

# **Financial Reporting Practice**

Band 1

**Herausgegeben von**

Prof. Dr. Henning Zülch

# **Bilanzierungs- erleichterungen im Rahmen der IFRS**

Vereinfachungsmöglichkeiten normengerecht nutzen

**von**

Prof. Dr. Henning Zülch und  
Thomas Nellessen

---

ERICH SCHMIDT VERLAG

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation  
in der Deutschen Nationalbibliografie;  
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
[dnb.ddb.de](http://dnb.ddb.de) abrufbar.

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

[ESV.info/978 3 503 12099 4](http://ESV.info/978_3_503_12099_4)

ISBN 978 3 503 12099 4

ISSN 1869 3652

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2010

[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen  
der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft  
für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und  
entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm  
Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Druckerei Strauss GmbH, Mörlenbach

# Vorwort

„Bilanzregeln belasten Unternehmen!“, so titelte das Handelsblatt in seiner Ausgabe vom 17. September 2007. Zwar betraf diese Schlagzeile vor allem die vom IASB angedachte Anwendung der IFRS für kleine und mittelständische Unternehmen, sie steht jedoch sinnbildlich auch für viele andere Betriebe, die nicht zu dieser Gruppe zu zählen sind. Die Entwicklung, welche die Rechnungslegung in Deutschland in den letzten 20 Jahren genommen hat, ist schlicht überwältigend. Besonders seit dem Einzug der IFRS in die deutsche Konzernrechnungslegung hat ein gewaltiger Umbruch stattgefunden. Nicht immer zum Guten, wie es scheint. Das ehrwürdige Ziel des IASB, nämlich den Investoren entscheidungsnützliche Informationen zur Verfügung zu stellen, mag Zustimmung finden. Der Weg, der zur Erreichung dieser Zielsetzung führt, ist für viele Unternehmen allerdings sehr steinig. Die Dynamik, mit der sich das Regelwerk in den letzten Jahren entwickelt hat sowie der damit verbundene Anstieg an Komplexität scheint viele Unternehmen schlichtweg zu überfordern. Und so heißt es dann auch im besagten Artikel des Handelsblatts: „Die Geschäftsführungen würden mit der aktuellen Form der IFRS zum Teil ihren eigenen Jahresabschluss nicht mehr verstehen.“ Dies ist sicherlich diskussionswürdig, zeigt dennoch, dass die Normen der IFRS-Rechnungslegung in der praktischen Anwendung nicht immer leicht umzusetzen sind. Vor dem Hintergrund der verschärften Dynamik und Komplexität der internationalen Rechnungslegung, will sich dieses Werk vor allem den Bilanzierungserleichterungen widmen, die im IFRS-Regelwerk vorhanden sind. Ziel ist es, auf bestehende Möglichkeiten aufmerksam zu machen, dies es den Abschlussstellern erlauben, die Bilanzierung nach internationalen Normen zu erleichtern.

Besonders ein bisher wenig beachteter Begriff soll dabei im Fokus stehen. Die sog. „Undurchführbarkeit“ bzw. „Impraktikabilität“ (*impracticability*) erscheint in der Geschäftsberichtspublizität in gehäufter Zahl als Begründung für die Nichtanwendung bestimmter IFRS-Standards. Welche Umstände konkret dazu führen, dass eine Norm eines Standards bzw. einer Interpretation als „nicht durchführbar“ gilt, wurde im Schrifttum indes bisher u.E. nicht ausreichend beleuchtet. Zudem fehlt es an einer empirischen Untersuchung zur praktischen Relevanz dieser Thematik bei deutschen börsennotierten Unternehmen. Eine Analyse und Systematisierung der nicht angewendeten Normen ist sowohl für die Abschlussadressaten als auch für die Abschlussersteller von besonderem Interesse. Zum einen

können Abschlussadressaten besser beurteilen, ob die Nichtanwendung einer bestimmten Norm oder einer bestimmten Interpretation als „gängig“ und durchführbar interpretiert werden kann oder aber auf Ineffizienzen innerhalb des Abschlusserstellungsprozesses des jeweiligen Unternehmens schließen lässt. Zum anderen eröffnet eine Systematisierung der impraktikablen Standards und Interpretationen für Abschlussersteller die Möglichkeit, ihren Abschlusserstellungsprozess effizienter zu organisieren. So können Ressourcen entsprechend reallokiert werden, wenn eine Norm oder eine Interpretation als gängig und durchführbar gilt und daher (von vornherein) nicht angewendet werden kann (bzw. sollte). Des Weiteren liefert eine tiefgründige Untersuchung des Angabeverhaltens zur Impraktikabilität dem Standardsetter, d.h. dem International Accounting Standards Board (IASB), einen Einblick in praktische Anwendungsprobleme der derzeit geltenden Regelungen. Darauf basierend lässt sich die Notwendigkeit der Überarbeitung einzelner Standards und Interpretationen besser identifizieren.

Aus den genannten Gründen befasst sich die vorliegende Analyse erstmalig intensiv mit dem Begriff der Impraktikabilität und dessen Bedeutung in der Praxis. Dazu wird in *Abschnitt 1* zunächst ein Überblick über die Internationalisierung der Rechnungslegung in Deutschland gegeben, welche bis dato zu einer Fülle von teils komplexen Regeln zur Abschlusserstellung geführt hat. Die IFRS-Rechnungslegung sieht allerdings eine Reihe von Erleichterungen vor, welche die Komplexität in der Rechnungslegung reduzieren soll. Daher widmen sich die Ausführungen anschließend den in der IFRS-Rechnungslegung vorhandenen Bilanzierungserleichterungen (*Abschnitt 2*) und setzen sich ferner intensiv mit Impraktikabilitätsnormen (*Abschnitt 3*) als Sonderform dieser Erleichterungen auseinander. *Abschnitt 4* widmet sich dem Anhang als zentralem Berichtselement über Bilanzierungserleichterungen und Impraktikabilität und arbeitet Normen heraus, wie Unternehmen hierüber Bericht erstatten sollten. *Abschnitt 5* enthält schließlich die empirische Untersuchung des hier diskutierten Themas bei deutschen börsennotierten Unternehmen. Hierin wird sowohl die praktische Relevanz als auch die tatsächliche Art und Weise der Berichterstattung über diese Thematik untersucht. Die Ausführungen schließen mit einer Praxisempfehlung basierend auf den gewonnenen Ergebnissen (*Abschnitt 6*) und einer Zusammenfassung der Erkenntnisse (*Abschnitt 7*). Ergänzend werden im Anhang sämtliche relevanten Impraktikabilitätsnormen in den IFRS-Rechnungslegungsstandards (*Anlage 1*) sowie die im Geschäftsjahr 2008, um den Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht zu sprengen, identifizierten Impraktikabilitätsnormen bei DAX-, MDAX-, TecDAX- und SDAX gelisteten Unternehmen (*Anlage 2*) präsentiert.

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Inhaltsverzeichnis.....	VII
Abbildungsverzeichnis .....	XI
Tabellenverzeichnis.....	XIII
Anhangverzeichnis .....	XV
Abkürzungsverzeichnis .....	XVII
<b>1. Die Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung.....</b>	<b>1</b>
1.1 Vorbemerkung.....	1
1.2 Entwicklungsphasen der Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung .....	2
1.3 Entwicklung der International Financial Reporting Standards (IFRSs).....	11
1.4 Auswirkungen der Internationalisierung auf die deutsche Rechnungslegung .....	15
<b>2. Bilanzierungserleichterungen innerhalb des IFRS-Regelwerks .....</b>	<b>23</b>
2.1 Vorbemerkung.....	23
2.2 Bilanzierungserleichterungen innerhalb des Rahmenkonzepts .....	24
2.3 Wahlrechte als Bilanzierungserleichterungen .....	31
2.4 Ermessensspielräume als Bilanzierungserleichterungen .....	35
<b>3. Impraktikabilitätsnormen als Sonderform von Bilanzierungserleichterungen .....</b>	<b>41</b>
3.1 Vorbemerkung.....	41

3.2	Definition der Impraktikabilitätsnorm .....	41
3.3	Abgrenzung der Impraktikabilitätsnorm von anderen Bilanzierungserleichterungen im IFRS-Regelwerk.....	44
3.4	Kodifizierung der Impraktikabilitätsnorm im IFRS-Regelwerk.....	47
<b>4.</b>	<b>Der Anhang als zentrales Berichtselement zur Impraktikabilität .....</b>	<b>53</b>
4.1	Vorbemerkung.....	53
4.2	Aufbau eines IFRS-Anhangs .....	54
4.3	Vorgaben des IFRS-Regelwerks zur Berichterstattung über Impraktikabilität .....	55
4.4	Aufgaben des Anhangs in der Berichterstattung über Impraktikabilitätsnormen .....	57
4.5	Konkrete Offenlegungspflichten in einem IFRS-Anhang bezogen auf Impraktikabilitätsnormen im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS 3 ..	61
<b>5.</b>	<b>Empirische Untersuchung zur Anwendung von Impraktikabilitätsnormen .....</b>	<b>69</b>
5.1	Vorbemerkung.....	69
5.2	Motivation und Zielsetzung.....	69
5.3	Datengrundlage der empirischen Untersuchung .....	71
5.3.1	<i>Erläuterungen zum verwendeten Auswahlverfahren.....</i>	<i>71</i>
5.3.2	<i>Abgrenzung der Datengrundlage.....</i>	<i>75</i>
5.3.3	<i>Charakteristik der Datengrundlage .....</i>	<i>76</i>
5.4	Darstellung der Ergebnisse der empirischen Untersuchung.....	80
5.4.1	<i>Grundlegende Anmerkungen.....</i>	<i>80</i>
5.4.2	<i>Relevanz von Impraktikabilitätsnormen in der deutschen IFRS-Rechnungslegung .....</i>	<i>80</i>
5.4.3	<i>Identifizierte Anwendungsfälle von Impraktikabilitätsnormen in der deutschen IFRS-Rechnungslegungspraxis.....</i>	<i>85</i>

---

5.5	Typisches Bilanzierungsverhalten deutscher Unternehmen .....	109
<b>6.</b>	<b>Kritische Würdigung und Empfehlungen für die Praxis.....</b>	<b>113</b>
6.1	Kritische Würdigung.....	113
6.2	Empfehlungen für die Praxis .....	116
<b>7.</b>	<b>Zusammenfassung .....</b>	<b>119</b>
	Anhang .....	119
	Literaturverzeichnis.....	161
	Verzeichnis der zitierten Geschäftsberichte .....	171
	Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und sonstigen Rechtsquellen .....	173
	Autorenportraits .....	175