.¹⁾ Darüber hinaus muss der Abschlussleser zum Zweck der äußeren Vergleichbarkeit insbesondere bei bestehenden Wahlrechten Informationen erhalten, welche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angewendet wurden. Da die Bestimmungen zur An-

1) Kupsch, DB 1987, 1101.

gabe der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nicht in IAS 8, sondern im IAS 1 geregelt sind, dient IAS 8 vornehmlich der Verbesserung der inneren Vergleichbarkeit.

B. Anwendungsbereich (IAS 8.3-4)

IAS 8.3

Dieser Standard ist bei der Auswahl und Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie zur Berücksichtigung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden anzuwenden.

104

IAS 8.4

Die steuerlichen Auswirkungen der Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden und von rückwirkenden Anpassungen zur Umsetzung der Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden werden gemäß IAS 12 Ertragssteuern berücksichtigt und offen gelegt.

Der Anwendungsbereich von IAS 8 bezieht sich auf die **Auswahl und Anwendung sowie die Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** (*accounting policies*). Nicht vom Anwendungsbereich erfasst sind daher bloße Ausweis- und Zuordnungsänderungen (*reclassifications*), die in IAS 1.38-39 behandelt werden (→ IAS 1 (2003) Rz. 176 ff.).¹⁾ Eine Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden i.S.d. IAS 8 setzt voraus, dass bereits in der Vergangenheit Abschlüsse, die den IFRS entsprechen, aufgestellt wurden. Von IAS 8 erfasst wird die Neuausübung von Wahlrechten ebenso wie die erstmalige Anwendung eines neuen oder geänderten Standards (→ Rz. 134). Die erstmalige Aufstellung eines IFRS-konformen Abschlusses hingegen ist nicht Gegenstand des IAS 8, sondern ist in IFRS 1 geregelt (→ IFRS 1 (2003) Rz. 101 ff.). Darüber hinaus ist IAS 8 nicht anzuwenden, wenn bei der Bewertung der Sachanlagen und der immateriellen Vermögenswerte von der Anschaffungskostenmethode auf die Neubewertungsmethode übergegangen wird (IAS 8.17, → Rz. 129).

Weiterhin sind **Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern** in Jahresabschlüssen Gegenstand der Regelungen des IAS 8. Bei der Korrektur von Fehlern ist es unerheblich, ob sie sich auf die Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder auf Ausweisfragen beziehen. Auch reine Ausweisfehler sind, wenn sie wesentlich sind, nach den Vorschriften des IAS 8 zu korrigieren.

Die **Steuerwirkungen** einer Fehlerkorrektur bzw. einer rückwirkenden Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind nicht gem. IAS 8, sondern nach den Vorschriften des IAS 12 zu berücksichtigen und offen zu legen (IAS 8.4). Dies bedeutet, dass die besonderen Angaben des IAS 8 im Anhang für eine rückwirkende Änderung der steuerlichen Folgewirkungen nicht erforderlich sind. Vielmehr sind die besonderen Angaben des IAS 12 zu beachten (z.B. IAS 12.80(h)). Dies gilt allerdings nicht, wenn die Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bzw. die Fehlerkorrektur die latenten Steuern selbst betreffen, so z.B., wenn in einem veröffentlichten Vorjahresabschluss für temporäre Differenzen fehlerhaft keine latenten Steuern gebildet wurden. In diesem Fall sind auch alle Angaben des IAS 8 im Hinblick auf die latenten Steuern zwingend erforderlich.

1) A.A. ADS International, Abschn. 3 Rz. 57 (Dezember 2002).

C. Definitionen (IAS 8.5-6)

108 IAS 8.5

Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind die besonderen Prinzipien, grundlegenden Überlegungen, Konventionen, Regeln und Praktiken, die ein Unternehmen bei der Aufstellung und Darstellung eines Abschlusses anwendet.

Eine **Änderung einer Schätzung** ist eine Anpassung des Buchwerts eines Vermögenswertes bzw. einer Schuld, oder der betragsmäßige, periodengerechte Verbrauch eines Vermögenswertes, der aus der Einschätzung des derzeitigen Status von Vermögenswerten und Schulden und aus der Einschätzung des künftigen Nutzens und künftiger Verpflichtungen im Zusammenhang mit Vermögenswerten und Schulden resultiert. Änderungen von Schätzungen ergeben sich aus neuen Informationen oder Entwicklungen und sind somit keine Fehlerkorrekturen.

International Financial Reporting Standards (IFRS) sind die vom International Accounting Standards Board (IASB) verabschiedeten Standards und Interpretationen. Sie bestehen aus:

- (a) International Financial Reporting Standards;
- (b) International Accounting Standards; sowie
- (c) Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) bzw. des ehemaligen Standing Interpretations Committee (SIC).

Wesentlich: Auslassung oder fehlerhafte Darstellungen sind wesentlich, wenn sie einzeln oder insgesamt die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. Die Wesentlichkeit hängt vom Umfang und von der Art der Auslassung oder der fehlerhaften Darstellung ab, die unter den besonderen Umständen zu beurteilen sind. Der Umfang oder die Art dieses Postens, bzw. eine Kombination dieser beiden Aspekte, könnte der entscheidende Faktor sein.

Fehler aus früheren Perioden sind Auslassungen oder fehlerhafte Angaben in den Abschlüssen eines Unternehmens für eine oder mehrere Perioden, die sich aus einer Nicht- oder Fehlanwendung von zuverlässigen Informationen ergeben haben, die

- (a) zu dem Zeitpunkt, an dem die Abschlüsse für die entsprechenden Perioden zur Veröffentlichung genehmigt wurden, zur Verfügung standen; und
- (b) hätten eingeholt und bei der Aufstellung und Darstellung der entsprechenden Abschlüsse berücksichtigt werden können.

Diese Fehler beinhalten die Auswirkungen von Rechenfehlern, Fehlern bei der Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Flüchtigkeitsfehlern oder Fehlinterpretationen von Sachverhalten, sowie von Betrugsfällen.

Die rückwirkende Anwendung besteht darin, eine neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen so anzuwenden, als ob die Bilanzierungs- und Bewertungsmethode stets zur Anwendung gekommen sei.

Die rückwirkende Anpassung ist die Korrektur einer Erfassung, Bewertung und Angabe von Beträgen aus Bestandteilen eines Abschlusses, so als ob ein Fehler in einer früheren Periode nie aufgetreten wäre.

Undurchführbar: Die Anwendung einer Vorschrift gilt dann als undurchführbar, wenn sie trotz aller angemessenen Anstrengungen des Unternehmens nicht angewendet werden kann. Für eine bestimmte frühere Periode ist die rückwirkende Anwendung einer Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode bzw. eine rückwirkende Anpassung zur Fehlerkorrektur dann undurchführbar, wenn:

- (a) die Auswirkungen der rückwirkenden Anwendung bzw. rückwirkenden Anpassung nicht zu ermitteln sind;
- (b) die rückwirkende Anwendung bzw. rückwirkende Anpassung Annahmen über die mögliche Absicht des Managements in der entsprechenden Periode erfordert; oder
- (c) die rückwirkende Anwendung bzw. rückwirkende Anpassung umfangreiche Schätzungen der Beträge erforderlich macht und es unmöglich ist, eine objektive Unterscheidung der Informationen aus diesen Schätzungen, die:
 - (i) einen Nachweis über die Sachverhalte vermitteln, die zu dem Zeitpunkt bestanden, zu dem die entsprechenden Beträge zu erfassen, zu bewerten oder anzugeben sind; und
 - (ii) zur Verfügung gestanden hätten, als der Abschluss für jene frühere Periode zur Veröffentlichung genehmigt wurde von sonstigen Informationen vorzunehmen.

Die prospektive Anwendung der Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode bzw. der Erfassung der Auswirkung der Änderung einer Schätzung besteht darin,

- (a) die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen anzuwenden, die nach dem Zeitpunkt der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode eintreten; und
- (b) die Auswirkung der Änderung einer Schätzung in der Berichtsperiode und in zukünftigen Perioden anzusetzen, die von der Änderung betroffen sind.

IAS 8.6

Die Beurteilung, ob die Auslassung oder fehlerhafte Darstellung von Angaben, die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten und deshalb als wesentlich einzustufen sind, bedarf einer Prüfung der Eigenschaften solcher Adressaten. Paragraph 25 des Rahmenkonzepts für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen besagt, dass „bei den Adressaten vorausgesetzt wird, dass sie eine angemessene Kenntnis geschäftlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten und der Rechnungslegung sowie die Bereitschaft besitzen, die Informationen mit entsprechender Sorgfalt zu lesen“. Deshalb hat diese Beurteilung zu berücksichtigen, inwieweit Adressaten mit diesen Eigenschaften bei ihren auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen beeinflusst werden könnten.

Die vorstehenden Begriffsdefinitionen werden im Sinnzusammenhang der Kommentierung des IAS 8 unter den folgenden Rz. erläutert: **109**

- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden → Rz. 111,
- Änderung einer Schätzung → Rz. 152,

- International Financial Reporting Standards (IFRS) → Rz. 112,
- wesentlich → Rz. 119, 167,
- Fehler → Rz. 164,
- rückwirkende Anwendung → Rz. 139,
- rückwirkende Anpassung → Rz. 141,
- undurchführbar → Rz. 179,
- Prospektive Anwendung → Rz. 145, 159.

D. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

I. Auswahl und Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 8.7-12)

110 IAS 8.7

Bezieht sich ein Standard oder eine Interpretation ausdrücklich auf einen Geschäftsvorfall oder auf sonstige Ereignisse oder Bedingungen, so ist bzw. sind die Bilanzierungs- und Bewertungsmethode bzw. -methoden für den entsprechenden Posten zu ermitteln, indem der Standard oder die Interpretation unter Berücksichtigung aller relevanten Umsetzungsleitlinien des IASB für den Standard bzw. die Interpretation zur Anwendung kommt.

IAS 8.8

Die IFRS legen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden fest, die aufgrund einer Schlussfolgerung des IASB zu einem Abschluss führt, der relevante und zuverlässige Informationen über die Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen enthält, auf die sie zutreffen. Diese Methoden müssen nicht angewandt werden, wenn die Auswirkung ihrer Anwendung unwesentlich ist. Es wäre jedoch nicht angemessen, unwesentliche Abweichungen von den IFRS vorzunehmen oder unberichtigt zu lassen, um eine bestimmte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage oder Cashflows eines Unternehmens zu erzielen.

IAS 8.9

Die Umsetzungsleitlinien für Standards, die vom IASB herausgegeben wurden, sind nicht Bestandteil jener Standards und enthalten deshalb auch keine Vorschriften zu den Abschlüssen.

IAS 8.10

Beim Fehlen eines Standards oder einer Interpretation, der/die ausdrücklich auf einen Geschäftsvorfall oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen zutrifft, hat das Management darüber zu entscheiden, welche Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu entwickeln und anzuwenden ist, um zu Informationen führen, die:

- (a) für die Bedürfnisse der wirtschaftlichen Entscheidungsfindung der Adressaten von Bedeutung sind und**
- (b) zuverlässig sind, in dem Sinne, dass der Abschluss:**
 - (i) die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows des Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darstellt;**

- (ii) den wirtschaftlichen Gehalt von Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen und Bedingungen widerspiegelt und nicht nur deren rechtliche Form,
- (iii) neutral ist, das heißt frei von verzerrenden Einflüssen;
- (iv) vorsichtig ist;
und
- (v) in allen wesentlichen Gesichtspunkten vollständig ist.

IAS 8.11

Bei seiner Entscheidungsfindung im Sinne des Paragraphen 10 hat das Management sich auf folgende Quellen – in absteigender Reihenfolge – zu beziehen und deren Anwendung zu berücksichtigen:

- (a) die Anforderungen und Anwendungsleitlinien in Standards und Interpretationen, die ähnliche und verwandte Fragen behandeln;
- (b) die im Rahmenkonzept enthaltenen Definitionen, Erfassungskriterien und Bewertungskonzepte für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen.

IAS 8.12

Bei seiner Entscheidungsfindung gemäß Paragraph 10 kann das Management außerdem die jüngsten Verlautbarungen anderer Standardsetter, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept zur Entwicklung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einsetzen, sowie sonstige Rechnungslegungs-Verlautbarungen und anerkannte Branchenpraktiken berücksichtigen, sofern sie nicht mit den in Paragraph 11 enthaltenen Quellen in Konflikt stehen.

IAS 8.7-12 regeln die Auswahl und Anwendung von **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden**. Darunter sind nach IAS 8.5 die „besonderen Prinzipien, grundlegenden Überlegungen, Konventionen, Regeln und Praktiken, die ein Unternehmen bei der Aufstellung und Darstellung seines Abschlusses anwendet“, zu verstehen. Die englische Originalbezeichnung *accounting policies* einerseits und die Einbeziehung der Prinzipien der „Darstellung“ des Abschlusses andererseits lässt den Begriff in der deutschen Fassung der EU-Textversion zu eng erscheinen, da dieser Ausweis- und Darstellungsfragen nicht mit einschließt. Zwar ist die Ausweis- und Darstellungstätigkeit nicht im IAS 8, sondern im IAS 1 (→ IAS 1 (2003) Rz. 154 ff.) geregelt, doch ist die Zuordnung von Normen auf Bilanzierungsprobleme, die in IAS 8.7-12 geregelt sind, auch auf die Darstellung und Erläuterungen anzuwenden, so dass die in der Literatur vorgeschlagene Übersetzung „Rechnungslegungsmethoden“ zutreffender wäre.¹⁾ Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden umfassen die Grundsätze und Regeln des Ansatzes von Vermögenswerten und Schulden, der durchzuführenden Konsolidierungsmaßnahmen sowie die Zuordnung eines Wertes zu einem Bilanzierungsobjekt (DRS 13 Rz. 6).²⁾ Zur Abgrenzung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden von den Schätzungsverfahren → Rz. 151.

Mit der Übernahme der Vorschriften zur Auswahl der anzuwendenden Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden von IAS 1.20-22 in IAS 8.7-12 im Rahmen des *improvements project* wurde erstmalig auch eine **Normenhierarchie** hinsichtlich der zu beachtenden Verlautbarungen des IASB sowie anderer Quellen einge-

1) ADS International, Abschn. 3 Rz. 57 (Dezember 2002).

2) Kupsch, DB 1987, 1101, 1102.

führt.¹⁾ Die Standards (IAS und IFRS) und Interpretationen (SIC und IFRIC) zusammen bilden die IFRS als „Normengerüst“ und stellen die Verlautbarungen mit dem höchsten Verbindlichkeitscharakter dar. Folglich ist zunächst zu prüfen, ob sich ein Standard oder eine Interpretation ausdrücklich auf den in Frage stehenden Sachverhalt bezieht (IAS 8.7). Die Standards und Interpretationen werden nur überlagert durch das „*overriding principle*“ der „*true and fair view*“ (IAS 1.13), das in extremen Ausnahmefällen dazu führen kann, dass ein Standard oder eine Interpretation, obwohl sie sich ausdrücklich auf das vorliegende Bilanzierungsproblem beziehen, nicht anzuwenden sind (→ IAS 1 (2003) Rz. 126 ff.).

- 113** Bei auftretenden Konflikten innerhalb oder zwischen den Standards gilt gem. IAS 8.7 der allgemein gültige Rechtsgrundsatz, dass die **speziellen den allgemeinen Regeln vorgehen** („... *specifically applies.*“).

Beispiel:

Grundsätzlich ist das Sachanlagevermögen nach IAS 16 zu bilanzieren. Wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind, ist aber nicht IAS 16, sondern IFRS 5 anzuwenden. IFRS 5 stellt, zumindest in Teilen, eine Spezialregel zu IAS 16 dar.

Die Änderung des Abzinsungssatzes bei Pensionsverpflichtungen ist eine Schätzungsänderung. Grundsätzlich sind Schätzungsänderungen nach IAS 8.36 erfolgswirksam zu erfassen (→ Rz. 158). Die Regeln des IAS 19.92-95 zur Behandlung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste sind Spezialvorschriften zu IAS 8 und gehen diesen vor.

Dies gilt auch bei Konflikten zwischen den Standards und Interpretationen. Teilweise wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass die IFRS bzw. IAS den IFRIC bzw. SIC in jedem Fall vorgehen, da sie einen höheren Verbindlichkeitscharakter aufweisen.²⁾ Diese Auffassung ist zum einen nicht durch die Definition des IAS 8.5 gedeckt, die unter dem Oberbegriff „IFRS“ die Standards und die dazu gehörenden Interpretationen zusammenfasst. Entsprechend ist der IASB bei Verabschiedung des IAS 8 (2003) der o.g. Auffassung eindeutig entgegengetreten und hat klargestellt, dass **Standards und Interpretationen dieselbe Autorität** besitzen (IAS 8.BC15).

Beispiel:

Die spezifischen Regelungen des IFRIC 10 zum *impairment test* im Rahmen eines Zwischenabschlusses können dazu führen, dass die Ergebnisse wegen des Zuschreibungsverbots beim Goodwill bei unterjähriger Berichterstattung vom Jahresergebnis, das sich ergeben hätte, wenn kein Zwischenabschluss aufgestellt worden wäre, abweichen können. Die spezifischen Regelungen des IFRIC 10 gehen dem im IAS 34.28 allgemein formulierten Grundsatz, dass die Häufigkeit der Berichterstattung das Jahresergebnis nicht beeinflussen darf, vor. Folgte man der abweichenden Auffassung, dass Standards den Interpretationen vorgehen, ginge IFRIC 10 ins Leere.

- 114** Bei der Ableitung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind auch die den Standards und Interpretationen angehängten **Umsetzungsleitlinien** ergänzend hinzuzuziehen (IAS 8.7 i.V.m. IAS 8.9). Dazu gehören alle nicht als integraler Bestandteil des Standards bezeichneten Anhänge, insbesondere die *Implementation Guidance* (z.B. IFRS 1), die *Implementation Examples* (z.B. IFRS 3) und übrigen Anhänge (z.B. IAS 34), die ausdrücklich nicht Bestandteil des Standards sind. Sie stehen auf der nächsten Stufe der Normenhierarchie. Davon zu unterscheiden sind die *Application Guidance* des IAS 32 und des IAS 39 sowie bestimmte Anhänge

1) KPMG, 2004, 224; für eine grafische Darstellung der Normenhierarchie siehe Pellens/Fülbier/Gassen, 6. Aufl. 2006, 90.

2) Lüdenbach/Hoffmann in Lüdenbach/Hoffmann, 5. Aufl. 2007, § 1 Rz. 57; Epstein/Jermakowicz, 2007, 792; Zülch, PiR 2005, 1, 7, der dort dargestellte Konflikt zwischen IAS 31 und SIC-12 existiert nicht, da SIC-12 nur zur Anwendung kommt, wenn die Mehrheit der Chancen zur Kontrolle des Unternehmens führt. Die Mehrheit der Chancen dient dabei lediglich als Indikator.

(z.B. Anhang A und Anhang B des IFRS 3), die ausdrücklich integraler Bestandteil des Standards sind und damit denselben Verbindlichkeitscharakter wie der Standard selbst haben.

Obwohl nicht ausdrücklich erwähnt, stehen auch die **Basis for Conclusions**, in denen das Board die wesentlichen Erwägungen des Standardsetzungsprozesses darstellt, auf der gleichen Hierarchieebene wie die Umsetzungsleitlinien und sind bei der Ableitung zutreffender Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden hinzuzuziehen.¹⁾ Seit der Entscheidung des IFRIC, seine Agenda-Entscheidungen nebst Begründung zu veröffentlichen, gilt dies m.E. auch mit zunehmender Bedeutung für die sog. **Non-IFRIC** (NIFRIC).²⁾ Sie stellen zwar keine eigenständigen Interpretationen dar, dennoch handelt es sich dabei um eine offizielle Verlautbarung des IFRIC im Hinblick auf konkrete Bilanzierungsfragen, die einer Art *Due Process* unterliegen. Sie sind daher zwingend zu berücksichtigen (zu den freiwillig hinzuzuziehenden Verlautbarungen → Rz. 121). 115

Problematisch in diesem Zusammenhang ist, dass die **nicht integralen Bestandteile der Standards nicht** über das Endorsement-Verfahren **in EU-Recht transformiert** werden. Dies führt zu der eigenartigen Situation, dass der in das EU-Recht übernommene IAS 8 auf nicht in EU-Recht transformierte Verlautbarungen verweist und deren Beachtung fordert. Die EU-Kommission hat sich dazu in einem Arbeitspapier vom November 2003 geäußert und festgestellt, dass IFRS-Anwender „zudem einzelne IAS und Interpretationen einsehen [sollen], um sicherzustellen, dass etwaige Anhänge und Umsetzungsleitlinien bei der Bestimmung der angemessenen Anwendung der IAS entsprechend berücksichtigt werden.“³⁾ Damit sind nach dem Willen der EU-Kommission auch unter dem Gesichtspunkt des EU-Gemeinschaftsrechts die vom IASB im Rahmen des Standardsetzungsprozesses verabschiedeten Verlautbarungen bei der Herleitung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden heranzuziehen, ohne dies freilich den nationalen Gesetzgebern und den mit Rechnungslegungsfragen befassten Gerichten vorschreiben zu können. 116

Bei der Lösung eines Bilanzierungsproblems hat der IFRS-Anwender den oben dargestellten Grundsätzen nach auf der ersten Stufe zu klären, ob für seine Fragestellung ein **spezifischer Standard** oder eine Interpretation existiert. Da der IASB nach eigener Anschauung das Ziel der Entwicklung prinzipienbasierter Standards verfolgt,⁴⁾ kann aber bereits die Subsumtion des Bilanzierungsproblems in der Regel nicht ohne Auswahlermessen getroffen werden. 117

Beispiel:

Die Bilanzierung der Aufstockungsbeträge im Rahmen der deutschen Altersteilzeit stellen Leistungen an Arbeitnehmer dar. Die Leistungen an Arbeitnehmer sind in IAS 19 und IFRS 2 geregelt, die für die einzelnen Formen von Leistungen unterschiedliche Bilanzierungsweisen vorschreiben. IFRS 2 ist in diesem Fall nicht einschlägig, da er nur für anteilsbasierte Vergütungen gilt (→ IFRS 2 (2004) Rz. 106 ff.), weshalb die Bilanzierungsmethode aus IAS 19 abzuleiten ist, der für alle nicht anteilsbasierten Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden ist (→ IAS 19 (1998) Rz. 104 ff.). Der Standard unterscheidet verschiedene Arten von Leistungen, die unterschiedliche Bilanzierungsmethoden erfordern. Die Abgrenzung der

1) Pellens/Fülbier/Gassen, 6. Aufl. 2006, 89; Kommission der EG, 6, http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/200311-comments/ias-200311-comments_de.pdf (Abruf: 22.2.2008); a.A. offenbar Heuser/Theile, 3. Aufl. 2007, Rz. 61.

2) Z.B. IFRIC Update, November 2006, 6, www.iasb.org/NR/rdonlyres/D4D474D4-FD13-46B8-935A-41FB0980FF6B/0/Upd0611.pdf (Abruf: 22.2.1008).

3) Kommission der EG, 6, http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/200311-comments/ias-200311-comments_de.pdf (Abruf: 22.2.2008).

4) IASB, Discussion Paper „Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting“, London 2006, 6.

verschiedenen Arten der Leistungen an Arbeitnehmer ist aber nicht auf spezielle Erscheinungsformen ausgelegt, sondern umschreibt allgemein die wesentlichen Charakteristika. Der Aufsteller muss daher diesen konkreten Sachverhalt nach eigener Einschätzung einer der beschriebenen Arten zuordnen. Dabei können unterschiedliche Aufsteller durchaus zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen. So sind die Aufstockungsbeträge beispielsweise nach Auffassung des IDW und des Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) des DSR den *termination benefits* zuzuordnen,¹⁾ während sie nach Auffassung des IASB aber unter die *post-employment benefits* zu fassen sind.²⁾

- 118** In vielen Fällen ist ein spezifischer Standard für ein bestimmtes Bilanzierungsproblem nicht ohne Weiteres zu identifizieren, so dass die Grenze zu der in IAS 8.10 beschriebenen Situation (→ Rz. 120) fließend ist.

Darüber hinaus ist bei der Untersuchung, ob für ein bestimmtes Problem ein spezifischer Standard existiert, stets der Grundsatz **substance over form** (F.35) zu beachten. So ist für die Auswahl einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nicht auf die rechtliche Gestaltung einer Transaktion abzustellen, sondern auf deren tatsächlichen ökonomischen Gehalt.

Beispiel:

Verträge, die eine Nutzungsüberlassung eines Vermögenswertes zum Gegenstand haben, sind nach IAS 17 zu bilanzieren, unabhängig davon, wie sie rechtlich ausgestaltet und bezeichnet werden.³⁾

- 119** Obwohl der IASB der Ansicht ist, dass die in den Standards vorgeschriebenen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu einem Abschluss führen, der relevante und zuverlässige Informationen für den Abschlussadressaten enthält, stellt IAS 8.8 klar, dass die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nicht angewendet werden müssen, wenn ihre Auswirkungen unwesentlich sind. Die Auswirkung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode ist **wesentlich**, wenn die damit verbundene Auslassung oder fehlerhafte Darstellung „einzeln oder insgesamt die auf Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen können“ (IAS 8.5). So kann z.B. auf die aufwendige Bilanzierung von leistungsorientierten Altersversorgungsplänen (→ IAS 19 (1998) Rz. 160 ff.) verzichtet werden und stattdessen die einfachere Variante für beitragsorientierte Pläne angewendet werden, wenn die Auswirkungen im Hinblick auf die Lagedarstellung im Abschluss unwesentlich ist. Die Wesentlichkeit hängt dabei sowohl vom Umfang (**quantitative Dimension**) als auch der Art (**qualitative Dimension**) der Auswirkung ab. Keinesfalls darf eine für sich betrachtet nur unwesentliche Abweichung dazu führen, die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage oder die Cashflows eines Unternehmens zielgerichtet zu beeinflussen (IAS 8.8 Satz 3).
- 120** Existiert für einen bestimmten Geschäftsvorfall, ein sonstiges Ereignis oder einen Zustand **kein spezieller Standard** bzw. keine spezielle Interpretation, so muss die Unternehmensleitung im Rahmen ihres Ermessens Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ableiten, die nach ihrer Einschätzung zu relevanten und verlässlichen Informationen im Abschluss führen (IAS 8.10). Zwar nennt IAS 8.10(b) lediglich die im Framework angesprochenen Sekundärprinzipien der Verlässlichkeit. Aber auch das Framework dient gem. F.1(d) insgesamt der Ableitung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, so dass auch die übrigen Primärprinzipien, wie Verständlichkeit und Vergleichbarkeit sowie die grundlegenden Annahmen Perio-

1) IDW RS HFA 3, Rz. 8; RIC, Positionspapier v. 17.1.2006, www.standardsetter.de/drsc/docs/press_releases/ATZ_Positionspapier_170106_1.pdf (Abruf: 22.2.2008).

2) IASB Update, März 2006, 7, www.iasb.org/NR7rdonlyres/E6A28BC4-3E39-4598-BA75-9FDF29FCD33B/0/mar06.pdf (Abruf: 22.2.2008).

3) Ausfluss dieses Gedankens ist auch der ab 1.1.2006 anzuwendende IFRIC 4.

denabgrenzung und Unternehmensfortführung zu beachten sind.¹⁾ Konkretisiert wird diese allgemeine Grundanforderung durch die Vorschrift des IAS 8.11. Danach sind zunächst Lösungen aus Standards und Interpretationen abzuleiten, die ähnliche und verwandte Fragen behandeln (IAS 8.11(a)) und anschließend die Definitionen, Erfassungskriterien und Bewertungskonzepte für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen des Frameworks heranzuziehen (IAS 8.11(b)). Letztendlich wird damit der **Analogieschluss**, der eine allgemein anerkannte Methode zur Schließung von Regelungslücken darstellt, in den IFRS verankert. Unter einem Analogieschluss versteht man die Übertragung einer Regelung auf einen ähnlichen Sachverhalt. Dabei ist die Erfüllung der „Ähnlichkeitsvoraussetzung“ allerdings genau zu prüfen.

Beispiel:

Die Behandlung eines sukzessiven Anteilerwerbs bei assoziierten Unternehmen ist in IAS 28 nicht geregelt. Daher ist im Rahmen des Analogieschlusses zu untersuchen, ob die Vorschriften des IFRS 3.58-60 zum sukzessiven Unternehmenszusammenschluss analog anzuwenden sind. Zwar werden in beiden Fällen durch einen Anteilerwerb in mehreren Schritten bestimmte Einflussgrenzen überschritten, allerdings führt der Unternehmenszusammenschluss zur Erlangung der Beherrschung über das erworbene Unternehmen und damit letztlich über die einzelnen Vermögenswerte und Schulden, die folglich im Abschluss des Erwerbers zu bilanzieren sind. Dies ist bei Erreichen des maßgeblichen Einflusses gerade nicht der Fall, so dass diese Transaktionen sich in einem wesentlichen Merkmal unterscheiden. Die Vorschriften des sukzessiven Unternehmenszusammenschlusses können daher nicht analog auf den Sukzessiverwerb von Anteilen an assoziierten Unternehmen übertragen werden.

Standard- und Interpretationsentwürfe fallen bei der Ausfüllung von Regelungslücken nicht unter die in IAS 8.11 genannten Quellen.²⁾ Sie sind vielmehr als „sonstige Rechnungslegungsverlautbarungen“ i.S.d. IAS 8.12 einzustufen (→ Rz. 122).

Beim Ausfüllen einer Regelungslücke darf der IFRS-Anwender auch auf

- die aktuellen Verlautbarungen anderer Standardsetter, die auf einem vergleichbaren Rahmenkonzept zur Entwicklung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden basieren,
- sonstige Rechnungslegungs-Verlautbarungen und
- anerkannte Branchenpraktiken zurückgreifen.

121

Sämtliche Quellen stehen dabei unter dem Konsistenzvorbehalt, d.h., sie dürfen sich nicht zu den in IAS 8.11 genannten Quellen im Widerspruch befinden. Als Verlautbarungen anderer Standardsetter kommen dabei insbesondere die US-GAAP in Betracht, da sie auf einem vergleichbaren Rahmenkonzept wie die IFRS basieren.

Beispiel:

Zur Umsatzabgrenzung bei gebündelten Absatzverträgen enthält IAS 18.13 lediglich einige allgemeine Hinweise. Zur konkreten Umsetzung kann daher ein Rückgriff auf EITF 00-21 „Multiple element arrangements“ erfolgen, der detaillierte Vorschriften enthält.

Aber auch die DRS können zur Füllung von Regelungslücken herangezogen werden, denn sie basieren letztendlich auf dem Rahmenkonzept des HGB.

Beispiel:

Die Behandlung von Zwischenergebnissen bei *Cross Stream*-Geschäften ist nicht in IAS 31 geregelt. Da DRS 9 einen vergleichbaren Standard zu IAS 31 darstellt, kann die in DRS 9.12 dargestellte Vorgehensweise in IFRS übernommen werden. Sie steht nicht im Konflikt

1) Ruhnke/Nerlich, DB 2004, 389, 392.

2) Wollmert/Achleitner in Baetge u.a., Rechnungslegung nach IFRS, Teil A, Kap. II Rz. 22 (Oktober 2003); a.A. ADS International, Abschn. 1 Rz. 16 (Dezember 2002).

zu anderen Standards oder Interpretationen bzw. zu den in IAS 8.11(b) genannten Teilen des Frameworks.

In diesem Zusammenhang sind nur die derzeit gültigen Verlautbarungen der anderen Standardsetter zu berücksichtigen. Widerrufene oder ersetzte Standards können indes nicht als beste Lösung für ein Bilanzierungsproblem angesehen werden (IAS 8.BC21). Hat ein Anwender eine Regelungslücke durch Rückgriff auf einen Standard eines anderen Standardsetters geschlossen und wird dieser Standard geändert, ist die Übernahme der neuen Regelung als freiwillige Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auszuweisen (IAS 8.BC22; hinsichtlich der Abgrenzung freiwillige und nicht freiwillige Änderung → Rz. 135).

- 122** Unter die sonstigen **Rechnungslegungs-Verlautbarungen** fallen die sich auf die IFRS beziehende wissenschaftliche Kommentarliteratur, Beiträge in Fachzeitschriften, aber auch die Verlautbarungen des IDW¹⁾. Daneben zählen hierzu auch die sonstigen Verlautbarungen des IASB, wie das Vorwort zu den IFRS (*Preface*) sowie die über IAS 8.11(b) hinausgehenden Teile des Framework. Standard- und Interpretationsentwürfe bzw. Teile daraus können zur Schließung von Regelungslücken herangezogen werden, wenn diese keinen Wechsel der zugrunde liegenden Prinzipien beinhalten, sondern nur der Klarstellung dienen.²⁾

Sofern auf **Branchenpraktiken** zurückgegriffen werden soll, sind diese besonders genau auf ihre Konformität mit den in IAS 8.10 genannten Grundsätzen zu untersuchen, da sie sich primär unter dem Einfluss der abschlusserstellenden Unternehmen entwickeln.³⁾

- 123** Strittig ist, ob die oben beschriebene Vorgehensweise nur bei der Ausfüllung von Regelungslücken oder auch bei der **Auslegung einzelner Standards** anzuwenden ist, z.B. bei der Interpretation unbestimmter Rechtsbegriffe.⁴⁾ M.E. sind die oben aufgeführten Grundsätze auch im zweiten Fall anwendbar, da eine Regelungslücke erst nach Ausschöpfung der Möglichkeiten der Auslegung existiert.⁵⁾ Die Gefahr, dass planmäßige Lücken in den IFRS durch einzelfallbasierte Regelungen anderer Standardsetter, insbesondere der US-GAAP, verdrängt werden, besteht nicht, da der Rückgriff auf andere Standards nicht verpflichtend ist.

Beispiel:

Die Auslegung der Begriffe „überwiegender Teil der Nutzungsdauer“ und „im Wesentlichen mindestens dem beizulegenden Zeitwert entsprechender Barwert“ kann unter Rückgriff auf SFAS 13.7 erfolgen, ist aber nicht zwingend. Zur Auslegung des Begriffs „substanziell verschiedene Vertragsbedingung“ des IAS 39.40 (Austausch von Schuldinstrumenten) kann auf EITF 96-16 zurückgegriffen werden.

Sofern diese Ermessensausübung auf den Abschluss eine wesentliche Auswirkung hat, ist die Auslegung gem. IAS 1.113 im Anhang darzustellen.

1) Darunter insbesondere: IDW RS HFA 2, IDW RS HFA 9, IDW RS HFA 16, IDW RS HFA 19.

2) Ähnlich auch Zülch, PiR 2005, 1, 5, der allerdings fordert, dass der Entwurf auf Zustimmung der Öffentlichkeit stößt.

3) Ruhnke/Nerlich, DB 2004, 389, 393.

4) Ruhnke/Nerlich, DB 2004, 389, 390; Lüdenbach/Hoffmann in Lüdenbach/Hoffmann, 5. Aufl. 2007, § 1 Rz. 79.

5) Ruhnke/Nerlich, DB 2004, 389, 391; Heuser/Theile, 3. Aufl. 2007, Rz. 71.

IV. Stetigkeit der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 8.13)

IAS 8.13

124

Ein Unternehmen hat seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für ähnliche Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen stetig auszuwählen und anzuwenden, es sei denn, ein Standard oder eine Interpretation erlaubt bzw. schreibt die Kategorisierung von Sachverhalten vor, für die andere Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zutreffend sind. Sofern ein Standard oder eine Interpretation eine derartige Kategorisierung vorschreibt oder erlaubt, so ist eine geeignete Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auszuwählen und stetig für jede Kategorie anzuwenden.

Damit Abschlussinformationen im Zeitablauf vergleichbar sind, müssen die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden stetig auf vergleichbare Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Zustände angewendet werden. Die Stetigkeit hat somit eine horizontale und eine vertikale Dimension. Während die **horizontale Dimension** die Beibehaltung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Zeitablauf verlangt, bezieht sich die **vertikale Dimension** auf die Anwendung einheitlicher Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden auf vergleichbare Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Zustände. Die Durchbrechung der Stetigkeit ist nur in engen Grenzen möglich. Während in IAS 8.13 die Zulässigkeit von der Abweichung der vertikalen Stetigkeit geregelt ist, sind die Voraussetzungen der Durchbrechung der horizontalen Stetigkeit (zeitliche Dimension) in IAS 8.14-16 (→ Rz. 129) enthalten. Auf gleichartige Geschäftsvorfälle dürfen gem. IAS 8.13 unterschiedliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nur dann angewendet werden, wenn ein Standard oder eine Interpretation eine Kategorisierung von Sachverhalten erlaubt oder vorschreibt und auf diese Kategorien unterschiedliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anwendbar sind. Die vertikale Stetigkeit erstreckt sich allerdings in diesem Fall auf die entsprechende Kategorie.

125

Beispiel:

IAS 39 sieht eine Klassifizierung von Finanzinstrumenten in vier verschiedene Kategorien vor. So können Eigenkapitaltitel beim Inhaber entweder als „zur Veräußerung verfügbar“ oder als „erfolgswirksam zum Zeitwert zu bewerten“ eingestuft werden. Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden hängen von dieser Kategorisierung ab (→ IAS 39 (2003) Rz. 142 ff.).

Im Bereich des Sachanlagevermögens kann für die Folgebewertung entweder das Anschaffungskostenmodell oder das Neubewertungsmodell gewählt werden. Die Ausübung des Wahlrechts ist aber nicht einheitlich für das gesamte Sachanlagevermögen bindend, sondern kann für einzelne Gruppen innerhalb des Sachanlagevermögens unterschiedlich ausgeübt werden (→ IAS 16 (2003) Rz. 211).

Über IAS 27.28, IAS 28.26 und IAS 31.34 bzw. IAS 31.38 gilt die vertikale Stetigkeit über den gesamten Konzern hinweg einschließlich der assoziierten Unternehmen und Joint Ventures und bezieht sich nicht nur auf eine einzelne Gesellschaft oder Berichtseinheit. Wendet der Konzern bei bestimmten Vermögenswerten des Vorratsvermögens beispielsweise die Durchschnittskostenmethode an, so ist diese Zuordnungsmethode im gesamten Konzern auf alle Vorräte mit ähnlicher Beschaffenheit und Verwendung anzuwenden (vgl. auch IAS 2.25).

126

Wegen der allgemeinen Definition von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in IAS 8.5 ist es in der Praxis häufig schwierig zu beurteilen, auf welche Bilanzierungsentscheidungen sich die Stetigkeit konkret erstreckt. Wegen der unterschiedlichen Voraussetzungen und Berücksichtigung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Vergleich zu den Schätzungsänderungen im Abschluss ist die Unterscheidung durchaus von materieller Bedeutung. Unprob-

127

lematisch ist die Einordnung der in den IFRS explizit gewährten Wahlrechte, die eindeutig in den Bereich der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden fallen. Hier sind insbesondere die folgenden **Wahlrechte** zu nennen:

- Anwendung der FIFO oder Durchschnittskostenmethode (→ IAS 2 Rz. 215 ff.) im Vorratsvermögen,
- Anschaffungs- oder Neubewertungsmethode beim Sachanlagevermögen (→ IAS 16 (2003) Rz. 209 ff.) und bestimmten immateriellen Vermögenswerten (→ IAS 38 (2004) Rz. 180),
- Erfassung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste bei Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (→ IAS 19 (1998) Rz. 215 ff.),
- Erfassung öffentlicher Zuwendungen entweder als passivischer Abgrenzungsposten oder Verminderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (→ IAS 20 (1994) Rz. 148 ff.),
- Aktivierung von Fremdkapitalkosten im Zusammenhang mit dem Erwerb bzw. der Herstellung bestimmter Vermögenswerte (→ IAS 23 (1993) Rz. 1 ff.),
- Bilanzierung von Anteilen an gemeinschaftlich geführten Unternehmen entweder nach der Quotenkonsolidierungsmethode oder der Equitymethode (→ IAS 31 (2003) Rz. 151 ff.),
- Zuordnung der Absicherung fester Verpflichtungen zum Cashflow oder der Absicherung der beizulegenden Zeitwerte (*fair value hedges*) (→ IAS 39 (2003) Rz. 336),
- Erstmalige Erfassung eines Finanzinstruments am Handels- oder Erfüllungstag (→ IAS 39 (2003) Rz. 180 ff.),
- Bilanzierung von als Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien zu Anschaffungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert (→ IAS 40 (2003) Rz. 173 ff.).

128 Im Hinblick auf die Einbeziehung von Ermessens- und Beurteilungsspielräumen in die Stetigkeit und die Abgrenzung zu Schätzungsänderungen → Rz. 152.

III. Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

1. Voraussetzungen für die Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 8.14-18)

129 IAS 8.14

Ein Unternehmen darf eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nur dann ändern, wenn die Änderung:

- (a) aufgrund eines Standards oder einer Interpretation erforderlich ist; oder**
- (b) dazu führt, dass der Abschluss zuverlässige und relevantere Informationen über die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen oder Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage oder Cashflows des Unternehmens vermittelt.**

IAS 8.15

Die Adressaten der Abschlüsse müssen in der Lage sein, die Abschlüsse eines Unternehmens im Zeitablauf vergleichen zu können, um Tendenzen in der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie des Cashflows zu erkennen. Daher sind in jeder Periode und von einer Periode auf die nächste stets die gleichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden, es sei denn, die Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode entspricht einem der in Paragraph 14 enthaltenen Kriterien.

IAS 8.16

Die folgenden Fälle sind keine Änderung der Bilanzierungs- oder Bewertungsmethoden:

- (a) die Anwendung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen, die sich grundsätzlich von früheren Geschäftsvorfällen oder sonstigen Ereignissen oder Bedingungen unterscheiden; und
- (b) die Anwendung einer neuen Bilanzierungs- oder Bewertungsmethode auf Geschäftsvorfälle oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen, die früher nicht vorgekommen sind oder unwesentlich waren.

IAS 8.17

Die erstmalige Anwendung einer Methode zur Neubewertung von Vermögenswerten nach IAS 16 Sachanlagen oder IAS 38 Immaterielle Vermögenswerte ist eine Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode, die als Neubewertung im Rahmen des IAS 16 bzw. IAS 38 und nicht nach Maßgabe dieses Standards zu behandeln ist.

IAS 8.18

Die Paragraphen 19-31 finden auf die im Paragraphen 17 beschriebene Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode keine Anwendung.

Die Änderung einer einmal gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethode ist nur in den engen Grenzen des IAS 8.14 möglich, d.h., sie ist nur zulässig, wenn dies aufgrund eines Standards oder einer Interpretation erforderlich ist oder die Änderung zu zuverlässigeren und relevanteren Informationen im Abschluss führt (horizontale Stetigkeit). Der erste Fall bezieht sich auf die **Verabschiedung neuer bzw. geänderter Standards oder Interpretationen**. Diese Regelung ist eine Klarstellung der allgemeinen Regel des IAS 8.14(b), denn die Verabschiedung neuer bzw. geänderter Standards ist nur möglich, wenn diese zu zuverlässigeren und relevanteren Informationen führen. Diese Ausnahme zur Durchbrechung der Stetigkeit ermöglicht die Weiterentwicklung der IFRS. **130**

Die Stetigkeit darf nicht dazu führen, dass dem Abschlussadressaten **verlässliche und relevantere Informationen vorenthalten** werden. Diese Grundsätze gehen dem Grundsatz der Vergleichbarkeit eindeutig vor. Ob die Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu verlässlicheren und relevanteren Informationen führt, ist im Einzelfall zu beurteilen.¹⁾ Die in der *Implementation Guidance* zu IAS 8 enthaltenen Beispiele zeigen allerdings, dass die Anforderungen an die Begründung eines Methodenwechsels nicht überstrapaziert werden müssen (IAS 8.IG2-3). So kann ein Hinweis auf Branchenpraktiken und die verbesserte Vergleichbarkeit oder höhere Detailgenauigkeit bereits ausreichen, einen Methodenwechsel zu rechtfertigen. **131**

Beispiel:

So erfolgt der Wechsel von der nach IAS 19.92 zulässigen Korridormethode zur nach IAS 19.93A ebenfalls zulässigen sofortigen erfolgsneutralen Verrechnung mit dem Eigenkapital in der Praxis häufig mit einem Verweis auf die verbesserte Darstellung der Vermögenslage, da nur die letztgenannte Methode zu einem vollständigen Verpflichtungsausweis führt.

Obgleich nach h.M. aus IAS 8 keine Grundsatzregel ableitbar ist, nach der ein Wechsel von einer alternativ zulässigen Methode auf die bevorzugte Methode

1) Blaum/Holzwarth in Baetge u.a., Rechnungslegung nach IFRS, IAS 8 Rz. 87 (Juni 2007).

immer zu einer Verbesserung der Darstellung führen würde,¹⁾ ist m.E. die Hürde für einen Wechsel von einer bevorzugten Methode zu einer alternativen Methode höher als im umgekehrten Fall. Aus praktischer Sicht hat diese Frage aber an Bedeutung verloren, da in der Regel kaum noch die bevorzugte und alternative Methode explizit benannt (z.B. IAS 23) bzw. aus dem Standardtext ersichtlich wird (z.B. IAS 31.40). Im Hinblick auf die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien bestimmt IAS 40.31, dass es als höchst unwahrscheinlich anzusehen ist, dass der Wechsel von der vom IASB bevorzugten *Fair Value*-Methode zur Anschaffungskostenmethode zu einer verlässlicheren Darstellung des Abschlusses führt.

- 132** Die Anwendung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf Geschäftsvorfälle oder Ereignisse, die sich grundsätzlich von früheren Geschäftsvorfällen unterscheiden, ist **keine Methodenänderung** (IAS 18.16(a)).

Beispiel:

Das Unternehmen bewertet seine Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe nach der Durchschnittskostenmethode. Im Geschäftsjahr werden erstmalig auch Handelswaren ausgewiesen. Da diese sich in ihrer Beschaffenheit und Verwendung von den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen unterscheiden, können diese nach der FIFO-Methode bewertet werden.

Die Vorschrift hat insbesondere wegen des daraus ableitbaren Umkehrschlusses eine hohe praktische Relevanz, weil sie klarstellt, dass nicht nur exakt gleiche, sondern auch ähnliche Geschäftsvorfälle und Ereignisse der Stetigkeit unterliegen.²⁾ Ebenso stellt die **erstmalige Anwendung** einer Bilanzierungs- oder Bewertungsmethode auf einen Geschäftsvorfall oder ein Ereignis, die früher nicht vorgekommen sind oder unwesentlich waren, keine Methodenänderung dar.

Beispiel:

Die erstmalige Aktivierung von Fremdkapitalkosten, weil im Geschäftsjahr erstmalig qualifizierte Vermögenswerte (*qualifying assets*) vorgelegen haben, stellt keinen Methodenwechsel dar.

Die leistungsorientierten Altersvorgangspläne des Unternehmens wurden aus Wesentlichkeitsgründen bisher auf *pay as you go*-Basis bilanziert. Im Geschäftsjahr sind die Pläne erstmalig als wesentlich einzustufen. Der Übergang auf IAS 19 stellt keine Methodenänderung dar und hat daher auch nicht rückwirkend zu erfolgen.

- 133** Explizit vom Anwendungsbereich der Vorschriften zur Erfassung und Ausweis von Methodenänderung ausgeschlossen ist der Wechsel von der Anschaffungskostenmethode auf die Neubewertungsmethode nach IAS 16 bzw. IAS 38 (IAS 8.17). Die **erstmalige Neubewertung** ist daher nicht rückwirkend, sondern wie eine Neubewertung nach den Regeln der entsprechenden Standards durchzuführen. Die Ausnahme gilt hingegen nicht bei dem Wechsel von der Neubewertungs- auf die Anschaffungskostenmethode und bei einem Wechsel von oder zur *Fair Value*-Methode bei als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, da sie von der Ausnahmeregel nicht erfasst werden.

1) ADS International, Abschn. 3 Rz. 64 (Dezember 2002); Blaum/Holzwarth in Baetge u.a., Rechnungslegung nach IFRS, IAS 8 Rz. 76 (Juni 2007); Lüdenbach in Lüdenbach/Hoffmann, 5. Aufl. 2007, § 24 Rz. 21.

2) Blaum/Holzwarth in Baetge u.a., Rechnungslegung nach IFRS, IAS 8 Rz. 77 (Juni 2007).

2. Anwendung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden*a) Anwendungsgrundsätze (IAS 8.19-21)***IAS 8.19****Gemäß Paragraph 23:**

- (a) **hat ein Unternehmen eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aus der erstmaligen Anwendung eines Standards oder einer Interpretation nach den ggf. bestehenden spezifischen Übergangsvorschriften für den Standard oder die Interpretation zu berücksichtigen; und**
- (b) **sofern ein Unternehmen eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nach erstmaliger Anwendung eines Standards oder einer Interpretation ändert, der/die keine spezifischen Übergangsvorschriften zur entsprechenden Änderung enthält, oder aber die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden freiwillig ändert, so hat es die Änderung rückwirkend anzuwenden.**

134

IAS 8.20

Im Sinne dieses Standards handelt es sich bei eine früheren Anwendung eines Standards oder einer Interpretation nicht um eine freiwillige Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.

IAS 8.21

Bei Fehlen eines Standards oder einer Interpretation, der/die spezifisch auf einen Geschäftsvorfall oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen zutrifft, kann das Management nach Paragraph 12 eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode nach den jüngsten Verlautbarungen anderer Standardsetter anwenden, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept zur Entwicklung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einsetzen. Falls das Unternehmen sich nach einer Änderung einer derartigen Verlautbarung dafür entscheidet, eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu ändern, so ist diese Änderung entsprechend zu berücksichtigen und als freiwillige Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auszuweisen.

Die Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode kann notwendig sein, weil ein neuer bzw. geänderter Standard oder Interpretation dies erfordert. Sieht der/die neue bzw. geänderte Standard oder Interpretation **spezielle Übergangsvorschriften** vor, die festlegen, wie die erstmalige Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden durchzuführen ist, so sind diese anzuwenden (IAS 8.19(a)).¹⁾ Enthält der neue bzw. geänderte Standard hingegen keine speziellen Übergangsvorschriften oder erfolgt die Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode „freiwillig“²⁾ zur Verbesserung der Darstellung, so hat die Änderung rückwirkend nach den Vorschriften der IAS 8.22-27 zu erfolgen (IAS 8.19(b)).

135

Häufig sehen neue bzw. geänderte Standards und Interpretationen eine Übergangsfrist bis zur verpflichtenden erstmaligen Anwendung vor, wobei in der Regel eine **vorzeitige Anwendung** auf freiwilliger Basis möglich ist. IAS 8.20 stellt in diesem Zusammenhang klar, dass diese Änderung keine freiwillige Methodenänderung darstellt. Auch bei der vorzeitigen Anwendung neuer Standards sind daher die speziellen Übergangsvorschriften zu beachten. Die nur bei freiwilligen Metho-

136

1) Vgl. z.B. die umfangreichen Übergangsvorschriften des IFRS 3.78-85.

2) Im Hinblick auf die Kritik zur Bezeichnung „freiwillig“ vgl. Lüdenbach in Lüdenbach/Hoffmann, 5. Aufl. 2007, § 24 Rz. 21.

denänderungen erforderlichen Angaben des IAS 8.29 sind in diesem Fall entbehrlich.

- 137** Hat sich das aufstellende Unternehmen im Rahmen der Schließung von Regelungslücken an den aktuellen **Verlautbarungen fremder Standardsetter** orientiert (→ Rz. 121) und werden diese Verlautbarungen **geändert**, kann das Unternehmen sich dazu entschließen, seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entsprechend anzupassen. Diese Änderung stellt nach IAS 8.21 eine freiwillige Methodenänderung dar, so dass die Voraussetzungen des IAS 8.14(b) erfüllt sein müssen und die zusätzlichen Angaben des IAS 8.29 in diesem Fall erforderlich sind.

b) Rückwirkende Anwendung (IAS 8.22)

138 IAS 8.22

Wenn gemäß Paragraph 23 eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in Übereinstimmung mit Paragraph 19(a) oder (b) rückwirkend erfolgt, hat das Unternehmen den Eröffnungsbilanzwert eines jeden Bestandteils des eingezahlten Kapitals für die früheste ausgewiesene Periode sowie die sonstigen vergleichenden Beträge für jede frühere ausgewiesene Periode so anzupassen, als ob die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode stets angewandt worden wäre.

- 139** Die Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aufgrund eines neuen Standards oder einer Interpretation, die keine speziellen Übergangsvorschriften enthalten, und „freiwillige“ Änderungen sind grundsätzlich **rückwirkend und erfolgsneutral** vorzunehmen (IAS 8.22). Das bedeutet, dass der Abschluss so dargestellt wird, als wären die neuen bzw. geänderten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden von Anfang an angewendet worden. Die Ergebnis- und übrigen Eigenkapitalauswirkungen der Methodenänderung sind bis auf den Stichtag der Eröffnungsbilanz der frühesten im Abschluss dargestellten Periode fortzuentwickeln und mit den einzelnen Bestandteilen des Eigenkapitals der Eröffnungsbilanzwerte zu verrechnen.¹⁾ Die Verrechnung erfolgt in der Regel mit den Gewinnrücklagen. Allerdings können auch andere Eigenkapitalposten betroffen sein, wie z.B. die Neubewertungsrücklagen oder die Hedgereserve.²⁾
- 140** In der Berichtsperiode und den im Abschluss dargestellten **Vergleichsperioden** sind sämtliche Abschlussposten unter Beachtung der neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode darzustellen. Die teilweise in der Literatur dargestellte Notwendigkeit, in der Eigenkapitalentwicklung der Vergleichsperioden mit den Eröffnungsbilanzen der Gewinnrücklagen vor Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu beginnen und den Effekt aus der Methodenänderung offen abzusetzen, besteht nach IAS 8 nicht.³⁾ Anzupassen sind nicht nur die Abschlussposten im engeren Sinne, sondern auch sämtliche Angaben im Anhang, wie z.B. die Segmentberichterstattung. Werden außerhalb des eigentlichen Abschlusses Informationen zu Perioden dargestellt, die vor der frühesten Vergleichsperiode liegen (z.B. Zehn-Jahres-Übersichten), so sind auch diese Zahlen anzupassen.⁴⁾ Im Ergebnis wird der Abschluss des Unternehmens so dargestellt, als wären die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bereits in der Vergangenheit angewen-

1) Vgl. ausführliche Beispiele in Lüdenbach in Lüdenbach/Hoffmann, 5. Aufl. 2007, § 24 Rz. 25; ADS International, Abschn. 4 Rz. 75 (Dezember 2002).

2) Driesch in Bohl/Riese/Schlüter, 2. Aufl. 2006, § 44 Rz. 20.

3) Epstein/Jermakowicz, 2007, 796; vgl. hingegen IAS 8.IG2.

4) Blaum/Holzwarth in Baetge u.a., Rechnungslegung nach IFRS, IAS 8 Rz. 96 (Juni 2007).

det worden. Über diesen Weg wird die Vergleichbarkeit des Abschlusses auch bei einem Methodenwechsel gewahrt, wenn auch zu Lasten der Bilanzkontinuität.

Aus IAS 8 geht nicht eindeutig hervor, ob sich die retrospektive Anpassung sämtlicher Vergleichsinformationen lediglich auf die unmittelbaren Auswirkungen der Methodenänderung bezieht oder auch die **mittelbaren Effekte** zu berücksichtigen sind. **141**

Beispiel:

Das Unternehmen aktiviert im Berichtsjahr erstmalig Fremdkapitalkosten für qualifizierte Vermögenswerte (*qualifying assets*). Die zu aktivierenden Fremdkapitalzinsen sind daher für alle qualifizierten Vermögenswerte der Vergleichsperioden und der Berichtsperiode zu ermitteln und zu erfassen. Der Betrag der entsprechenden Fremdkapitalkosten, die bis zum Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode angefallen sind, wird erfolgsneutral im Eigenkapital der Eröffnungsbilanz dieser Periode erfasst. Das Zinsergebnis der Vergleichsperioden und der Berichtsperiode werden unter Anwendung der neuen Bilanzierungsmethode dargestellt. Sofern davon auch Vermögenswerte des Sachanlagevermögens betroffen sind, sind auch die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen neu zu berechnen. Aufgrund der angepassten Abschreibungen ändern sich ggf. aber auch die Herstellungskosten der Erzeugnisse und führen insofern zu mittelbaren Auswirkungen der Methodenänderung. Zu den mittelbaren Auswirkungen zählen auch die möglichen Veränderungen der latenten Steuern, die sich aus den o.g. Unterschieden ergeben.

Obschon aus Gründen der Vergleichbarkeit auch die mittelbaren Auswirkungen rückwirkend erfasst werden müssten, sprechen **Praktikabilitätsüberlegungen** eher dagegen. Die Erfassung sämtlicher mittelbarer Auswirkungen einer Methodenänderung würde häufig dazu führen, dass die rückwirkende Änderung praktisch undurchführbar ist (→ Rz. 177) und daher der von IAS 8 vorgesehene Regelfall der rückwirkenden Änderung eher die Ausnahme wäre. Daher erscheint es sachgerecht, abgesehen von den in IAS 8.4 angesprochenen latenten Steuern die rückwirkende Anpassung mittelbarer Auswirkungen der Methodenänderung nur zu erfassen, wenn diese problemlos ermittelbar und ihre Auswirkungen wesentlich sind.¹⁾

Das Wahlrecht, den Anpassungsbetrag bis zur Eröffnungsbilanz der Berichtsperiode fortzuentwickeln und im Ergebnis der Periode des Methodenwechsels zu erfassen, wurde im Rahmen des *improvements project* abgeschafft (→ Rz. 10). **142**

c) *Einschränkungen im Hinblick auf rückwirkende Anwendung (IAS 8.23-27)*

IAS 8.23

Ist eine rückwirkende Anwendung nach Paragraph 19(a) oder (b) erforderlich, so ist eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden rückwirkend anzuwenden, es sei denn, dass die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung der Änderung undurchführbar ist.

IAS 8.24

Wenn die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte einer Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bei vergleichbaren Informationen für eine oder mehrere ausgewiesene Perioden undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden zum Zeitpunkt der frühesten Periode, für die die rückwirkende Anwendung durchführbar ist – dies kann auch die Berichtsperiode sein – anzuwenden und eine entsprechende Anpassung

143

1) Blaum/Holzwarth in Baetge u.a., Rechnungslegung nach IFRS, IAS 8 Rz. 104 (Juni 2007); ADS International, Abschn. 3 Rz. 69 (Dezember 2002); Epstein/Jermakowicz, 2007, 795.

des Eröffnungsbilanzwertes eines jeden betroffenen Eigenkapitalbestandteils für die entsprechende Periode vorzunehmen.

IAS 8.25

Wenn die Ermittlung des kumulierten Effekts der Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf alle früheren Perioden am Anfang der Berichtsperiode undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die vergleichbaren Informationen dahingehend anzupassen, dass die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode prospektiv vom frühest möglichen Zeitpunkt an zur Anwendung kommt.

IAS 8.26

Wenn ein Unternehmen eine neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode rückwirkend anwendet, so hat es die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf vergleichbare Informationen für frühere Perioden, so weit zurück, wie dies durchführbar ist, anzuwenden. Die rückwirkende Anwendung auf eine frühere Periode ist nur durchführbar, wenn die kumulierte Auswirkung auf die Beträge in sowohl der Eröffnungs- als auch der Abschlussbilanz für die entsprechende Periode ermittelt werden kann. Der Anpassungsbetrag für frühere Perioden, die nicht im Abschluss dargestellt sind, wird im Eröffnungsbilanzwert jedes betroffenen Eigenkapitalbestandteils der frühesten dargestellten Periode verrechnet. Normalerweise findet eine Anpassung bei den Gewinnrücklagen statt. Die Anpassung kann jedoch bei einem anderen Eigenkapitalbestandteil (beispielsweise, um einem Standard oder einer Interpretation zu entsprechen) durchgeführt werden. Jede andere Information, die sich auf frühere Perioden bezieht, wie beispielsweise Zeitreihen von Kennzahlen, wird ebenfalls so weit zurück, wie dies durchführbar ist, rückwirkend angepasst.

IAS 8.27

Ist die rückwirkende Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode für ein Unternehmen undurchführbar, weil es die kumulierte Auswirkung der Anwendung auf alle früheren Perioden nicht ermitteln kann, so hat das Unternehmen die neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode in Übereinstimmung mit Paragraph 25 prospektiv ab Beginn der frühest möglichen Periode anzuwenden. Daher lässt das Unternehmen den Anteil der kumulierten Anpassung der Vermögenswerte, Schulden und eingezahltes Kapital vor dem entsprechenden Zeitpunkt außer Acht. Die Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode ist selbst dann zulässig, wenn die prospektive Anwendung der entsprechenden Methode für keine frühere Periode durchführbar ist. Die Paragraphen 50-53 enthalten Leitlinien dafür, wann die Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf eine oder mehrere frühere Perioden undurchführbar ist.

- 144 Vom Grundsatz der retrospektiv erfolgsneutralen Anpassung bis zum Ursprung zurück darf nur abgewichen werden, wenn die Ermittlung der Anpassungsbeträge aus der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode für einzelne Posten in einer der ausgewiesenen Vergleichsperioden (IAS 8.24) oder die Ermittlung des kumulierten Anpassungsbetrages bis zum Beginn der frühesten Vergleichsperiode undurchführbar (→ Rz. 177) ist (IAS 8.25). Im ersten Fall ist die rückwirkende erfolgsneutrale Änderung ab der frühesten Periode, für die die Anpassungsbeträge zu ermitteln sind, durchzuführen („verkürzte retrospektive Anwendung“). Die kumulierten Anpassungsbeträge sind dann mit dem Eigenkapital dieser Periode zu verrechnen.

Beispiel:

Das Unternehmen ändert eine Bilanzierungsmethode und stellt im Abschluss zwei Vergleichsperioden dar. Zwar kann der kumulierte Anpassungsbetrag ermittelt werden, aber für die erste Vergleichsperiode ist die Anpassung der Vergleichsinformationen undurchführbar. Das Unternehmen passt daher die Eröffnungsbilanzwerte des Eigenkapitals der zweiten Vergleichsperiode an und stellt die zweite Vergleichsperiode und die Berichtsperiode entsprechend der neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode dar.

Ist auch die Ermittlung des kumulierten Anpassungsbetrags nicht durchführbar, **145** so ist die Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode **prospektiv** ab dem frühestmöglichen Zeitpunkt durchzuführen. Sofern die Ermittlung der Auswirkungen der Methodenänderung für keine der Vergleichsperioden möglich ist, wird die neue Methode erst ab der Berichtsperiode prospektiv angewendet. Die Auswirkungen der Methodenänderungen, die sich auf die Perioden beziehen, die vor diesem Zeitpunkt liegen, sind insoweit nicht zu berücksichtigen.¹⁾

Im Gegensatz zur Vorläuferversion gewährt IAS 8 in der derzeit geltenden Fassung **146** die Ausnahme der rückwirkenden Anwendung bei Undurchführbarkeit nicht nur bei „freiwilligen“ Methodenänderungen, sondern auch bei der **erstmaligen Anwendung neuer Standards oder Interpretation** nach den spezifischen Übergangsvorschriften und nach den allgemeinen Regeln des IAS 8 (IAS 8.BC29).

3. Angaben (IAS 8.28-31)**IAS 8.28****147**

Wenn die erstmalige Anwendung eines Standards oder einer Interpretation Auswirkungen auf die Berichtsperiode oder irgendeine frühere Periode hat oder derartige Auswirkungen haben könnte, es sei denn, die Ermittlung des Anpassungsbetrags wäre undurchführbar, oder wenn die Anwendung eventuell Auswirkungen auf zukünftige Perioden hätte, hat das Unternehmen folgendes anzugeben:

- (a) den Titel des Standards bzw. der Interpretation;**
- (b) falls zutreffend, dass die Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode in Übereinstimmung mit den Übergangsvorschriften durchgeführt wird;**
- (c) die Art der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;**
- (d) falls zutreffend, eine Beschreibung der Übergangsvorschriften;**
- (e) falls zutreffend, die Übergangsvorschriften, die eventuell eine Auswirkung auf zukünftige Perioden haben könnten;**
- (f) den Anpassungsbetrag für die Berichtsperiode sowie, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode:**
 - (i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses; und**
 - (ii) sofern IAS 33 Ergebnis je Aktie auf das Unternehmen anwendbar ist, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie;**
- (g) den Anpassungsbetrag, sofern durchführbar, im Hinblick auf Perioden vor denjenigen, die ausgewiesen werden; und**
- (h) sofern eine rückwirkende Anwendung nach Paragraph 19(a) oder (b) für eine bestimmte frühere Periode, oder aber für Perioden, die vor den ausgewiesenen Perioden liegen, undurchführbar ist, so sind die Umstände aufzuzeigen, die zu jenem Zustand geführt haben, unter Angabe wie und ab wann die Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode angewendet wurde.**

1) Ernst & Young, 2. Aufl. 2006, 226.

In den Abschlüssen späterer Perioden müssen diese Angaben nicht wiederholt werden.

IAS 8.29

Sofern eine freiwillige Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden Auswirkungen auf die Berichtsperiode oder irgendeine frühere Periode hat oder derartige Auswirkungen haben könnte, es sei denn, die Ermittlung des Anpassungsbetrags ist undurchführbar, oder eventuell Auswirkungen auf zukünftige Perioden hätte, hat das Unternehmen folgendes anzugeben:

- (a) die Art der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;**
- (b) die Gründe, weswegen die Anwendung der neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zuverlässige und relevantere Informationen vermittelt;**
- (c) den Anpassungsbetrag für die Berichtsperiode sowie, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode:**
 - (i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses; und**
 - (ii) sofern IAS 33 auf das Unternehmen zutrifft, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie;**
- (d) den Anpassungsbetrag, sofern durchführbar, im Hinblick auf Perioden vor denjenigen, die ausgewiesen werden; und**
- (e) sofern eine rückwirkende Anwendung für eine bestimmte frühere Periode, oder aber für Perioden, die vor den ausgewiesenen Perioden liegen, undurchführbar ist, so sind die Umstände aufzuzeigen, die zu jenem Zustand geführt haben, unter Angabe wie und ab wann die Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode angewendet wurde.**

In den Abschlüssen späterer Perioden müssen diese Angaben nicht wiederholt werden.

IAS 8.30

Wenn ein Unternehmen einen neuen Standard oder eine neue Interpretation nicht angewendet hat, der/die herausgegeben wurde, aber noch nicht in Kraft getreten ist, so hat das Unternehmen folgende Angaben zu machen:

- (a) diese Tatsache; und**
- (b) bekannte bzw. einigermaßen zuverlässig einschätzbare Informationen, die zur Beurteilung der möglichen Auswirkungen einer Anwendung des neuen Standards bzw. der neuen Interpretation auf den Abschluss des Unternehmens in der Periode der erstmaligen Anwendung relevant sind.**

IAS 8.31

Unter Berücksichtigung des Paragraphen 30 erwägt ein Unternehmen die Angabe:

- (a) des Titels des neuen Standards bzw. der neuen Interpretation;**
- (b) die Art der bevorstehenden Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden;**
- (c) des Zeitpunkts, ab welchem die Anwendung des Standards bzw. der Interpretation verlangt wird;**
- (d) des Zeitpunkts, ab welchem es die erstmalige Anwendung des Standards bzw. der Interpretation beabsichtigt; und**

(e) entweder:

- (i) einer Diskussion der erwarteten Auswirkungen der erstmaligen Anwendung des Standards bzw. der Interpretation auf den Abschluss des Unternehmens; oder
- (ii) wenn diese Auswirkungen unbekannt oder nicht verlässlich abzuschätzen sind, einer Erklärung mit diesem Inhalt.

Über die in IAS 1.113 geforderte allgemeine Zusammenfassung der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden hinaus sind die Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden aufgrund eines **neuen bzw. geänderten Standards** oder einer **neuen oder geänderten Interpretation im Anhang gesondert** von den „freiwilligen“ Methodenänderungen darzustellen. Bei der erstmaligen Anwendung eines neuen bzw. geänderten Standards oder einer neuen bzw. geänderten Interpretation sind die Angaben des IAS 8.28 zu machen. Sie sind auch dann erforderlich, wenn der neue Standard oder die neue Interpretation eigene Übergangsvorschriften hat. Allerdings brauchen gem. IAS 8.28(f) nur die entsprechend diesen Übergangsvorschriften ggf. begrenzten Anpassungsbeträge für die einzelnen Posten und der kumulierte Anpassungsbetrag gem. IAS 8.28(g) in den dargestellten Abschlüssen angegeben werden, wenn diese keine vollständig retrospektive Erfassung vorsehen. Ist die rückwirkende Anpassung nicht für alle Perioden durchführbar, sind die Umstände, die zu der Undurchführbarkeit geführt haben, und der Zeitpunkt, ab dem die Methodenänderung durchgeführt wurde, anzugeben (IAS 8.28(h)). Diese Angaben sind für jeden neuen Standard und jede neue Interpretation gesondert zu machen. Sie brauchen in den Folgejahren nicht wiederholt zu werden. **148**

Sofern ein neuer Standard oder eine Interpretation veröffentlicht wurde, aber **noch nicht verpflichtend anzuwenden** ist, sind die entsprechenden Standards und Interpretationen zu benennen und mögliche Auswirkungen, die durch die Methodenänderung auf den Abschluss zu erwarten sind, zu erläutern (IAS 8.30-31). **149**

Bei einer **freiwilligen Änderung** der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zur Verbesserung der Darstellung des Abschlusses sind ähnliche Angaben zu machen (IAS 8.29). An die Stelle der Erläuterung des neuen IFRS treten die Gründe, warum die neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu zuverlässigeren und relevanteren Informationen im Abschluss führen. **150**

E. Änderungen von Schätzungen

I. Abgrenzung zur Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (IAS 8.32-35)

IAS 8.32

Aufgrund der mit Geschäftstätigkeiten verbundenen Unsicherheiten können viele Posten in den Abschlüssen nicht präzise bewertet, sondern nur geschätzt werden. Eine Schätzung erfolgt auf der Grundlage der zuletzt verfügbaren, verlässlichen Informationen. Beispielsweise können Schätzungen für folgende Sachverhalte erforderlich sein:

- (a) risikobehaftete Forderungen;
- (b) Überalterung von Vorräten;
- (c) der beizulegende Zeitwert finanzieller Vermögenswerte oder Schulden;
- (d) die Nutzungsdauer oder der erwartete Abschreibungsverlauf des künftigen wirtschaftlichen Nutzens von abnutzbaren Vermögenswerten; und

151

(e) Gewährleistungsgarantien.

IAS 8.33

Die Verwendung vernünftiger Schätzungen ist ein notwendiger Bestandteil der Aufstellung von Abschlüssen, deren Verlässlichkeit dadurch nicht beeinträchtigt wird.

IAS 8.34

Eine Schätzung muss überarbeitet werden, wenn sich die Umstände, auf deren Grundlage die Schätzung erfolgt ist, oder als Ergebnis von neuen Informationen oder zunehmender Erfahrung ändern. Naturgemäß kann sich die Überarbeitung einer Schätzung nicht auf frühere Perioden beziehen und gilt auch nicht als Fehlerkorrektur.

IAS 8.35

Eine Änderung der verwendeten Bewertungsgrundlage ist eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und keine Änderung einer Schätzung. Wenn es schwierig ist, eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden von einer Änderung einer Schätzung zu unterscheiden, gilt die entsprechende Änderung als eine Änderung einer Schätzung.

- 152** Schätzungen sind aufgrund der mit den Geschäftsvorfällen verbundenen Unsicherheiten notwendiger Bestandteil der Abschlusserstellung. So kann der Ausgang eines Schadensersatzprozesses ebenso wenig präzise vorhergesagt werden wie die tatsächliche Nutzungsdauer eines langfristigen Vermögenswertes. Schätzungen, die in IAS 8 nicht definiert werden, sind von den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die nur unter den Voraussetzungen des IAS 8.14-16 (→ Rz. 129) retrospektiv geändert werden können (→ Rz. 138), zu unterscheiden. Im Standard selbst ist die **Änderung von Schätzungen** nur definiert als Anpassung des Buchwerts oder des periodischen Verbrauchs, die aus der Einschätzung des derzeitigen Status von Vermögenswerten und Schulden und aus der Einschätzung des künftigen Nutzens und künftiger Verpflichtungen im Zusammenhang mit Vermögenswerten und Schulden resultiert und die sich aus neuen Informationen und Entwicklungen ergibt (IAS 8.5). Die in **IAS 8.32** aufgeführten Beispiele stellen bei Weitem **keine abschließende Aufzählung aller Schätzbereiche** dar. Durch aktuellere Informationen oder zunehmende Erfahrung kann sich herausstellen, dass Schätzungen in der Vergangenheit unzutreffend waren und angepasst werden müssen (IAS 8.34). Aufgrund der bestehenden Unsicherheit stellen Schätzungsänderungen keine Fehlerkorrekturen dar, wenn alle am Aufstellungsstichtag verfügbaren Informationen vollständig ausgewertet wurden und die Schlussfolgerungen zutreffend gezogen wurden (zur Abgrenzung der Schätzungsänderung von der Fehlerkorrektur → Rz. 151).
- 153** Aufgrund der unterschiedlichen Bilanzierungsweise sind Schätzungsänderungen von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden abzugrenzen. Schwierigkeiten können sich dabei insbesondere bei den sog. **unechten Wahlrechten** (zur Einordnung der echten Wahlrechte → Rz. 127) ergeben,¹⁾ die durch die Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe, die Auswahl von Schätzverfahren bei Unsicherheit und die Festlegung von Parametern bei der konkreten Anwendung von Schätzverfahren entstehen. Zur ersten Kategorie zählt beispielsweise die Festlegung der Begriffe „überwiegender Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer“

1) Lüdenbach/Hoffmann in Lüdenbach/Hoffmann, 5. Aufl. 2007, § 24 Rz. 8.

und „im Wesentlichen mindestens dem beizulegenden Zeitwert“ des IAS 17. Die Auswahl von Schätzverfahren kommt beispielsweise im Rahmen der Bewertungsverfahren der anteilsbasierten Vergütung (→ IFRS 2 (2004) Rz. 189 ff.) und der Bestimmung des erzielbaren Betrags im Rahmen des *impairment test* (→ IAS 36 (2004) Rz. 135 ff.) zur Anwendung. Konkrete Auswahl von Parametern sind beispielsweise die Festlegung der Diskontierungssätze im *impairment test* oder die unterstellte Volatilität bei der Bewertung anteilsbasierter Vergütungen.

Die Definition der **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** des IAS 8.5 erfasst bei den unechten Wahlrechten m.E. nur die **Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe** im Rahmen allgemein gültiger und von einem konkreten Bilanzierungsobjekt unabhängiger Regeln und Verfahrensvorschriften. Nur diese gehört zu den grundlegenden Konventionen, Regeln und Praktiken, die bei der Aufstellung des Jahresabschlusses angewendet werden (IAS 8.5). Insofern hat die Ausfüllung dieser unbestimmten Rechtsbegriffe stetig zu erfolgen. Änderungen der Auslegung sind als Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu erfassen (→ Rz. 134). Neben den o.a. Beispiel bei der Leasingklassifizierung fallen darunter insbesondere auch die Abgrenzung der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten und der Berichtssegmente sowie die Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen für die Einbeziehung von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Joint Ventures. **154**

Die Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe im Zusammenhang mit einer **konkreten Wertfindung** ist indes eine Schätzung, wie z.B. die „Realisierbarkeit“ von Forderungen oder aktiven latenten Steuern und „erwarteter Verlauf des Nutzenverbrauchs“ eines bestimmten Vermögenswertes des Sachanlagevermögens. Gleiches gilt für die Festlegung von Verfahren für eine konkrete Wertfindung. Die Änderung eines Bewertungsverfahrens zur Ermittlung eines beizulegenden Zeitwerts, weil das neue Bewertungsverfahren diesen Wert besser reflektiert, stellt eine Schätzungsänderung dar und keine Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode.¹⁾ Die Änderung der verwendeten Bewertungsgrundlage, d.h. der Wechsel von der Bewertung zu Anschaffungskosten auf die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert, stellt grundsätzlich die Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode dar und ist als solche darzustellen (IAS 8.34, zu den Ausnahmen → Rz. 129). **155**

Vielfach ist die Änderung einer Schätzung **untrennbar** mit der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode **verbunden**. **156**

Beispiel:

Ein Unternehmen ist bisher davon ausgegangen, dass die Anforderungen des IAS 38.57 zur Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen wegen Zweifel an der Wahrscheinlichkeit des künftigen Nutzenzuflusses nicht erfüllt waren. Eine neuere Untersuchung hat gezeigt, dass bei der Übertragung bestehender Technologien in andere Produktbereiche der Nutzenzufluss mit Entwicklungsbeginn sehr wahrscheinlich ist. Das Unternehmen erstellt daraufhin einen am Entwicklungsprozess orientierten Kriterienkatalog auf und definiert allgemeingültige Anforderungen, ab der die Entwicklungskosten zu aktivieren sind.

Zwar bezieht sich der im o.g. Beispiel aufgestellte Kriterienkatalog auf allgemeingültige, vom konkreten Bilanzierungsobjekt losgelöste Regelungen und fällt daher unter die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Allerdings beruht die vorgenommene Änderung auf der neuen Einschätzung des Unternehmens, dass die Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses bei bestimmten Entwicklungsprojekten nach neueren Informationen gegeben ist. Die Änderung der Bilanzierungsmethode

1) Theile, PiR 2007, 1, 5.

ist daher untrennbar mit der Schätzungsänderung verbunden. In diesem Fall bestimmt IAS 8.35, dass die Änderung als Schätzungsänderung zu bilanzieren ist.

- 157** Die hier vertretene Auffassung zur Abgrenzung der Schätzungsänderung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entspricht inhaltlich weitgehend der h.M.¹⁾ Lediglich die in der Literatur verwendete Bezeichnung „Verfahrensspielräume“ im Zusammenhang mit der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe als Abgrenzungslinie für die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist irreführend, da auch die Auswahl von Abschreibungs- und Bewertungsverfahren Schätzungen sind. Indes können Schätzungen nicht willkürlich geändert werden; auch sie unterliegen im Rahmen der Willkürfreiheit einer gewissen **Stetigkeit**. So bestimmt IAS 8.34, dass eine Schätzung überarbeitet werden muss, wenn sich die Umstände für die Grundlagen der Schätzung geändert haben oder neuere Informationen oder zunehmende Erfahrungen zeigen, dass die bisher verwendete Schätzung nicht mehr dem besten Wert entspricht (im Hinblick auf neue Informationen nach Abschlussstichtag und vor Aufstellungstag → IAS 10 (2003) Rz. 109). Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass eine Schätzung ohne neuere Informationen oder Ereignisse nicht revidiert werden kann, da ansonsten gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit (*faithful representation*) verstoßen würde. Die Anforderungen zur Begründung einer Schätzungsänderung sind indes deutlich niedriger als bei der Änderung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode (→ Rz. 130).

II. Erfassung der Änderungen von Schätzungen (IAS 8.36-38)

158 IAS 8.36

Die Auswirkung der Änderung einer Schätzung, außer es handelt sich um eine Änderung im Sinne des Paragraphen 37, ist rückwirkend ergebniswirksam zu erfassen in:

- (a) der Periode der Änderung, wenn die Änderung nur diese Periode betrifft; oder**
- (b) der Periode der Änderung und in späteren Perioden, sofern die Änderung sowohl die Berichtsperiode als auch spätere Perioden betrifft.**

IAS 8.37

Soweit eine Änderung einer Schätzung zu Änderungen der Vermögenswerte oder Schulden führt oder sich auf einen Eigenkapitalposten bezieht, hat die Erfassung dadurch zu erfolgen, dass der Buchwert des entsprechenden Vermögenswerts oder der Schuld oder Eigenkapitalposition in der Periode der Änderung anzupassen ist.

IAS 8.38

Die prospektive Erfassung der Auswirkung der Änderung einer Schätzung bedeutet, dass die Änderung auf Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse und Bedingungen ab dem Zeitpunkt der Änderung der Schätzung zur Anwendung kommt. Eine Änderung einer Schätzung kann nur das Ergebnis der Berichtsperiode, oder aber das Ergebnis sowohl der Berichtsperiode als auch zukünftiger Perioden betreffen. Beispielsweise betrifft die Änderung der Schätzung einer risikobehafteten Forderung nur das Ergebnis der Berichtsperiode und wird daher in dieser erfasst. Dagegen betrifft die Änderung einer Schätzung hinsichtlich der Nutzungsdauer oder des erwarteten Abschreibungsverlaufes des künf-

1) Kirsch, BB 2006, 1266, 1269; a.A. Heuser/Theile, 3. Aufl. 2007, Rz. 813; Driesch in Bohl/Riese/Schlüter, 2. Aufl. 2006, § 44 Rz. 18.

tigen wirtschaftlichen Nutzens eines abnutzbaren Vermögenswertes den Abschreibungsaufwand der Berichtsperiode und jeder folgenden Periode der verbleibenden Restnutzungsdauer. In beiden Fällen werden die Erträge oder Aufwendungen in der Berichtsperiode berücksichtigt, soweit sie diese betreffen. Die mögliche Auswirkung auf zukünftige Perioden wird in diesen als Ertrag oder Aufwand erfasst.

Schätzungsänderungen sind nach IAS 8.36 und 37 wie folgt zu erfassen:

159

- Anpassung der Buchwerte der betroffenen Vermögenswerte, Schulden oder Eigenkapitalposten in der Periode der Schätzungsänderung,
- Erfassung der Schätzungsänderung im Ergebnis
 - – der Periode der Schätzungsänderung, wenn nur diese betroffen ist oder
 - – der Periode der Schätzungsänderung und der künftigen Perioden, wenn diese betroffen sind.

Da Schätzungen zu jedem Abschlussstichtag auf Basis der zu diesem Zeitpunkt verfügbaren Informationen beruhen, entfalten spätere Revisionen aufgrund neuer Informationen oder Ereignisse keine Rückwirkung für die Vergangenheit. Dementsprechend ist eine Schätzungsüberarbeitung **prospektiv** zu erfassen (IAS 8.38).¹⁾ Wegen der fehlenden Rückwirkung von Schätzungsänderung steht auch die Methode fest, nach der die Auswirkung der Schätzungsänderung zu ermitteln ist. Lediglich die sog. *reallocation method*, nach der die Auswirkungen der Schätzungsänderungen auf die Periode der Anpassung und ggf. auf die künftigen Perioden verteilt werden, ist in Übereinstimmung mit dem Konzept der prospektiven Änderung. Die sog. *cumulative catch-up method*, bei der die Anpassung so ermittelt wird, als wäre die neue Schätzung von Anfang an bekannt, entspricht eher der aus IAS 8 (1993) bekannten alternativen Methode zur Erfassung von Methodenänderung und ist daher, abgesehen von einigen Spezialvorschriften, nicht anzuwenden.²⁾

Beispiel:

Die Nutzungsdauer einer vor 3 Jahren für 1 000 GE angeschafften Maschine wurde ursprünglich auf 10 Jahre geschätzt. Am Ende des Jahres 3 wird die verbleibende Restnutzungsdauer nur noch mit 5 Jahren geschätzt.

Nach der in IAS 8 vorgesehenen *reallocation method* ist der Restbuchwert am Ende des Jahres 3 auf die verbleibende Restnutzungsdauer von 5 Jahren zu verteilen. Es ergibt sich ein neuer jährlicher Abschreibungsbetrag von 140 GE.

Nach der *cumulative catch-up method* wäre am Ende des Jahres 3 hingegen der Buchwert auf den Betrag zu reduzieren, der sich ergeben hätte, wäre von Anfang an über die neu ermittelte Gesamtnutzungsdauer von 8 Jahren abgeschrieben worden (625 GE). Der jährliche Abschreibungsbetrag belief sich danach auf 125 GE.

Der IAS 8 stellt die allgemeine Regel zur Erfassung von Schätzungsänderungen dar, die durch eine Vielzahl von Einzelregeln überlagert wird, die teils im Einklang mit IAS 8 stehen (IFRIC 1) und teils eine andere Erfassung von Schätzungsände-

1) Die deutsche Fassung enthält hier einen schwerwiegenden Übersetzungsfehler, heißt es doch in IAS 8.36: „Die Änderung einer Schätzung, ..., ist rückwirkend ergebniswirksam zu erfassen ...“. Die englische Originalfassung besagt dagegen vielmehr: „The effect of a change in an accounting estimate, ..., shall be recognised prospectively ...“.

2) Blaum/Holzwarth in Baetge u.a., Rechnungslegung nach IFRS, IAS 8 Rz. 122 (Juni 2007); Driesch in Bohl/Riese/Schlüter, 2. Aufl. 2006, § 44 Rz. 35; Epstein/Jermakowicz, 2007, 800; Pellens/Fülbier/Gassen, 6. Aufl. 2006, 783; a.A. ADS International, Abschn. 3 Rz. 118 (Dezember 2002), die die „cumulative catch-up method“ zumindest für anwendbar halten. Nach der fehlerhaften deutschen Übersetzung wäre diese sogar die einzig zulässige Methode.

rungen vorsehen (IAS 19.92-95). Abweichend vom Grundsatz der Erfassung der Schätzungsänderung nach der *reallocation method* schreiben IAS 11.38 und IFRS 2.20 i.V.m. IFRS 2.IG11 explizit die *cumulative catch-up method* vor.

- 160** Nicht in IAS 8 geregelt ist die Frage, unter welchem Posten der GuV die Ergebniswirkung der **Schätzungsänderung auszuweisen** ist. Der in Bezug auf die Fassung des IAS 8 (1993) teilweise vertretene Auffassung, dass die ergebniswirksame Erfassung von Schätzungsänderungen unter demselben Posten wie die vormalige Schätzung zu erfassen sei,¹⁾ war m.E. nicht zu folgen. IAS 8.28 (1993) bezog sich lediglich auf die Klassifizierung der GuV in „ordentliche“ und „außerordentliche“ Bestandteile. Wurde die ursprüngliche Schätzung unter dem ordentlichen Ergebnis ausgewiesen, war auch die Schätzungsänderung diesem Teil der GuV zuzuweisen. Nach Wegfall des „außerordentlichen“ Ergebnisses ist folglich auch die entsprechende Regelung in der aktuell gültigen Fassung des IAS 8 nicht mehr enthalten (zu den Ausweisvorschriften zur GuV vgl. IAS 1.81, → IAS 1 (2003) Rz. 260 ff.). Dementsprechend ist der Ausweis einer Rückstellungsauflösung sowohl unter den sonstigen betrieblichen Erträgen als auch unter dem Posten, unter dem die ursprüngliche Zuführung ausgewiesen wurde, zulässig.

III. Angaben (IAS 8.39-40)

- 161 IAS 8.39**
Ein Unternehmen hat die Art und den Betrag einer Änderung einer Schätzung anzugeben, die eine Auswirkung in der Berichtsperiode hat oder von der erwartet wird, dass sie Auswirkungen in zukünftigen Perioden hat, es sei denn, dass die Angabe der Schätzung dieser Auswirkung auf zukünftige Perioden undurchführbar ist.

IAS 8.40

Erfolgt die Angabe des Betrags der Auswirkung auf zukünftige Perioden nicht, weil die Schätzung dieser Auswirkung undurchführbar ist, so hat das Unternehmen auf diesen Umstand hinzuweisen.

- 162** Neben den in IAS 1.116 geforderten allgemeinen Angaben zu den Schätzungsunsicherheiten im Anhang sind nach IAS 8.39 die **Art und der Betrag der Auswirkung** einer Schätzungsänderung auf die Berichtsperiode und ggf. auf künftige Perioden anzugeben. Aufgrund der zahlreichen routinemäßigen Schätzungsrevisionen (Rückstellungen, Wertberichtigungen zu Forderungen) wird man sich auf die in ihren Auswirkungen wesentlichen Schätzungsänderungen beschränken müssen. Der Standard schreibt nicht vor, ob die Angaben zentral für alle Schätzungsänderungen erfolgen müssen oder einzeln im Zusammenhang mit den Erläuterungen zu den einzelnen Abschlussposten. Denkbar wäre beispielsweise auch die Einfügung einer Spalte in den Rückstellungsspiegel, in der die Wertänderungen der einzelnen Rückstellungen aufgrund von Schätzungsänderungen offengelegt werden.
- 163** Ist die **betragsmäßige Ermittlung** der künftigen Auswirkungen der Überarbeitung der Schätzung **undurchführbar** (→ Rz. 179), so ist dieser Umstand anzugeben (IAS 8.40). Aus praktischer Sicht dürfte diese Vorschrift kaum Relevanz haben, da die künftigen Auswirkungen vorgenommener Schätzungsänderungen in der Regel betragsmäßig genau ermittelbar sein dürften. Lediglich dort, wo Schätzungen im Rahmen der Auffüllung unbestimmter Rechtsbegriffe angepasst werden (→ Rz. 153), mag eine betragsmäßige Ermittlung undurchführbar sein.

1) ADS International, Abschn. 3 Rz. 120 (Dezember 2002); Zülch/Willms, StuB 2004, 11, 12.

F. Fehler in der Rechnungslegung

I. Abgrenzung von Fehlern zu Schätzungsänderungen

Selbst bei noch so sorgfältiger Aufstellung des Abschlusses und trotz eines gut funktionierenden internen und externen Kontrollsystems kann nicht ausgeschlossen werden, dass ein **veröffentlichter Abschluss Fehler enthält**. IAS 8.5 definiert als Fehler „Auslassungen oder fehlerhafte Angaben, ..., die sich aus einer Nicht- oder Fehlanwendung von zuverlässigen Informationen ergeben haben.“ Fehler stellen daher Abweichungen von der Sollkonzeption des durch die IFRS vermittelten Normensystems im Hinblick auf Ansatz, Bewertung und Darstellung von Abschlussposten sowie Anhangangaben dar. Sie können auftreten durch Rechenfehler, Fehlinterpretation von Sachverhalten, fehlerhafte Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder Betrugsfälle und können durch Irrtum auftreten oder absichtlich herbeigeführt werden. Eine Fehlerkorrektur wird z.B. dann notwendig, wenn die DPR bzw. BaFin im Rahmen des Enforcement-Verfahrens wesentliche Rechnungslegungsfehler festgestellt hat (ausführlich zum Enforcement → Einführung Rz. 101ff.).

Aufgrund der Folgewirkungen und der Erfassung der Berichtigung sind Fehler von Schätzungen abzugrenzen. **Schätzungen** basieren auf Unsicherheiten und sind daher naturgemäß **zu überarbeiten**, wenn neuere oder bessere Informationen verfügbar werden. Dieser Vorgang stellt **keine Fehlerkorrektur** dar (IAS 8.48). Lediglich, wenn im Rahmen einer Schätzung nicht sämtliche im Aufstellungszeitpunkt verfügbaren oder vernünftigerweise einholbaren Informationen berücksichtigt oder daraus falsche Schlussfolgerungen gezogen wurden und damit die Schätzung von Anfang an objektiv falsch war, liegt ein Fehler i.S.d. IAS 8 vor.¹⁾

Beispiel:

Bei der Durchführung des Goodwill-*impairment Tests* leitet das Unternehmen den Abzinsungssatz zur Berechnung des Nutzungswertes aus einer 30-jährigen Staatsanleihe ab. Bei dieser Methode entsteht kein Wertberichtigungsbedarf. Im darauffolgenden Jahr verwendet das Unternehmen das CAPM-Modell zur Ableitung des Abzinsungssatzes. Danach ergibt sich ein Wertminderungsbedarf in wesentlicher Höhe.

Grundsätzlich stellt die Anpassung des Abzinsungssatzes eine Schätzungsänderung dar und ist daher prospektiv zu erfassen. IAS 36.55 verlangt aber die Verwendung eines risikoadäquaten Zinssatzes, so dass hier eine Fehlerkorrektur vorliegt.

Abgesehen von dem oben geschilderten eindeutigen Sachverhalt kann in vielen Fällen die **Grenze** zwischen Fehlerkorrekturen und Schätzungsänderungen **fließend** sein. IAS 8 regelt nicht explizit, wie in diesen Fällen zu verfahren ist. Analog zu den Abgrenzungsproblemen zwischen Schätzungs- und Methodenänderungen (→ Rz. 151) sollten diese Grenzfälle als Schätzungsänderungen behandelt werden.²⁾ So sind die durch Betriebsprüfungsfeststellungen notwendigen Anpassungen der tatsächlichen und latenten Steuern in der Regel als Schätzungsänderungen zu behandeln, es sei denn, die Steuerbilanz oder die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und des Steueraufwands enthalten klare Verstöße gegen geltendes Recht und die Auswirkungen auf den IFRS-Abschluss sind wesentlich.³⁾

1) Blaum/Holzwarth in Baetge u.a., Rechnungslegung nach IFRS, IAS 8 Rz. 35 (Juni 2007); Epstein/Jermakowicz, 2007, 801.

2) ADS International, Abschn. 3 Rz. 113 (Dezember 2002); Blaum/Holzwarth in Baetge u.a., Rechnungslegung nach IFRS, IAS 8 Rz. 35 (Juni 2007); Lüdenbach in Lüdenbach/Hoffmann, 5. Aufl. 2007, § 24 Rz. 34; Pellens/Fülbier/Gassen, 6. Aufl. 2006, 782.

3) Heuser/Theile, 3. Aufl. 2007, Rz. 2666.

II. Korrektur von Fehlern (IAS 8.41-42)

166 IAS 8.41

Fehler können im Hinblick auf die Erfassung, Ermittlung, Darstellung oder Offenlegung von Bestandteilen eines Abschlusses entstehen. Ein Abschluss steht nicht im Einklang mit den IFRS, wenn er entweder wesentliche Fehler, oder aber absichtlich herbeigeführte unwesentliche Fehler enthält, um eine bestimmte Darstellung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage oder Cash-flows des Unternehmens zu erreichen. Potenzielle Fehler in der Berichtsperiode, die in der Periode entdeckt werden, sind zu korrigieren, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wird. Jedoch werden wesentliche Fehler mitunter erst in einer nachfolgenden Periode entdeckt, und diese Fehler aus früheren Perioden werden in den Vergleichsinformationen im Abschluss für diese nachfolgende Periode korrigiert (s. Paragraphen 42-47).

IAS 8.42

Gemäß Paragraph 43 hat ein Unternehmen wesentliche Fehler aus früheren Perioden im ersten vollständigen Abschluss, der zur Veröffentlichung nach der Entdeckung der Fehler genehmigt wurde, rückwirkend zu korrigieren, indem:

- (a) die vergleichenden Beträge für die früher dargestellten Perioden, in denen der Fehler auftrat, angepasst werden;**
- oder**
- (b) wenn der Fehler vor der frühesten dargestellten Periode aufgetreten ist, die Eröffnungssalden von Vermögenswerten, Schulden und eingezahltes Kapital für die früheste dargestellte Periode angepasst werden.**

167 Wesentliche Fehler führen dazu, dass der Abschluss, der den Fehler enthält, nicht mehr als in Übereinstimmung mit den IFRS angesehen werden kann (IAS 1.14, → IAS 1 (2003) Rz. 126 ff.). Gleiches gilt für unwesentliche Fehler, die absichtlich herbeigeführt wurden, um eine bestimmte Darstellung der Lage des Unternehmens zu erreichen (IAS 8.41). Nach der in IAS 8.5 enthaltenen Definition sind „Auslassungen oder fehlerhafte Darstellungen wesentlich, wenn sie ... die auf Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressanten beeinflussen können.“ Dies ist gerade dann der Fall, wenn absichtlich durch betragsmäßig unwesentliche Fehler eine bestimmte Lagedarstellung erreicht werden soll.¹⁾ Insofern ist der Begriff „unwesentlich“ in diesem Zusammenhang lediglich auf die betragsmäßige Ausprägung des Fehlers zu beziehen und daher trotzdem den „wesentlichen Fehlern“ zuzuordnen.²⁾

168 Fehler, die dazu führen, dass der Abschluss nicht mehr als IFRS-konform anzusehen ist, sind zu korrigieren. Insofern besteht eine **Korrekturpflicht** für wesentliche Fehler, wobei dem Bilanzierenden die Korrektur unwesentlicher Fehler freigestellt ist.³⁾ Die Unterscheidung zwischen „grundlegenden“ (*fundamental*) und anderen Fehlern existiert seit der Änderung des IAS 8 im Rahmen des *improvements project* nicht mehr. Im Hinblick auf die Erfassung der Korrektur ist neben dem Abgren-

1) Ernst & Young, 2. Aufl. 2006, 222; Heuser/Theile, 3. Aufl. 2007, Rz. 871.

2) M.w.N. Bohl/Riese/Schlüter, 2. Aufl. 2006, § 44 Rz. 43; insofern besteht die teilweise in der Literatur angesprochenen Inkonsistenz zwischen IAS 8.41 und 42, nach der nur „materielle“ Fehler der Vorperiode zu korrigieren sind, nur scheinbar. Vgl. Pellens/Fülbier/Gassen, 6. Aufl. 2006, 784.

3) Bohl/Riese/Schlüter, 2. Aufl. 2006, § 44 Rz. 44.

zungsmerkmal „wesentlich/unwesentlich“ indes weiterhin zwischen „Fehler in früheren Perioden“ und „Fehler der Berichtsperiode“ zu differenzieren. Erstere sind in bereits veröffentlichten Abschlüssen enthalten, während Letztere in Abschlüssen vorkommen, die noch nicht zur Veröffentlichung freigegeben wurden (IAS 8.41); zum Begriff „zur Veröffentlichung freigegeben“ → IAS 10 (2003) Rz. 151. **Fehler, die bis zur Veröffentlichung entdeckt** werden, sind in der laufenden Berichtsperiode zu korrigieren. Da sie noch nicht zu einer fehlerhaften Information der Adressaten geführt haben, erübrigen sich in der Regel besondere Anhangangaben. Etwas anderes kann freilich gelten, sofern Betrugsfälle (Unterschlagungen, Veruntreuungen) wesentlichen Ausmaßes zu dem Korrekturbedarf innerhalb der Aufstellungsphase geführt haben. **Fehler aus früheren Perioden** hingegen sind grundsätzlich retrospektiv im ersten Abschluss, der nach der Entdeckung zur Veröffentlichung genehmigt wird, zu korrigieren (IAS 8.42). Unwesentliche Fehler aus früheren Perioden dürfen nicht retrospektiv korrigiert werden, sondern sind lediglich im laufenden Ergebnis ohne besondere Angabepflichten zu berichtigen. Einen Überblick über die Systematik der von IAS 8 angesprochenen Fehler und deren Korrektur gibt die folgende Abbildung:

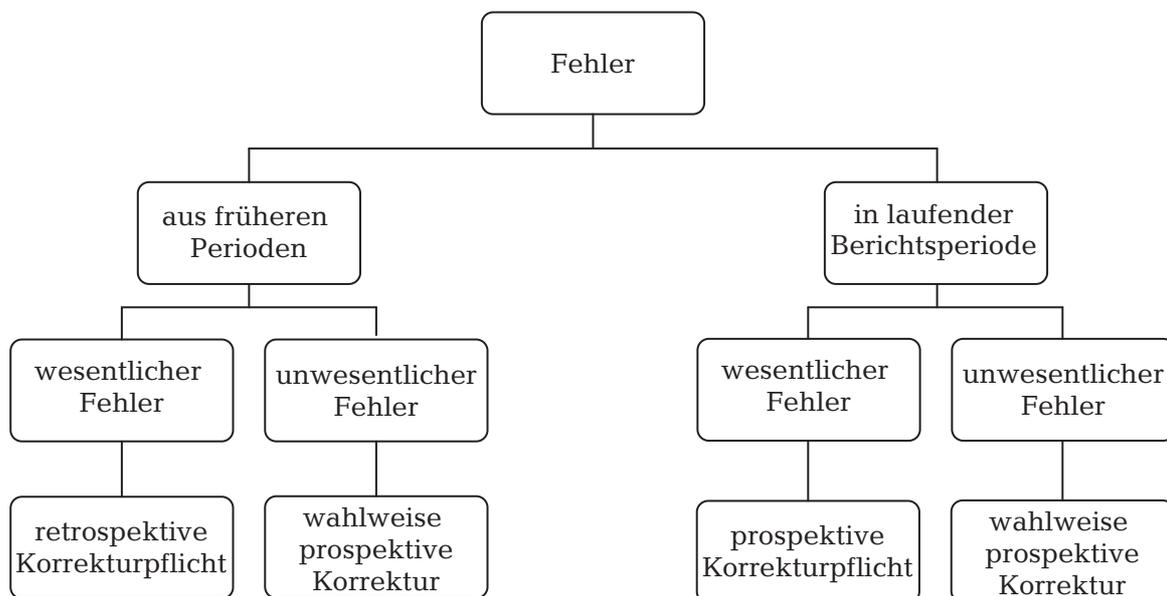


Abb. 2: Systematisierung der Fehler und deren Korrekturmöglichkeiten

Das Hauptaugenmerk des IAS 8 liegt auf der **Korrektur wesentlicher Fehler aus früheren Perioden**. Hierbei bedarf es aufgrund der Fehlinformation der Abschlussadressaten in der Vergangenheit neben einer detaillierten Offenlegung und Berichterstattung auch einer „Richtigstellung“ und Vergleichbarmachung der bereits veröffentlichten Abschlüsse. Da der IFRS-Abschluss einzig und allein dem Informationszweck dient und sich aus ihm keinerlei gesellschaftsrechtliche Folgewirkungen ergeben, ist eine „Neuaufstellung“ des fehlerhaften Abschlusses nicht notwendig. Zur Richtigstellung der geschehenen Fehlinformation reicht es vielmehr aus, den aktuellen Abschluss einschließlich der dargestellten Vergleichsperioden so darzustellen, als wäre der Fehler nie entstanden.¹⁾ Dementsprechend verlangt IAS 8.42 die retrospektive Korrektur wesentlicher Fehler aus früheren Perioden. Die Vorgehensweise ist vergleichbar mit der Erfassung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (→ Rz. 138), d.h., sofern der Fehler in

1) Hennrichs, ZHR 2004, 383, 397.

einer Periode aufgetreten ist, die vor der frühesten dargestellten Vergleichsperiode gelegen hat, sind die Eröffnungsbilanzwerte der betroffenen Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapitalposten anzupassen. Ist der Fehler indes in einer der dargestellten Vergleichsperioden aufgetreten oder ergeben sich in diesen Perioden Folgewirkungen, so sind sämtliche Abschlussposten und Anhangangaben entsprechend anzupassen.

- 170** Hinsichtlich des **Rückwirkungszeitraum** enthält IAS 8 keine Beschränkung. Daher ist im Hinblick auf die Korrekturpflicht die Wesentlichkeit nicht aus dem Blickwinkel des Abschlusses der Periode zu beurteilen, in dem der Fehler aufgetreten ist, sondern in Bezug auf den zur Veröffentlichung anstehenden Abschluss einschließlich seiner dargestellten Vergleichsperioden.¹⁾ So lösen weit in der Vergangenheit liegende Fehler, die in den Folgejahren durch Fortführung (z.B. planmäßige Abschreibungen) bereits aus dem Abschluss herausgewachsen sind, keine Korrekturpflicht mehr aus, auch wenn sie im Zeitpunkt der Fehlerentstehung wesentliche Auswirkungen zur Folge hatten.
- 171** Ähnlich wie bei den Methodenänderungen ist aus IAS 8 nicht ersichtlich, ob auch **mittelbare Effekte**, die aus der Fehlerkorrektur resultieren, entsprechend berichtet werden müssen (→ Rz. 141). Abgesehen von der explizit vorgeschriebenen Erfassung der Steuereffekte ist die Fehlerkorrektur anlog zur Vorgehensweise bei den Methodenänderungen auf die unmittelbaren Effekte zu beschränken.²⁾

III. Einschränkungen bei rückwirkender Anpassung (IAS 8.43-48)

- 172** **IAS 8.43**
Ein Fehler aus einer früheren Periode ist durch rückwirkende Anpassung zu korrigieren, es sei denn, die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung des Fehlers ist undurchführbar.
- IAS 8.44**
Wenn die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte eines Fehlers auf die Vergleichsinformationen für eine oder mehrere frühere dargestellte Perioden undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die Eröffnungssalden von Vermögenswerten, Schulden und eingezahltes Kapital für die früheste Periode anzupassen, für die eine rückwirkende Anpassung durchführbar ist (es kann sich dabei um die Berichtsperiode handeln).
- IAS 8.45**
Wenn die Ermittlung der kumulierten Auswirkung eines Fehlers auf alle früheren Perioden am Anfang der Berichtsperiode undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die Vergleichsinformationen dahingehend anzupassen, so dass der Fehler prospektiv ab dem frühest möglichen Zeitpunkt korrigiert wird.
- IAS 8.46**
Die Korrektur eines Fehlers aus einer früheren Periode ist für die Periode, in der er entdeckt wurde, ergebnisneutral zu erfassen. Jede Information, die sich

1) ADS International, Abschn. 3 Rz. 140 (Dezember 2002).

2) Blaum/Holzwarth in Baetge u.a., Rechnungslegung nach IFRS, IAS 8 Rz. 148 (Juni 2007).

auf frühere Perioden bezieht, wie beispielsweise Zeitreihen von Kennzahlen, wird so weit zurück angepasst, wie dies durchführbar ist.

IAS 8.47

Ist die betragsmäßige Ermittlung eines Fehlers (beispielsweise bei der Fehlanwendung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode) für alle früheren Perioden undurchführbar, so hat das Unternehmen die vergleichenden Informationen nach Paragraph 45 ab dem frühest möglichen Zeitpunkt prospektiv anzupassen. Daher lässt das Unternehmen den Anteil der kumulierten Anpassung der Vermögenswerte, Schulden und eingezahltes Kapital vor dem entsprechenden Zeitpunkt außer Acht. Die Paragraphen 50-53 vermitteln Leitlinien darüber, wann die Korrektur eines Fehlers für eine oder mehrere frühere Perioden undurchführbar ist.

IAS 8.48

Korrekturen von Fehlern werden getrennt von Änderungen der Schätzungen behandelt. Schätzungen sind ihrer Natur nach Annäherungen, die überarbeitungsbedürftig sein können, sobald zusätzliche Informationen bekannt werden. Beispielsweise handelt es sich bei einem Gewinn oder Verlust als Ergebnis einer Erfolgsunsicherheit nicht um die Korrektur eines Fehlers.

Die Regelungen des IAS 8.43-45 sehen **Ausnahmen** von der **retrospektiven Fehlerkorrektur** vor. Ähnlich wie bei den Methodenänderungen ist eine verkürzte retrospektive Korrektur (→ Rz. 144) vorzunehmen, wenn die Zuordnung der Auswirkungen des Fehlers in allen dargestellten Vergleichsperioden zu den einzelnen Abschlussposten **undurchführbar** ist (IAS 8.44). Wenn die Ermittlung des kumulierten Anpassungsbetrags von der Fehlerentstehung bis zum Beginn der aktuellen Periode undurchführbar ist, ist die Fehlerkorrektur prospektiv zum frühestmöglichen Zeitpunkt durchzuführen (IAS 8.45). Im Ergebnis kann dies dazu führen, dass nicht die gesamte Fehlerauswirkung korrigiert wird. Durch die retrospektive Anpassung wird die GuV der Periode, in der der Fehler entdeckt wird, grundsätzlich nicht berührt (IAS 8.46). Ist die Ermittlung des kumulierten Anpassungsbetrags für alle Vorperioden undurchführbar, so kommt es entgegen diesem Grundsatz doch zu einer erfolgswirksamen Fehlerkorrektur in der Berichtsperiode (IAS 8.47). **173**

Die o.g. **Ausnahmen** dürften aber hier, im Gegensatz zur Methodenänderung, nur **selten zur Anwendung** kommen. Da die Korrektur eines Fehlers auch seine Quantifizierung voraussetzt, dürfte auch die Anpassung der Vergleichsinformationen in der Regel möglich sein.¹⁾ Die Korrektur von Fehlern ist getrennt von Schätzungsänderungen zu bilanzieren (IAS 10.48). Im Hinblick auf die materielle Bedeutung der Differenzierung und die damit verbundenen Abgrenzungsschwierigkeiten → Rz. 165. **174**

IV. Angaben von Fehlern aus früheren Perioden (IAS 8.49)

IAS 8.49

Wenn Paragraph 42 angewendet wird, hat ein Unternehmen folgendes anzugeben:

(a) die Art des Fehlers aus einer früheren Periode;

175

1) ADS International, Abschn. 3 Rz. 146 (Dezember 2002).

- (b) die betragsmäßige Korrektur, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode:
 - (i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses; und
 - (ii) sofern IAS 33 auf das Unternehmen anwendbar ist, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie;
- (c) die betragsmäßige Korrektur am Anfang der frühesten dargestellten Periode; und
- (d) wenn eine rückwirkende Anpassung für eine bestimmte frühere Periode nicht durchführbar ist, so sind die Umstände aufzuzeigen, die zu diesem Zustand geführt haben, unter Angabe wie und ab wann der Fehler beseitigt wurde.

In den Abschlüssen späterer Perioden müssen diese Angaben nicht wiederholt werden.

- 176 Im Zusammenhang mit der Korrektur wesentlicher Fehler aus früheren Perioden sind neben einer **Beschreibung** der Art des Fehlers auch die **betragsmäßigen Auswirkungen** der Korrekturen für jeden betroffenen Posten und der **kumulierte Anpassungsbetrag** für nicht dargestellte Vorperioden anzugeben (IAS 8.49). Werden in einem Abschluss mehrere Fehler korrigiert, die sachlich nicht zusammenhängen, sind die Angaben für jeden korrigierten Fehler gesondert zu machen. Aus Gründen der Klarheit sollten die Angaben zentral möglichst weit vorne im Anhang erfolgen und nicht im Zusammenhang mit der Erläuterung der betroffenen Abschlussposten.

War die Vornahme der vollständig retrospektiven Korrektur undurchführbar, ist der Umstand, der zur Undurchführbarkeit geführt hat offenzulegen und im Einzelnen darzustellen, wie der Fehler letztlich korrigiert worden ist.

Die Angabepflicht besteht nur in dem Abschluss der Periode, in der der Fehler entdeckt und korrigiert wurde.

G. Undurchführbarkeit hinsichtlich rückwirkender Anwendung und rückwirkender Anpassung (IAS 8.50-53)

177 IAS 8.50

Die Anpassung von Vergleichsinformationen für eine oder mehrere frühere Perioden zur Erzielung der Vergleichbarkeit mit der Berichtsperiode kann unter bestimmten Umständen undurchführbar sein. Beispielsweise wurden die Daten in der/den früheren Perioden eventuell nicht auf eine Art und Weise erfasst, die entweder die rückwirkende Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode (darunter auch, im Sinne der Paragraphen 51-53, die prospektive Anwendung auf frühere Perioden) oder eine rückwirkende Anpassung ermöglicht, um einen Fehler aus einer früheren Periode zu korrigieren; auch kann die Wiederherstellung von Informationen undurchführbar sein.

IAS 8.51

Oftmals ist es bei der Anwendung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auf Bestandteile, die im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen oder Bedingungen erfasst bzw. anzugeben sind, erforderlich, Schätzungen zu machen. Der Schätzungsprozess ist von Natur aus subjektiv, und Schätzungen können nach dem Bilanzstichtag entwickelt werden. Die Ent-

wicklung von Schätzungen ist potenziell schwieriger, wenn eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode rückwirkend angewendet wird oder eine Anpassung rückwirkend vorgenommen wird, um einen Fehler aus einer früheren Periode zu korrigieren, weil ein eventuell längerer Zeitraum zurückliegt, seitdem der betreffende Geschäftsvorfall bzw. ein sonstiges Ereignis oder eine Bedingung eingetreten sind. Die Zielsetzung von Schätzungen im Zusammenhang mit früheren Perioden bleibt jedoch die gleiche wie für Schätzungen in der Berichtsperiode, nämlich, dass die Schätzung die Umstände widerspiegeln soll, die zur Zeit des Geschäftsvorfalles oder sonstiger Ereignisse oder Bedingungen existierten.

IAS 8.52

Daher verlangt die rückwirkende Anwendung einer neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode oder die Korrektur eines Fehlers aus einer früheren Periode zur Unterscheidung dienliche Informationen, die

- (a) einen Nachweis über die Umstände erbringen, die zu dem Zeitpunkt existierten, als der Geschäftsvorfall oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen vorlagen, und
- (b) zur Verfügung gestanden hätten, als der Abschluss für jene frühere Periode zur Veröffentlichung genehmigt wurde.

von sonstigen Informationen unterscheiden. Für manche Arten von Schätzungen (z.B. eine Schätzung des beizulegenden Zeitwerts, die nicht auf beobachtbaren Preisen oder Leistungen basiert), ist die Unterscheidung dieser Informationsarten undurchführbar. Erfordert eine rückwirkende Anwendung oder eine rückwirkende Anpassung eine umfangreiche Schätzung, für die es unmöglich wäre, diese beiden Informationsarten voneinander zu unterscheiden, so ist die rückwirkende Anwendung der neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode bzw. die rückwirkende Korrektur des Fehlers aus einer früheren Periode undurchführbar.

IAS 8.53

Wird in einer früheren Periode eine neue Bilanzierungs- und Bewertungsmethode angewendet bzw. eine betragsmäßige Korrektur vorgenommen, so ist nicht rückblickend zu verfahren; dies bezieht sich auf Annahmen hinsichtlich der Absichten des Managements in einer früheren Periode sowie auf Schätzungen der in einer früheren Periode erfassten, ermittelten oder ausgewiesenen Beträge. Wenn ein Unternehmen beispielsweise einen Fehler bei der Bewertung von finanziellen Vermögenswerten aus einer früheren Periode korrigiert, die vormals nach IAS 39 Finanzinstrumente – Ansatz und Bewertung als bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen klassifiziert wurden, so ändert dies nicht die Bewertungsgrundlage für die entsprechende Periode, falls das Management sich später entscheiden sollte, sie nicht bis zur Endfälligkeit zu halten. Wenn ein Unternehmen außerdem einen Fehler aus einer früheren Periode bei der Ermittlung seiner Haftung für den kumulierten Krankengeldanspruch nach IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer korrigiert, lässt es Informationen über eine ungewöhnlich heftige Grippesaison während der nächsten Periode außer Acht, die erst zur Verfügung standen, nachdem der Abschluss für die frühere Periode zur Veröffentlichung genehmigt wurde. Die Tatsache, dass zur Änderung vergleichender Informationen für frühere Perioden oftmals umfangreiche Schätzungen erforderlich sind, verhindert keine zuverlässige Anpassung bzw. Korrektur der vergleichenden Informationen.

- 178** Wie bereits die vorangegangene Fassung enthält auch der derzeit gültige IAS 8 die Ausnahme von der rückwirkenden Erfassung von Methodenänderungen und Fehlerkorrekturen, sofern diese **undurchführbar** sind. Im Zuge der letzten Überarbeitung des IAS 8 sind darüber hinaus eine Definition der „Undurchführbarkeit“ (IAS 8.5) sowie zusätzliche Erläuterungen, in welchen Situationen diese auftreten kann (IAS 8.50-53), aufgenommen worden. Nach dem Willen des IASB soll der Anwendungsbereich der Ausnahme möglichst auf objektiven Kriterien und weniger auf einer subjektiven Einschätzung des Managements beruhen (IAS 8.BC24). Zugleich wird damit eine übermäßig starke Ausweitung der Ausnahme verhindert.
- 179** Nach der **Definition** des IAS 8.5 ist die Anwendung einer Vorschrift **undurchführbar**, „wenn sie trotz aller angemessenen Anstrengungen des Unternehmens nicht angewendet werden kann“. Damit wird deutlich, dass die „Undurchführbarkeit“ nicht schon deswegen gegeben ist, weil bestimmte Informationen nicht vorliegen. Das Unternehmen muss vielmehr „angemessene Anstrengungen“ vornehmen, um diese Informationen zu erlangen. Dies impliziert in gewisser Weise auch eine Kosten-Nutzen-Abwägung, obschon nicht allein auf diese Überlegung abgestellt werden darf (IAS 8.BC24). Im Hinblick auf die rückwirkende Anpassung legt IAS 8.5 drei Umstände fest, bei denen Undurchführbarkeit gegeben ist:
- die Auswirkungen der rückwirkenden Anwendung können nicht ermittelt werden (→ Rz. 180),
- die rückwirkende Anwendung erfordert Annahmen über die mögliche Absicht des Managements (→ Rz. 181) oder
 - die rückwirkende Anwendung erfordert umfangreiche Schätzungen und es ist objektiv nicht möglich zu bestimmen, ob die dazu notwendigen Informationen bereits bei der Aufstellung des Abschlusses der Periode, die rückwirkend angepasst werden soll, vorgelegen haben (→ Rz. 182).
- 180** Der erste Ausnahmetatbestand beschreibt die Situation, in der die **notwendigen Informationen** für die Ermittlung des Anpassungsbetrages nicht zur Verfügung stehen und auch nach „angemessener Anstrengung“ des Unternehmens nicht wiederhergestellt werden können (IAS 8.59). Als Beispiel für diesen Fall führt die *Implementation Guidance* zu diesem Standard die erstmalige Anwendung des Komponentenansatzes beim Sachanlagevermögen an, wenn die erforderlichen Daten in der Vergangenheit nicht mit den notwendigen Detaillierungsgrad erhoben wurden (IAS 8.IG3).
- 181** Bei der Aufstellung des Abschlusses ist an vielen Stellen die Intention des Managements von entscheidender Bedeutung. So ist die Einstufung bestimmter Finanzinstrumente als *Held to Maturity* (HtM) vom Willen des Managements abhängig, diese bis zum Fälligkeitstag zu halten. Die ursprüngliche Absicht des Managements kann aber zu einem späteren Zeitpunkt in der Regel nicht mehr objektiv festgestellt werden. Daher ist in den Fällen, in denen die rückwirkende Anpassung bzw. Korrektur eine **Annahme über die Absicht des Managements** in der Vergangenheit erfordert, undurchführbar (IAS 8.53). Diesem Grundgedanken folgend bestimmt beispielsweise IFRS 5.43, dass dieser Standard bei der erstmaligen Anwendung **prospektiv** anzuwenden ist, da sonst rückwirkend Annahmen über die Absichten des Managements getroffen werden müssten.
- 182** Wie der vorangegangene Fall ist auch der dritte in IAS 8.5 erwähnte Umstand der Undurchführbarkeit Ausfluss des Verbots der rückblickenden Anwendung späterer besserer Erkenntnisse. Aus Gründen der Vergleichbarkeit und der Willkürfreiheit soll auch bei der rückwirkenden Anpassung nur der **Informationsstand** verwendet werden, der zum Zeitpunkt der Aufstellung der Abschlüsse der Perioden, die von der rückwirkenden Anpassung betroffen sind, zur Verfügung gestanden hat. Der Standard erwähnt in IAS 8.52 in diesem Zusammenhang die Schät-

zung eines beizulegenden Zeitwertes, die nicht auf beobachtbaren Preisen oder Leistungen beruht. Während Marktpreise in der Regel auch für die Vergangenheit objektiv bestimmbar sind, kann bei der Schätzung auf Basis diskontierter Zahlungsmittelüberschüsse häufig nicht bestimmt werden, ob sie lediglich auf Informationen beruhen, die bereits in der Vergangenheit verfügbar waren, oder ob nicht erst im Nachhinein gewonnene bessere Erkenntnisse in die Schätzung mit einfließen. Etwas anderes dürfte beispielsweise dann gelten, wenn für die Vergangenheit dokumentierte Planungsstände vorliegen, aus denen sich die Zahlungsmittelüberschüsse ableiten lassen.

H. Zeitpunkt des Inkrafttretens (IAS 8.54)

IAS 8.54

Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

183

Unternehmen, bei denen Geschäftsjahr gleich Kalenderjahr ist, mussten den Standard erstmalig zum 31.12.2005 anwenden. Zwischenberichtspflichtige Unternehmen hatten den Standard bereits zum 31.3.2005 anzuwenden.

184

I. Rücknahme anderer Verlautbarungen (IAS 8.55-56)

IAS 8.55

Dieser Standard ersetzt IAS 8 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler (überarbeitet 1993).

185

IAS 8.56

Dieser Standard ersetzt folgende Interpretationen:

- (a) SIC-2 Stetigkeit – Aktivierung von Fremdkapitalkosten; sowie
- (b) SIC-18 Stetigkeit – Alternative Verfahren.

Die aktuelle Fassung des IAS 8 ersetzt sowohl die Vorläuferfassung, den IAS 8 (1993), als auch die zugehörigen Interpretationen SIC-2 (Stetigkeit – Aktivierung von Fremdkapitalkosten) und SIC-18 (Stetigkeit – Alternative Verfahren). Die in den Interpretationen enthalten Grundsätze wurden bei der Überarbeitung des Standards vollständig übernommen (IAS 8.IN16).

186

Stollfuß Kommentare

Die Zukunft ist online!



Widmann | Mayer
Umwandlungsrecht
Online-Nutzung
Preis jährlich € 480,-
ISBN 978-3-08-178100-6

Reiß | Kraeusel | Langer
Umsatzsteuergesetz
Online-Nutzung
Preis jährlich € 240,-
ISBN 978-3-08-174700-2

Baetge | Kirsch | Thiele
Bilanzrecht
Online-Nutzung
Preis jährlich € 160,-
ISBN 978-3-08-170700-6

Thiele | von Keitz | Brücks
Internationales Bilanzrecht
Online-Nutzung
Preis jährlich € 150,-
ISBN 978-3-08-170900-0
erscheint voraussichtlich Mai 2008

Korn
Einkommensteuergesetz
Online-Nutzung
Preis jährlich € 240,-
ISBN 978-3-08-174400-1

Beermann | Gosch
**Abgabenordnung
Finanzgerichtsordnung**
Online-Nutzung
Preis jährlich € 270,-
ISBN 978-3-08-173000-4

Strunk | Kaminski | Köhler
**Außensteuergesetz/
Doppelbesteuerungsabkommen**
Online-Nutzung
Preis jährlich € 160,-
ISBN 978-3-08-170800-3

Ernst & Young
Körperschaftsteuergesetz
Online-Nutzung
Preis jährlich € 240,-
ISBN 978-3-08-174900-6

Wilms | Jochum
**Erbschaft- und
Schenkungssteuergesetz**
Online-Nutzung
Preis jährlich € 160,-
ISBN 978-3-08-177300-1

Dorsch
Zollrecht
Online-Nutzung
Preis jährlich € 270,-
ISBN 978-3-08-173800-0

Weitere Informationen finden Sie im Internet unter
www.stollfuss.de

Bestellen Sie bei unserem Kundenservice
Telefon 0 18 05-78 97 77*, Ihrem Buchhändler
oder im Internet unter www.stollfuss.de

Bei schriftlicher oder telefonischer Bestellung haben Sie das Recht, die Ware innerhalb von 2 Wochen nach Lieferung ohne Begründung an Ihren Lieferanten (Verlagsauslieferung, Buchhändler) zurückzusenden, wobei die rechtzeitige Absendung genügt. Kosten und Gefahr der Rücksendung trägt der Lieferant. Ihre Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Dechenstraße 7, 53115 Bonn.

* Dieser Anruf kostet aus dem Festnetz der Deutschen Telekom 14 ct pro Minute. Bei Anrufen aus anderen Netzen, auch Mobilfunknetzen, gelten möglicherweise abweichende Preise.