

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN (ALMANCA) BİLİM DALI

**DER UMSTELLUNGSPROZESS VON DER TURKISCHEN
STUEBERBILANZ AUF IAS/IFRS**

Yüksek Lisans Tezi

KÜRŞAD ÇAVUŞOĞLU

İstanbul, 2008

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN (ALMANCA) BİLİM DALI

**DER UMSTELLUNGSPROZESS VON DER TURKISCHEN
STUEBERBILANZ AUF IAS/IFRS**

Yüksek Lisans Tezi

KÜRŞAD ÇAVUŞOĞLU

Danışman: YRD. DOÇ. DR. HANDAN SÜMER GÖĞÜŞ

İstanbul, 2008

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FINANSMAN (ALM) - Bilim Dalı
Yüksek Lisans öğrencisi KURŞAD ÇAVUŞOĞLU'nun DER UMSTELLUNGSPROZESS
VON DER TURKISCHEN STEUER-BILANZ AUF IAS/IFRS adlı tez çalışması
,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 16.04.2008 tarih ve 2008-6/18 sayılı kararıyla
oluşturulan jüri tarafından oybirliğiyle kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 07.05.2008

1) Tez Danışmanı : YRD. DOÇ.DR. HANDAN SÜMER GÖĞÜŞ

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. METİN SAĞMANLI

3) Jüri Üyesi : PROF. DR. KADİR AYKUT TOP



INHALTSVERZEICHNIS

Seite Nr.

ABBILDUNGSVERZEICHNIS.....	v
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	vi

1. EINLEITUNG.....	1
---------------------------	----------

2. ÜBERBLICK ÜBER DIE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS).....	4
--	----------

2.1 Historische Entwicklung der IFRS.....	4
2.2 Organisation des IASCF/IASB.....	6
2.3 Ansatzgrundsätze in den IFRS.....	8
2.4 Bewertungsgrundsätze in den IFRS.....	10
2.4.1 Historische Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.....	10
2.4.2 Tageswert.....	11
2.4.3 Veräußerungswert/Erfüllungsbetrag.....	11
2.4.4 Barwert.....	11
2.4.5 Beizulegender Zeitwert (Fair Value).....	12
2.4.6 Erzielbarer Betrag.....	13
2.4.7 Nettoveräußerungswert.....	14

3. UMSTELLUNGSPROZESS.....	15
-----------------------------------	-----------

3.1 Definition und Gründe für die Umstellung.....	15
3.2 Planung der Umstellung.....	16
3.3 Erstmalige Anwendung der IFRS gemäß IFRS 1.....	17
3.3.1 Anwendungsbereich von IFRS 1.....	18
3.3.2 Zeitraum für die Umstellung auf IFRS.....	18
3.3.3 Grundprinzip der Umstellung gemäß IFRS 1.....	19
3.3.4 Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung der IFRS.....	21
3.3.4.1 Optionale Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung....	21
3.3.4.1.1 Beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als Ersatz für Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.....	21
3.3.4.1.2 Klassifikation der früher angesetzten Finanzinstrumente.....	22
3.3.4.1.3 Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen.....	23
3.3.4.2 Zwingende Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung...23	
3.3.4.2.1 Schätzungen.....	23
3.3.4.2.2 Zum Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte.....	24

3.4 Umstellung der Bilanz.....	24
3.4.1 Flüssige Mittel.....	24
3.4.1.1 Bilanzierung der flüssigen Mittel nach IFRS.....	24
3.4.1.2 Bilanzierung der flüssigen Mittel nach dem türkischen Steuergesetz.....	25
3.4.2 Wertpapiere.....	25
3.4.2.1 Aktien.....	26
3.4.2.1.1 Bilanzierung der Aktien nach IFRS.....	27
3.4.2.1.2 Bilanzierung der Aktien nach dem türkischen Steuergesetz.....	28
3.4.2.2 Anleihen.....	28
3.4.2.2.1 Bilanzierung der Anleihen nach IFRS.....	28
3.4.2.2.2 Bilanzierung der Anleihen nach dem türkischen Steuergesetz.....	30
3.4.3 Forderungen.....	31
3.4.3.1 Bilanzierung der Forderungen nach IFRS.....	31
3.4.3.2 Bilanzierung der Forderungen nach dem türkischen Steuergesetz.....	33
3.4.4 Vorräte.....	34
3.4.4.1 Bilanzierung der Vorräte nach IFRS.....	35
3.4.4.2 Bilanzierung der Vorräte nach dem türkischen Steuergesetz.....	39
3.4.5 Sachanlagevermögen.....	40
3.4.5.1 Bilanzierung der Sachanlagevermögen nach IFRS.....	40
3.4.5.2 Bilanzierung der Sachanlagevermögen nach dem türkischen Steuergesetz.....	46
3.4.6 Immaterielle Vermögenswerte.....	48
3.4.6.1 Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte nach IFRS.....	48
3.4.6.2 Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte nach dem türkischen Steuergesetz.....	53
3.4.7 Finanzanlagen.....	55
3.4.7.1 Bilanzierung der Finanzanlagen nach IFRS.....	55
3.4.7.2 Bilanzierung der Finanzanlagen nach dem türkischen Steuergesetz.....	56
3.4.8 Fertigungsaufträge.....	57
3.4.8.1 Bilanzierung der Fertigungsaufträge nach IFRS.....	57
3.4.8.2 Bilanzierung der Fertigungsaufträge nach dem türkischen Steuergesetz.....	58
3.4.9 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien.....	59
3.4.9.1 Bilanzierung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach IFRS.....	59
3.4.9.2 Bilanzierung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach dem türkischen Steuergesetz.....	61
3.4.10 Aktive latente Steuern.....	62
3.4.11 Finanzverbindlichkeiten.....	64
3.4.11.1 Bilanzierung der Finanzverbindlichkeiten nach IFRS.....	64
3.4.11.2 Bilanzierung der Finanzverbindlichkeiten nach dem türkischen Steuergesetz.....	66

3.4.12 Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung.....	66
3.4.12.1 Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung nach IFRS....	67
3.4.12.2 Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung nach dem türkischen Steuergesetz.....	68
3.4.13 Rückstellungen.....	69
3.4.13.1 Bilanzierung der Rückstellungen nach IFRS.....	69
3.4.13.2 Bilanzierung der Rückstellungen nach dem türkischen Steuergesetz.....	71
3.4.14 Passive latente Steuern.....	72
3.4.15 Eigenkapital.....	73
3.4.15.1 Bilanzierung des Eigenkapitals nach IFRS.....	73
3.4.15.2 Bilanzierung des Eigenkapitals nach dem türkischen Steuergesetz.....	75
3.5 Umstellung der Gewinn- und Verlustrechnung.....	75
4. ANWENDUNGSBEISPIEL FÜR DEN UMSTELLUNGSPROZESS.....	77
4.1 Erforderliche Anpassung für die Umstellung der Bilanz.....	77
4.1.1 Erforderliche Anpassung bei den flüssigen Mitteln für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	79
4.1.2 Erforderliche Anpassung bei den Aktien für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	79
4.1.3 Erforderliche Anpassung bei den Forderungen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	81
4.1.4 Erforderliche Anpassung bei den Vorräten für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	82
4.1.5 Erforderliche Anpassung bei den Sachanlagevermögen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	83
4.1.6 Erforderliche Anpassung bei den immateriellen Vermögenswerten für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	85
4.1.7 Erforderliche Anpassung bei den Finanzanlagen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	87
4.1.8 Erforderliche Anpassung bei den als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	89
4.1.9 Erforderliche Anpassung bei den Finanzverbindlichkeiten für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	91
4.1.10 Erforderliche Anpassung bei den Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	93
4.1.11 Erforderliche Anpassung bei den Rückstellungen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	94
4.1.12 Saldierung der latenten Steuern bei der Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	95

4.2 Erforderliche Anpassung für die Umstellung der Gewinn- und Verlustrechnung.....	101
4.2.1 Erforderliche Anpassung bei den Umsatzerlösen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	102
4.2.2 Erforderliche Anpassung bei den Vorräten für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	103
4.2.3 Erforderliche Anpassung bei den Abschreibungen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	105
4.2.4 Erforderliche Anpassung bei den Wertpapieren und Finanzanlagen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	108
4.2.5 Erforderliche Anpassung bei den Finanzverbindlichkeiten für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	111
4.2.6 Erforderliche Anpassung bei den Rückstellungen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	111
4.2.7 Erforderliche Anpassung bei dem Wareneinsatz für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	113
4.2.8 Sonstige erforderliche Anpassungen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	114
5. SCHLUSSFOLGERUNG.....	124
LITERATURVERZEICHNIS.....	128

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

	Seite Nr.
Abbildung 1: Organisationsstruktur der IASCF.....	7
Abbildung 2: Zeitraum für die IFRS-Umstellung.....	19
Abbildung 3: Bestandteile der Herstellungskosten für Vorräte nach IFRS.....	37
Abbildung 4: Bestandteile der Herstellungskosten für Sachanlagen nach IFRS.....	41
Abbildung 5: Klassifikation und Bilanzierung der Immobilien nach IFRS.....	60
Abbildung 6: Möglichkeiten des Bilanzansatzes als aktive latente Steuern.....	63
Abbildung 7: Möglichkeiten des Bilanzansatzes als passive latente Steuern.....	72
Abbildung 8: Die dem türkischen Steuergesetz entsprechende Bilanz der X AG zum 31.12.2005.....	78
Abbildung 9: Die Bilanzdetails für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS (Aktiva).....	97
Abbildung 10: Die Bilanzdetails für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS (Passiva).....	98
Abbildung 11: Die IFRS-Eröffnungsbilanz der X AG zum 01.01.2006.....	100
Abbildung 12: Die dem türkischen Steuergesetz entsprechende Gewinn- und Verlustrechnung der X AG für Zeitraum zwischen 01.01.2006 und 31.12.2006.....	101
Abbildung 13: Die Details der Gewinn- und Verlustrechnung für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS.....	118
Abbildung 14: Die den IFRS entsprechende Gewinn- und Verlustrechnung der X AG für Zeitraum zwischen 01.01.2006 und 31.12.2006.....	119
Abbildung 15: Die Bilanzdetails der Erstellung der IFRS-Schlussbilanz der X AG zum 31.12.2006 (Aktiva).....	120
Abbildung 16: Die Bilanzdetails der Erstellung der IFRS-Schlussbilanz der X AG zum 31.12.2006 (Passiva).....	122
Abbildung 17: Die IFRS-Schlussbilanz der X AG zum 31.12.2006.....	123

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Abschreibung(en)
AG	Aktiengesellschaft
AG	Anhang (zu den einzelnen IAS/IFRS)
Art.	Artikel
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
etc.	et cetera
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EK	Eigenkapital
f.	folgende
ff.	fortfolgende
F.	Framework
FIFO	First in First Out
GE	Geldeinheit
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
hrsg.	herausgegeben
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFAC	International Federation of Accountants

IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
Jg.	Jahrgang
LuL	Lieferung und Leistung
Nr.	Nummer
Par.	Paragraph
s.	siehe
S.	Seite
SAC	Standards Advisory Council
SIC	Standards Interpretations Committee
TFRS	Türkisch Financial Reporting Standards
THG	türkisches Handelsgesetz
TSstVG	türkisches Steuerverfahrensgesetz
usw.	und so weiter
Vgl.	Vergleiche
YTL	Yeni Türk Lirası
z.B.	zum Beispiel

1. EINLEITUNG

In den letzten Jahren ist die Tendenz der Globalisierung sehr erheblich gestiegen. Diese steigende Tendenz hat zu der Internationalisierung der Kapitalmärkte geführt. Die internationalen Investorenentscheidungen, die zunehmende Wettbewerbsintensität, die in verschiedenen Ländern verwirklichenden Finanz- bzw. Wirtschaftskrisen und die Erhöhung der Unternehmenszusammenschlüsse hatte neben der Globalisierung der Kapitalmärkte die großen Einflüsse auf den Bereich der Rechnungslegung. In Folge von diesen Entwicklungen wurden International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) auf den internationalen Kapitalmärkten veröffentlicht.

In der Türkei wird der Entwurf über das neue türkische Handelsgesetz in den letzten Jahren diskutiert. Mit diesem Entwurf wird es angestrebt, Türkisch Financial Reporting Standards (TFRS) in dem türkischen Rechnungslegungsbereich anzuwenden. Türkisch Financial Reporting Standards sind nicht andere etwas als direkte Übersetzung der International Financial Reporting Standards. Deshalb wird mit der Anwendung der Türkisch Financial Reporting Standards die Jahresabschlüsse an IFRS angepasst. In dieser Arbeit wird nur der Begriff von International Financial Reporting Standards (IFRS) anstatt Türkisch Financial Reporting Standards (TFRS) verwendet.

Mit dem Entwurf über das neue türkische Gesetz haben die IFRS die große Bedeutung für die türkischen Unternehmen. Hier ist es problematisch, dass in der Praxis die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des türkischen Steuergesetzes als Wahrechte des aktuellen türkischen Handelsgesetzes bei der Erstellung der Jahresabschlüsse angewendet werden. Deshalb sollen bei der Umstellung auf IFRS die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des türkischen Steuergesetzes eher als die Vorschriften des türkischen Handelsgesetzes berücksichtigt. Dementsprechend wird in dieser Arbeit die Umstellung der Rechnungslegung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS erklärt.

Das Ziel dieser Arbeit ist es zu zeigen, welche Maßnahmen und Korrekturen bei der Umstellung der Rechnungslegung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

getroffen und durchgeführt werden. Mit dieser Arbeit wird es auch angestrebt, die Bilanzierung und Bewertung sowohl nach IFRS als auch nach türkischem Steuergesetz zu analysieren. Um die Umstellung auf IFRS vollständig klarzustellen, wird praktische Anwendung basierend auf den rechnerischen Daten auch in dieser Arbeit dargestellt.

Bei der Umstellung auf IFRS sollen verschiedene IFRS zu Ansatz und Bewertung der Bilanzpositionen berücksichtigt. Zum Beispiel beziehen sich IAS 2 Vorräte, IAS 11 Fertigungsaufträge, IAS 12 Ertragssteuern, IAS 16 Sachanlagen, IAS 32 Angaben und Darstellung von Finanzinstrumenten, IAS 37 Rückstellung, IAS 38 immaterielle Vermögenswerte, IAS 39 Ansatz und Bewertung von Finanzinstrumenten, IAS 40 als Finanzinvestition gehaltene Immobilien auf die Umstellung auf IFRS. Neben diesen Standards hat IFRS 1 Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards die große Bedeutung für die Umstellung, denn in IFRS 1 werden der Grundprinzip und die optionalen und zwingenden Ausnahmen der Umstellung erläutert. Außerdem stellt IFRS 1 dar, wie die Anpassungen aus den Unterschieden in Ansatz und Bewertung nach den nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen und nach den IFRS zu erfassen sind.

Um die Umstellung korrekt vorzunehmen, sind neben IFRS auch die Vorschriften des türkischen Steuergesetzes für Ansatz und Bewertung der Bilanzpositionen zu berücksichtigen. In diesem Rahmen hat das türkische Steuerverfahrensgesetz (TStVG) die große Bedeutung für die Umstellung, denn im türkischen Steuerverfahrensgesetz sind die Vorschriften zur Bewertung der flüssigen Mittel, der Wertpapiere, der Vorräte, der Forderungen, der Sachanlagen, der immateriellen Vermögenswerte, der Verbindlichkeiten und der Rückstellungen geregelt.

Im Umstellungsprozess wird zunächst die Eröffnungsbilanz nach IFRS zu erstellen. Da die IFRS-Eröffnungsbilanz die Grundlage für die Erstellung der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) darstellt, wird basierend auf der IFRS-Eröffnungsbilanz die erste Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS erstellt.

In dieser Arbeit wird zuerst Überblick über International Financial Reporting Standards erklärt. In diesem Rahmen werden historische Entwicklung von IFRS,

Organisation von International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), Ansatz- und Bewertungsgrundsätze in den IFRS erwähnt.

Als Hauptkapitel wird der Umstellungsprozess der Rechnungslegung behandelt. In diesem Hauptkapitel werden zuerst Definition und Gründe für die Rechnungslegungsumstellung sowie Planung der Umstellung erläutert. Anschließend werden Umstellungszeitraum, Grundprinzip der Umstellung auf IFRS und Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung der IFRS im Rahmen der erstmaligen Anwendung der IFRS erklärt. Danach wird Umstellung der Bilanz vom türkischen Steuergesetz auf IFRS und Umstellung der Gewinn- und Verlustrechnung auf IFRS erläutert. Letztlich wird das Anwendungsbeispiel für den Umstellungsprozess behandelt, um erforderliche Anpassungen und Buchungen für die Umstellung auf IFRS zu erklären.

Da der Umfang der Umstellung auf IFRS sehr weit ist, wird in dieser Arbeit nur die Umstellung der Bilanzpositionen sowie Gewinn- und Verlustrechnungspositionen behandelt, die große Bedeutung in der Praxis haben. Deshalb werden Unternehmenszusammenschlüsse, derivative Finanzinstrumente, Bilanzierung der Fremdwährungstransaktionen, Leasing vom Gegenstand von dieser Arbeit ausgeschlossen.

2. ÜBERBLICK ÜBER DIE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS)

Die International Financial Reporting Standards (IFRS) stellen das Regelwerk der externen Rechnungslegung dar. Die IFRS werden vom International Accounting Standards Board (IASB) erlassen, das bis zum 1.4.2001 als International Accounting Standards Committee (IASC) bezeichnet wurde.¹

Im Folgenden wird zuerst die historische Entwicklung von IFRS erklärt. Danach wird die Organisation des IASB erläutert und letztlich werden die Ansatzkriterien und Wertkategorien in IFRS beschrieben.

2.1 Historische Entwicklung der IFRS

Im Jahr 1973 wurde das IASC mit Sitz in London gegründet. Die Gründungsmitglieder waren die Berufsverbände der Wirtschaftsprüfer aus Australien, Deutschland, Großbritannien, Irland, Frankreich, Japan, Kanada, Mexiko, den Niederlanden und den USA.²

Von 1973 bis heute gibt es fünf Entwicklungsstufen für die internationale Harmonisierung der Rechnungslegung, die durch IASC bzw. IASB angestrebt wird:³

- Die erste Entwicklungsstufe erstreckte sich von 1973-1987. Erste Bemühungen zu vergleichbaren nationalen Abschlüssen wurden unternommen. International nicht übliche Ansatz- und Bewertungsmethoden wurden beseitigt und bei mangelnder sachlicher Übereinstimmung hinsichtlich einzelner Bilanzierungsprobleme waren Ansatz- und Bewertungswahlrechte erlaubt.

¹ Vgl. Kümpel, T.: Aufbau und Normensetzungsprozess der International Financial Accounting Standards, in: Das Wirtschaftsstudium, Jg. 35, Heft 7, Juli 2006, S. 896.

² Vgl. Nobes, C., Parker, R.: Comparative International Accounting, sixth Edition, Imprint of Pearson Education, Great Britain 2000, S. 69f.

³ Vgl. Zülch, H.: Die Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS, Verlag Neue Wirtschaftsbrieife, Herne/Berlin 2005, S. 6ff.

- Auf der zweiten Entwicklungsstufe von 1987-1993 strebte das IASC mehr die internationale Anerkennung der von ihm aufgestellten Rechnungslegungsnormen an. Deshalb wurde im Jahr 1987 die International Organization of Securities Commissions (IOSCO) in die Consultative Group des IASC aufgenommen. Auf Drängen der IOSCO wurden im Rahmen des Comparability and Improvement Project zahlreiche Bilanzierungswahlrechte im Regelwerk des IASC eliminiert und zehn vorhandene Rechnungslegungsstandards überarbeitet. Auf dieser Stufe wurde das Rahmenkonzept (Framework) für Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen verabschiedet.
- Auf der dritten Entwicklungsstufe von 1993-1998 bemühte das IASC, in Vereinbarung mit der IOSCO die Kernstandards zu entwickeln und in das eigene Regelwerk zu übernehmen. Diese Entwicklung war zentrale Bedingung dafür, dass die IOSCO ihren Mitgliedsländern die Rechnungslegungsnormen des IASC als Börsenzulassungsstandards empfiehlt.
- Der Schwerpunkt der vierten Entwicklungsstufe von 1998-2001 war die Reorganisation und strategische Neuausrichtung des bisherigen IASC. Im Ergebnis wurde eine neue Satzung formuliert, die am 1. April 2001 stattgefunden ist und den Aufgaben- und Kompetenzbereich erheblich vergrößert hat. Aus dem IASC entwickelte sich International Accounting Standards Committee Foundation (IASC Foundation) und International Accounting Standards Board (IASB).
- Die fünfte Entwicklungsstufe reicht von 2001 bis heute. Diese Entwicklungsstufe wird künftig weiter vorangetrieben und durch die verstärkten Bemühungen des IASB gekennzeichnet.

Im Rahmen der vierten Entwicklungsstufe wurden alle Standards, die bis zum 1.4.2001 verabschiedet wurden, als IAS bezeichnet. Alle nach diesem Zeitpunkt erlassenen Standards werden als IFRS genannt.⁴

2.2 Organisation des IASCF

Im Rahmen der sogenannten Reorganisation von IASC wurde International Accounting Standards Committee Foundation (IASC Foundation) als Dachorganisation gegründet. Die Ziele von IASC Foundation bestehen darin, im allgemeinen öffentlichen Interesse global anerkannte Rechnungslegungsstandards zu entwickeln, die Anwendung und strikte Nutzung dieser Standards zu fördern sowie die Konvergenz von nationalen und internationalen Rechnungslegungsstandards herbeizuführen.⁵ Die wesentlichen Organe von IASCF sind die Treuhänder, das Board (IASB), das International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), der Standards Advisory Council (SAC).⁶

Die Treuhänder werden von den Wirtschaftsprüfern, Bilanzierenden, Hochschullehrern usw. repräsentiert. Die Treuhänder überwachen die Effektivität des IASB, sichern die Finanzierung, genehmigen das Budget des IASCF und hat die Verantwortung für Satzungsänderungen.⁷ Außerdem werden die Mitglieder des IASB, des IFRIC und des SAC von den Treuhändern benannt.⁸

Die eigentliche Lenkung und Entwicklung der Standards obliegt dem IASB. Das Board trägt die alleinige Verantwortung für die operative, fachliche Entwicklung der Standards und der Entwürfe.⁹ Außerdem hat das Board die Aufgabe, die Standards sowie deren Entwürfe und die IFRIC-Interpretationen verbindlich zu verabschieden.

⁴ Vgl. Kümpel, T.: Aufbau und Normensetzungsprozess der International Financial Accounting Standards, a.a.O., S. 896.

⁵ Vgl. Mandler, U.: IASCF/IASB: Organisation, Entstehung und aktuelle Bedeutung, in: Das Wirtschaftsstudium, Jg. 32, Heft 4, April 2003, S. 477f.

⁶ Vgl. Zülch, H.: a.a.O., S. 8.

⁷ Vgl. Kümpel, T.: Aufbau und Normensetzungsprozess der International Financial Accounting Standards, a.a.O., S. 896.

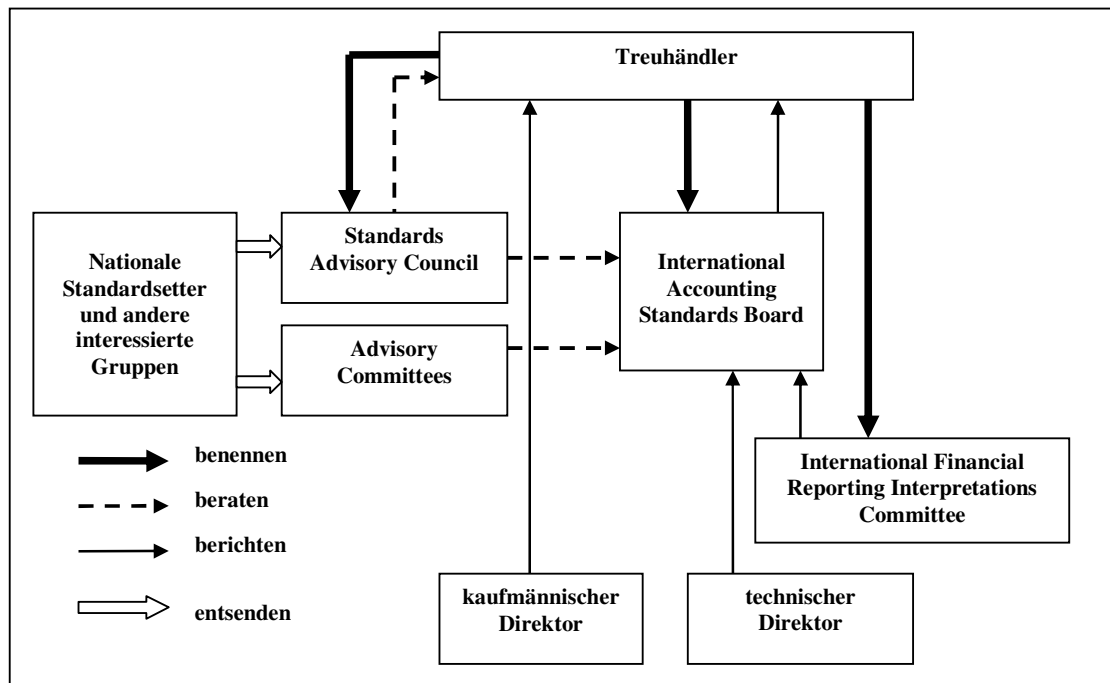
⁸ Vgl. Roberts, C., Weetman, P., Gordon, P.: International Financial Accounting: A comparative Approach, second Edition, Imprint of Pearson Education, 2002, S. 134.

⁹ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, 2. vollständig überarbeitete Auflage, Deutscher Taschenbuch Verlag, München 2005, S. 9.

Das Board umfasst die Mitglieder aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Jahresabschlusserstellung und Finanzanalyse.¹⁰

Die Aufgabe des IFRIC besteht daraus, die Bilanzierungsfragen zeitnah auszulegen, die in Standards mangels einer eindeutigen Regelung unterschiedlich oder nicht explizit behandelt werden. Das IFRIC umfasst die Mitglieder aus dem Berufstand des Rechnungswesens und der Prüfung sowie aus den Gruppen der Abschlussersteller und Abschlussadressaten. Das SAC hat die Aufgabe, den Board und die Treuhänder bei ihren Entscheidungen zu beraten. Das SAC besteht aus Vertretern von IOSCO, Weltbank, International Federation of Accountants (IFAC), internationaler Währungsfonds und staatlicher Stellen.¹¹ Die folgende Abbildung fasst die Organisationsstruktur der IASCF in schematischer Darstellung zusammen:

Abbildung 1: Organisationsstruktur der IASCF



Quelle: Vgl. Mandler, U.: IASCF/IASB: Organisation, Entstehung und aktuelle Bedeutung, in: Das Wirtschaftsstudium, Jg. 32, Heft 4, April 2003, S. 482.

¹⁰ Vgl. Mandler, U.: a.a.O., S. 480.

¹¹ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: International Financial Reporting Standards: Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB, 3. überarbeitete Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2004, S. 4f.

Wie die Abbildung zeigt, gibt es andere Organe neben den wesentlichen Organen. Diese Organe sind Advisory Committees, kaufmännischer Direktor und technischer Direktor. Advisory Committees unterstützen das IASB während des Standardsetzungsverfahrens. Es geht um die Projektgruppen, die auf Initiative des IASB fallweise gebildet werden. Der kaufmännische Direktor ist für die Beantwortung der Verwaltungs-, Finanzierungs-, Kommunikationsfragen zuständig. Der technische Direktor ist für Unterstützung der fachlichen Arbeiten verantwortlich.¹²

2.3 Ansatzgrundsätze in den IFRS

Die Ansatzgrundsätze für Posten eines IFRS-Abschlusses sind grundsätzlich im Rahmenkonzept geregelt. Die Ansatzgrundsätze unterliegen dem zweistufigen Vorgehen. Zuerst ist es zu prüfen, ob die definitorischen Voraussetzungen für die anzusetzenden Posten erfüllt sind. Danach müssen für den Ansatz der Posten neben den definitorischen Voraussetzungen auch die speziellen bzw. konkreten Ansatzkriterien eingehalten werden.¹³ Im Folgenden werden zuerst die definitorischen Merkmale und dann die speziellen Ansatzkriterien erläutert.

Die Posten des IFRS-Abschlusses sind *Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen* gemäß Rahmenkonzept. Ein Vermögenswert wird gemäß F.49 als eine Ressource definiert, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.¹⁴ Die Ressource kann materieller oder immaterieller Natur sein. Bei der Beurteilung der Verfügungsmacht über den Vermögenswert ist vom wirtschaftlichem Eigentum ausgehen. Deshalb bedingt die Beurteilung der Verfügungsmacht nicht notwendigerweise auch das rechtliche Eigentum.¹⁵ Unter künftigem wirtschaftlichem Nutzen wird das Potenzial verstanden, unmittelbar oder mittelbar zum Zufluss von

¹² Vgl. Kämpel, T.: Aufbau und Normensetzungsprozess der International Financial Accounting Standards, a.a.O., S. 896f.

¹³ Vgl. Zülch, H.: a.a.O., S. 33.

¹⁴ Vgl. Scheffler, E.: Eigenkapital im Jahres- und Konzernabschluss nach IFRS: Abgrenzung, Konsolidierung, Veränderung, Verlag Franz Vahlen, München 2006, S. 16.

¹⁵ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 45f.

Zahlungsmitteln beizutragen. Als Indiz für den künftigen Nutzen gelten die von einem Unternehmen getätigten Ausgaben, weil diese regelmäßig zu einem Nutzen führen sollen.¹⁶

Eine Schuld wird als eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens gegenüber Dritten definiert, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und bei deren Erfüllung erwartet wird, dass aus dem Unternehmen die Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen abfließen.¹⁷ Die Verpflichtungen können auf rechtlich durchsetzbaren Ansprüchen oder auf solchen Ansprüchen basieren, denen das Unternehmen sich aus wirtschaftlichen Gründen nicht entziehen kann.¹⁸

Das Eigenkapital wird als Residualgröße durch abzug der Schulden von den Vermögenswerten des Unternehmens definiert.¹⁹

Die Erträge werden als die Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens definiert, der zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt. Die Aufwendungen werden als die Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens definiert, der zu einer Minderung des Eigenkapitals führt. Die Einlagen der Anteilseigner und die Ausschüttungen an die Anteilseigner stellen keine Erträge und Aufwendungen dar.²⁰

Wenn ein bilanzieller Sachverhalt die sogenannten Definitionsmerkmale eines der Posten vom IFRS-Abschluss erfüllt, dann ist auf der zweiten Stufe zu prüfen, ob der bilanzielle Sachverhalt in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung konkret anzusetzen ist. Spezielle Ansatzkriterien müssen also erfüllt werden. Deshalb sind nur jene Sachverhalte in dem IFRS-Abschluss anzusetzen, die sowohl den definitorischen Voraussetzungen als auch den speziellen bzw. konkreten Ansatzkriterien entsprechen.²¹

Gemäß F.83 ist ein Sachverhalt, der die Definitionsmerkmale eines Abschlusspostens erfüllt, dann in einem IFRS-Abschluss zu erfassen, wenn es

¹⁶ Vgl. Kümpel, T.: Konzeptionelle Grundlagen der Rechnungslegung nach IFRS, in Das Wirtschaftsstudium, Jg. 35, Heft 11, November 2006, S. 1376.

¹⁷ Vgl. Scheffler, E.: a.a.O., S. 17.

¹⁸ Vgl. Kümpel, T.: Konzeptionelle Grundlagen der Rechnungslegung nach IFRS, a.a.O., S. 1377.

¹⁹ Vgl. Scheffler, E.: a.a.O., S. 17.

²⁰ Vgl. Kümpel, T.: Konzeptionelle Grundlagen der Rechnungslegung nach IFRS, a.a.O., S. 1377.

²¹ Vgl. Zülch, H.: a.a.O., S. 35.

wahrscheinlich ist, dass ein wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zugehen oder abgehen wird, und die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder der Wert des Sachverhaltes verlässlich ermittelbar ist. Diese speziellen Kriterien müssen gleichzeitig gegeben sein.²²

2.4 Bewertungsgrundsätze in den IFRS

Die Bewertungsgrundsätze sind im Rahmenkonzept geregelt, aber daneben umfassen die jeweiligen IFRS spezielle Bewertungsvorschriften. Deshalb wird in den einzelnen IFRS teils auf die Wertmaßstäbe des Rahmenkonzeptes zurückgegriffen, teils werden weitere spezifische Wertmaßstäbe definiert.²³ Die im Rahmenkonzept definierten Wertmaßstäbe sind historische Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, Tageswert, Barwert und Veräußerungswert/Erfüllungsbetrag. Die weiteren spezifischen Wertmaßstäbe, die nicht im Rahmenkonzept, aber in den einzelnen Standards definiert werden, sind beizulegender Zeitwert, erzielbarer Betrag, Nettoveräußerungswert. Im Folgenden werden diese Wertmaßstäbe erklärt.

2.4.1 Historische Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

Beim Vermögenswert bezeichnen die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Ausgaben, die in Form von Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten für seinen Erwerb aufgebracht wurden, oder den beizulegenden Zeitwert der Gegenleistung für seinen Erwerb zum Erwerbszeitpunkt. Bei den Schulden stellen die Anschaffungskosten den Betrag dar, der als Austausch für die Verpflichtung erhalten wurde, oder stellen den Betrag dar, der erwartungsgemäß zur Tilgung der Verpflichtung in einem normalen Geschäftszyklus aufgewendet werden muss.²⁴

Da die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf den Belegen (z.B. Rechnung) basiert, werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als

²² Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 50.

²³ Vgl. Zülch, H.: a.a.O., S. 35.

²⁴ Vgl. Wengel, T.: IFRS kompakt, R. Oldenbourg Verlag, München/Wien 2007, S. 20.

objektiver und zuverlässiger Wertmaßstab betrachtet.²⁵ Allerdings liefern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten weniger relevante Informationen für die Bilanzadressaten, weil die Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus Werten der Vergangenheit abgeleitet werden.²⁶

2.4.2 Tageswert

Der Tageswert eines Vermögenswertes ist der Betrag, der zum gegenwärtigen Zeitpunkt aufgewendet werden müsste, um den gleichen oder ähnlichen Vermögenswert zu beschaffen. Der Tageswert von Vermögenswert entspricht also den Wiederbeschaffungskosten. Der Tageswert einer Schuld stellt den Betrag dar, der erwartungsgemäß an den nicht diskontierten Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten für eine Begleichung der Schulden zum gegenwärtigen Zeitpunkt aufgewendet werden müsste.²⁷

2.4.3 Veräußerungswert/Erfüllungsbetrag

Der Veräußerungswert eines Vermögenswertes ist der Betrag, der an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten zum gegenwärtigen Zeitpunkt durch Verkauf des Vermögenswertes im normalen Geschäftsverlauf erzielt werden können. Der Erfüllungsbetrag der Schuld stellt den Betrag dar, der erwartungsgemäß an den nicht diskontierten Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten zur Begleichung der Schulden im normalen Geschäftsverlauf gezahlt werden muss.²⁸

2.4.4 Barwert

Der Barwert eines Vermögenswertes ist der diskontierte künftige Nettomittelzufluss, der erwartungsgemäß aus diesem Vermögenswert im normalen Geschäftsverlauf erzielt werden. Der Barwert einer Schuld ist der diskontierte künftige

²⁵ Vgl. Kahraman, O.: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçüleri, in: Vergi Dünyası, Yıl 25, Sayı 296, Nisan 2006, S. 62.

²⁶ Vgl. Heintges, S.: Entwicklung der Rechnungslegung nach internationalen Vorschriften – Konsequenzen für deutsche Unternehmen, in: Der Betrieb, Jg. 59, Heft 30, Juli 2006, S. 1571.

²⁷ Vgl. Zülch, H.: a.a.O., S. 36.

²⁸ Vgl. Kahraman, O.: a.a.O., S. 63.

Nettomittelabfluss, der erwartungsgemäß zur Tilgung der Schuld im normalen Geschäftsverlauf erforderlich ist.²⁹

2.4.5 Beizulegender Zeitwert (Fair Value)

Da das Rahmenkonzept von IFRS keine vorangestellte allgemeingültige Definition für den beizulegenden Zeitwert enthält, wird der beizulegende Zeitwert in den einzelnen Standards definiert. Dementsprechend ist der beizulegende Zeitwert der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.³⁰

Beizulegende Zeitwerte können als Oberbegriff aller marktnahen Wertansätze interpretiert werden, die sowohl für Vermögenswerte als auch für Schulden gelten. Deshalb geht es bei den beizulegenden Zeitwerten um einen höheren Informationswert als historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten.³¹

Die Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes beruht auf der Priorität der marktpreisgestützten Ermittlung und daraus ergeben sich drei Stufen für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes, die in Abhängigkeit miteinander stehen:³²

- Auf der ersten Stufe ist es untersuchen, ob es sich um einen Marktpreis für die zu bewertende Position handelt. Wenn ein solcher Marktpreis zum Bewertungsstichtag vorliegt, dann stellen diese Marktpreise den beizulegenden Zeitwert dar. Das Kriterium für den Marktpreis ist das Vorhandensein eines aktiven Marktes.
- Wenn keine Marktpreise für die zu bewertende Position vorhanden sind, dann ist auf der zweiten Stufe zu prüfen, ob es entsprechende Preise für

²⁹ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 21.

³⁰ Vgl. Zülch, H.: a.a.O., S. 37.

³¹ Vgl. Zimmermann, J., Schütte, J.: Fair Values, in: Das Wirtschaftsstudium, Jg. 33, Heft 8-9, August/September 2004, S. 1029.

³² Vgl. Hitz, J. M.: Fair Value in der IFRS-Rechnungslegung – Konzeption, Inhalt und Zweckmäßigkeit, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 58, Heft 18, September 2005, S. 1015.

vergleichbare Positionen gibt, um diese in modifizierter Form als beizulegender Zeitwert heranzuziehen.

- Wenn keine Preise für vergleichbare Positionen verfügbar sind, dann werden die Bewertungsverfahren zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes verwendet. Die Grundlage für diese Bewertungsverfahren ist die neoklassische Investitions- und Finanzierungstheorie mit der Annahme der vollständigen Märkte. IAS 39 nennt z.B. Discounted Cash Flow-Verfahren und Optionsbewertungsmodelle als Bewertungsverfahren für Finanzinstrumente.

Diese dreistufige Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts wird z.B. bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes in IAS 39 Finanzinstrumente und IAS 40 als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien verwendet. Dagegen wird nur erste Stufe bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes in IAS 38 Immaterielle Vermögenswerte berücksichtigt.

2.4.6 Erzielbarer Betrag

Der erzielbare Betrag ist in IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten definiert. Der erzielbare Betrag eines Vermögenswertes ist der höhere Wert aus seinem beizulegenden Zeitwert abzüglich Verkaufskosten und seinem Nutzungswert.³³

Der bestmögliche Indikator für den beizulegenden Zeitwert abzüglich Verkaufskosten ist ein bindendes Kaufangebot für den Vermögenswert. Wenn kein bindendes Kaufangebot vorliegt, dann stellt der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten den Preis auf dem aktiven Markt abzüglich Verkaufskosten dar. Wenn kein bindendes Kaufangebot oder kein aktiver Markt vorhanden sind, dann ist der beizulegende Zeitwert abzüglich Verkaufskosten aus den besten verfügbaren

³³ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 33.

Informationen abzuleiten, wobei Transaktionen für vergleichbare Vermögenswerte berücksichtigt werden müssen.³⁴

Der Nutzungswert ist der Barwert der künftigen Zahlungsströme, die aus der fortlaufenden Nutzung und dem Abgang eines Vermögenswertes abgeleitet werden. Bei der Ermittlung des Nutzungswertes wird zuerst die Zahlungsreihe geschätzt, die mit der Nutzung und dem Abgang des Vermögenswertes verbunden ist. Danach ist diese Zahlungsreihe mit einem angemessenen Zinssatz auf ihren Barwert abzuzinsen.³⁵

2.4.7 Nettoveräußerungswert

Der Nettoveräußerungswert ist in IAS 2 Vorräte definiert. Dieser Wert wird für die Bewertung der Vorräte verwendet. Der Nettoveräußerungswert ist der geschätzte, im normalen Geschäftsgang erzielbare Verkaufserlös abzüglich der geschätzten noch anfallenden Kosten der Fertigstellung und des Vertriebs.³⁶

³⁴ Vgl. Castedello, M., Klingbeil, C., Schröder, J.: IDW RS HFA 16: Bewertungen bei der Abbildung von Unternehmenserwerben und bei Werthaltigkeitsprüfungen nach IFRS, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 59, Heft 16, August 2006, S. 1034.

³⁵ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 34.

³⁶ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 72.

3. UMSTELLUNGSPROZESS

In folgenden Abschnitten werden zuerst die Definition, die Gründe und die Planung der Umstellung erklärt. Dann wird erstmalige Anwendung der IFRS erwähnt. In den letzten zwei Abschnitten werden die Umstellung der Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung auf IFRS erläutert.

3.1 Definition und Gründe für die Umstellung

In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird die Rechnungslegungsumstellung sowohl von Wissenschaftlern als auch von betroffenen Unternehmensangehörigen und ihren externen Beratern als größeres, umfangreiches, komplexes, globales Projekt definiert.³⁷

Es ist der Hauptgrund für die Rechnungslegungsumstellung, dem Misstrauen der ausländischen Aktionäre gegenüber Jahresabschlüssen auf Basis der nationalen Vorschriften zu begegnen.³⁸ Mit der Umstellung auf internationalen Standards nimmt die Bereitschaft zu, die sich an den Unternehmensfinanzierungen beteiligt. Die wichtigen Ziele der Rechnungslegungsumstellung sind dementsprechend die Verbreiterung und Internationalisierung der Investorenbasis und die Schaffung von vergleichbaren Abschlüssen auf internationaler Ebene und in Bezug auf Wettbewerber der Branche oder des Börsensegments.³⁹

Bei den Abschlüssen auf Basis der internationalen Standards stehen die Übersichtlichkeit und die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Geschäftsvorfälle im Vordergrund. Durch die Informationen im Anhang macht die straffere Darstellung der Abschlüsse auf Basis der internationalen Standards den Abschluss transparenter im Vergleich zu dem Abschluss auf Basis der nationalen Vorschriften.⁴⁰

³⁷ Vgl. Stahl, A. B.: Wechsel von HGB zu IAS/IFRS oder US-GAAP: Empirische Untersuchung der Umstellung von deutschen auf internationale Rechnungslegungsgrundsätze, hrsg. von Wolfgang Becker und Jürgen Weber, 1. Auflage, Deutscher Universitätsverlag/GWV Fachverlage, Wiesbaden 2004, S. 61.

³⁸ Vgl. Auer, K. V. : Die Umstellung der Rechnungslegung auf IAS/US-GAAP: Erfahrungsberichte, hrsg. von Kurt V. Auer, 2. aktualisierte Auflage, Wirtschaftsverlag Ueberreuter, Frankfurt/Wien 2001, S. 14.

³⁹ Vgl. Stahl, A. B.: a.a.O., S. 114.

⁴⁰ Vgl. Baum, M.: Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IAS/IFRS, Grin Verlag, 2003, S. 34.

Wie den Aktionären werden den Gläubigern durch die transparente Informationsvermittlung von nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellten Jahresabschlüssen die umfangreicheren Entscheidungsgrundlagen für ihre Kapitalallokationen zur Verfügung gestellt.⁴¹

Neben den investor- und gläubigerbezogenen Gründen gehören die Steigerung des Bekanntheitsgrades der Marken und Produkte des Unternehmens, die Verbesserung der Kooperation mit internationalen Geschäftspartnern, der Erwerb von Auslandsbeteiligungen, die Erleichterung der Personalrekrutierung im Ausland, die Einführung von wertorientierten Steuerungssystemen und die Integration von internem und externem Rechnungswesen zu den strategischen bzw. unternehmensbezogenen Gründen für die Rechnungslegungsumstellung.⁴²

3.2 Planung der Umstellung

Nachdem die Entscheidung zur Umstellung der Rechnungslegung auf IFRS von der Unternehmensleitung getroffen wurde, ist die Umstellung im Rahmen eines Projektes zu planen. Aus dem Oberziel der Rechnungslegungsumstellung, d.h. Veröffentlichung des ersten nach IFRS erstellten Jahresabschlusses, ist anhand des Projektplans die Ausführung des Umstellungsprojektes zu organisieren. Weil die Umstellungsprojekte sehr komplex sind, empfiehlt es sich, die Teilziele aus dem Oberziel abzuleiten.⁴³

Die Teile der Projektplanung für die Umstellung besteht aus sachlicher Planung, zeitlicher Planung, personeller Planung und budgetmäßiger Planung. Die sachliche Planung umfasst die vorläufige Abweichungsanalyse zwischen IFRS und türkischem Steuergesetz sowie die Bedarfsfeststellung. Die vorläufige Abweichungsanalyse ist die Gegenüberstellung der derzeitigen Bilanzposten nach

⁴¹ Vgl. Auer, K. V.: a.a.O., S. 19.

⁴² Vgl. Höpfner, B.: Umstellung von HGB auf IAS/IFRS: Was ändert sich im Controlling?, VDM Verlag Dr. Müller, Saarbrücken 2006, S. 40.

⁴³ Vgl. Stahl, A. B.: a.a.O., S. 72f.

türkischem Steuergesetz zu den zukünftigen Bilanzposten nach IFRS. Die Bedarfsfeststellung beinhaltet den notwendigen internen und externen Datenbedarf.⁴⁴

Was wann in welcher Abfolge durchgeführt werden soll, wird in der zeitlichen Planung festgestellt. Die erste Berichtsperiode hat große Bedeutung für den Zeitplan, denn der Zeitpunkt der ersten Berichtsperiode ermittelt, wann die Umstellung auf IFRS vorgenommen wird.⁴⁵

In der personellen Planung werden die zugehörigen Mitarbeiter in der nötigen Menge und mit der notwendigen Qualifikation den Aufgaben des Projektes zugeordnet, um eine termingerechte Projektabwicklung vorzunehmen.⁴⁶ Ein Teil der personellen Planung ist die Mitarbeiterschulung. Bevor eine umfassende Planung des Gesamtprojekts erfolgen kann, ist das vorhandene Know-how der Mitarbeiter festzustellen und durch fachliche Schulungen um das fehlende Know-how zu ergänzen.⁴⁷

In der Budgetplanung wird die realistische Schätzung der zu budgetierenden Kosten ausgehend vom Projektplan durchgeführt. Dabei wird auf die gegenseitige Abhängigkeit zwischen Projektkosten und Projektdauer geachtet. Zu den Kosten einer erstmaligen Umstellung werden z.B. die Personalkosten für die Mitarbeiter und die externen Berater, die Kosten für die Schulung der Mitarbeiter, die Kosten für die Anpassung vorhandener EDV-Systeme bzw. für die Anwendung neuer EDV-Systeme gezählt.⁴⁸

3.3 Erstmalige Anwendung der IFRS gemäß IFRS 1

Die erstmalige Anwendung der IFRS ist in der IFRS 1 geregelt. Das IASB hat am 19. Juni 2003 den Standard IFRS 1 veröffentlicht, der die seit 1998 geltende Interpretation SIC 8 ersetzt. Dieser Standard weist die Reaktion des Boards auf die

⁴⁴ Vgl. Baum, M.: a.a.O., S. 45ff.

⁴⁵ Vgl. Höpfner, B.: a.a.O., S. 43.

⁴⁶ Vgl. Cordes, D.: Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IAS, Grin Verlag, 2003, S. 17.

⁴⁷ Vgl. Baum, M.: a.a.O., S. 43.

⁴⁸ Vgl. Stahl, A. B.: a.a.O., S. 73.

IFRS-Umstellungen im Zuge der IAS-Verordnung hin.⁴⁹ Im Folgenden wird zunächst der Anwendungsbereich von IFRS 1 erläutert, und dann werden der Zeitraum für die Umstellung auf IFRS, die Grundprinzip der Umstellung gemäß IFRS 1 und die optionalen sowie verpflichtenden Ausnahmen der IFRS 1 erklärt.

3.3.1 Anwendungsbereich von IFRS 1

Der Standard IFRS 1 ist von allen Unternehmen anzuwenden, die ihren ersten IFRS-Abschluss für ein Geschäftsjahr aufstellen, das am oder nach dem 01.01.2004 beginnt. Die Erstanwender sind nach IFRS 1.3 die Unternehmen, deren Abschlüsse erstmalig die ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung hinsichtlich der Übereinstimmung mit sämtlichen IFRS umfassen.⁵⁰ Die Abgabe einer Übereinstimmungserklärung ist also das entscheidende Kriterium, ob IFRS 1 anzuwenden ist oder nicht. Deshalb ist IFRS 1 auch von den bereits nach IFRS bilanzierenden Unternehmen anzuwenden, wenn ihre bisherigen Abschlüsse keine Übereinstimmungsaussagen enthielten oder wenn in den Abschlüssen nur auf eine teilweise Übereinstimmung mit IFRS hingewiesen wurde oder wenn die Abschlüsse nicht veröffentlicht wurde.⁵¹

3.3.2 Zeitraum für die Umstellung auf IFRS

Der Umstellungszeitraum von den vorherigen Rechnungslegungsvorschriften auf IFRS beinhaltet die Vergleichsperiode und die Berichtsperiode.⁵² Die folgende Abbildung zeigt den Zeitraum für die Umstellung auf IFRS:

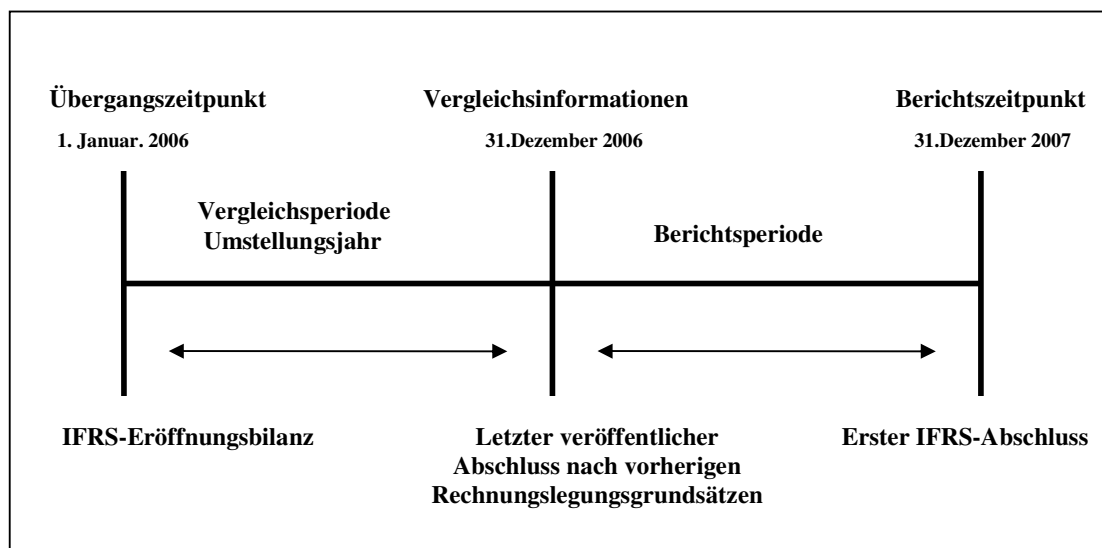
⁴⁹ Vgl. Wolz, M.: Grundzüge der internationalen Rechnungslegung nach IFRS: Umstellung einer Rechnungslegung von HGB auf IFRS, Verlag Franz Vahlen, München 2005, S. 28.

⁵⁰ Vgl. Pellens, B., Fülber, R. U., Gassen, J.: Internationale Rechnungslegung: IFRS/IAS mit Beispielen und Fallstudie, 5. überarbeitete und erweiterte Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2004, S. 725.

⁵¹ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 29.

⁵² Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 330.

Abbildung 2: Zeitraum für die IFRS-Umstellung



Quelle: Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: International Financial Reporting Standards: Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB, S. 269.

Nach dieser Abbildung beginnt der Umstellungszeitraum mit dem Zeitpunkt des Übergangs auf die IFRS, in dem eine IFRS-Eröffnungsbilanz zu erstellen und die Vergleichsinformationen zwischen den Ergebnissen des Abschlusses nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen und den IFRS zusammen mit dem späteren ersten IFRS-Abschluss zu veröffentlichen sind. Nach dem ersten Jahr wird der letzte Jahresabschluss nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen erstellt. Am Ende des zweiten Jahres endet der Umstellungszeitraum mit dem ersten IFRS-Abschluss.⁵³

3.3.3 Grundprinzip der Umstellung gemäß IFRS 1

Nach IFRS 1.7 sind grundsätzlich sämtliche IFRS retrospektiv anzuwenden, die am Abschlussstichtag des ersten IFRS-Abschlusses gelten. Dementsprechend ist die Eröffnungsbilanz, die den Ausgangspunkt der weiteren Berichterstattung darstellt, so aufzustellen, als ob schon immer nach den aktuellen IFRS bilanziert worden wäre. Im Rahmen der retrospektiven Anwendung der aktuell gültigen IFRS werden bei der Aufstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz die Vermögenswerte und die Schulden bis zu

⁵³ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 330.

ihrer erstmaligen Erfassung zurückverfolgt.⁵⁴ Deshalb muss man bei der IFRS-Eröffnungsbilanz die folgenden Anpassungen vornehmen:⁵⁵

- Alle Vermögenswerte und Schulden, deren Ansatz nach IFRS verlangt, sind anzusetzen; z.B. *Pensionsrückstellungen im Rahmen von IAS 19, aktive und passive latente Steuer im Rahmen von IAS 12, derivative Finanzinstrumente im Rahmen von IAS 39, die im Rahmen von IAS 37 zu bildenden Rückstellungen usw.*
- Vermögenswerte und Schulden, die nicht nach IFRS anzusetzen sind, müssen entfernt werden; z.B. *die Forschungsausgaben, die Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung, die Ausgaben für die Aus- und Weiterbildung, die Ausgaben für die Werbekampagnen usw.*
- Umgliederung von Vermögenswerten und Schulden, wenn deren Ausweis nicht mit IFRS übereinstimmt; z.B. *die langfristige Vermögenswerte, die innerhalb Anlagevermögen als zur Veräußerung gehalten werden, sind in der Bilanz getrennt von anderen Vermögenswerten darzustellen, die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind nicht in Sachanlagevermögen, sondern in der Bilanz getrennt auszuweisen usw.*
- Bewertung der Vermögenswerte und Schulden nach IFRS; z.B. *die Berechnung der Pensionsrückstellungen durch Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung, die Bewertung der Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung (LuL) mit den fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode, die Bewertung der Finanzinstrumente im Rahmen von IAS 39, die Bewertung der Rückstellungen im Rahmen von IAS 37, die Wertminderung und die Neubewertungsmethode für die Sachanlagevermögen und die immateriellen Vermögenswerte, die*

⁵⁴ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 727.

⁵⁵ Vgl. Ökten, R., Kaval, H., Karapınar, A.: Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları (TMS - TFRS), Gazi Kitabevi, Ankara 2007, S. 621ff.

Bewertung der Beteiligungen nach der Equity-Methode im Konzernabschluss usw.

Die Differenzen, die sich aus den Unterschieden in Ansatz und Bewertung nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen und nach den IFRS ergeben, sind erfolgsneutral mit den Gewinnrücklagen oder gegebenenfalls mit einer anderen Eigenkapitalposten zu verrechnen.⁵⁶

3.3.4 Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung der IFRS

In der Praxis kann die retrospektive Anwendung der IFRS in manchen Fällen zu Problemen führen. Außerdem können weitere Schwierigkeiten bestehen, die eine retrospektive Anwendung der IFRS unwirtschaftlich erscheinen lassen. Für diese Fälle gibt es die optionalen Ausnahmen und die verpflichtenden Ausnahmen in IFRS 1.⁵⁷

3.3.4.1 Optionale Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung

Ein Unternehmen kann die optionalen Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung nach seinen Bedürfnissen einzeln oder in beliebiger Kombination wahrnehmen.⁵⁸ Im Folgenden werden die optionalen Ausnahmen erläutert, die große Bedeutung in der Praxis haben.

3.3.4.1.1 Beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als Ersatz für Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

Diese optionale Ausnahme betrifft das Sachanlagevermögen nach IAS 16, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien nach IAS 40, die nach Anschaffungskostenmodell bewertet werden, und die immateriellen Vermögenswerte,

⁵⁶ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 270.

⁵⁷ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 333.

⁵⁸ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 31.

welche die Kriterien für die Anwendung der Neubewertungsmethode des IAS 38 erfüllen.⁵⁹

Die retrospektive Anwendung der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten nach IAS 16, IAS 40 und IAS 38 erfordert, dass erstmaliger Anwender die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für betroffene Vermögenswerte bestimmt und diese Kosten nach IFRS fortschreibt. Weil für diese Vorgehensweise die hohe Datenbeschaffungsaufwand erforderlich ist, darf alternativ gemäß IFRS 1.16 der beizulegende Zeitwert als Wertansatz für betroffene Vermögenswerte herangezogen und als neue Bemessungsgrundlage für die folgenden Abschreibungen verwendet werden.⁶⁰ Ein erstmaliger Anwender darf eine nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommene Neubewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten ansetzen, wenn die Neubewertung vergleichbar mit dem beizulegenden Zeitwert oder den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nach IFRS vergleichbar ist.⁶¹

Der Erstanwender entscheidet sich einzeln für jeden Vermögenswert, ob diese optionale Ausnahme in Anspruch genommen wird. Mit dieser optionalen Ausnahme entsteht die Gelegenheit, die betroffenen Vermögenswerte einmalig mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten und gegebenenfalls stille Reserven aufzudecken, ohne in der Folgebewertung an die Anwendung der Neubewertungsmethode gebunden zu sein.⁶²

3.3.4.1.2 Klassifikation der früher angesetzten Finanzinstrumente

Mit der IAS 39 erlaubt IFRS 1.25A den Erstanwendern, die Finanzinstrumente im Übergangszeitpunkt als *ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert folgebewerten* einzustufen.⁶³ Mit dieser Ausnahme werden die Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert folgebewertet und ihre Wertänderungen erfolgswirksam

⁵⁹ Vgl. Akdoğan, N.: Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi, in: Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 8, Sayı 1, Mart 2006, S. 15.

⁶⁰ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 33.

⁶¹ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 734.

⁶² Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 33.

⁶³ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 737.

erfasst, auch wenn diese Finanzinstrumente nicht als *zu Handels- bzw. Spekulationszwecken gehalten* klassifiziert werden darf.

3.3.4.1.3 Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen

Wenn Tochterunternehmen, assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen zeitlich nach dem Mutterunternehmen erstmaliger Anwender werden, können Tochterunternehmen, assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen im Rahmen von dieser optionalen Ausnahme die Werte beibehalten, die für Zwecke des Konzernabschlusses des Mutterunternehmens ermittelt werden.⁶⁴

Wenn Tochterunternehmen, assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen zeitlich vor dem Mutterunternehmen erstmaliger Anwender geworden sind, muss gemäß IFRS 1.25 das Mutterunternehmen die Werte der Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen übernehmen.⁶⁵

3.3.4.2 Zwingende Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung

Im Folgenden werden die zwingenden Ausnahmen von der retrospektiven Anwendung erläutert, die große Bedeutung in der Praxis haben.

3.3.4.2.1 Schätzungen

Gemäß IFRS 1.31 sind die Schätzungen aus der nationalen Bilanz in die IFRS-Eröffnungsbilanz zu übernehmen, sofern es keine objektiven Hinweise auf wesentliche Fehler gibt. Die unterschiedlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden müssen auch berücksichtigt werden. Wenn neue Informationen über die Schätzungen zwischen dem Übergangs- und dem Berichtszeitpunkt erhalten werden, dann sind gemäß IFRS 1.32 diese Informationen wie nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag zu behandeln. Zum Übergangszeitpunkt sind auch Schätzungen nach

⁶⁴ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 274.

⁶⁵ Vgl. Örten, R., Kaval, H., Karapinar, A.: a.a.O., S. 625.

IFRS durchzuführen, die nach den nationalen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht beschrieben waren.⁶⁶

3.3.4.2.2 Zum Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte

Die Vorschriften für die zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerte sind in IFRS 5 geregelt. Nach IFRS 5 sind die zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerte in der Bilanz getrennt auszuweisen und mit dem niedrigeren Wert aus dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten und dem Buchwert zu bewerten.⁶⁷

Die Unternehmen, die vor dem 01.01.2005 auf IFRS umstellen, müssen nach IFRS 1.34B die Übergangsbestimmungen von IFRS 5 beachten. Diese sehen vor, dass der Standard IFRS 5 prospektiv ab 01.01.2005 anzuwenden ist. Eine vorzeitige Anwendung ist auch möglich, sofern die dafür notwendigen Informationen zur Verfügung stehen. Die Unternehmen, die nach dem 01.01.2005 auf IFRS umstellen, müssen den IFRS 5 immer retrospektiv anwenden.⁶⁸

3.4 Umstellung der Bilanz

In diesem Abschnitt wird die Bilanzierung der jeweiligen Bilanzposten sowohl nach IFRS als auch nach türkischem Steuergesetz erläutert.

3.4.1 Flüssige Mittel

Im Folgenden wird die Bilanzierung der flüssigen Mittel nach IFRS und türkischem Steuergesetz behandelt.

3.4.1.1 Bilanzierung der flüssigen Mittel nach IFRS

Die Kasse, Schecks werden mit Nominalwert bewertet. Die Bankguthaben sind mit dem Buchwert zu bewerten. Bei fälligen Bankguthaben werden die bis zum Stichtag

⁶⁶ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 35.

⁶⁷ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 359ff.

⁶⁸ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 277.

berechneten Zinserträge in die Bankguthaben addiert.⁶⁹ Da allgemein die Schecks mit kürzerer Fälligkeit auszustellen und bei Sicht bezahlbar sind, gibt es keine Diskontierung für die Schecks in IFRS.

3.4.1.2 Bilanzierung der flüssigen Mittel nach dem türkischen Steuergesetz

Die Kasse, Schecks werden mit Nominalwert bewertet.⁷⁰ Die Bankguthaben sind mit dem Buchwert zu bewerten. Bei fälligen Bankguthaben werden die bis zum Stichtag berechneten Zinserträge in die Bankguthaben addiert.⁷¹ Für die fälligen erhaltenen und ausgestellten Schecks geht es nach TStVG um keine Diskontierung.⁷²

3.4.2 Wertpapiere

Die Wertpapiere werden im Rahmen IAS 39.9 unter dem Begriff des finanziellen Vermögenswertes zusammengefasst. Deshalb ist es zu prüfen, in welche Kategorie die Wertpapiere zugeordnet werden.⁷³

Die finanziellen Vermögenswerte werden in vier Kategorien eingeteilt:

- *zu Handels- bzw. Spekulationszwecken gehalten*; die zu Handels- bzw. Spekulationszwecken gehaltenen finanziellen Vermögenswerte werden mit der Absicht der kurzfristigen Weiterveräußerung, d.h. zum Zweck der Gewinnerzielung aus kurzfristigen Preisschwankungen, erworben.⁷⁴ Dazu gehören zum Beispiel die Aktien und die festverzinslichen Wertpapiere.⁷⁵
- *bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen*; die bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen sind finanzielle

⁶⁹ Vgl. Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A.: a.a.O., S. 630ff.

⁷⁰ Vgl. TStVG mit Gesetz Nr. 213, Art. 284.

⁷¹ Vgl. TStVG mit Gesetz Nr. 213, Art. 281.

⁷² Vgl. Sumer, H.: Bilanzierung, 2. erweiterte Auflage, İstanbul 2006, S. 32.

⁷³ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 97.

⁷⁴ Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: IAS/IFRS Kommentar, 2. Auflage, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg 2004, S. 1151. / Vgl. http://www-bior.wiwi.uni-kl.de/rewe/Studium/Seminare/Grundlagenseminare/WS_05_06/Dokumente/06_AbuSamra_Finanzinstrumente.pdf, 14.09.2007.

⁷⁵ Vgl. http://www-bior.wiwi.uni-kl.de/rewe/Studium/Seminare/Grundlagenseminare/WS_05_06/Dokumente/06_AbuSamra_Finanzinstrumente.pdf, 14.09.2007.

Vermögenswerte mit festen bestimmbaren Zahlungen und einer festen Laufzeit. Das Unternehmen hält diese finanziellen Vermögenswerte mit der festen Absicht und Fähigkeit bis zur Endfälligkeit.⁷⁶ Da die Endfälligkeit den Aktien fehlt, können sie hier nicht eingeordnet.⁷⁷

- *Darlehen und Forderungen*; die Darlehen und Forderungen sind originäre und erworbene finanzielle Vermögenswerte mit festen oder bestimmbaren Zahlungen, die nicht auf einem aktiven Markt notiert sind.⁷⁸ Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen an Kreditinstitute und Forderungen an Kunden sind Beispiele für Darlehen und Forderungen.⁷⁹
- *Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte*; die zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerte sind alle finanzielle Vermögenswerte, die nicht in eine der anderen drei Kategorien eingeteilt wurden.⁸⁰ Die Aktien und Anleihen von Investmentfonds werden zum Beispiel als zur Veräußerung verfügbar klassifiziert, sofern sie nicht als zum Handelszweck gehalten kategorisiert werden.⁸¹

Im Rahmen der Wertpapiere werden zunächst die Aktien, dann die Anleihen erläutert.

3.4.2.1 Aktien

Im Folgenden wird die Bilanzierung der Aktien nach IFRS und türkischem Steuergesetz behandelt.

⁷⁶ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 302.

⁷⁷ Vgl. Coenenberg, A. G.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2005, S. 244.

⁷⁸ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 143.

⁷⁹ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 244.

⁸⁰ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 494.

⁸¹ Vgl. http://www-bior.wiwi.uni-kl.de/rewe/Studium/Seminare/Grundlagenseminare/WS_05_06/Dokumente/06_AbuSamra_Finanzinstrumente.pdf, 14.09.2007.

3.4.2.1.1 Bilanzierung der Aktien nach IFRS

Die Aktien werden basierend auf den im Abschnitt 3.4.2 genannten Erläuterungen als zum Handelszweck gehalten oder als zur Veräußerung verfügbar klassifiziert. Die als zum Handelszweck gehalten oder als zur Veräußerung verfügbar klassifizierten Aktien werden bei der Erstbewertung zum beizulegenden Zeitwert, tatsächlich zu Anschaffungskosten, bewertet.⁸² Bei erstmaligem Ansatz kann man nach IAS 39.AG64 davon ausgehen, dass die Anschaffungskosten bzw. der Wert der gegebenen Gegenleistung dem beizulegenden Zeitwert entsprechen.⁸³ Die Transaktions- und sonstige Anschaffungsnebenkosten sind nach IAS 39.43 nicht bei den als zum Handelszweck gehalten klassifizierten Aktien anzusetzen, sondern sie werden direkt als Aufwand erfasst.⁸⁴ Dagegen werden die Transaktions- und Anschaffungsnebenkosten bei den als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Aktien zunächst aktiviert und dann bei dem Abgang der Aktien erfolgswirksam erfasst.⁸⁵

In der Folgebewertung werden die Aktien mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet, die als zum Handelszweck gehaltener finanzieller Vermögenswert ausgewiesen werden. Die Wertänderungen sind nach IAS 39.55a direkt ergebniswirksam zu erfassen. Die als zur Veräußerung verfügbar klassifizierten Aktien werden bei der Folgebewertung mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet. Die Wertänderungen werden zunächst ins Eigenkapital eingestellt, und dann bei der Ausbuchung werden nach IAS 39.55b die im Eigenkapital verbuchten Bewertungsgewinne oder Bewertungsverluste über die Gewinn- und Verlustrechnung aufgelöst.⁸⁶

Nach IAS 39.58 sind alle finanziellen Vermögenswerte, außer der als zum Handels- bzw. Spekulationszweck gehalten klassifizierten Finanzvermögenswerte, zu jedem Bilanzstichtag einzeln oder in Gruppen daraufhin zu untersuchen, ob es objektive Anhaltspunkte für eine Wertminderung gibt. Ein objektiver Anhaltspunkt ist das

⁸² Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: a.a.O., S. 1152ff.

⁸³ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 247.

⁸⁴ Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: a.a.O., S. 1152.

⁸⁵ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 249.

⁸⁶ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 210. / Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 249.

Ergebnis von einem Ereignis, das nach dem Ansatz des Vermögenswerts stattgefunden hat und das zu einer verlässlich messbaren Änderung der erwarteten künftigen Zahlungsströme führt (zum Beispiel ein eröffnetes Insolvenzverfahren).⁸⁷ Bei den Aktien, die als zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte klassifiziert sind, ist eine Wertminderung anzunehmen, wenn klare Hinweise für eine dauerhafte und deutliche Wertminderung vorliegen. In einem solchen Fall sind nach IAS 39.67 die kumulierten Minderungen des beizulegenden Zeitwertes vom Eigenkapital in die Gewinn- und Verlustrechnung der betreffenden Periode zu überführen.⁸⁸ Wenn der Grund für die Wertminderung entfallen ist, ist nach IAS 39.69 die Wertaufholung Gewinn- und Verlustneutral vorzunehmen.⁸⁹

3.4.2.1.2 Bilanzierung der Aktien nach dem türkischen Steuergesetz

In TStVG gibt es keine Klassifikation für die Aktien wie in IFRS. Bei der Erstbewertung und Folgebewertung werden nach TStVG Art. 279 die Aktien zu den Anschaffungskosten bewertet.⁹⁰ Die Transaktionskosten werden nicht in die Anschaffungskosten der Wertpapiere einbezogen.⁹¹ Diese werden als Aufwand erfasst. Die Wertminderung und Wertaufholung sind nicht zulässig.⁹²

3.4.2.2 Anleihen

Im Folgenden werden die Bilanzierung der Anleihen nach IFRS und türkischem Steuergesetz behandelt.

3.4.2.2.1 Bilanzierung der Anleihen nach IFRS

Hinsichtlich der im Abschnitt 3.4.2 genannten Kategorien werden die Anleihen nach IAS 39 als zu Handels- bzw. Spekulationszweck gehalten, zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte oder bis zur Endfälligkeit zu haltende

⁸⁷ Vgl. Pellens, B., Fülber, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 507.

⁸⁸ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 211.

⁸⁹ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 249.

⁹⁰ Vgl. Ürel, G.: Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 2. Baskı genişletilmiş ve güncelleştirilmiş, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, S. 535.

⁹¹ Vgl. Atila, Ö.: Menkul Kıymetlerin Değerlemesi, in: Vergi Dünyası, Yıl 26, Sayı 304, Aralık 2006, S. 120.

⁹² Vgl. Sevilengül, O.: Genel Muhasebe, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2005, S. 202ff.

Finanzinvestitionen klassifiziert. Unabhängig davon, in welche Kategorien die Anleihen eingeteilt sind, werden nach IAS 39.43 die Anleihen bei der Erstbewertung zum beizulegenden Zeitwert, tatsächlich zu Anschaffungskosten bewertet.⁹³ Bei den Anleihen, die als zur Veräußerung verfügbar und als bis zur Endfälligkeit zu haltend klassifiziert sind, werden die Transaktions- und Anschaffungsnebenkosten werden aktiviert und über die Laufzeit mit Hilfe der Effektivzinsmethode erfolgswirksam verteilt.⁹⁴ Dagegen werden die Transaktions- und Anschaffungsnebenkosten bei den als zum Handelszweck gehalten klassifizierten Anleihen aufwandswirksam gebucht.⁹⁵

In der Folgebewertung werden die Anleihen, die in die Kategorie der bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestitionen zugeordnet sind, zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet. Die fortgeführten Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswerts bezeichnen nach IAS 39.9 den Betrag des erstmaligen Ansatzes, abzüglich etwaiger Tilgungen sowie zuzüglich bzw. abzüglich der kumulierten Amortisation eines Agios oder Disagios unter Anwendung der Effektivzinsmethode. Die Minderungen für Wertminderungen oder Uneinbringlichkeit sind auch zu berücksichtigen.⁹⁶ Bei der Anwendung der Effektivzinsmethode ist zuerst der Effektivzins zu bestimmen, der unter Einbeziehung der Anfangsauszahlungen sowie unter Beachtung von Nominalzins, Disagio zu einem Barwert von null führt. Dann sind aus den Anschaffungskosten (d.h. nicht Nominalbetrag, sondern Summe nach Disagio), der effektiven Verzinsung und den tatsächlichen Zahlungseingängen die amortisierten Anschaffungskosten zu berechnen.⁹⁷ Die Zinserträge, die durch die Amortisation von Disagios auftreten, sind erfolgswirksam zu erfassen.⁹⁸ Wenn es sich um dauerhafte Wertminderung handelt, ist nach IAS 39.63 die Wertminderung für die als bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestition klassifizierten Anleihen sofort erfolgswirksam vorzunehmen.⁹⁹ Bei

⁹³ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 488.

⁹⁴ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 248f.

⁹⁵ Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: a.a.O., S. 1152.

⁹⁶ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 302.

⁹⁷ Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: a.a.O., S. 1134f.

⁹⁸ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 248.

⁹⁹ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 310.

dem Wegfall des Grundes für die Wertminderung wird nach IAS 39.65 der Wertminderungsaufwand der Vorperiode durch die Ertragsbuchung in der laufenden Periode rückgängig gemacht. Der Vermögenswert ist auf den Betrag ergebniswirksam wieder zuzuschreiben, der den fortgeführten Anschaffungskosten ohne Wertminderung entspricht.¹⁰⁰

Bei den Anleihen, die zu der Kategorie der zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerte gehören, erfolgt die Folgebewertung mit dem beizulegenden Zeitwert. Die Wertänderungen werden zuerst direkt in Eigenkapital erfasst, und beim Abgang der Anleihen wird die im Eigenkapital gebuchte kumulierte Wertänderung über die Gewinn- und Verlustrechnung aufgelöst. Die Zinsänderungen, die durch die Amortisation von Disagios auftreten, sind ergebniswirksam zu erfassen.¹⁰¹ Wenn es um die Wertminderung geht, sind nach IAS 39.67 die kumulierten Minderungen des beizulegenden Zeitwertes vom Eigenkapital in die Gewinn- und Verlustrechnung der betreffenden Periode zu übertragen.¹⁰² Nach IAS 39.70 ist das ergebniswirksame Rückgängigmachen der Wertminderung, d.h. die ergebniswirksame Wertaufholung, möglich.¹⁰³

Analog zum Vorgehen bei den in Kategorie der zum Handelszweck gehaltenen finanziellen Vermögenswerte eingeteilten Aktien werden die in Kategorie der zum Handelszweck gehaltenen Finanzinstrumente vorliegenden Anleihen auch mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet und die Wertänderungen werden erfolgswirksam behandelt.

3.4.2.2.2 Bilanzierung der Anleihen nach dem türkischen Steuergesetz

Die Anleihen werden in der Erstbewertung mit den Anschaffungskosten bewertet. Die Transaktionskosten werden als Aufwand gebucht.¹⁰⁴ In der Folgebewertung werden nach TStVG Art. 279 die Anleihen mit dem Marktwert, d.h. mit dem beizulegenden Zeitwert, bewertet. Die Wertänderungen werden erfolgswirksam

¹⁰⁰ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 509.

¹⁰¹ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 249.

¹⁰² Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 211.

¹⁰³ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 510.

¹⁰⁴ Vgl. Sevilengül, O.: a.a.O., S. 215.

erfasst. Wenn es keinen Marktwert gibt oder der Marktwert nicht zuverlässig ermittelt wird, dann sind die Anleihen mit den Anschaffungskosten zuzüglich der Zinserträge der Periode zu bewerten.¹⁰⁵

3.4.3 Forderungen

Im Folgenden wird die Bilanzierung der Forderungen nach IFRS und türkischem Steuergesetz behandelt.

3.4.3.1 Bilanzierung der Forderungen nach IFRS

Bei dem erstmaligen Ansatz sind die Forderungen nach IAS 39.43 mit dem beizulegenden Zeitwert, tatsächlich mit den Anschaffungskosten, in die Transaktionskosten einbezogen werden.¹⁰⁶

In der Folgebewertung werden nach IAS 39.46 die Forderungen zu den fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet.¹⁰⁷ Die Abzinsung von unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Forderungen ist nach den IFRS sachgerecht.¹⁰⁸ Nach IAS 18.11 entsprechen die Umsatzerlöse dem Betrag der erhaltenen Zahlungsmittel. Wenn sich jedoch der Zufluss der Zahlungsmittel zeitlich verzögert, d.h. es sich um Verkauf auf Ziel handelt, kann der Barzahlungswert der Umsatzerlöse unter dem Nominalwert der erhaltenen Zahlungsmittel liegen. In einem solchen Fall stellt die Differenz zwischen dem Barzahlungswert und dem Nominalwert der Umsatzerlöse den Zinsertrag dar.¹⁰⁹ Deshalb wird die Abzinsung auch für fällige Kundenforderungen neben den Besitzwechseln vorgesehen.¹¹⁰

¹⁰⁵ Vgl. Küçük, M.: Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2005, S. 38f.

¹⁰⁶ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 169.

¹⁰⁷ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 306.

¹⁰⁸ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 248.

¹⁰⁹ Vgl. Gökçen, G., Akgül, B. A., Çakıcı, C.: Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu), 1. Basım, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2006, S. 178.

¹¹⁰ Vgl. Gücenme, Ü.: Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatına Göre Envanter, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa 2006, S. 160.

Nach IAS 39.AG79 kann bei kurzfristigen Forderungen mangels Wesentlichkeit auf eine Abzinsung verzichtet.¹¹¹

Bei der Berechnung des abgezinsten Wertes der Forderungen wird zuerst der Effektivzins ermittelt. Dann werden mit diesem Effektivzins die Forderungen am Bilanzstichtag abgezinst. Der Effektivzins und der abgezinste Wert werden mit den folgenden Formeln gerechnet:¹¹²

i: Effektivzins

n: Dauer bis zur Endfälligkeitsdatum beim erstmaligen Ansatz der Forderung

t: Dauer bis zur Endfälligkeitsdatum am Bilanzstichtag

$$i = \left(\frac{\text{Anschaffungskosten der Forderung (bzw. Nominalwert der Umsatzerlöse)}}{\text{Barzahlungswert der Forderung (bzw. der Umsatzerlöse)}} \right)^{1/n} - 1$$

abgezinster Wert der Forderung: Anschaffungskosten der Forderung $\times (1+i)^{-t}$

Beim erstmaligen Ansatz der Forderungen werden Zinserträge zwischen dem Barzahlungswert und dem Nominalwert der Umsatzerlöse in das Konto *verzögerte Zinserträge* gebucht. Dann wird der Betrag im Konto *verzögerte Zinserträge* zeitlich als Zinsertrag erfolgswirksam aufgelöst und erfasst.¹¹³

Die Forderungen sind auf mögliche Wertminderung zu untersuchen. Dabei führen nach IAS 39.58f. objektive Bonitätsrisiken, Währungsrisiken, eröffnete Insolvenzverfahren etc. zu einer Wertminderung der einzelnen Forderung. Das allgemeine Ausfallrisiko der Forderungen, bei denen kein spezielles Ausfallrisiko (Wertminderung) festgestellt werden kann, ist durch Pauschalwertberichtigung zu berücksichtigen. Der pauschale Wertminderungsabschlag ist anhand der Erfahrungswerte der Vergangenheit zu bestimmen. Die Wertminderungen sind

¹¹¹ Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: a.a.O., S. 1141.

¹¹² Vgl. Marşap, B.: Finansal Bir varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi, in: Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 8, Sayı 3, Eylül 2006, S. 29.

¹¹³ Vgl. Akdoğan, N., Sevilengül, O.: Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2007, S. 120.

erfolgswirksam zu erfassen.¹¹⁴ Wenn der Grund für die Wertminderung entfällt, dann wird nach IAS 39.65 die erfolgswirksame Wertaufholung bis maximal zur Höhe der ursprünglichen fortgeführten Anschaffungskosten vorgenommen.¹¹⁵

3.4.3.2 Bilanzierung der Forderungen nach dem türkischen Steuergesetz

Die Kundenforderungen werden mit dem Forderungsbetrag eingebucht und die Zugangsbewertung der Besitzwechsel erfolgt mit dem Nominalwert des Wechsels.¹¹⁶ Die Transaktionskosten werden in den Forderungsbetrag addiert.¹¹⁷ Die Forderungen werden nach TStVG Art. 281 am Bilanzstichtag mit dem Buchwert bewertet. Die Besitzwechsel können auch gemäß TStVG Art. 281 am Bilanzstichtag wahlweise mit dem Tageswert bewertet werden. Das heißt, es geht um ein Wahlrecht für die Diskontierung von den Besitzwechseln.¹¹⁸ Dagegen gibt es keine Diskontierungsanwendung für die Kundenforderungen in TStVG. Allerdings müssen die Banken und Versicherungsgesellschaften die Diskontierung für die gesamten Forderungen einschließlich der Kundenforderungen berechnen.¹¹⁹ Das Wahlrecht für die Diskontierung der Besitzwechsel darf nicht teilweise angewendet. Deshalb muss das Unternehmen alle Besitzwechsel diskontieren.¹²⁰

Der Besitzwechsel wird mit der Zentralbank festgestellten Diskontsatz diskontiert, wenn es kein Zinssatz auf dem Wechsel gibt. Wenn der Zinssatz auf dem Wechsel steht, dann wird der Besitzwechsel mit diesem Zinssatz diskontiert.¹²¹ Der Diskontierungsbetrag für die Besitzwechsel wird mit der folgenden Formel berechnet:¹²²

¹¹⁴ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 77.

¹¹⁵ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 248.

¹¹⁶ Vgl. Marşap, B.: a.a.O., S. 22.

¹¹⁷ Vgl. Sevilengül, O.: a.a.O., S. 236.

¹¹⁸ Vgl. Gücenme, Ü.: a.a.O., S. 150.

¹¹⁹ Vgl. Ürel, G.: a.a.O., S. 559. und 565.

¹²⁰ Vgl. Yiğit, R.: Alacak ve Borçların Değerlemesi ile Bunlara İlişkin Reeskont Uygulaması, in: Vergi Dünyası, Yıl 26, Sayı 304, Aralık 2006, S. 34.

¹²¹ Vgl. Sumer, H.: a.a.O., S. 47.

¹²² Vgl. Ürel, G.: a.a.O., S. 563.

F: zu berechnender Diskontierungsbetrag

A: Nominalwert des Besitzwechsels

i: Zinssatz für die Diskontierung

n: Anzahl der Tage bis zur Endfälligkeitsdatum

$$F = A - [Ax360/360 + (i \times n)]$$

Bei der Buchung der Diskontierung wird am Bilanzstichtag der Diskontierungsbetrag als Zinsaufwendungen aus Diskontierung erfasst und am Anfang der nächsten Periode wird dieser Betrag als Zinserträge aus Diskontierung rückgängig gemacht.¹²³

Die durch gewerbsmäßigen Erwerb zustande gekommenen Forderungen gelten nach TStVG Art. 323 als zweifelhafte Forderungen, wenn im Gericht über diese Forderungen verhandelt oder zwangsvollstreckt wird, diese Forderungen trotz Protesterhebung oder schriftlicher Mahnung nicht bezahlt worden sind und sich eine gerichtliche Verfolgung wegen der geringen Höhe der Forderungsbeträge nicht rentiert.¹²⁴ Die zweifelte Forderungen können auch gemäß TStVG Art. 323 in Höhe des Tageswertes vom Bilanzstichtag mit der Wertberichtigung erfasst werden. Der erhaltene Teil der zweifelhaften Forderungen wird in derselben Periode als Ertrag erfasst. Die Forderungen, deren Einbringung nicht möglich ist, werden als wertlose Forderungen genannt. Diese Forderungen werden als Aufwand gebucht und ausgebucht.¹²⁵

3.4.4 Vorräte

Im Folgenden wird die Bilanzierung der Vorräte nach IFRS und türkischem Steuergesetz behandelt.

¹²³ Vgl. Sevilengül, O.: a.a.O., S. 263.

¹²⁴ Vgl. Sumer, H.: a.a.O., S. 40.

¹²⁵ Vgl. Gücenme, Ü.: a.a.O., S. 155ff.

3.4.4.1 Bilanzierung der Vorräte nach IFRS

Die Erstbewertung der Vorräte erfolgt zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.¹²⁶ Zu den Anschaffungskosten gehören nach IAS 2.11 der Kaufpreis, die Einfuhrzölle und die nicht erstattungsfähigen Steuern, die Transport- und Verbringungskosten sowie alle weiteren Kosten, die sich dem Anschaffungsvorgang direkt zurechnen lassen und dazu dienen, den Vorrat in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Skonti, Rabatte und Diskonte werden bei der Ermittlung der Anschaffungskosten abgezogen.¹²⁷ Die Herstellungskosten umfassen nach IAS 2.12 die Einzelkosten, die den Produktionseinheiten direkt zuzuordnen sind, zum Beispiel Materialeinzelkosten und Fertigungslöhne. Außerdem umfassen die Herstellungskosten zugerechnete fixe und variable Produktionsgemeinkosten, die bei der Bearbeitung anfallen.¹²⁸

Die Fremdkapitalkosten sind im Rahmen von IAS 23 nach der Benchmark-Methode oder nach der alternativ zulässigen Methode anzusetzen. Bei der Benchmark-Methode werden Fremdkapitalkosten in der Periode als Aufwand erfasst, in der sie angefallen sind. Nach der alternativ zulässigen Methode sind Fremdkapitalkosten, die direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswertes zugeordnet werden können, als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögenswertes zu aktivieren. Unter qualifizierten Vermögenswerten sind laut IAS 23.4 Vermögenswerte zu verstehen, die einen beträchtlichen Zeitraum erfordern, um sie in ihren gebrauchsfähigen bzw. verkaufsfähigen Zustand zu versetzen.¹²⁹ Es ist fraglich, ob die Vorräte die Definition des qualifizierten Vermögens hauptsächlich erfüllen können. IAS 23.6 weist, dass die routinemäßig in hohen Stückzahlen hergestellte Vorräte und verkaufs- oder betriebsfertig bezogene Vermögenswerte keine qualifizierten Vermögenswerte sind. Die Vorräte z.B. Produktionsanlagen, Schiffe, Brücke etc., die sich im Rahmen der periodenübergreifenden Auftragsfertigung befinden, sind dagegen

¹²⁶ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 72.

¹²⁷ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 26.

¹²⁸ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O. S. 74.

¹²⁹ Vgl. Baum, M.: a.a.O., S. 58.

qualifizierte Vermögenswerte. Diese werden jedoch nicht in IAS 2, sondern in IAS 11 geregelt.¹³⁰

Die Fremdwährungsdifferenzen werden nicht aktiviert. Die Kosten für freiwillige soziale Leistungen und die Kosten für betriebliche Altersversorgung werden aktiviert, sofern sie auf Herstellung bezogen sind.¹³¹

Die Aktivierung für die nicht herstellungsbezogenen allgemeinen Verwaltungskosten und die Vertriebskosten ist nach IAS 2.16 verboten.¹³² Die Lagerkosten werden nicht aktiviert, soweit sie nicht für notwendige Zwischenlager vor einer nachgelagerten Produktionsstufe anfallen.¹³³

Gemäß nach IAS 2.18 kann ein Unternehmen beim Erwerb von Vorräten Zahlungsziele in Anspruch nehmen. Wenn die Kaufvereinbarung effektiv ein Finanzierungselement beinhaltet, wird die Differenz zwischen dem Kaufpreis mit normalem Zahlungsziel und dem bezahlten Betrag über den Zeitraum des Zahlungsziels als Finanzierungsaufwendungen erfasst, sofern Vorräte kein qualifizierter Vermögenswert sind.¹³⁴

Man fasst in der folgenden Tabelle die Bestandteile der Herstellungskosten nach IFRS zusammen:

¹³⁰ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 335.

¹³¹ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: ebenda, S. 334 und 340.

¹³² Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 43.

¹³³ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 30.

¹³⁴ Vgl. Gökçen, G., Akgül, B. A., Çakıcı, C.: a.a.O., S. 57.

Abbildung 3: Bestandteile der Herstellungskosten für Vorräte nach IFRS

Bestandteile der Herstellungskosten	nach IFRS
Materialeinzelkosten Fertigungseinzelkosten Sondereinzelkosten der Fertigung	Gebot
Materialgemeinkosten Fertigungsgemeinkosten Planmäßige Abschreibungen	Gebot
Allgemeine Verwaltungskosten Sozialkosten Altersversorgung	Gebot, sofern herstellungsbezogen
Fremdkapitalkosten	Gebot, nur bei qualifizierten Vermögenswerten
Vertriebskosten	Verbot

Quelle: Vgl. <http://www.steuerlehre.rwth-aachen.de/pdf/IAS-IFRS.pdf>,
18.09.2007.

In der Erstbewertung können die Vorräte statt der Anschaffungs- oder Herstellungskostenrechnung auf Istkostenbasis mit der Standardkostenmethode oder mit der retrograden Methode als Bewertungsvereinfachungsverfahren bewertet, soweit die Ergebnisse den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nahe kommen. Bei der Standardkostenmethode werden nach IAS 2.21 die Vorräte mit Standardkosten, dh. Sollkosten eines Produkts, bewertet.¹³⁵ Bei der retrograden Methode wird für die Ermittlung der Kosten von dem Verkaufspreis eine angemessene prozentuale Bruttogewinnspanne abgezogen. Diese Methode wird nach IAS 2.22 besonders im Einzelhandel angewendet.¹³⁶

Die Vorräte, die nicht austauschbar sind, müssen nach IAS 2.23 mit ihren individuellen Kosten, d.h. mit der Einzelbewertung, bemessen werden. Im Fall einer Massenproduktion dürfen die Kosten wahlweise nach dem FIFO-Verfahren (First In First Out) oder dem Durchschnittsverfahren als Bewertungsvereinfachungsverfahren ermittelt. Das FIFO-Verfahren geht von der

¹³⁵ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 77.

¹³⁶ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 85.

Annahme aus, dass die zuerst angeschafften Vorräte zuerst verbraucht werden. Deshalb sind die zuletzt angeschafften Vorräte noch im Unternehmen und müssen bewertet werden. Bei dem Durchschnittsverfahren wird der Durchschnitt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ähnlicher Vermögensgegenstände ermittelt. Für gleichartige Güter des Vorratsvermögens müssen nach IAS 2.25 identische Bewertungsmethoden angewendet werden.¹³⁷

In der Folgebewertung werden die Vorräte gemäß IAS 2.9 mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert bewertet. Der Nettoveräußerungswert ist nach IAS 2.28 der geschätzte, im normalen Geschäftsgang erzielbare Verkaufserlös abzüglich der geschätzten noch anfallenden Kosten der Fertigstellung und des Vertriebs.¹³⁸ Wenn der Nettoveräußerungswert am Bilanzstichtag niedriger als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist, wird auf den niedrigen Wert abgeschrieben. Ein solcher Fall kann zum Beispiel durch Beschädigungen, Veralterungen, Rückgang der Verkaufspreise oder Erhöhung der Herstellungskosten auftreten.¹³⁹ Die Wertminderung auf den niedrigen Nettoveräußerungswert ist in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der die Vorräte abgewertet wurden.¹⁴⁰

Wenn der Grund für die Wertminderung auf den niedrigeren Nettoveräußerungswert in späteren Perioden entfällt, dann besteht nach IAS 2.33 ein Wertaufholungsgebot maximal bis zur Grenze der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten. Laut IAS 2.34 führt die Verbuchung der Wertaufholung zu einer Reduktion der Umsatzkosten bzw. des Materialaufwandes in der Periode der Wertaufholung.¹⁴¹

¹³⁷ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 76.

¹³⁸ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 72.

¹³⁹ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 345.

¹⁴⁰ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 78.

¹⁴¹ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 202.

3.4.4.2 Bilanzierung der Vorräte nach dem türkischen Steuergesetz

Die Vorräte werden in der Erstbewertung nach TStVG Art. 274 mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet. Die Anschaffungskosten bestehen aus dem Kaufpreis, den Transport- und Versicherungskosten, den Einfuhrzöllen, den Provisionen und sonstige weitere Kosten. Skonti, Rabatte werden von den Anschaffungskosten abgezogen.¹⁴² Nach TStVG Art. 275 gehören die Materialeinzelkosten, die Fertigungseinzelkosten, die Produktionsgemeinkosten zu Herstellungskosten. Die allgemeinen Verwaltungskosten können wahlweise in die Herstellungskosten einbezogen werden oder als Aufwand gebucht werden.¹⁴³

Wenn es sich um Zahlungsziel handelt, wird Differenz zwischen dem Kaufpreis mit normalem Zahlungsziel und dem bezahlten Betrag über den Zeitraum des Zahlungsziels in die Anschaffungskosten der Vorräte addiert.¹⁴⁴

Die Fremdkapitalkosten können wahlweise entweder in die Anschaffungskosten einbezogen werden oder als Aufwand erfasst werden. Dagegen sind die bis Datum des Eingangs der Waren in den Lagerbestand des Unternehmens entstehenden Fremdwährungsdifferenzen zu den Anschaffungskosten zu zählen. Es gibt ein Aktivierungswahlrecht für die Fremdwährungsdifferenzen der folgenden Perioden nach dem Eingang der Waren in den Lagerbestand. Sie können in der betreffenden Periode als Aufwand gebucht werden oder in den Anschaffungskosten einbezogen werden.¹⁴⁵

Die Lagerungskosten der Vorräte werden nicht aktiviert. Da die Pensionsrückstellung nach TStVG als gesetzlich nicht anerkannte Aufwendungen berücksichtigt bzw. akzeptiert werden, dürfen die betriebliche Altersversorgung nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.¹⁴⁶

¹⁴² Vgl. Küçük, M.: a.a.O., S. 81f.

¹⁴³ Vgl. Ürel, G.: a.a.O., S. 506.

¹⁴⁴ Vgl. Gücenme, Ü.: a.a.O., S. 184.

¹⁴⁵ Vgl. Erlass Nr. 238 des TStVG, 02.03.1995.

¹⁴⁶ Vgl. Ürel, G.: a.a.O., S. 492 und 508.

In TStVG gelten FIFO-Verfahren und Durchschnittsverfahren als Bewertungsmaßstäbe für die Vorräte.¹⁴⁷

Wenn es sich in der Folgebewertung um Wertminderung wegen Katastrophen, Veralterung, Beschädigung usw. handelt, werden die Vorräte gemäß TStVG Art. 278 mit ihrem Vergleichswert bewertet.¹⁴⁸ Außerdem wenn der Veräußerungspreis der Waren am Bilanzstichtag unter ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten um 10 % oder noch weiter gesunken ist, dann werden die Vorräte mit ihrem Vergleichswert bewertet.¹⁴⁹

3.4.5 Sachanlagevermögen

Im Folgenden wird die Bilanzierung der Sachanlagevermögen nach IFRS und türkischem Steuergesetz behandelt.

3.4.5.1 Bilanzierung der Sachanlagevermögen nach IFRS

Die Sachanlagevermögen werden nach IAS 16.15 in der Erstbewertung mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet. Die Anschaffungskosten einer Sachanlage umfassen den Kaufpreis einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähige Erwerbsteuer. Die Rabatte, Boni und Skonti sind davon abzuziehen.¹⁵⁰ Die folgende Tabelle zeigt die Bestandteile der Herstellungskosten:

¹⁴⁷ Vgl. Küçük, M.: a.a.O., S. 79.

¹⁴⁸ Vgl. Gücenme, Ü.: a.a.O., S. 185.

¹⁴⁹ Vgl. Akkaya, A.: Türkisches Gewinnermittlungsrecht: Eine bilanzrechtstheoretische Würdigung, 1. Auflage, Deutsche Universitätsverlag/GWV Fachverlage, Wiesbaden 2003, S. 305.

¹⁵⁰ Vgl. Baum, M.: a.a.O., S. 56.

Abbildung 4: Bestandteile der Herstellungskosten für Sachanlagen nach IFRS

Bestandteile der Herstellungskosten	nach IFRS
Materialeinzelkosten Fertigungseinzelkosten Sondereinzelkosten der Fertigung	Gebot
Materialgemeinkosten Fertigungsgemeinkosten Planmäßige Abschreibungen	Gebot
Aufwendungen für freiwillige soziale Einrichtungen und betriebliche Altersversorgung	Gebot, sofern herstellungsbezogen
Fremdkapitalkosten	Gebot, nur bei qualifizierten Vermögenswerten
geschätzte Kosten aus Verpflichtungen für Abbruchkosten/Wiederherstellungskosten des Standorts	Gebot, sofern eine Rückstellung nach IAS 37 dafür gebildet wurde
Vertriebskosten	Verbot

Quelle: Vgl. http://www.uni-due.de/imperia/md/content/rwpc/ernst_young.pdf, 20.09.2007.

Wie die Tabelle hinweist, sind die allgemeinen Verwaltungskosten grundsätzlich im Rahmen der IAS 16.19 nicht in den Herstellungskosten zu aktivieren. Eine Unterscheidung zwischen produktionsbezogen und nicht produktionsbezogenen Verwaltungskosten, wie es IAS 2 bei der Herstellungskostenermittlung der Vorräte vorsieht, ist nicht vorzunehmen.¹⁵¹

Zu den Anschaffungs- bzw Herstellungskosten einer Sachanlage gehören noch die direkt zurechenbaren Kosten, die zur Standortvorbereitung, Anlauf und Vorproduktion anfallen, um den Gegenstand in einem betriebsbereiten Zustand zu versetzen.¹⁵²

Nach IAS 16.16(c) werden die geschätzten Kosten aus Verpflichtungen für den Abbruch, das Abräumen und die Wiederherstellung des Standortes in den

¹⁵¹ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 286.

¹⁵² Vgl. http://www-bior.wiwi.uni-kl.de/rewe/Studium/Seminare/Grundlagenseminare/WS_05_06/Dokumente/04_Raykow_Sachanlagen.pdf, 20.09.2007.

Anschaffungs- und Herstellungskosten aktiviert, sofern sie gemäß IAS 37 als Rückstellung erfasst werden.¹⁵³

Wenn die nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Unternehmen im Zusammenhang mit einem bereits aktivierten Sachanlagevermögen entstehen, dann werden diese in Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert.¹⁵⁴

Handelt es sich wie Vorräte um einen qualifizierten Vermögenswert, werden die Fremdkapitalkosten in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlagen einbezogen.¹⁵⁵

Wenn es um die Zuwendungen der öffentlichen Hand bei dem Erwerb oder Herstellung des Sachanlagevermögens geht, ist auf IAS 20 zu verweisen. Dieser Standard unterscheidet zwischen einem Bruttoprinzip und einem Nettoprinzip. Bei Anwendung des Bruttoprinzips wird ein passiver Abgrenzungsposten gebildet. Somit ist dieser erfolgswirksam und planmäßig abzuschreiben. Beim Nettoprinzip wird der Buchwert um den Betrag der Zuwendung der öffentlichen Hand reduziert.¹⁵⁶

Nach IAS 16.23 entsprechen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage dem Gegenwert bei Barzahlung am Erfassungsdatum. Wenn die Zahlung den normalen Zahlungszeitraum überschreitet, wird die Differenz zwischen dem Gegenwert des Barpreises und der zu leistenden Gesamtzahlung über den Zeitraum des Zahlungsziels als Zinsen erfasst, falls diese Zinsen nicht nach der alternativ zulässigen Methode gemäß IAS 23 im Buchwert der Sachanlage aktiviert werden.¹⁵⁷

Beim Erwerb der Sachanlage gegen Tausch mit einem Vermögenswert stellt nach IAS 16.24 der beizulegende Zeitwert des abgehenden Vermögenswerts die Anschaffungskosten dar. Wenn der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Sachanlage verlässlicher als der beizulegende Zeitwert des abgehenden Vermögenswerts bestimmt

¹⁵³ Vgl. Tanski, J. S.: Sachanlagen nach IFRS: Bewertung, Bilanzierung und Berichterstattung, Verlag Franz Vahlen, München 2005, S. 25.

¹⁵⁴ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 66.

¹⁵⁵ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 285f.

¹⁵⁶ Vgl. <http://www.campuszentrale.de/uni-kiel/downloads/redirect.php?dlid=74&ENGINEsessID=2b8354480d0677a62f50585e33cd2f>, 20.09.2007.

¹⁵⁷ Vgl. Gökçen, G., Akgül, B. A., Çakıcı, C.: a.a.O., S. 149.

werden kann, dann stellt der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Sachanlage die Anschaffungskosten dar. Sofern es dem Tauschgeschäften an dem wirtschaftlichen Gehalt fehlt oder weder der beizulegende Zeitwert der erhaltenen noch der abgehenden Sachanlage verlässlich bestimmt werden kann, entsprechen die Anschaffungskosten dem Buchwert des abgehenden Vermögenswerts.¹⁵⁸

In der Folgebewertung hat man ein Bewertungswahlrecht zwischen der Bewertung zu den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Neubewertungsmethode. Bei der Bewertung zu den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden nach IAS 16.30 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlagen vermindert um die kumulierten planmäßigen Abschreibungen angesetzt.¹⁵⁹ Bei der Neubewertungsmethode werden nach IAS 16.31 die Sachanlagen mit einem Neubewertungsbetrag angesetzt, der dem beizulegenden Zeitwert abzüglich kumulierter planmäßiger Abschreibungen entspricht.¹⁶⁰ Die Anlagevermögen werden planmäßig über ihre Nutzungsdauer abgeschrieben.¹⁶¹ Nach IAS 16.60 muss die Abschreibungsmethode den Verbrauch des wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts widerspiegeln. Als Abschreibungsmethode kann lineare, degressive Abschreibung oder Leistungsabschreibung verwendet werden. Die gewählte Methode ist periodisch zu prüfen und bei wesentlichen Änderungen des Nutzungsverlaufs anzupassen.¹⁶²

Im Hinblick auf die Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes unterscheidet man zwischen einer direkten und indirekten Methode. Bei der direkten Ermittlungsmethode sind die kumulierten Abschreibungen ohne Anpassung gegen den Bruttobuchwert zu verrechnen und der Nettobetrag neu zu bewerten. Diese Methode wird besonders angewendet, wenn der Marktwert den beizulegenden Zeitwert darstellt. Bei der indirekten Methode werden die bis zum Neubewertungszeitraum angefallenen kumulierten Abschreibungen proportional zur Änderung des Bruttobuchwerts

¹⁵⁸ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 287.

¹⁵⁹ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 51.

¹⁶⁰ Vgl. <http://www.campuszentrale.de/uni-kiel/downloads/redirect.php?dlid=74&ENGINEsessID=2b8354480d0677a62f50585e33cd2f>, 20.09.2007.

¹⁶¹ Vgl. Gökçen, G., Akgül, B. A., Çakıcı, C.: a.a.O., S. 152.

¹⁶² Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 116.

angepasst. Diese Methode wird besonders angewendet, wenn die fortgeführten Wiederbeschaffungskosten den beizulegenden Zeitwert darstellen.¹⁶³

Wenn im Rahmen der Neubewertungsmethode der beizulegende Zeitwert des Vermögens als fortgeführte Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten höher ist, dann ist nach IAS 16.39 der Buchwert des Vermögenswertes in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem beizulegenden Zeitwert und den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten erfolgsneutral zu erhöhen und auf der Passivseite in eine Neubewertungsrücklage innerhalb des Eigenkapitals einzustellen. Falls der beizulegende Zeitwert dagegen geringer ist, muss der Unterschiedsbetrag aufwandswirksam erfasst werden.¹⁶⁴ Hier sind immer die Ereignisse der Vorperiode zu berücksichtigen. Wenn in den Vorperioden ein Neubewertungsverlust ergebniswirksam verrechnet wurde, ist dieser bei einer aktuellen Werterhöhung zunächst bis zu seiner Gesamthöhe ergebniswirksam zu kompensieren. Wenn in Vorperioden der Neubewertungsgewinn ergebnisneutral verrechnet wurde, ist dieser bei einem aktuellen Neubewertungsverlust zuerst ergebnisneutral bis zu seiner Gesamthöhe aus der Neubewertungsrücklage aufzulösen.¹⁶⁵ Die Neubewertungsrücklage kann nach IAS 16.41 einerseits bei Stilllegung oder Verkauf der Sachanlage direkt in die Gewinnrücklagen übertragen werden. Andererseits kann die Neubewertungsrücklage über die Nutzungsdauer in Höhe der Differenz zwischen der Abschreibung auf den neu bewerteten Buchwert und der Abschreibung auf Basis fortgeführter historischer Anschaffungs- oder Herstellungskosten direkt in die Gewinnrücklagen übertragen werden.¹⁶⁶

Nach IAS 36.9 sind die Unternehmen verpflichtet, an jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob es externe oder interne Anhaltspunkte der Wertminderung (z.B. wesentlicher Rückgang des Marktwertes eines Vermögenswertes, Steigerung des Marktzinses, physischer Schaden des Vermögenswertes etc.) für die Vermögenswerte gibt. Wenn die Anhaltspunkte für die Wertminderung vorliegen, dann ist vom Unternehmen der

¹⁶³ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 290f.

¹⁶⁴ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 140.

¹⁶⁵ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 291f.

¹⁶⁶ Vgl. Gücenme, Ü.: a.a.O., S. 229f.

erzielbare Betrag des betreffenden Vermögenswertes rechnerisch zu ermitteln. Dann muss mit diesem erzielbaren Betrag der Buchwert verglichen werden. Wenn der Buchwert den erzielbaren Betrag übersteigt, dann ist der Vermögenswert um die auftretende Differenz, d.h. Wertminderungsaufwand abzuwerten.¹⁶⁷ Die Wertminderungsaufwand ist nach IAS 36.60 bei einer nicht Neubewerteten Sachanlage sofort aufwandswirksam zu erfassen. Bei einer Neubewerteten Sachanlage ist der Wertminderungsaufwand in eine erfolgsneutrale Minderung der Neubewertungsrücklage und eine aufwandswirksame Abschreibung zu splitten. Die Splittgrenze liegt bei den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer nicht Neubewerteten Sachanlage. Bis zu dieser Grenze wird die Neubewertungsrücklage erfolgsneutral aufgelöst. Die darüber hinaus gehende Wertminderung ist aufwandswirksam zu erfassen.¹⁶⁸

Nach der Durchführung der Wertminderung ist zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob Anhaltspunkte existieren, dass die Wertminderung nicht mehr vorliegt. Eine Wertaufholung auf den erzielbaren Betrag ist nach IAS 36.114 vorzunehmen, wenn sich die Schätzung des erzielbaren Betrages seit der Erfassung des letzten Wertminderungsaufwands geändert hat.¹⁶⁹ Eine Wertaufholung für nicht Neubewertete ist sofort im Periodenergebnis zu erfassen. Eine Wertaufholung für einen Neubewerteten Vermögenswert wird dagegen direkt im Eigenkapital unter dem Posten Neubewertungsrücklage erfasst. Eine Wertaufholung wird ebenso im Periodenergebnis erfasst bis zu dem Betrag, zu dem ein Wertminderungsaufwand für denselben Neubewerteten Vermögenswert vorher im Periodenergebnis erfasst wurde. Der infolge einer Wertaufholung erhöhte Buchwert eines Vermögenswertes darf nicht den Buchwert übersteigen, der bestimmt worden wäre, wenn in den früheren Jahren kein Wertminderungsaufwand erfasst worden wäre.¹⁷⁰

¹⁶⁷ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 31f.

¹⁶⁸ Vgl. Tanski, J. S.: Sachanlagen nach IFRS: Bewertung, Bilanzierung und Berichterstattung, a.a.O., S. 161.

¹⁶⁹ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 118.

¹⁷⁰ Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union: International Accounting Standard 36: Wertminderung von Vermögenswerten, 31.12.2004, Par. 117, 119 und 120, L. 392/107.

3.4.5.2 Bilanzierung der Sachanlagevermögen nach dem türkischen Steuergesetz

Die Sachanlagen werden in Erstbewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet. Zu den Anschaffungskosten gehören nach TStVG Art. 270 der Kaufspreis, die Einfuhrzölle, die Transport- und Montagekosten, Abbaukosten der vorhandenen Gebäude und Kosten für Grundstücksgrading. Die sonstigen Kosten wie Notar-, Gerichts- und Provisionskosten usw. können direkt als Aufwand erfasst oder in die Anschaffungskosten einbezogen werden. Die Skonti, Rabatte und Boni werden abgezogen.¹⁷¹

Bei den Herstellungskosten ersetzen nach TStVG Art. 271 die Produktions- bzw. Fertigungskosten den Anschaffungs- bzw. Kaufpreis.¹⁷²

In die Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen die Fremdkapitalkosten und Fremdwährungsdifferenzen, die sich bis zum Ende der Periode ergeben, in der das Anlagevermögen aktiviert ist, einbezogen werden. Fremdkapitalkosten und Fremdwährungsdifferenzen, die sich in den nächsten Perioden für den gleichen Anlagevermögen ergeben, können in den zugehörigen Perioden als Aufwand erfasst oder zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten addiert werden.¹⁷³ Dementsprechend wird bei der gestundeten Zahlungsbedingungen bzw. bei dem Kauf auf Ziel die Differenz zwischen dem Gegenwert des Barpreises und der zu leistenden Gesamtzahlung über den Zeitraum des Zahlungsziels als Fremdkapitalkosten zu den Anschaffungskosten des Anlagevermögens hinzugezählt.

Nach TStVG Art. 272 werden die nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einbezogen.¹⁷⁴

¹⁷¹ Vgl. Ürel, G.: a.a.O., S. 457. / Vgl. Sumer, H.: a.a.O., S. 74.

¹⁷² Vgl. Gücenme, Ü.: a.a.O., S. 213.

¹⁷³ Vgl. Erlass Nr. 163 des TStVG, 27.01.1985. / Vgl. Erlass Nr. 187 des türkischen Einkommensteuergesetzes, 03.08.1995.

¹⁷⁴ Vgl. Sevilengül, O.: a.a.O., S. 443.

Wenn ein Anlagevermögen durch Tausch erworben wird, dann stellt der Buchwert des abgegebenen Vermögens die Anschaffungskosten des erhaltenen Vermögens dar.¹⁷⁵

Die öffentlichen Zuschüsse können von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Anlagevermögens abgezogen oder direkt als Erlöse erfasst werden.¹⁷⁶

Die Betriebs- und Geschäftsausstattung, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Jahr 2008 nicht 600 YTL übersteigen, können direkt als Aufwand erfasst werden.¹⁷⁷

In der Folgebewertung werden die Sachanlagen zu den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten werden also um die planmäßigen Abschreibungen vermindert.

Nach TStVG wird die Nutzungsdauer bei der Ermittlung des Abschreibungssatzes in den Anlagevermögen berücksichtigt. In diesem Rahmen werden die Nutzungsdauer und Abschreibungssätze vom Finanzministerium festgelegt und veröffentlicht.¹⁷⁸ Als Abschreibungsmethoden sind in TStVG lineare, degressive Abschreibung und die Abschreibung am Bergwerk beschrieben. Bei der degressiven Abschreibung wird über den Restbuchwert mit dem Doppelte des Abschreibungssatzes abgeschrieben, der bei der linearen Abschreibung angewendet wird. Dieses Abschreibungssatz darf nach TStVG Art. 315 nicht 50 % nicht überschreiten.¹⁷⁹ Nachdem die lineare Abschreibung als anwendbare Abschreibungsmethode gewählt worden ist, dann darf nach TStVG Art. 320 nicht auf die Anwendung der linearen

¹⁷⁵ Vgl. Gücenme, Ü.: a.a.O., S. 223.

¹⁷⁶ Vgl. Erlass Nr. 176 des TStVG, 24.03.1987.

¹⁷⁷ Vgl. TStVG mit Gesetz Nr. 213, Art. 313.

¹⁷⁸ Vgl. Akgül, B. A.: Maddi Olmayan Duran varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 İle IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması, in: Muhasebe ve Finansman Dergisi, Yıl 7, Sayı 25, Ocak 2005, S. 44.

¹⁷⁹ Vgl. Ürel, G.: a.a.O., S. 726f.

Abschreibungsmethode verzichtet werden. Allerdings kann von der degressiven Abschreibung auf die lineare Abschreibung übergangen werden.¹⁸⁰

In der Zeit der Hochinflation werden die Werte der Sachanlagen mittels Inflationsbuchhaltung um die Inflationsrate korrigiert. Mit diesen korrigierten Werten werden die Sachanlagen aktiviert und um planmäßige Abschreibungen vermindert.¹⁸¹

Gemäß TStVG Art. 317 geht es um außerplanmäßige Abschreibung, wenn es eine Wertminderung wegen Katastrophenschäden gibt, ein Anlagevermögen wegen technischen Fortschritten unrentabel ist und ein Anlagevermögen wegen Überbeschäftigungen sehr viel Verschleiß hat.¹⁸²

3.4.6 Immaterielle Vermögenswerte

Im Folgenden wird die Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte nach IFRS und türkischem Steuergesetz behandelt.

3.4.6.1 Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte nach IFRS

Die immateriellen Vermögenswerte werden nach IAS 38.24 in der Erstbewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet. Zu den Anschaffungskosten immaterieller Vermögenswerte gehören der Kaufpreis einschließlich Einfuhrzöllen und nicht erstattungsfähigen Umsatzsteuern sowie alle direkt zurechenbaren Kosten, die erforderlich sind, um den Vermögenswert in den Zustand seiner geplanten Nutzung zu versetzen. Skonti, Rabatte und Boni sind abzuziehen.¹⁸³ Wenn die Zahlung für einen immateriellen Vermögenswert über das normale Zahlungsziel überschreitet, dann wird nach IAS 38.32 die Differenz zwischen dem Gegenwert des Barpreises und der Gesamtzahlung über den Zeitraum des Zahlungszieles als Zinsaufwand erfasst, falls diese Zinsen nicht nach der alternativ

¹⁸⁰ Vgl. Gücenme, Ü.: a.a.O., S. 249.

¹⁸¹ Vgl. TStVG mit Gesetz Nr. 213, abermaliger Art. 298.

¹⁸² Vgl. Küçük, M.: a.a.O., S. 93.

¹⁸³ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 58f.

zulässigen Methode gemäß IAS 23 im Buchwert der immateriellen Vermögenswerte aktiviert werden.¹⁸⁴

Wenn der immaterielle Vermögenswert im Tausch gegen andere immaterielle oder sonstige Vermögensgegenstände erworben wird, dann wird der Ansatz analog zu der für die Sachanlagen zulässigen Vorgehensweise vorgenommen. Falls im Tausch der Verkäufer des Vermögenswerts die Eigenkapitalanteile des kaufenden Unternehmens erhält, wird der Vermögenswert zu dem beizulegenden Zeitwert der Anteile bewertet.¹⁸⁵

Bei einem Erwerb immaterieller Vermögenswerte durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand kann nach IAS 38.44 das Unternehmen sowohl den immateriellen Vermögenswert als auch die Zuwendung zum beizulegenden Zeitwert oder den immateriellen Vermögenswert zu einem Nominalbetrag zuzüglich aller direkt zurechenbaren Kosten für die beabsichtigte Gebrauchsnutzung ansetzen.¹⁸⁶

Bei selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten ist die Ermittlung der Herstellungskosten schwierig. Um die Herstellungskosten zu ermitteln, wird im Rahmen der IAS 38.52 die grundsätzliche Einteilung des Produktionsprozesses von immateriellen Vermögenswerten in eine Forschungs- und Entwicklungsphase vorgesehen. Dementsprechend sind die Forschungsausgaben nicht zu aktivieren, aber die Entwicklungskosten müssen beim Vorliegen von bestimmten Bedingungen aktiviert werden.¹⁸⁷ Im Folgenden werden die Bedingungen gezählt, die nach IAS 38.57 kumulativ erfüllt werden müssen, um die Herstellungskosten zu aktivieren:¹⁸⁸

- die technische Realisierbarkeit der Fertigstellung,
- Nachweis eines voraussichtlich künftigen wirtschaftlichen Nutzens auf einem existierenden Markt oder im Unternehmen selbst,

¹⁸⁴ Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union: International Accounting Standard 38: Immaterielle Vermögenswerte, 31.12.2004, Par. 32, L. 392/128.

¹⁸⁵ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 257.

¹⁸⁶ Vgl. <http://www.uni-hamburg.de/fachbereiche-einrichtungen/fb03/iwp/rut/Strehl.pdf>, 22.09.2007.

¹⁸⁷ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 259f.

¹⁸⁸ Vgl. Höpfner, B.: a.a.O., S. 48.

- Verfügbarkeit adäquater technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen zur Vollendung und Nutzung des immateriellen Vermögenswerts und
- zuverlässige Bewertung der Entwicklungsausgaben.

Außerdem ist gemäß IAS 38.63 die Aktivierung der selbstgeschaffenen Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie ähnliche Vermögenswerte verboten.¹⁸⁹

Die Ermittlung der Herstellungskosten eines selbstgeschaffenen immateriellen Vermögenswerts unterscheidet sich nicht von der Ermittlung der Herstellungskosten für materielle Vermögenswerte. In die Herstellungskosten fließen alle direkt zurechenbaren Kosten ein, die für die Schaffung, Herstellung und Vorbereitung für späteren Gebrauch wie z.B. Materialkosten, Personalkosten, Patenteintragungskosten etc. anfallen. Die allgemeinen Verwaltungskosten und die Vertriebskosten erhöhen nicht die Herstellungskosten. Ausgaben für die Schulung von Mitarbeitern und anfängliche Betriebsverluste werden ebenso nicht in die Herstellungskosten einbezogen.¹⁹⁰

Der Ansatz von Fremdkapitalkosten in Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist identisch mit der Vorgehensweise in Sachanlagen, die im Abschnitt 3.4.5.1 erläutert wird.

Nachträgliche Ausgaben dürfen nur aktiviert werden, wenn man zweifellos feststellt, dass diese Ausgaben genau dem immateriellen Vermögenswert zugerechnet werden können und ein höheres Nutzenpotenzial dadurch dem immateriellen Vermögenswert verschafft wird.¹⁹¹

Nach IAS 38.69(a) sind die Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der sie angefallen sind.¹⁹² Außerdem dürfen

¹⁸⁹ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 46.

¹⁹⁰ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 296.

¹⁹¹ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, ebenda, S. 297.

¹⁹² Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 152.

im Rahmen von IAS 38.69(b-d) die Ausgaben für die Aus- und Weiterbildung, die Werbekampagnen und Maßnahmen der Verkaufsförderung, die Verlegung oder Umorganisation von Unternehmensteilen oder des gesamten Unternehmens nicht aktiviert werden.¹⁹³

In der Folgebewertung sind die immateriellen Vermögenswerte grundsätzlich mit den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten. Soweit es einen aktiven Markt für den betreffenden immateriellen Vermögenswert gibt, kann alternativ die Neubewertungsmethode verwendet werden. Weil ein aktiver Markt für immaterielle Vermögenswerte in der Regel nicht existiert, hat die Neubewertungsmethode praktisch kaum Bedeutung.¹⁹⁴

Die Erfassung und Behandlung der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie der Neubewertungsmethode für die immateriellen Vermögenswerte stimmen mit der Vorgehensweise der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Neubewertungsmethode, die in der Folgebewertung der Sachanlagen verwendet wird, überein.

Unterschiedlich als Sachanlagen muss das Unternehmen in der Folgebewertung der immateriellen untersuchen, ob der Vermögenswert eine bestimmte oder eine unbestimmte Nutzungsdauer hat.¹⁹⁵

Immaterielle Vermögenswerte mit einer bestimmten Nutzungsdauer werden planmäßig linear, degressiv oder leistungsabhängig abgeschrieben, wobei die gewählte Abschreibungsmethode den bestmöglichen Nutzenverlauf widerspiegeln soll. Das Unternehmen hat zu jedem Bilanzstichtag die Nutzungsdauer und die Abschreibungsmethode zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen. Für die immateriellen Vermögenswerte mit bestimmter Nutzungsdauer ist neben der Vornahme der planmäßigen Abschreibung zu jedem Bilanzstichtag ein Werthaltigkeitstest durchzuführen.¹⁹⁶ Wenn die Werthaltigkeitstest die Anhaltspunkte für die

¹⁹³ Vgl. Höpfner, B.: a.a.O., S. 46.

¹⁹⁴ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 42.

¹⁹⁵ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 60.

¹⁹⁶ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 43.

Wertminderung ergibt, dann wird der erzielbare Betrag rechnerisch ermittelt und mit dem Buchwert verglichen.¹⁹⁷ Wenn der erzielbare Betrag geringer als der Buchwert ist, dann ist der Buchwert auf den erzielbaren Betrag abzuschreiben.¹⁹⁸

Die unbestimmte Nutzungsdauer bedeutet nach IAS 38.91 nicht die unendliche Nutzungsdauer. Eine Nutzungsdauer ist unbestimmt, wenn es keine Hinweise dafür gibt, dass der Vermögenswert ab einem bestimmten Zeitpunkt an keine positiven Cashflows für das Unternehmen mehr erwirtschaftet.¹⁹⁹ Bei den immateriellen Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer wird die planmäßige Abschreibung nicht angewendet. Stattdessen muss ein Unternehmen unabhängig vom Vorliegen der Anhaltspunkte für die Wertminderung einen immateriellen Vermögenswert mit einer unbestimmten Nutzungsdauer jährlich auf Wertminderung überprüfen, indem sein Buchwert mit seinem erzielbaren Betrag verglichen wird.²⁰⁰ Außerdem ist jährlich zu überprüfen, ob die Nutzungsdauer noch unbestimmt oder nicht ist. Wenn von „unbestimmt“ auf „bestimmt“ umqualifiziert wird, ist dies als Schätzungsrevision nach IAS 8 zu behandeln.²⁰¹

Die Erfassung der Wertminderungsaufwand für die immateriellen Vermögenswerte ist analog zu der Vorgehensweise der Erfassung von der Wertminderungsaufwand, die in den Sachanlagen behandelt wird.

Wenn die Gründe für die Wertminderung entfallen, dann ist nach IAS 36.114 eine Wertaufholung vorzunehmen.²⁰² Die Erfassung der Wertaufholung für die immateriellen Vermögenswerte ist analog zu der Vorgehensweise der Erfassung von der Wertaufholung, die in den Sachanlagen behandelt wird. Ebenso wie Sachanlagen ist der Höchstbetrag der Wertaufholung der Buchwert, der sich zum Wertaufholungszeitpunkt ohne vorgängigen Wertminderungsaufwand ergeben hätte.²⁰³

¹⁹⁷ Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: a.a.O., S. 376.

¹⁹⁸ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 34.

¹⁹⁹ Vgl. Pellens, B., Fülber, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 262.

²⁰⁰ Vgl. Amtsblatt der Europäischen Union: International Accounting Standard 36: Wertminderung von Vermögenswerten, 31.12.2004, Par. 10, L. 392/87.

²⁰¹ Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: a.a.O., S. 504.

²⁰² Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 158.

²⁰³ Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: a.a.O., S. 421.

Als Sonderfall wird der Goodwill hier kurz erläutert. Der Goodwill wird in originären (selbstgeschaffenen) Goodwill und in derivativen (entgeltlich erworbenen) Goodwill unterschieden. Im IFRS/IAS-Bilanz ist der derivative Goodwill immer aktivierungspflichtig. Dagegen gibt es ein Aktivierungsverbot für den originären Goodwill.²⁰⁴ Nach der Einführung von IFRS 3 kann nicht mehr der Goodwill planmäßig abgeschrieben werden. Stattdessen gibt es nunmehr einen jährlich durchzuführender Wertminderungstest. Wenn dieser Test eine Wertminderung ergibt, dann ist der Goodwill auf den niedrigeren erzielbaren Betrag abzuschreiben. Nach IAS 36.124 ist die Wertaufholung verboten für den Goodwill.²⁰⁵

3.4.6.2 Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte nach dem türkischen Steuergesetz

Innerhalb der immateriellen Vermögenswerte werden nach TStVG Art. 269 die gewerblichen Schutzrechte in der Erstbewertung mit den Anschaffungskosten bewertet.²⁰⁶ Die gewerblichen Schutzrechte werden in der Folgebewertung über 15 Jahre abgeschrieben.²⁰⁷

Die Anschaffungskosten bestehen aus dem Kaufpreis, und die sonstigen Kosten wie Notar-, Gerichts- und Provisionskosten usw. können direkt als Aufwand erfasst oder in die Anschaffungskosten einbezogen werden.²⁰⁸

In die Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen die Fremdkapitalkosten und Fremdwährungsdifferenzen, die sich bis zum Ende der Periode ergeben, in der das Anlagevermögen aktiviert ist, einbezogen werden. Fremdkapitalkosten und Fremdwährungsdifferenzen, die sich in den nächsten Perioden für den gleichen Anlagevermögen ergeben, können in den zugehörigen Perioden als Aufwand erfasst oder zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten addiert werden.²⁰⁹ Dementsprechend wird bei der gestundeten Zahlungsbedingungen bzw. dem Kauf auf

²⁰⁴ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 44f.

²⁰⁵ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 37 und 43.

²⁰⁶ Vgl. Sevilengül, O.: a.a.O., S. 467.

²⁰⁷ Vgl. Küçük, S.: Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, S. 130.

²⁰⁸ Vgl. TStVG mit Gesetz Nr. 213, Art 270.

²⁰⁹ Vgl. Erlass Nr. 163 des TStVG, 27.01.1985. / Vgl. Erlass Nr. 187 des türkischen Einkommensteuergesetzes, 03.08.1995.

Ziel die Differenz zwischen dem Gegenwert des Barpreises und der zu leistenden Gesamtzahlung über den Zeitraum des Zahlungsziels als Fremdkapitalkosten zu den Anschaffungskosten des Anlagevermögens hinzugezählt.

Die Forschungs- und Entwicklungskosten können nach TStVG zwar aktiviert werden, aber die Aktivierung ist nicht obligatorisch. Die Aktivierung erfolgt über die Herstellungskosten sowie die Forschungs- und Entwicklungskosten werden in der Folgebewertung über 5 Jahre abgeschrieben.²¹⁰

Nach TStVG Art. 282 können die Aufwendungen für Ingangsetzung und Gründung entweder direkt als Aufwand gebucht oder aktiviert werden. Die aktivierten Aufwendungen für Ingangsetzung und Gründung werden in der Folgebewertung mit dem Buchwert bewertet und nach TStVG Art. 326 linear über 5 Jahre abgeschrieben.²¹¹

Der derivative Goodwill ist nach TStVG aktivierungspflichtig.²¹² Es gibt eine Ausnahme. Wenn der Betrag vom Firmenwert nicht 600 YTL für das Jahr 2008 übersteigt, kann dieser Goodwill direkt als Aufwand gebucht werden.²¹³ Der Goodwill ist nach TStVG Art. 282 in der Folgebewertung mit dem Buchwert zu bewerten und nach TStVG Art. 326 linear über 5 Jahre abzuschreiben.²¹⁴

Wenn ein Anlagevermögen durch Tausch erworben wird, dann stellt der Buchwert des abgegebenen Vermögens die Anschaffungskosten des erhaltenen Vermögens dar.²¹⁵

Die öffentlichen Zuschüsse können von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Anlagevermögens abgezogen oder direkt als Erlöse erfasst werden.²¹⁶

²¹⁰ Vgl. Küçük, M.: a.a.O., S. 100.

²¹¹ Vgl. Ürel, G.: a.a.O., S. 589 und 592.

²¹² Vgl. Küçük, S.: a.a.O., S. 130.

²¹³ Vgl. Gücenme, Ü.: a.a.O., S. 215.

²¹⁴ Vgl. Ürel, G.: a.a.O., S. 593.

²¹⁵ Vgl. Gücenme, Ü.: a.a.O., S. 223.

²¹⁶ Vgl. Erlass Nr. 176 des TStVG, 24.03.1987.

3.4.7 Finanzanlagen

Im Folgenden wird die Bilanzierung der Finanzanlagen nach IFRS und türkischem Steuergesetz behandelt.

3.4.7.1 Bilanzierung der Finanzanlagen nach IFRS

Im Rahmen der IFRS bestehen die Finanzanlagen aus den Equity-Beteiligungen und den sonstigen (übrigen) Finanzanlagen bezeichnet. Die Equity-Beteiligungen setzen sich wiederum aus Anteile an Tochterunternehmen, Anteile an assoziierten Unternehmen, Anteile an Gemeinschaftsunternehmen (auch als Joint Venture bezeichnet) zusammen.²¹⁷

Ein Tochterunternehmen ist nach IAS 27.4 ein Unternehmen, das von einem anderen Unternehmen, nämlich einem Mutterunternehmen beherrscht wird. In Tochterunternehmen handelt es sich um die Beherrschung. Die Beherrschung beinhaltet die Möglichkeit zur bestimmenden Einflussnahme auf die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens. Damit wird Nutzen aus der Tätigkeit des Unternehmens gezogen.²¹⁸ Die Beherrschung leitet sich grundsätzlich aus der Mehrheit (> 50 %) der Stimmrechte ab. Anteile an Tochterunternehmen werden nach der Vollkonsolidierung konsolidiert.²¹⁹

Ein assoziiertes Unternehmen ist ein Unternehmen, auf das ein Anteilseigner maßgeblichen Einfluss hat. In assoziiertem Unternehmen geht es um den maßgeblichen Einfluss. Der maßgebliche Einfluss besteht in der möglichen Mitwirkung des Anteilseigners auf die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens ohne die Bestimmung des Ausgangs der Entscheidungsprozesse. Es wird unterstellt, dass ein maßgeblicher Einfluss bei einer Beteiligung zwischen 20 % und 50 % der Stimmrechte

²¹⁷ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 57.

²¹⁸ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 81.

²¹⁹ Vgl. Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A.: a.a.O., S. 383. Für detaillierte Angaben über Vollkonsolidierung, s. Göğüş, H. S.: IFRS/TFRS Çerçevesinde Tam Konsolidasyon, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul 2007.

existiert. Anteile an assoziierten Unternehmen werden nach der Equity-Methode konsolidiert.²²⁰

Ein Gemeinschaftsunternehmen ist nach IAS 31.2 eine vertragliche Vereinbarung, bei der zwei oder mehr Parteien eine wirtschaftliche Aktivität gemeinsam durchführen. Anteile an Gemeinschaftsunternehmen können nach der Quotenkonsolidierung oder nach der Equity-Methode konsolidiert werden.²²¹

Wenn es weder eine Kontrolle der Finanz- und Geschäftspolitik noch eine Beherrschungsmöglichkeit gibt, dann liegen sonstige (übrige) Finanzanlagen vor. Sonstige Finanzanlagen werden nach IAS 39 bilanziert und bewertet. Im Rahmen von IAS 39 werden sonstige (übrige) Finanzanlagen als zum Handelszweck gehaltene finanzielle Vermögenswerte, als zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte oder als bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen klassifiziert.²²² Die Bewertung nach IAS 39 wurde im Abschnitt 3.4.2.1.1 und 3.4.2.2.1 erläutert.

3.4.7.2 Bilanzierung der Finanzanlagen nach dem türkischen Steuergesetz

Gebundene Wertpapiere werden in der Erstbewertung mit den Anschaffungskosten bewertet. Die Folgebewertung ist abhängig davon, welche Wertpapiertitel die gebundenen Wertpapiere umfassen. Wenn die gebundenen Wertpapiere sich aus den Aktien zusammensetzen, wird die Folgebewertung analog zu der Bewertung vorgenommen, die im TStVG Art. 279 für die Aktien erläutert und zulässig sind. Falls die gebundenen Wertpapiere sich aus den Anleihen zusammensetzen, wird die Folgebewertung analog zu der Bewertung vorgenommen, die im TStVG Art. 279 für die Anleihen beschrieben und gültig sind.²²³

²²⁰ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 218.

²²¹ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 699 und 703. Für detaillierte Angaben über Equity-Methode und Quotenkonsolidierung, s. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: Internationale Rechnungslegung: IFRS/IAS mit Beispielen und Fallstudie, 5. überarbeitete und erweiterte Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2004, S. 698 – 720.

²²² Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 60ff.

²²³ Vgl. Sevilengül, O.: a.a.O., S. 407.

Die Beteiligungen und die gebundenen Beteiligungen werden in der Erstbewertung mit den Anschaffungskosten der Aktien bewertet. Die Folgebewertung erfolgt zu den Anschaffungskosten.²²⁴

3.4.8 Fertigungsaufträge

Im Folgenden wird die Bilanzierung der Fertigungsaufträge nach IFRS und türkischem Steuergesetz behandelt.

3.4.8.1 Bilanzierung der Fertigungsaufträge nach IFRS

Für die Bilanzierung der Fertigungsaufträge sind nach IAS 11 zwei Verfahren vorhanden. Diese sind die Percentage of Completion Methode und die modifizierte Completed Contract Methode.²²⁵

Sofern das Ergebnis des Fertigungsauftrages zuverlässig geschätzt werden kann, sind nach IAS 11.22 die mit dem Fertigungsauftrag verbundenen Aufwendungen und Erträge zwingend nach der Percentage of Completion Methode zu behandeln.²²⁶

In der Percentage of Completion Methode werden die gesamten Auftragskosten und Auftragserlöse entsprechend dem Leistungsfortschritt des Auftrages den einzelnen Perioden der Fertigung zugeordnet.²²⁷ Deshalb führt die Gewinnrealisierung nach Maßgabe des Auftragsfortschritts zu einer Glättung des Erfolgsausweise über die Auftragsdauer.²²⁸

In IAS 11.30 werden zur Messung des Fertigstellungsgrades die folgenden Verfahren benannt:²²⁹

²²⁴ Vgl. Sevilengül, O.: a.a.O., S. 410.

²²⁵ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 356.

²²⁶ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 219.

²²⁷ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 356.

²²⁸ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 74.

²²⁹ Vgl. Bigus, J.: Bilanzierung von langfristigen Fertigungsaufträgen nach IAS 11 und nach HGB, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, Jg. 34, Heft 11, November 2005, S. 603.

- Der Fertigstellungsgrad entspricht dem Verhältnis der bis zum Bilanzstichtag angefallenen Auftragskosten zu dem im Stichtag geschätzten Gesamtkosten (Cost to cost Methode),
- der Fertigstellungsgrad wird auf Basis des bisher geleisteten Inputs ermittelt oder
- auf Basis der bereits fertig gestellten Leistungen.

Wenn das Ergebnis des Fertigungsauftrages nicht verlässlich geschätzt werden kann, dann wird nach IAS 11.33 die modifizierte Completed Contract Methode angewendet. Bei dieser Methode ist die Ertragsrealisation auf die Höhe der angefallenen Fertigungskosten des Auftrages eingeschränkt. Ein Gewinnausweis ist hier nicht möglich, aber die Umsatzerlöse werden in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.²³⁰

Soweit es wahrscheinlich ist, dass die gesamten Auftragskosten die gesamten Auftragserlöse übersteigen werden, sind nach IAS 11.36 die erwarteten Verluste sofort als Aufwand zu erfassen.²³¹

3.4.8.2 Bilanzierung der Fertigungsaufträge nach dem türkischen Steuergesetz

Türkisches Steuergesetz ermöglicht die Completed Contract Methode für die Bilanzierung der Fertigungsaufträge. Bei der Completed Contract Methode werden die Auftragskosten bis zum Ende der Fertigstellung des Auftrages als ein Vermögen bilanziert. Dagegen werden die Auftragserlöse bis zum Ende der Fertigstellung des Auftrages als eine Schuld bilanziert. Deshalb wird bis zum Ende der Fertigstellung keine Erfassung in der Gewinn- und Verlustrechnung vorgenommen.²³²

Zuerst mit Endabnahme und Stellung der Endabrechnung darf der Umsatzausweis, d.h. Erfolgsrealisation, erfolgen.²³³ Bei der Completed Contract

²³⁰ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 219f.

²³¹ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 75.

²³² Vgl. Örtgen, R., Kaval, H., Karapınar, A.: a.a.O., S. 117.

²³³ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 74.

Methode wird also der Gewinn zuerst bei Übergabe des Gesamtwerkes an den Auftraggeber ausgewiesen.²³⁴

3.4.9 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

Eine Besonderheit in der Rechnungslegung der IFRS gegenüber dem türkischen Steuergesetz bilden auch die Bilanzierung und Bewertung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien.

3.4.9.1 Bilanzierung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach IFRS

Die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind nach IAS 40.5 Grundstücke oder Gebäude oder Teile von Gebäuden, die zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten werden.²³⁵

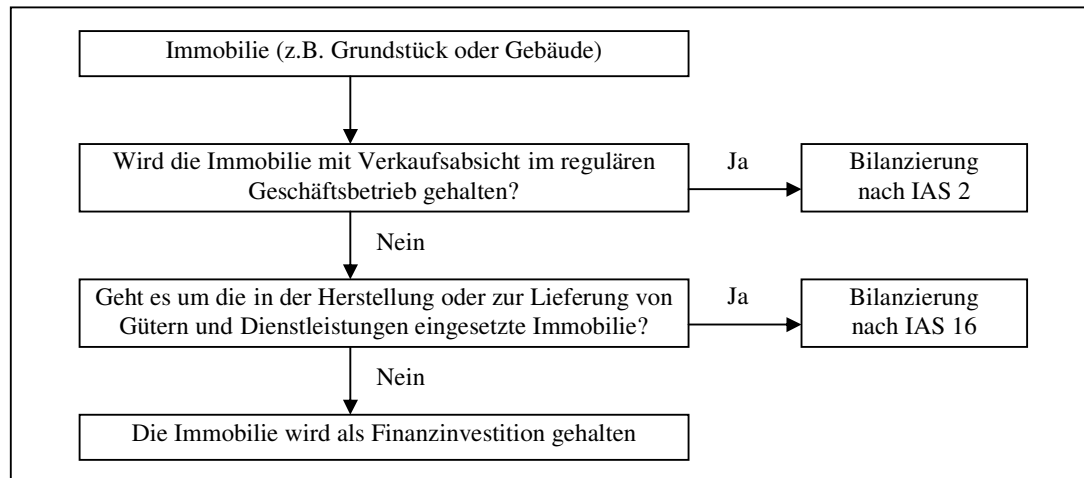
Die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien unterscheiden sich von den Immobilien, die in der Herstellung oder zur Lieferung von Gütern und Dienstleistungen eingesetzt werden oder die im regulären Geschäftsbetrieb verkauft werden sollen. Diese letztgenannte werden nicht nach IAS 40, sondern nach IAS 16 oder IAS 2 bilanziert.²³⁶

²³⁴ Vgl. Durak, G.: Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, in: Vergi Dünyası, Yıl 26, Sayı 304, Aralık 2006, S. 129.

²³⁵ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 69.

²³⁶ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 316f.

Abbildung 5: Klassifikation und Bilanzierung der Immobilien nach IFRS



Quelle: Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: Internationale Rechnungslegung: IFRS/IAS mit Beispielen und Fallstudie, S. 307.

Die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden nach IAS 40.20 in der Erstbewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet. Die Anschaffungskosten umfassen den Kaufpreis und alle direkt zurechenbaren Kosten, zu denen die Notargebühren, die sich aus dem Anschaffungsvorgang ergebenden Steuern und andere Transaktionskosten etc. zählen.²³⁷

Die Herstellungskosten umfassen die Kosten, die bis zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes angefallen sind. Die einzubeziehenden Kostenbestandteile richten sich nach IAS 16.²³⁸

Wenn die Bezahlung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auf Ziel erfolgt, dann entsprechen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Gegenwert bei Barzahlung. Die Differenz zwischen diesem Betrag und der zu leistenden Gesamtzahlung wird nach IAS 40.24 über den Zeitraum des Zahlungsziels grundsätzlich als Zinsaufwand erfasst.²³⁹

²³⁷ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 74.

²³⁸ Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: a.a.O., S. 605.

²³⁹ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 308.

Die nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten werden aktiviert, wenn es wahrscheinlich ist, dass der Nutzenfluss der als Finanzinvestition gehalten Immobilien erhöht wird.²⁴⁰

Für die Folgebewertung hat das Unternehmen nach IAS 40.30 ein Wahlrecht, welches einmal für alle als Finanzinvestition gehaltene Immobilien anzuwenden ist, zwischen der Bewertung mit fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (Anschaffungskostenmodell) und der ergebniswirksamen Bewertung mit beizulegenden Zeitwert (Modell des beizulegenden Zeitwerts).²⁴¹

Bei der Folgebewertung zu fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sind gemäß IAS 40.56 die Vorschriften von IAS 16 zur Folgebewertung von Sachanlagen zu fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzuwenden.²⁴²

Bei dem Modell des beizulegenden Zeitwertes sind stets die Gewinne oder Verluste, die sich aus der Änderung des beizulegenden Zeitwertes der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien ergeben, erfolgswirksam zu erfassen. Aufgrund der zu jedem Bilanzstichtag ermittelten beizulegenden Zeitwerte werden die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nicht planmäßig abgeschrieben. Außerplanmäßige Abschreibungen werden ebenfalls nicht vorgenommen.²⁴³

3.4.9.2 Bilanzierung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach dem türkischen Steuergesetz

In dem türkischen Steuergesetz gibt es keine Klassifizierung der Immobilien als Finanzinvestition gehalten. Deshalb handelt es sich in dem türkischen Steuergesetz um keine speziellen Vorschriften für die Bilanzierung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien.

²⁴⁰ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 319f.

²⁴¹ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, ebenda, S. 320.

²⁴² Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 309.

²⁴³ Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: a.a.O., S. 611f.

3.4.10 Aktive latente Steuern

Der wesentliche Inhalt und das grundsätzliche Konzept der latenten Steuern werden erläutert, bevor die Bilanzierung der aktiven latenten Steuern erklärt wird.

Alle Ertragssteuern sind verbunden mit dem nach steuerlichen Regeln ermittelten Ergebnis der unternehmerischen Tätigkeit. Wenn das zu versteuernde Einkommen vom Vor-Steuer-Ergebnis nach IFRS abweicht, dann entspricht der tatsächlich geschuldete Steueraufwand nicht der Steuerbelastung, die sich als Folge der Besteuerung des IFRS-Ergebnisses ergeben sollte. Diese Abweichung stammt aus möglichen unterschiedlichen Periodenzuordnungen der Sachverhalte im IFRS-Abschluss und in der steuerlichen Erfolgsermittlung. Deshalb gibt es in IAS 12 die Regelungen für die latenten Steuern.²⁴⁴

Es gibt zwei Konzepte für die Abgrenzung der latenten Steuern. Diese sind das Timing Konzept und Temporary Konzept. Das Timing-Konzept orientiert sich stark an der Gewinn- und Verlustrechnung.²⁴⁵ In Timing Konzept wird bei der Abgrenzung latenter Steuern nur auf solche Differenzen abgestellt, die sowohl erfolgswirksam entstanden sind als auch erfolgswirksam aufgelöst werden.²⁴⁶ Im Gegensatz zu dem Timing Konzept ist das Temporary Konzept bilanzorientiert, das nach IFRS bei der Abgrenzung der latenten Steuer zugrundegelegt wird. Bei dem Temporary Konzept werden nach IAS 12.15 und 12.24 alle Bilanzansatz- und Bilanzbewertungsdifferenzen, d.h. alle temporären Unterschiede, zwischen IFRS-Bilanz und Steuerbilanz in die Bilanzierung der latenten Steuern einbezogen.²⁴⁷ In Temporary-Konzept spielt es keine Rolle, ob die Differenzen erfolgswirksam entstanden sind und aufgelöst werden. Nur auf die permanenten Differenzen sind keine latenten Steuern zu bilden.²⁴⁸ Dagegen sind die quasi-permanenten Differenzen zu berücksichtigen, die weder zeitlich begrenzt noch zeitlich unbegrenzt sind. Die Umkehrung dieser Differenzen geschieht nicht innerhalb

²⁴⁴ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 115f.

²⁴⁵ Vgl. <http://www.wirtschaftsrecht.uni-halle.de/Heft29.pdf>, 25.09.2007.

²⁴⁶ Vgl. http://www.iwp.uni-sb.de/veroeff/download/kueting/2003/buw2003_latentesteuern.pdf, 25.09.2007.

²⁴⁷ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 197.

²⁴⁸ Vgl. http://www.iwp.uni-sb.de/veroeff/download/kueting/2003/buw2003_latentesteuern.pdf, 25.09.2007.

eines konkreten Zeitraums, sondern infolge einer unternehmerischen Disposition, z.B. der Verkauf eines Vermögensgegenstandes.²⁴⁹

Für die Bewertung der latenten Steuern nach IAS 12 ist die Liability-Methode, die auch wie das Temporary-Konzept bilanzorientiert ist, zu verwenden. Bei dieser Methode werden latente Steuer entweder als die Verbindlichkeiten für zukünftig zu zahlende Steuern (d.h. passive latente Steuern) oder als die auf Steuervorauszahlungen beruhenden Vermögenswerte (d.h. aktive latente Steuern) betrachtet. Die Liability-Methode sieht die Berücksichtigung der zukünftigen Steuersätze für die Bemessung des Steuereffekts.²⁵⁰ Da die zukünftigen Steuersätze grundsätzlich ungewiss sind, werden die aktuell gültigen Steuersätze zur Bemessung des Steuereffekts verwendet.²⁵¹

Eine aktive latente Steuer liegt vor, wenn im Zeitpunkt der Entstehung der Differenz zwischen IFRS-Buchwert und Steuerwert eines Vermögens oder einer Schuld das tatsächlich zu versteuernde Einkommen höher als das Ergebnis vor Ertragssteuern in IFRS-Bilanz ist. Die Aktivierung der aktiven latenten Steuer führt zu einer fiktiven Minderung des tatsächlichen Steueraufwandes.²⁵² Die folgende Abbildung zeigt die Möglichkeiten und Fälle des Bilanzansatzes als aktive latente Steuern:

Abbildung 6: Möglichkeiten des Bilanzansatzes als aktive latente Steuern

Temporäre Differenzen	Bilanzansatz als aktive latente Steuer
Ansatz von Vermögenswert in der Steuerbilanz, kein Ansatz in IFRS-Bilanz	<i>Aktive latente Steuer</i>
Ansatz von Schuld in IFRS-Bilanz, kein Ansatz in der Steuerbilanz	<i>Aktive latente Steuer</i>
Bewertung von Vermögenswert in IFRS-Bilanz < Bewertung in der Steuerbilanz	<i>Aktive latente Steuer</i>
Bewertung von Schuld in IFRS-Bilanz > Bewertung in der Steuerbilanz	<i>Aktive latente Steuer</i>

Quelle: Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: Internationale Rechnungslegung: IFRS/IAS mit Beispielen und Fallstudie, S. 198.

²⁴⁹ Vgl. <http://www.wirtschaftsrecht.uni-halle.de/Heft29.pdf>, 25.09.2007.

²⁵⁰ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 439.

²⁵¹ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 203.

²⁵² Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 190.

Die latenten Steuern sind konsistent zu den Transaktionen bzw. Ereignissen zu erfassen, aus denen sie resultieren. Dementsprechend führen nach IAS 12.57 erfolgswirksame Transaktionen bzw. Ereignisse zu erfolgswirksamer Erfassung der latenten Steuern und die erfolgsneutrale Transaktionen bzw. Ereignisse verursachen die erfolgsneutrale Erfassung der latenten Steuern.²⁵³ Eine erfolgsneutrale Erfassung der latenten Steuer erfolgt z.B. bei der Neubewertung von Anlagenvermögen.²⁵⁴ Im Fall der Neubewertung werden die latenten Steuern bei der Entstehung erfolgsneutral, bei späterer planmäßiger Auflösung erfolgswirksam verrechnet.²⁵⁵

3.4.11 Finanzverbindlichkeiten

Im Folgenden wird die Bilanzierung der Finanzverbindlichkeiten nach IFRS und türkischem Steuergesetz behandelt.

3.4.11.1 Bilanzierung der Finanzverbindlichkeiten nach IFRS

Die Finanzverbindlichkeit stellt eine vertragliche Verpflichtung dar, welche vorsieht, flüssige Mittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert an ein anderes Unternehmen abzugeben oder finanzielle Vermögenswerte oder Schulden mit einem anderen Unternehmen unter potenziellen nachteiligen Bedingungen austauschen zu müssen.²⁵⁶ Die Finanzverbindlichkeiten umfassen die aufgenommenen Kredite und emittierte Anleihen oder andere emittierte Wertpapiere.²⁵⁷ Die Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistungen fallen auch unter den Begriff der finanziellen Verbindlichkeiten.²⁵⁸ Allerdings werden die Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistungen in dem nächsten Abschnitt einzeln erklärt. Hier werden die Finanzverbindlichkeiten im Rahmen der aufgenommenen Krediten und der emittierten Anleihen behandelt.

²⁵³ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 464.

²⁵⁴ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 123.

²⁵⁵ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 465.

²⁵⁶ Vgl. Coenenberg, A. G.: ebenda, S. 377.

²⁵⁷ Vgl. Gücenme, Ü.: a.a.O., S. 278 f.

²⁵⁸ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 117.

In der Zugangsbewertung werden die finanziellen Verbindlichkeiten mit dem beizulegenden Zeitwert, tatsächlich zu Anschaffungskosten, bewertet. Die Anschaffungskosten ergeben sich in der Regel aus dem vereinnahmten Betrag.²⁵⁹ Die Bilanzierung der Transaktionskosten differenziert sich abhängig von der Folgebewertung.

In der Folgebewertung werden nach IAS 39.47 grundsätzlich die finanziellen Verbindlichkeiten mit den fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet.²⁶⁰ In diesem Fall werden die Transaktionskosten von den Finanzverbindlichkeiten abgezogen und durch Verwendung der Effektivzinsmethode auf den Buchwert der Verbindlichkeit zugeschrieben.²⁶¹

Von der Folgebewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten werden die emittierten Anleihen oder andere emittierte Wertpapiere ausgenommen, die zum Handels- bzw. Spekulationszwecken gehalten werden. Diese werden zu dem beizulegenden Zeitwert bewertet.²⁶² Die Wertänderungen werden nach IAS 39.55 in der Periode ihrer Entstehung erfolgswirksam erfasst.²⁶³

Wenn bei einer Finanzverbindlichkeit, z.B bei Anleihen, ein Disagio vereinbart ist, werden die finanziellen Verbindlichkeiten nicht mit dem Erfüllungs- bzw. Rückzahlungsbetrag angesetzt.²⁶⁴ In diesem Fall sind die Finanzverbindlichkeiten betragsmäßig um das Disagio vermindert anzusetzen. In der Folgebewertung wird die Amortisation des Disagio durch eine sukzessive, erfolgswirksame Aufzinsung des Buchwerts der Finanzverbindlichkeit unter Anwendung der Effektivzinsmethode vorgenommen. Der Buchwert der Verbindlichkeit entspricht damit bei Fälligkeit dem Erfüllungs- bzw. Rückzahlungsbetrag.²⁶⁵

²⁵⁹ Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: a.a.O., S. 1167.

²⁶⁰ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 87.

²⁶¹ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 386.

²⁶² Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 307.

²⁶³ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 386.

²⁶⁴ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 87.

²⁶⁵ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 387.

Bei den aufgenommenen Krediten werden die bis zum Bilanzstichtag berechneten Zinsaufwendungen in den Kreditbetrag addiert.²⁶⁶

3.4.11.2 Bilanzierung der Finanzverbindlichkeiten nach dem türkischen Steuergesetz

Im Rahmen der Finanzverbindlichkeiten werden hier die emittierten Anleihen und die aufgenommenen Kredite erläutert.

Nach TStVG Art. 286 werden die emittierten Anleihen mit dem Nominalwert bewertet. Wenn die emittierten Anleihen unter Nominalbetrag verkauft werden, wird der Differenzbetrag zwischen Nominalwert und Emissionswert der Anleihen, d.h. das Disagio, auf dem Konto *Disagio* ausgewiesen. Durch die Laufzeit der Anleihen wird in jeder Periode das Disagio in den gleichen Beträgen als Finanzaufwendungen erfasst.²⁶⁷

Die Transaktionskosten für die emittierten Anleihen gehören gemäß türkischem Steuergesetz zu den Ingangsetzung- und Gründungsausgaben. Daher sind die Transaktionskosten direkt als Aufwand zu buchen oder unter dem Konto *Ausgaben für Ingangsetzung und Gründung* zu aktivieren. Die aktivierten Ausgaben für Ingangsetzung und Gründung werden dann linear abgeschrieben.²⁶⁸

Nach TStVG Art. 286 werden die aufgenommenen Kredite mit dem Buchwert bewertet. Am Bilanzstichtag werden die bis zum Stichtag berechneten Zinsbeträge der Kredite einerseits in den aufgenommenen Kreditbetrag addiert, andererseits werden diese Zinsbeträge als Finanzaufwendungen der zugehörigen Periode berücksichtigt.²⁶⁹

3.4.12 Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung

Im Folgenden wird die Bilanzierung der Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung nach IFRS und türkischem Steuergesetz behandelt.

²⁶⁶ Vgl. Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A.: a.a.O., S. 646.

²⁶⁷ Vgl. Ürel, G.: a.a.O., S. 604.

²⁶⁸ Vgl. http://www.muhasabenet.net/07_DSonu%20Islemleri2.doc, 27.09.2007.

²⁶⁹ Vgl. Küçük, M.: a.a.O., S. 107.

3.4.12.1 Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung nach IFRS

In der Erstbewertung werden die Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung mit dem beizulegenden Zeitwert, tatsächlich zu Anschaffungskosten, bewertet.²⁷⁰ In diesem Rahmen entsprechen bei dem Kauf die Anschaffungskosten der Verbindlichkeit aus Lieferung und Leistung dem erhaltenen Gegenwert bzw. der Gegenleistung.²⁷¹

Da die Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistungen unter den Begriff der finanziellen Verbindlichkeiten fallen, werden sie nach den Regeln des IAS 39 zu erfassen und zu bewerten. Deshalb werden die Transaktionskosten in die Anschaffungskosten addiert und in der Folgebewertung werden die Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung mit den fortgeführten Anschaffungskosten unter Effektivzinsmethode bewertet. In diesem Kontext sollen sowohl die Lieferantenverbindlichkeiten als auch die Schuldwechsel mit den abgezinsten Beträgen im IFRS-Abschluss ausgewiesen werden.²⁷² Nach IAS 39.AG79 kann bei kurzfristigen Verbindlichkeiten wie Forderungen mangels Wesentlichkeit auf eine Abzinsung verzichtet werden.²⁷³

Die Vorgehensweise zur Berechnung des abgezinsten Wertes der Forderungen kann analog ebenso auch für die Berechnung des abgezinsten Wertes der Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung angepasst und angewendet werden. Deshalb wird hier nicht wieder erläutert.

Beim erstmaligen Ansatz der Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistungen werden Zinsaufwendungen zwischen dem Kaufpreis mit normalem Zahlungsziel und dem bezahlten Betrag in das Konto *verzögerte Zinsaufwendungen* gebucht. Dann wird der Betrag im Konto *verzögerte Zinsaufwendungen* zeitlich als Finanzierungsaufwendung erfolgswirksam aufgelöst und erfasst.²⁷⁴

²⁷⁰ Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: a.a.O., S. 1167.

²⁷¹ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 86.

²⁷² Vgl. Gücenme, Ü.: a.a.O., S. 269.

²⁷³ Vgl. Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: a.a.O., S. 1141.

²⁷⁴ Vgl. Vgl. Akdoğan, N., Sevilengül, O.: a.a.O., S. 421.

3.4.12.2 Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung nach dem türkischen Steuergesetz

Die Lieferverbindlichkeiten werden mit dem Betrag der Lieferung oder Leistung, die gegenüber Verbindlichkeit erhalten wird, eingebucht. Die Transaktionskosten werden in diesen Betrag addiert.²⁷⁵ Die Zugangsbewertung der Schuldwechsel erfolgt mit dem Nominalwert des Wechsels.²⁷⁶

Die Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung werden nach TStVG Art. 285 am Bilanzstichtag mit dem Buchwert bewertet. Die Schuldwechsel können auch gemäß TStVG Art. 285 am Bilanzstichtag wahlweise mit dem Tageswert bewertet werden. Das heißt, es geht um ein Wahlrecht für die Diskontierung von den Schuldwechseln.²⁷⁷ Dagegen gibt es keine Diskontierungsanwendung für die Lieferverbindlichkeiten in TStVG. Allerdings müssen die Banken und Versicherungsgesellschaften die Diskontierung für die gesamten Verbindlichkeiten einschließlich der Lieferverbindlichkeiten berechnen.²⁷⁸ Die Unternehmen, die ihre Besitzwechsel diskontiert haben, müssen nach TStVG Art. 285 ihre Schuldwechsel diskontieren.²⁷⁹

Die Vorgehensweise zur Berechnung der Besitzwechseldiskontierung wird analog ebenso auch für die Berechnung des Diskontierungsbetrages der Schuldwechsel verwendet. Deshalb wird hier nicht wieder erläutert.

Bei der Buchung der Diskontierung wird am Bilanzstichtag der Diskontierungsbetrag als Zinserträge aus Diskontierung erfasst und am Anfang der nächsten Periode wird dieser Betrag als Zinsaufwendungen aus Diskontierung rückgängig gemacht.²⁸⁰

²⁷⁵ Vgl. Sevilengül, O.: a.a.O., S. 502.

²⁷⁶ Vgl. Sumer, H.: a.a.O., S. 110.

²⁷⁷ Vgl. Gücenme, Ü.: a.a.O., S. 267 und 271.

²⁷⁸ Vgl. Ürel, G.: a.a.O., S. 559 und 565.

²⁷⁹ Vgl. Küçük, M.: a.a.O., S. 120.

²⁸⁰ Vgl. Sevilengül, O.: a.a.O., S. 512f.

3.4.13 Rückstellungen

Im Folgenden wird die Bilanzierung der Rückstellungen nach IFRS und türkischem Steuergesetz behandelt.

3.4.13.1 Bilanzierung der Rückstellungen nach IFRS

Eine Rückstellung ist eine Schuld, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss ist.²⁸¹ Die Rückstellungen sind nach IFRS zu bilden, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:²⁸²

- Das Unternehmen hat eine gegenwärtige rechtliche oder faktische Drittverpflichtung aus einem vergangenen Ereignis,
- der Abfluss von Ressourcen ist wahrscheinlich und
- eine zuverlässige Schätzung der Höhe der Verpflichtung ist möglich.

Nach IFRS besitzt der Wahrscheinlichkeitsbegriff eine wichtige Bedeutung bei der Rückstellungsbildung, weil für den Ansatz der Rückstellungen sowohl der Eintrittswahrscheinlichkeit als auch eine Wahrscheinlichkeit des Ressourcenabflusses mehr als 50 % liegen müssen.²⁸³

Wenn ein Unternehmen nach IFRS einen belastenden Vertrag hat, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher als der erwartete wirtschaftliche Nutzen sind, dann ist die gegenwärtige vertragliche Verpflichtung als Rückstellung anzusetzen und zu bewerten. Die unvermeidbaren Kosten ergeben sich als niedrigerer Betrag aus denjenigen Kosten, die bei vertragsgemäßer Erfüllung entstehen, und etwaigen aus der Nichterfüllung resultierenden Strafen.²⁸⁴

²⁸¹ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 109.

²⁸² Vgl. Höpfner, B.: a.a.O., S. 81.

²⁸³ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 395.

²⁸⁴ Vgl. Pellens, B., Fülbier R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 392.

In IAS 37.70 ff. gibt es gesonderte Regelungen für die Rückstellungen aufgrund der Restrukturierungen. Als Restrukturierungen sind Maßnahmen, die zu nachhaltigen Veränderungen im Unternehmen, z.B. Auflösungen, grundsätzliche Umorganisationen in Geschäfts- oder Managementbereichen, führen. Restrukturierungen sind als Rückstellung anzusetzen, wenn ein Unternehmen einen detaillierten oder formalen Plan hat und die Betroffenen der Restrukturierung mit der Umsetzung der wesentlichen Bestandteile vom Restrukturierungsplan rechnen können.²⁸⁵

Nach IFRS sind Garantieverpflichtungen als Rückstellung zu bilden, da eine gegenwärtige Verpflichtung besteht, die sich aus einem vergangenen Ereignis, besonders dem Verkauf, ergibt.²⁸⁶

Rückstellungen im Personalbereich sind nicht IAS 37, sondern in IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer geregelt. Nach diesem Standard sind die Pensionsrückstellungen in der IFRS-Bilanz zu bilden. Die Berechnung und Erfassung der Pensionsrückstellungen werden hier nicht ausführlich erläutert.

Im Rahmen von IAS 37.20 ist ein Passivierungsverbot vorhanden für Aufwandsrückstellung jeglicher Art, die aus der Innenverpflichtung resultieren.²⁸⁷

Nach IAS 37.36 sind die Rückstellungen mit dem bestmöglichen Schätzwert bewertet. Der bestmögliche Schätzwert stellt den Betrag dar, der aufgrund vernünftiger Betrachtung zur Erfüllung der Verpflichtung am Stichtag erforderlich wäre. Man unterscheidet bei der Bewertung zwischen Einzelverpflichtung und Massenverpflichtung. Wenn die Einzelverpflichtung existiert, dann entspricht der bestmögliche Schätzwert dem wahrscheinlichsten Ergebnis gegebenenfalls mit Zuschlägen oder Abschlägen.²⁸⁸ Falls die Rückstellung mehrere mögliche Ereignisse umfasst, handelt es sich um die Massenverpflichtung. Bei der Massenverpflichtung wird nach IAS 37.39 die Erwartungsmethode verwendet. Im Rahmen der

²⁸⁵ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 287f.

²⁸⁶ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 418.

²⁸⁷ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 193.

²⁸⁸ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 398.

Erwartungsmethode wird der bestmögliche Schätzwert durch die Gewichtung aller möglichen Ereignisse mit den damit verbundenen Wahrscheinlichkeiten berechnet. Bei der bestmöglichen Schätzung einer Rückstellung sind die unvermeidbar mit den Ereignissen verbundenen Risiken und Unsicherheiten zu berücksichtigen.²⁸⁹

Bei Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Begleichung relativ weit in der Zukunft liegt, ist der wesentliche Zinseffekt zu berücksichtigen, um eine Überbewertung der Rückstellung zu vermeiden. Daher werden die künftig erwarteten Ressourcenabflüsse abgezinst. Der Rückstellungsbetrag entspricht also dem Barwert der zur Begleichung der Verpflichtung künftig erforderlichen Auszahlungen.²⁹⁰ Bei den abgezinsten Rückstellungsbeträgen wird die periodische Erhöhung der Rückstellung durchgeführt, die als Zinsaufwand erfasst wird.²⁹¹

3.4.13.2 Bilanzierung der Rückstellungen nach dem türkischen Steuergesetz

Rückstellungen werden in TStVG als Beträge definiert, die für Aufwendungen gebildet, deren Höhe oder Fälligkeit ungewiss sind und die den Charakter von Verbindlichkeiten für das Unternehmen haben.²⁹² Nach dieser Definition dürfen keine Rückstellungen für die Aufwendungen gebildet, die keine Verpflichtung gegen Dritten haben.²⁹³ Die Rückstellungen werden mit dem Buchwert bewertet.²⁹⁴ Im Rahmen von TStVG dürfen die Pensionsrückstellungen nicht gebildet. Deshalb sind die Pensionsrückstellungen die gesetzlich nicht anerkannten Aufwendungen.²⁹⁵ Außerdem werden die Rückstellungen für die Garantieverpflichtungen, den belastenden Vertrag usw. als die gesetzliche nicht anerkannten Aufwendungen angenommen.²⁹⁶

²⁸⁹ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 111.

²⁹⁰ Vgl. Pellens, B., Fülber, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 389.

²⁹¹ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 399.

²⁹² Vgl. TStVG mit Gesetz Nr. 213, Art. 288.

²⁹³ Vgl. Akkaya, A.: Alman ve Türk Hukuku İle Mukayeseli Olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Göre Karşılıklar, in: Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 6, Sayı 21, Ocak 2007, S. 80.

²⁹⁴ Vgl. TStVG mit Gesetz Nr. 213, Art. 288.

²⁹⁵ Vgl. Gücenme, Ü.: a.a.O., S. 283.

²⁹⁶ Vgl. Ürel, G.: a.a.O., S. 609. / Vgl. Örtén, R., Kaval, H., Karapınar, A.: a.a.O., S. 563.

3.4.14 Passive latente Steuern

Passive latente Steuern umfassen die in einer späteren Periode zu zahlenden Steuern aus Bewertungs- und Bilanzierungsdifferenzen.²⁹⁷

Eine passive latente Steuer liegt vor, wenn im Zeitpunkt der Entstehung der Differenz zwischen IFRS-Buchwert und Steuerwert eines Vermögens oder einer Schuld das tatsächlich zu versteuernde Einkommen niedriger als das Ergebnis vor Ertragssteuern in IFRS-Bilanz ist. Die Passivierung der passiven latenten Steuern führt zu einer fiktiven Erhöhung des tatsächlichen Steueraufwandes.²⁹⁸ Die folgende Abbildung zeigt die Möglichkeiten und Fälle des Bilanzansatzes als passive latente Steuern:²⁹⁹

Abbildung 7: Möglichkeiten des Bilanzansatzes als passive latente Steuern

Temporäre Differenzen	Bilanzansatz als passive latente Steuer
Ansatz von Vermögenswert in IFRS-Bilanz, kein Ansatz in der Steuerbilanz	<i>Passive latente Steuer</i>
Ansatz von Schuld in der Steuerbilanz, kein Ansatz in IFRS-Bilanz	<i>Passive latente Steuer</i>
Bewertung von Vermögenswert in der IFRS-Bilanz > Bewertung in der Steuerbilanz	<i>Passive latente Steuer</i>
Bewertung von Schuld in der IFRS-Bilanz < Bewertung in der Steuerbilanz	<i>Passive latente Steuer</i>

Quelle: Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: Internationale Rechnungslegung: IFRS/IAS mit Beispielen und Fallstudie, S. 198.

Bei Umkehrung der Differenzen werden die passiven latenten Steuer aufgelöst und der zu hohe tatsächliche Steueraufwand in der IFRS-Bilanz fiktiv vermindert.³⁰⁰

Im IFRS-Abschluss kann der Einfluss der latenten Steuern auf den Nettogewinn wie im Folgenden formuliert:³⁰¹

²⁹⁷ Vgl. Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, a.a.O., S. 114.

²⁹⁸ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 191.

²⁹⁹ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 198.

³⁰⁰ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 191.

Bruttogewinn nach IFRS
-Steuerrückstellung
-Steueraufwand der latenten Steuer
+Steuerertrag der latenten Steuer
= Nettogewinn nach IFRS

Der Ausweis der latenten Steuern im IFRS-Abschluss führt sowohl zu der fiktiven Erhöhung oder Minderung der nach dem türkischen Steuergesetz berechneten Steuerrückstellungen als auch zur Darstellung des nach IFRS auszuweisenden Nettogewinnes in der IFRS-Bilanz.

Es gibt grundsätzlich ein Saldierungsverbot zwischen aktiven und passiven latenten Steuern. Allerdings besteht nach IAS 12.74 eine Saldierungspflicht, wenn das Unternehmen ein einklagbares Recht zur Aufrechnung der tatsächlichen Steuererstattungsansprüche gegen die tatsächlichen Steuerschulden hat und die latenten Steuern sich auf Ertragsteuern der gleichen Steuerbehörde beziehen.³⁰²

3.4.15 Eigenkapital

Im Folgenden wird die Bilanzierung des Eigenkapitals nach IFRS und türkischem Steuergesetz behandelt.

3.4.15.1 Bilanzierung des Eigenkapitals nach IFRS

Für das Eigenkapital gibt es keine gesonderte Regelung in IFRS. Vielmehr befinden sich zahlreiche Einzelregelungen in verschiedenen Standards und

³⁰¹ Vgl. Gücenme, Ü., Arsoy, A. P.: Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri, in: Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 6, Sayı 21, Ocak 2007, S. 6.

³⁰² Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 208.

Rahmenkonzept.³⁰³ Eine Mindestgliederungsvorschrift ist für das Eigenkapital beschrieben. Nach IAS 1.68 enthält das Eigenkapital im Rahmen der Mindestgliederung das gezeichnete Kapital und die Rücklagen.³⁰⁴

In Abhängigkeit von den nationalen rechtlichen Bestimmungen kann das gezeichnete Kapital aus Stamm- und Vorzugsaktien bestehen. Die ausstehenden Einlagen werden offen vom gezeichneten Kapital abgesetzt.³⁰⁵

In den IFRS existieren keine besonderen Vorschriften über eine Untergliederung der Rücklagen. Allerdings wird die Unterteilung der Rücklagen in Kapitalrücklagen und Gewinnrücklagen wegen des Grundsatzes der Fair Presentation geboten. Die Gewinnrücklagen können nach den IFRS in die satzungsmäßige Rücklage, die gesetzliche Rücklage und die anderen Gewinnrücklagen unterteilt werden.³⁰⁶ Die Gewinnrücklagen hat eine zusätzliche Funktion zu dem Ausgleichspuffer für die ergebnisneutrale Berücksichtigung der Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Deshalb kann bei der Umstellung auf IFRS die erstmalige Anwendung der IFRS die Veränderung der Gewinnrücklagen einwirken.³⁰⁷

In IAS 1.76 und IAS 32 gibt es die Vorschriften für den Erwerb der eigenen Anteile. Nach IAS 32.33 sind eigene Anteile vom Eigenkapital abzuziehen. Der Kauf und Verkauf der eigenen Anteile haben keine Erfolgswirkung. Alle gezahlten oder erhaltenen Gegenleistungen sind direkt im Eigenkapital zu erfassen. Bislang ist es gänzlich unregelt, in welcher Form der Abzug durchzuführen. Allerdings gelten grundsätzlich zwei international gebräuchlichen Methoden. Diese Methoden sind die Anschaffungskostenmethode (cost method) und die Nennwertmethode (pay value method).³⁰⁸

Bei der Anschaffungskostenmethode werden die gesamten Anschaffungskosten der erworbenen Anteile in Block offen vom Eigenkapital als Abzugsposten abgesetzt.

³⁰³ Vgl. Wengel, T.: a.a.O., S. 95.

³⁰⁴ Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: a.a.O., S. 98.

³⁰⁵ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 433f.

³⁰⁶ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 182.

³⁰⁷ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 437.

³⁰⁸ Vgl. Coenenberg, A. G.: a.a.O., S. 325f.

Bei der Nennwertmethode werden die Rückkaufkosten auf das gezeichnete Kapital und die Kapitalrücklage in Abhängigkeit von der Verteilung des ursprünglichen Emissionserlöses pro Anteile verteilt. Wenn der Rückkaufpreis den Emissionspreis übersteigt, dann sind die Gewinnrücklagen entsprechend zu verringern.³⁰⁹

3.4.15.2 Bilanzierung des Eigenkapitals nach dem türkischen Steuergesetz

Das gezeichnete Kapital wird mit dem Buchwert bewertet. Wenn das gezeichnete Kapital von den Gesellschaftern nicht vollständig einbezahlt ist, dann werden die ausstehenden Einlagen vom gezeichneten Kapital abgesetzt. Das heißt, die ausstehenden Einlagen werden in der Bilanz als ein Wertberichtigungskonto zum Eigenkapital ausgewiesen.³¹⁰

Die Kapitalrücklagen werden mit dem Buchwert bewertet. Die Gewinnrücklagen bestehen aus gesetzlichen Rücklagen, satzungsmäßigen Rücklagen, außerordentlichen Rücklagen und speziellen Rücklagen. Die Gewinnrücklagen werden auch mit dem Buchwert bewertet.³¹¹

Es gibt keine Regelung für den Erwerb der eigenen Anteile in dem türkischen Steuergesetz. Dagegen existiert eine Vorschrift zum Erwerb der eigenen Anteile in THG. Nach dieser Vorschrift ist der Erwerb bzw. Rückkauf der eigenen Anteile außer den bestimmten Fällen verboten.³¹²

3.5 Umstellung der Gewinn- und Verlustrechnung

Die IFRS-Eröffnungsbilanz bildet zum Übergangszeitpunkt den Ausgangspunkt für die Rechnungslegung nach IFRS. Die Erstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) nach IFRS ist zu diesem Zeitpunkt nicht vorgesehen. Die erste Gewinn- und Verlustrechnung ist vielmehr für die betreffende Vergleichsperiode aufzustellen. Dies ist sinnvoll und notwendig, denn sämtliche Differenzen gegenüber der nationalen Bilanz werden im Eigenkapital und nicht in der Gewinn- und

³⁰⁹ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 442.

³¹⁰ Vgl. Sumer, H.: a.a.O., S. 125.

³¹¹ Vgl. Küçük, M.: a.a.O., S. 143ff.

³¹² Vgl. THG mit Gesetz Nr. 6762, Art. 329.

Verlustrechnung erfasst. Außerdem sind die in einem Geschäftsjahr anfallenden Aufwendungen und Erträge in erheblichem Maße abhängig von der Bilanzierung und Bewertung der einzelnen Vermögenswerte und Schulden. Die erstmalige Bewertung der Vermögenswerte und Schulden nach den IFRS erfolgt zuerst im Zuge der Erstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz. Deshalb ist die Aufstellung der ersten Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS lediglich mit der IFRS-Eröffnungsbilanz als Ausgangspunkt sinnvoll.³¹³

Bei der Umstellung der Gewinn- und Verlustrechnung auf IFRS werden die zugehörigen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung so korrigiert, als würden die Bewertung und Erfassung nach IFRS durchgeführt. Daher berücksichtigt man besonders IAS 18 Erträge, IAS 39 Finanzinstrumente, IAS 16 Sachanlagen, IAS 38 immaterielle Vermögenswerte und IAS 37 Rückstellungen.³¹⁴

³¹³ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 207f.

³¹⁴ Vgl. Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A.: a.a.O., S. 659.

4. ANWENDUNGSBEISPIEL FÜR DEN UMSTELLUNGSPROZESS

Um erforderliche Anpassungen für die Umstellung auf IFRS zu erklären, geht man in diesem Abschnitt von einer praktischen Anwendung aus, die auf den Bilanzdaten sowie Gewinn- und Verlustrechnungsdaten der X AG basieren. Zuerst wird erforderliche Anpassungen für die Umstellung der Bilanz, dann erforderliche Anpassungen für die Umstellung der GuV erklärt.

4.1 Erforderliche Anpassung für die Umstellung der Bilanz

Die Berichtsperiode, in der erster IFRS-Abschluss der X AG veröffentlicht werden kann, ist das Geschäftsjahr 2007. Daher bildet den Übergangszeitpunkt auf IFRS die Erstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz der X AG zum 01.01.2006. Dementsprechend soll die dem türkischen Steuergesetz entsprechende Bilanz der X AG zum 31.12.2005 angepasst werden.

Die auf IFRS umzustellende Bilanz der X AG, die dem türkischen Steuergesetz entspricht, steht in folgender Abbildung:

Abbildung 8: Die dem türkischen Steuergesetz entsprechende Bilanz der X AG zum 31.12.2005

AKTIVA		PASSIVA	
UMLAUFVERMÖGEN		KURZFRISTIGES FREMDKAPITAL	
<i>Flüssige Mittel</i>	74.000	<i>Finanzverbindlichkeiten</i>	
<i>Wertpapiere</i>		1. Bankkredite	988.000
1. Aktien	60.000	<i>Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung</i>	1.810.000
<i>Forderungen aus Lieferung und Leistung</i>	2.328.000	<i>Erhaltene Anzahlungen</i>	34.000
<i>Vorräte</i>		<i>Rückstellungen</i>	
1. Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe	1.246.000	1. Steuerrückstellungen	442.600
2. Unfertige Erzeugnisse	1.345.000	2. Sonstige Rückstellungen	
3. Fertige Erzeugnisse	644.000	<i>Sonstiges kurzfristiges Fremdkapital</i>	185.000
4. Handelswaren	1.770.000	Summe	3.459.600
5. Geleistete Anzahlungen	56.000	LANGFRISTIGES FREMDKAPITAL	
<i>Sonstiges Umlaufvermögen</i>	359.000	<i>Finanzverbindlichkeiten</i>	
Summe	7.882.000	1. Bankkredite	2.582.000
ANLAGEVERMÖGEN		2. Emittierte Anleihen Disagio (-)	150.000 (9.000)
<i>Sachanlagenvermögen</i>		<i>Rückstellungen</i>	
1. Maschine Kumulierte Abs.(-)	3.282.000 (656.400)	1. Pensionsrückstellung	
2. Betriebs- und Geschäftsausstattung Kumulierte Abs.(-)	650.000 (130.000)	2. Sonstige Rückstellungen	
3. Grundstücke	1.866.797	<i>Sonstiges langfristiges Fremdkapital</i>	39.000
4. Gebäude Kumulierte Abs.(-)	500.000 (150.000)	Summe	2.762.000
<i>Immaterielles Anlagevermögen</i>		EIGENKAPITAL	
1. Ausgaben für Ingangsetzung und Gründung Kumulierte Abs.(-)	48.000 (9.600)	<i>Gezeichnetes kapital</i>	2.560.500
2. Diverse Rechte Kumulierte Abs.(-)	1.015.000 (202.797)	<i>Kapitalrücklagen</i>	842.500
3. Ausgaben für Forschung und Entwicklung Kumulierte Abs.(-)		<i>Gewinnrücklagen</i>	2.846.000
<i>Finanzanlagen</i>		<i>Gewinnvortrag</i>	1.770.400
1. Gebundene Wertpapiere	146.000	Summe	8.019.400
Summe	6.359.000		
Summe der Aktiva	14.241.000	Summe der Passiva	14.241.000

Quelle: Vgl. Wolz, M.: Grundzüge der internationalen Rechnungslegung nach IFRS: Umstellung einer Rechnungslegung von HGB auf IFRS, S. 108f.

Der Steuersatz, der für die Berechnung der latenten Steuern und der Steuerrückstellungen bei der Umstellung auf IFRS verwendet wird, entspricht 20 %.

4.1.1 Erforderliche Anpassung bei den flüssigen Mitteln für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

Da es keine Unterschiede hinsichtlich der Bewertung der flüssigen Mittel zwischen IFRS und türkischem Steuergesetz gibt, wird keine Anpassung vorgenommen.

4.1.2 Erforderliche Anpassung bei den Aktien für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

Die X AG hat am 28. November 2005 einen kurzfristigen Liquiditätsüberschuss in unterschiedliche Aktien investiert, um kurzfristig Kursgewinne zu erzielen. Zum einen handelt es sich dabei um 1.000 Aktien der M AG, die zu Anschaffungskosten in Höhe von 35 GE pro Stück erworben wurden. Der Stichtagkurs liegt bei 25 GE pro Stück. Zum anderen handelt es sich um 250 Aktien der N AG, die zu Anschaffungskosten in Höhe von 100 GE pro Stück erworben wurden und deren Börsenkurs am Bilanzstichtag bei 111 GE pro Stück steht.³¹⁵

Die Wertpapiere sind in der dem türkischen Steuergesetz entsprechenden Bilanz mit ihren Anschaffungskosten bewertet.

Die Anschaffungskosten für die Aktien der M AG: $1.000 \times 35 = 35.000$ GE

Die Anschaffungskosten für die Aktien der N AG: $250 \times 100 = 25.000$ GE

Die Wertpapiere sind in der dem türkischen Steuergesetz entsprechenden Bilanz mit diesen Beträgen angesetzt worden.

Da es die Weiterveräußerungsabsicht gibt, werden nach IAS 39 die Wertpapiere als zum Handelszweck gehaltener Finanzvermögenswert klassifiziert, dabei die Finanzinstrumente mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet und die Wertänderungen erfolgswirksam erfasst werden.

³¹⁵ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 174f.

Beizulegender Zeitwert für die Aktien der M AG: $1.000 \times 25 = 25.000$ GE

Beizulegender Zeitwert für die Aktien der N AG: $250 \times 111 = 27.750$ GE

Differenz zwischen TStVG und IFRS für Aktien der M AG: $35.000 - 25.000 = 10.000$ GE

Differenz zwischen TStVG und IFRS für Aktien der N AG: $27.750 - 25.000 = 2.750$ GE

Bei der Umstellung auf IFRS wird die folgende Buchung für die Aktien der M AG vorgenommen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		10.000		1
	an Aktien		10.000	

Aktive latente Steuer für Aktien der M AG: $10.000 \times 0,20 = 2.000$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		2.000		2
	an Gewinnrücklagen		2.000	

Bei der Umstellung auf IFRS wird die folgende Buchung für die Aktien der N AG vorgenommen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktien		2.750		3
	an Gewinnrücklagen		2.750	

Passive latente Steuer für Aktien der N AG: $2.750 \times 0,20 = 550 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		550		4
	an passive latente Steuer		550	

4.1.3 Erforderliche Anpassung bei den Forderungen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

Bei der Überwachung von Forderungen aus Lieferung und Leistungen merkt man, dass die X AG die Forderungen mit Restlaufzeit von 216 Tagen hat, die bei 2.328.000 GE betragen. Es gibt 180 Tage zwischen dem Bilanzstichtag und Fälligkeitsdatum von den Forderungen. Der Effektivzinssatz entspricht 8 %.³¹⁶

Nach IFRS werden die Forderungen am 31.12.2005 mit ihren abgezinsten Wert bewertet.

Buchwert der Forderung nach IFRS: $2.328.000 \times (1+0,08)^{-0,5} = 2.240.119,044 \text{ GE}$

In der nach türkischem Steuergesetz erstellten Bilanz ist die Diskontierung für die Forderungen nicht berechnet.

Buchwert der Forderung nach TStVG: 2.328.000 GE

Differenz zwischen TStVG und IFRS: $2.328.000 - 2.240.119,044 = 87.880,956 \text{ GE}$

Bei der Umstellung ist die folgende Buchung vorzunehmen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		87.880,956		5
	an verzögerte Zinserträge		87.880,956	

³¹⁶ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 171.

Aktive latente Steuer für Forderungen: $87.880,956 \times 0,20 = 17.576,191 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		17.576,191		6
	an Gewinnrücklagen		17.576,191	

4.1.4 Erforderliche Anpassung bei den Vorräten für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

Bei der Umstellung für Vorräte wurden die Herstellungskosten zu den fertigen und unfertigen Erzeugnissen nicht neu ermittelt, weil die Neuberechnung der Herstellungskosten für die fertigen und unfertigen Erzeugnisse unwesentlich ist. Wenn man die Handelswaren in der X AG prüft, bemerkt man, dass es die Finanzierungsaufwendungen basierend auf dem Zahlungsziel in Höhe von 85.065,274 gibt. Die Handelswaren sind kein qualifizierter Vermögenswert. In der Periode wurden sie auf Ziel für sechs Monaten gekauft.

Nach TStVG sind diese Finanzierungsaufwendungen basierend auf dem Zahlungsziel in die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten einbezogen, aber nach IFRS sind diese Beträge nicht in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu addieren, sofern die Handelswaren kein qualifizierter Vermögenswert sind. Deshalb wird bei der Umstellung auf IFRS folgende Buchung vorgenommen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		85.065,274		7
	an Handelsware		85.065,274	

Aktive latente Steuer für Handelsware: $85.065,274 \times 0,20 = 17.013,054 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		17.013,054		8
	an Gewinnrücklagen		17.013,054	

4.1.5 Erforderliche Anpassung bei den Sachanlagevermögen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

Die X AG hat am 01. Januar 2004 eine spezielle Belüftungsanlage durch einen Spritzraum in einer gemieteten Fertigungshalle eingebaut. Die Belüftungsanlage muss am Ende der Mietzeit (31.Dezember.2013) abgebaut werden. Die Anschaffungskosten der Belüftungsanlage betrugen inklusive Einbau 650.000 GE netto. Die Anlage wird linear über die Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben, die dem sowohl TStVG als auch IFRS entspricht. Die Abbaukosten am Ende der Mietzeit werden auf 50.000 GE geschätzt. Die Wiederbeschaffungskosten sind auf 700.000 gestiegen. Der marktübliche Zinssatz beträgt 8 %. Die X AG möchte für die gesamte Betriebsausstattung nach IFRS mit den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten bewerten.³¹⁷

In der nach türkischem Steuergesetz erstellten Bilanz wurden die Abbaukosten bei gleichzeitiger Bildung einer Rückstellung nicht aktiviert. Zum 31.12.2005 wird der Buchwert der Anlage in der dem türkischen Steuergesetz entsprechenden Bilanz wie folgende errechnet:

Kumulierter Abschreibungsbetrag nach TStVG: $(650.000/10) \times 2 = 130.000$ GE

Buchwert des Anlagevermögens nach TStVG: $650.000 - 130.000 = 520.000$ GE

Es gibt zwei Alternativen für die X AG bei der Erstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz:³¹⁸

a) die retrospektive Anwendung der IFRS, die Aktivierung und Fortführung der den IFRS entsprechenden Anschaffungskosten inklusive des Barwerts der Abbaukosten bei gleichzeitiger Bildung einer Rückstellung

b) die Bewertung der Anlage zum beizulegenden Zeitwert als Ersatz der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gemäß IFRS 1.16 unter Berücksichtigung der Abbaukosten, wobei die Rückstellung für die Abbaukosten retrospektiv zu bilden ist.

³¹⁷ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 136.

³¹⁸ Vgl. Wolz, M.: ebenda, S. 137.

Die X AG wählt aufgrund des möglichen höheren Eigenkapitalausweises die zweite Alternative. Bei dieser Alternative darf mangels eines Marktwertes auf die fortgeführten Wiederbeschaffungskosten als beizulegender Zeitwert zurückgegriffen werden.

$$\text{Beizulegender Zeitwert des Anlagevermögens nach IFRS: } 700.000 + (50.000 \times (1,08)^{-8}) \\ = 700.000 + 27.010 = 727.010 \text{ GE}$$

$$\text{Kumulierter Abschreibungsbetrag nach IFRS: } (727.010/10) \times 2 = 145.402 \text{ GE}$$

$$\text{Buchwert des Anlagevermögens nach IFRS: } 727.010 - 145.402 = 581.608 \text{ GE}$$

$$\text{Buchwert der Rückstellung nach IFRS: } 50.000 \times (1,08)^{-8} = 27.010 \text{ GE}$$

$$\text{Differenz zwischen TStVG und IFRS für Anlagevermögen: } 581.608 - 520.000 = 61.608 \text{ GE}$$

$$\text{Differenz zwischen TStVG und IFRS für Abschreibungsbetrag: } 145.402 - 130.000 = 15.402 \text{ GE}$$

$$\text{Differenz zwischen TStVG und IFRS für Rückstellung: } 27.010 - 0 = 27.010 \text{ GE}$$

Bei der Umstellung auf IFRS werden folgende Buchungen vorgenommen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Betriebs- und Geschäftsausstattung		77.010		9
	an kumulierte Abschreibung		15.402	
	an Gewinnrücklagen		61.608	

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		27.010		10
verzögerte Zinsaufwendungen		22.990		
	an sonstige langfristige Rückstellung		50.000	

Passive latente Steuer für Betriebs- und Geschäftsausstattung: $61.608 \times 0,20 = 12.321,6$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		12.321,6		11
	an passive latente Steuer		12.321,6	

Aktive latente Steuer für Rückstellung: $27.010 \times 0,20 = 5.402$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		5.402		12
	an Gewinnrücklagen		5.402	

4.1.6 Erforderliche Anpassung bei den immateriellen Vermögenswerten für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

In der X AG wurden zum Jahresende 2004 die Entwicklungskosten für die Entwicklung eines neuen Produktes in Höhe von 160.000 GE angefallen. Zum 01. Januar 2005 erhielt die X AG das Patent auf den neuen Produkt für fünf Jahre.³¹⁹

In der nach türkischem Steuergesetz erstellten Bilanz sind diese Entwicklungskosten wahlweise nicht aktiviert, sondern als Periodenaufwand verbucht.

Nach IFRS sollen diese Entwicklungskosten aktiviert werden, da die Entwicklungskosten in Höhe von 160.000 GE verlässlich bestimmt werden können und der zukünftige ökonomische Nutzen über die Anmeldung als Patent nachgewiesen werden kann. Das Ausnahmewahlrecht gemäß IFRS 1.16–1.18 kann hier nicht angewendet, weil man nicht davon ausgeht, dass es einen aktiven Markt für das Patent gibt. Deshalb handelt es sich zum Umstellungszeitpunkt nicht um die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert. Daher ist als einzige Möglichkeit die Bewertung mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten retrospektiv anzuwenden, d.h. die

³¹⁹ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 129.

Entwicklungskosten sind so zu bewerten, als sei schon immer nach dem fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet worden. Da die Nutzungsdauer bestimmbar ist, werden diese Kosten über den Zeitraum von fünf Jahren linear abgeschrieben.³²⁰ Somit wird der Buchwert in der IFRS Eröffnungsbilanz zum 01.01.2004 wie folgt berechnet:

Kumulierter Abschreibungsbetrag: $(160.000/5) \times 1 = 32.000 \text{ GE}$

Buchwert nach IFRS: $160.000 - 32.000 = 128.000 \text{ GE}$

Bei der Umstellung auf IFRS wird folgende Buchung vorgenommen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
(Forschungs- und) Entwicklungsausgaben		160.000		13
	an Gewinnrücklagen		128.000	
	an kumulierte Abschreibung		32.000	

Passive latente Steuer für Entwicklungsausgaben: $128.000 \times 0,20 = 25.600 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		25.600		14
	an passive latente Steuer		25.600	

*Für die X AG sind die Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs in Höhe von 48.000 am Anfang des Jahres 2005 entstanden.*³²¹

Die X AG hat diese Aufwendungen in ihrer nach türkischem Steuergesetz erstellten Bilanz als Wahlrecht aktiviert. Dagegen darf diese Aufwendungen nach IFRS nicht aktiviert werden. Deshalb ist dieser Posten auszubuchen.

³²⁰ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 129.

³²¹ Vgl. Wolz, M.: ebenda, S. 130.

Kumulierter Abschreibungsbetrag nach TStVG: $(48.000/5) \times 1 = 9.600 \text{ GE}$

Buchwert nach TStVG: $48.000 - 9.600 = 38.400 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		38.400		15
kumulierte Abschreibung		9.600		
	an Ausgaben für Ingangsetzung und Gründung		48.000	

Aktive latente Steuer zu Ausgaben für Eingangsetzung und Gründung: $38.400 \times 0,20 = 7.680 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		7.680		16
	an Gewinnrücklagen		7.680	

4.1.7 Erforderliche Anpassung bei den Finanzanlagen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

Die X AG hat unter den gebundenen Wertpapieren der Finanzanlagen zwei Aktienpakete ausgewiesen. Dabei handelt es sich zum einen um 1.435 Aktien der Y AG, die am 12. Februar 2005 zu Anschaffungskosten in Höhe von 80 pro Stück erworben wurden und deren Börsenkurs am 31. Dezember 2005 bei 97 pro Stück liegt. Zum anderen handelt es sich um 650 Aktien der Z AG, die am 20. März 2005 zu Anschaffungskosten in Höhe von 48 pro Stück erworben wurden und deren Börsenkurs am 31. Dezember 2005 bei 38 pro Stück liegt.³²²

³²² Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 146f.

Die gebundenen Wertpapiere sind nach TStVG mit den Anschaffungskosten bewertet.

Anschaffungskosten für Aktien der Y AG nach TStVG: $1.435 \times 80 = 114.800 \text{ GE}$

Anschaffungskosten für die Aktien der Z AG nach TStVG: $48 \times 650 = 31.200 \text{ GE}$

Die Finanzanlagen sind in der nach türkischem Steuergesetz erstellten Bilanz mit diesen Beträgen angesetzt worden.

Die X AG nimmt bei der Umstellung auf IFRS die optionale Ausnahme *Klassifikation der früher angesetzten Finanzinstrumente* in IFRS 1.25A wahr. Deshalb werden gebundene Wertpapiere im Übergangszeitpunkt als *ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert folgebewerten* eingestuft. Mit dieser Ausnahme werden diese Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert folgebewertet und ihre Wertänderungen erfolgswirksam erfasst, auch wenn diese Finanzinstrumente nicht als *zu Handels- bzw. Spekulationszwecken gehalten* klassifiziert werden darf.

Beizulegender Zeitwert für Aktien der Y AG nach IFRS: $1.435 \times 97 = 139.195 \text{ GE}$

Beizulegender Zeitwert für Aktien der Z AG nach IFRS: $650 \times 38 = 24.700 \text{ GE}$

Differenz zwischen TStVG und IFRS für Aktien der Y AG: $139.195 - 114.800 = 24.395 \text{ GE}$

Differenz zwischen TStVG und IFRS für Aktien der Z AG: $31.200 - 24.700 = 6.500 \text{ GE}$

Bei der Umstellung auf IFRS wird folgende Buchung für die Aktien der Y AG vorgenommen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
gebundene Wertpapiere		24.395		17
	an Gewinnrücklagen		24.395	

Passive latente Steuer für Aktien der Y AG: $24.395 \times 0,20 = 4.879 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		4.879		18
	an passive latente Steuer		4.879	

Bei der Umstellung auf IFRS wird folgende Buchung für die Aktien der Z AG vorgenommen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		6.500		19
	an gebundene Wertpapiere		6.500	

Aktive latente Steuer für Aktien der Z AG: $6.500 \times 0,20 = 1.300 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		1.300		20
	an Gewinnrücklagen		1.300	

4.1.8 Erforderliche Anpassung bei den als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

Im Sachanlagevermögen der X AG befindet sich ein am 1. Januar 1991 zu Anschaffungskosten in Höhe von 500.000 GE erworbenes Mietshaus. Es wurde mit der Absicht angeschafft, Wertsteigerungen und Mieteinnahmen zu erzielen. Es wird linear über die Nutzungsdauer von 50 Jahren abgeschrieben, die sowohl dem TSStVG als auch den IFRS entspricht. Der Marktwert vom Mietshaus beträgt 580.000 GE.³²³

In der nach türkischem Steuergesetz erstellten Bilanz ist diese Immobilie mit den fortgeführten Anschaffungskosten bewertet.

³²³ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 147.

Kumulierter Abschreibungsbetrag: $(500.000/50) \times 15 = 150.000 \text{ GE}$

Buchwert nach TStVG: $500.000 - 150.000 = 350.000 \text{ GE}$

Nach IFRS ist diese Immobilie entweder nach Anschaffungskostenmodell oder nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts im Rahmen IAS 40 zu bewerten. Da die X AG das Anschaffungskostenmodell anwenden möchte, gibt es bei der Umstellung auf IFRS zwei Alternativen:³²⁴

a) die retrospektive Anwendung der IFRS unter Verwendung des Anschaffungskostenmodells

b) die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert als Ersatz der fortgeführten Anschaffungskosten nach IFRS 1.16-1.19 und eine Folgebewertung nach dem Anschaffungskostenmodell

In der ersten Alternative gibt es derselbe Buchwert wie nach TStVG, da gegen Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode nach IFRS keine Einwände bestehen.

Die X AG wählt die zweite Alternative, weil der erhöhte beizulegende Zeitwert in Höhe von 580.000 GE in der Eröffnungsbilanz angesetzt wird. In der Folgebewertung wird bei dieser Alternative eine planmäßige Abschreibung über die Restnutzungsdauer mit dem Betrag von 580.000 GE als Ersatz der Anschaffungskosten vorgenommen.³²⁵

Buchwert nach IFRS: 580.000 GE

Differenz zwischen TStVG und IFRS: $580.000 - 350.000 = 230.000 \text{ GE}$

³²⁴ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 148.

³²⁵ Vgl. Wolz, M.: ebenda, S. 148.

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien		580.000		21
Kumulierte Abschreibung		150.000		
	an Gebäude		500.000	
	an Gewinnrücklagen		230.000	

Passive latente Steuer für die als Finanzinvestition gehaltene Immobilien: $230.000 \times 0,20 = 46.000$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		46.000		22
	an passive latente Steuer		46.000	

4.1.9 Erforderliche Anpassung bei den Finanzverbindlichkeiten für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

*Die X AG hat am 01.01.2004 Anleihen im Nominalwert in Höhe von 150.000 GE mit einer Fälligkeitsdauer von 5 Jahren emittiert, deren jährlicher Zinssatz 4 % ist. Das Disagio betrug bei 10 %.*³²⁶

Nach TStVG und IFRS ist der Disagobetrag 15.000 GE. Der nach IFRS jährlich aufgelöste Disagobetrag ist unterschiedlicher als der nach TStVG aufgelöste Disagobetrag, denn in IFRS wird die Effektivzinsmethode für die Amortisation des Disagios verwendet, während in TStVG das Disagio in gleichen Beträgen aufgelöst wird. Deshalb ist der Buchwert der emittierten Anleihen am 31.12.2005 miteinander unterschiedlich.

Um den Buchwert der emittierten Anleihen nach IFRS am 31.12.2005 zu ermitteln, muss man zuerst den Effektivzinssatz berechnen:

³²⁶ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 188.

i: Effektivzinssatz

$$135.000 = 6.000 \times (1+i)^{-1} + 6000 \times (1+i)^{-2} + 6.000 \times (1+i)^{-3} + 6.000 \times (1+i)^{-4} + 156.000 \times (1+i)^{-5}$$

Wenn man diese Gleichung löst, wird der Effektivzinssatz (i) als 6,51 % berechnet.

Buchwert der emittierten Anleihen nach IFRS:

$$6.000 \times (1+0,0651)^{-1} + 6.000 \times (1+0,0651)^{-2} + 156.000 \times (1+0,0651)^{-3} = 139.926 \text{ GE}$$

Nach IFRS bis zum 31.12.2005 aufgelöster Disagiotbetrag: $139.926 - 135.000 = 4.926 \text{ GE}$

Nach TStVG bis zum 31.12.2005 aufgelöster Disagiotbetrag: $(15.000/5) \times 2 = 6.000 \text{ GE}$

Buchwert der emittierten Anleihen nach TStVG: $150.000 - 9.000 = 141.000 \text{ GE}$

Differenz zwischen TStVG und IFRS: $141.000 - 139.926 = 1.074 \text{ GE}$

Bei der Umstellung auf IFRS wird folgende Buchung vorgenommen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Disagio		1.074		23
	an Gewinnrücklagen		1.074	

Passive latente Steuer für die emittierten Anleihen: $1.074 \times 0,20 = 214,8 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		214,8		24
	an passive latente Steuer		214,8	

4.1.10 Erforderliche Anpassung bei den Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

Bei der Überwachung von Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistungen merkt man, dass die X AG die Verbindlichkeiten mit Restlaufzeit von 245 Tagen hat, die bei 1.810.000 GE betragen. Es gibt 180 Tage zwischen dem Bilanzstichtag und Fälligkeitsdatum der Verbindlichkeiten. Als effektiver Zinssatz wird der Zinssatz in Höhe von 8 % verwendet, der bei der Berechnung des abgezinsten Wertes der Forderungen angewandt wird.

Nach IFRS werden Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung am 31.12.2005 mit ihren abgezinsten Wert bewertet.

Buchwert der Verbindlichkeit nach IFRS: $1.810.000 \times (1 + 0,08)^{-0,5} = 1.741.673,312 \text{ GE}$

In der nach türkischem Steuergesetz erstellten Bilanz ist die Diskontierung für diese Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung nicht berechnet.

Buchwert der Verbindlichkeit nach TStVG: 1.810.000 GE

Differenz zwischen TStVG und IFRS: $1.810.000 - 1.741.673,312 = 68.326,687 \text{ GE}$

Bei der Umstellung ist die folgende Buchung vorzunehmen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
verzögerte Zinsaufwendungen		68.326,687		25
	an Gewinnrücklagen		68.326,687	

Passive latente Steuer für Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung: $68.326,687 \times 0,20 = 13.665,337 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		13.665,337		26
	an passive latente Steuer		13.665,337	

4.1.11 Erforderliche Anpassung bei den Rückstellungen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

*Die X AG hat basierend auf ihre Daten aus der Vergangenheit ermittelt, dass die Aufwendungen für Garantieverpflichtungen der in 2005 verkauften Produkte in den nächsten zwei Geschäftsjahren 2 % der Umsatzerlöse des abgelaufenen Geschäftsjahres, also 480.000 GE, ausmachen werden. Davon wird voraussichtlich etwa je die Hälfte auf den Anfang von Geschäftsjahren 2006 und 2007 entfallen. Der Marktzinssatz beträgt 8 %.*³²⁷

Bei der Erstellung der IFRS-Bilanz ist die Rückstellung für Garantieverpflichtungen zu bilden und abzuzinsen. Nach TStVG werden dagegen die Rückstellungen zu den Garantieverpflichtungen als gesetzlich nicht anerkannte Aufwendungen angenommen. Deshalb ist der steuerliche Wert null.

Buchwert der Rückstellung nach IFRS: $240.000 + 240.000 \times (1,08)^{-1} = 462.222,222$ GE

Bei der Umstellung auf IFRS wird folgende Buchung vorgenommen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		462.222,222		27
verzögerte Zinsaufwendungen		17.777,778		
	an sonstige langfristige Rückstellung		480.000	

Aktive latente Steuer für Rückstellung: $462.222,222 \times 0,20 = 92.444,444$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		92.444,444		28
	an Gewinnrücklagen		92.444,444	

³²⁷ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 198f.

Die X AG berechnet nach IFRS die Pensionsrückstellungen in Höhe von 125.000 GE.³²⁸ Nach TStVG sind diese Pensionsrückstellungen die gesetzlich nicht anerkannten Aufwendungen. Deshalb ist der steuerliche Wert null.

Buchwert der Pensionsrückstellung nach IFRS: 125.000 GE

Bei der Umstellung auf IFRS wird folgende Buchung vorgenommen.

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gewinnrücklagen		125.000		29
	an Pensionsrückstellung		125.000	

Aktive latente Steuer für die Pensionsrückstellungen: $125.000 \times 0,20 = 25.000$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		25.000		30
	an Gewinnrücklagen		25.000	

4.1.12 Saldierung der latenten Steuern bei der Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

Nach IAS 12.74 besteht eine Saldierungspflicht, wenn das Unternehmen ein einklagbares Recht zur Aufrechnung der tatsächlichen Steuererstattungsansprüche gegen die tatsächlichen Steuerschulden hat und die latenten Steuern sich auf Ertragsteuern der gleichen Steuerbehörde beziehen.³²⁹ Da die Voraussetzungen zu der Saldierung erfüllt sind, nimmt die X AG die Saldierung für die aktiven und passiven latenten Steuern vor.

³²⁸ Weil die Berechnung des Betrages der Pensionsrückstellungen auf den versicherungsmathematischen Annahmen beruhen, wird hier davon nicht erzählt. Für detaillierte Angaben über die Berechnung der Pensionsrückstellungen, s. Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A.: Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları (TMS - TFRS), Gazi Kitabevi, Ankara 2007, S. 294 – 302.

³²⁹ Vgl. Pellens, B., Fülbier, R. U., Gassen, J.: a.a.O., S. 208.

Aktive latente Steuer		Passive latente Steuer	
7.680			25.600
5.402			12.321,6
1.300			4.879
17.013,054			46.000
17.576,191			550
2.000			214,8
92.444,444			13.665,337
25.000			
168.415,689			103.230,737

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
passive latente Steuer		103.230,737		31
	an aktive latente Steuer		103.230,737	

In folgenden Abbildungen werden alle Bilanzdetails für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS dargestellt:

Abbildung 9: Die Bilanzdetails für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS (Aktiva)

AKTIVA	Steuerbilanz zum 01.01.2006 (bzw. 31.12.2005)	Korrekturwerte für die Umstellung	IFRS- Eröffnungs- bilanz zum 01.01.2006
UMLAUFVERMÖGEN			
<i>Flüssige Mittel</i>	74.000		74.000
<i>Wertpapiere</i>			
1. Aktien	60.000	-10.000 (1) +2.750 (3)	52.750
<i>Forderungen aus Lieferung und Leistung verzögerte Zinserträge (-)</i>	2.328.000	-87.880,956 (5)	2.328.000 (87.880,956)
<i>Vorräte</i>			
1. Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe	1.246.000		1.246.000
2. Unfertige Erzeugnisse	1.345.000		1.345.000
3. Fertige Erzeugnisse	644.000		644.000
4. Handelswaren	1.770.000	- 85.065,274 (7)	1.684.934,726
5. Geleistete Anzahlungen	56.000		56.000
<i>Sonstiges Umlaufvermögen</i>	359.000		359.000
Summe	7.882.000		7.701.803,770
ANLAGEVERMÖGEN			
<i>Sachanlagenvermögen</i>			
1. Maschine Kumulierte Abs.(-)	3.282.000 (656.400)		3.282.000 (656.400)
2. Betriebs- und Geschäftsausstattung Kumulierte Abs.(-)	650.000 (130.000)	+ 77.010 (9) -15.402 (9)	727.010 (145.402)
3. Grundstücke	1.866.797		1.866.797
4. Gebäude Kumulierte Abs.(-)	500.000 (150.000)	- 500.000 (21) +150.000 (21)	0
<i>Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien</i>		+ 580.000 (21)	580.000
<i>Immaterielles Anlagevermögen</i>			
1. Ausgaben für Ingangsetzung und Gründung Kumulierte Abs.(-)	48.000 (9.600)	- 48.000 (15) + 9.600 (15)	0
2. Diverse Rechte Kumulierte Abs.(-)	1.015.000 (202.797)		1.015.000 (202.797)
3. Ausgaben für (Forschung und) Entwicklung Kumulierte Abs.(-)		160.000 (13) - 32.000 (13)	160.000 (32.000)
<i>Finanzanlagen</i>			
1. Gebundene Wertpapiere	146.000	+24.395 (17) -6.500 (19)	163.895
<i>Aktive latente Steuer</i>		+17.013,054 (8) +17.576,191 (6) +2.000 (2) +7.680 (16) +5.402 (12) +1.300 (20) +92.444,444 (28) +25.000 (30) -103.230,737 (31)	65.184,952
Summe	6.359.000		6.823.287,952
Summe der Aktiva	14.241.000		14.525.091,722

Abbildung 10: Die Bilanzdetails für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS (Passiva)

PASSIVA	Steuerbilanz zum 01.01.2006 (bzw. 31.12.2005)	Korrekturwerte für die Umstellung	IFRS- Eröffnungsbilanz zum 01.01.2006
KURZFRISTIGES FREMDKAPITAL			
<i>Finanzverbindlichkeiten</i>			
1. Bankkredite	988.000		988.000
Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung verzögerte Zinsaufwendungen (-)	1.810.000	-68.326,687 (25)	1.810.000 (68.326,687)
Erhaltene Anzahlungen	34.000		34.000
<i>Rückstellungen</i>			
1. Steuerrückstellungen	442.600		442.600
2. Sonstige Rückstellungen			
Sonstiges kurzfristiges Fremdkapital	185.000		185.000
Summe	3.459.600		3.391.273,313
LANGFRISTIGES FREMDKAPITAL			
<i>Finanzverbindlichkeiten</i>			
1. Bankkredite	2.582.000		2.582.000
2. Emittierte Anleihen Disagio (-)	150.000 (9.000)	-1.074 (23)	150.000 (10.074)
<i>Rückstellungen</i>			
1. Pensionsrückstellung		+125.000 (29)	125.000
2. Sonstige Rückstellungen verzögerte Zinsaufwendungen (-)		+50.000 (10) -22.990 (10) +480.000 (27) -17.777,778 (27)	50.000 (22.990) 480.000 (17.777,778)
<i>Passive latente Steuer</i>		+550 (4) +25.600 (14) +12.321,6 (11) + 4.879 (18) +46.000 (22) +214,8 (24) +13.665,337 (26) - 103.230,737 (31)	
Sonstiges langfristiges Fremdkapital	39.000		39.000
Summe	2.762.000		3.375.158,222

PASSIVA	Steuerbilanz zum 01.01.2006 (bzw. 31.12.2005)	Korrekturwerte für die Umstellung	IFRS- Eröffnungsbilanz zum 01.01.2006
EIGENKAPITAL			
<i>Gezeichnetes kapital</i>	2.560.500		2.560.500
<i>Kapitalrücklagen</i>	842.500		842.500
<i>Gewinnrücklagen</i>	2.846.000	- 85.065,274 (7) +17.013,054 (8) - 87.880,956 (5) + 17.576,191 (6) - 10.000 (1) + 2.000 (2) + 2.750 (3) - 550 (4) + 128.000 (13) - 25.600 (14) - 38.400 (15) + 7.680 (16) + 61.608 (13) -12.321,6 (15) - 27.010 (14) +5.402 (16) +24.395 (17) -4.879 (18) -6.500 (19) +1.300 (20) +230.000 (21) -46.000 (22) +1.074 (23) - 214,8 (24) + 68.326,687 (25) - 13.665,337 (26) -462.222,222 (27) +92.444,444 (28) -125.000 (29) +25.000 (30)	2.585.260,187
<i>Gewinnvortrag</i>	1.770.400		1.770.400
Summe	8.019.400		7.758.660,187
Summe der Passiva	14.241.000		14.525.091,722

In der folgenden Abbildung wird die IFRS-Eröffnungsbilanz der X AG zum 01.01.2006 gezeigt:

Abbildung 11: Die IFRS-Eröffnungsbilanz der X AG zum 01.01.2006

AKTIVA		PASSIVA	
UMLAUFVERMÖGEN		KURZFRISTIGES FREMDKAPITAL	
<i>Flüssige Mittel</i>	74.000	<i>Finanzverbindlichkeiten</i>	
<i>Wertpapiere</i>		1. Bankkredite	988.000
1. Aktien	52.750	<i>Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung (Netto)</i>	1.741.673,312
<i>Forderungen aus Lieferung und Leistung (Netto)</i>	2.240.119,044	<i>Erhaltene Anzahlungen</i>	34.000
<i>Vorräte</i>		<i>Rückstellungen</i>	
1. Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe	1.246.000	1. Steuerrückstellungen	442.600
2. Unfertige Erzeugnisse	1.345.000	2. Sonstige Rückstellungen	
3. Fertige Erzeugnisse	644.000	<i>Sonstiges kurzfristiges Fremdkapital</i>	185.000
4. Handelswaren	1.684.934,726	Summe	3.391.273,313
5. Geleistete Anzahlungen	56.000	LANGFRISTIGES FREMDKAPITAL	
<i>Sonstiges Umlaufvermögen</i>	359.000	<i>Finanzverbindlichkeit</i>	
Summe	7.701.803,770	1. Bankkredite	2.582.000
ANLAGEVERMÖGEN		2. Emittierte Anleihen (Netto)	139.926
<i>Sachanlagenvermögen</i>		<i>Rückstellungen</i>	
1. Maschine (Netto)	2.625.600	1. Pensionsrückstellung	125.000
2. Betriebs- und Geschäftsausstattung (Netto)	581.608	2. Sonstige Rückstellungen (Netto)	489.232,222
3. Grundstücke	1.866.797	<i>Passive latente Steuer</i>	
4. Gebäude (Netto)	0	<i>Sonstiges langfristiges Fremdkapital</i>	39.000
<i>Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (Netto)</i>	580.000	Summe	3.375.158,222
<i>Immaterielles Anlagevermögen</i>		EIGENKAPITAL	
1. Ausgaben für Ingangsetzung und Gründung (Netto)	0	<i>Gezeichnetes kapital</i>	2.560.500
2. Diverse Rechte (Netto)	812.203	<i>Kapitalrücklagen</i>	842.500
3. Ausgaben für (Forschung und) Entwicklung (Netto)	128.000	<i>Gewinnrücklagen</i>	2.585.260,187
<i>Finanzanlagen</i>		<i>Gewinnvortrag</i>	1.770.400
1. Gebundene Wertpapiere	163.895	Summe	7.758.660,187
<i>Aktive latente Steuer</i>	65.184,952		
Summe	6.823.287,952		
Summe der Aktiva	14.525.091,722	Summe der Passiva	14.525.091,722

Durch die Umstellung auf IFRS verringert sich das Eigenkapital in Höhe von 260.739,813 GE verringert.

4.2 Erforderliche Anpassung für die Umstellung der Gewinn- und Verlustrechnung

Im Folgenden werden erforderliche Anpassungen für die Umstellung der GuV der X AG erklärt, die für den Zeitraum zwischen 01.01.2006 und 31.12.2006 erstellt wurde. Neben der Anpassung der Posten der GuV werden bei der Umstellung der GuV auch gegebenenfalls manche Bilanzposten korrigiert.

Die Gliederung der GuV der X AG ist auf IFRS angepasst. Da außerordentliche Posten nach IAS 1.85 nicht in der GuV dargestellt werden dürfen, sind außerordentliche Erträge und Aufwendungen in der GuV bei der Umstellung auf IFRS nicht ausgewiesen.³³⁰

In folgender Abbildung steht die dem türkischen Steuergesetz entsprechenden GuV der X AG für den Zeitraum zwischen 01.01.2006 und 31.12.2006:

Abbildung 12: Die dem türkischen Steuergesetz entsprechende Gewinn- und Verlustrechnung der X AG für Zeitraum zwischen 01.01.2006 und 31.12.2006

GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG FÜR ZEITRAUM ZWISCHEN 01.01.2006 – 31.12.2006		
	Laufende Periode	
Umsatzerlöse	23.484.248	
Umsatzkosten (-)	(18.969.248)	
BRUTTOGEWINN/VERLUST		4.515.000
Aufwendungen aus der betrieblichen Tätigkeit (-)	(2.071.000)	
BETRIEBSERGEBNIS		2.444.000
Erträge aus sonstiger betrieblicher Tätigkeit	580.000	
Aufwendungen aus sonstiger betrieblicher Tätigkeit (-)	(1.432.000)	
Finanzierungsaufwendungen (-)	(431.000)	
ORDENTLICHER GEWINN ODER VERLUST		1.161.000
Außerordentliche Erträge		
Außerordentliche Aufwendungen (-)		
PERIODENERGEBNIS (BRUTTO)		1.161.000
Rückstellungen für Steuern (-)	(232.200)	
PERIODENERGEBNIS (NETTO)		928.800

Quelle: Vgl. Wolz, M.: Grundzüge der internationalen Rechnungslegung nach IFRS: Umstellung einer Rechnungslegung von HGB auf IFRS, S. 208.

³³⁰ Vgl. Wolz, M.: a.a.O., S. 58.

Der Steuersatz, der für die Berechnung der latenten Steuern und der Steuerrückstellungen bei der Umstellung auf IFRS verwendet wird, entspricht 20 %.

4.2.1 Erforderliche Anpassung bei den Umsatzerlösen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

Wenn man die Umsatzerlöse für den Zeitraum zwischen 01.01.2006 und 31.12.2006 prüft, dann bemerkt man, dass die Umsatzerlöse die Zinserträge basierend auf dem Zahlungsziel in Höhe von 123.135,866 enthalten, indem man aus den Forderungen aus Lieferung und Leistung ausgeht. Diese Zinserträge bestehen aus den Zinserträgen der zugehörigen Periode und den verzögerten Zinserträgen der Forderungen mit Restlaufzeit von 240 Tagen, die bei 2.464.000 GE betragen. Es gibt 180 Tage zwischen dem Bilanzstichtag und Fälligkeitsdatum von den Forderungen.

Mit folgenden Formeln wird zuerst der Effektivzinssatz berechnet, und dann werden abgezinster Wert der Forderung, Zinserträge der zugehörigen Periode und verzögerte Zinserträge ermittelt.

i: Effektivzins

n: Dauer bis zur Endfälligkeitsdatum beim erstmaligen Ansatz der Forderung

t: Dauer bis zur Endfälligkeitsdatum am Bilanzstichtag

$$i = \left(\frac{\text{Anschaffungskosten der Forderung (bzw. Nominalwert der Umsatzerlöse)}}{\text{Barzahlungswert der Forderung (bzw. der Umsatzerlöse)}} \right)^{1/n} - 1$$

abgezinster Wert der Forderung: Anschaffungskosten der Forderung $\times (1+i)^{-t}$

Barzahlungswert der Forderung: 2.464.000 - 123.135,866 = 2.340.864,134 GE

n: 240/360 t: 180/360

$$i = \left(\frac{2.464.000}{2.340.864,134} \right)^{1/0,666} - 1$$

i ≈ 8 %

abgezinster Wert der Forderung: $2.464.000 \times (1 + 0,08)^{-0,5} = 2.370.479,705 \text{ GE}$

verzögerte Zinserträge: $2.464.000 - 2.370.479,705 = 93.520,295 \text{ GE}$

Zinserträge der zugehörigen Periode: $123.135,866 - 93.520,295 = 29.615,571 \text{ GE}$

Bei der Umstellung auf IFRS wird folgende Buchung vorgenommen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Inlandserlöse		123.135,866		1
	an Zinserträge		29.615,571	
	an verzögerte Zinserträge		93.520,295	

Aktive latente Steuer für die Forderungen: $93.520,295 \times 0,20 = 18.704,059 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		18.704,059		2
	an Steuerertrag der latenten Steuer		18.704,059	

4.2.2 Erforderliche Anpassung bei den Vorräten für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

In der Folge der Prüfung von Handelswaren für den Zeitraum zwischen 01.01.2006 und 31.12.2006 wurden die Finanzierungsaufwendungen basierend auf dem Zahlungsziel in Höhe von 142.519,280 GE gerechnet, indem man aus den Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung ausgeht. Diese Finanzierungsaufwendungen bestehen aus den Finanzierungsaufwendungen der zugehörigen Periode und den verzögerten Zinsaufwendungen der Verbindlichkeiten aus LuL mit Restlaufzeit von 300 Tagen, die bei 2.310.000 GE betragen. Es gibt 120 Tage zwischen dem Bilanzstichtag und Fälligkeitsdatum von den Verbindlichkeiten aus LuL. Die Handelsware ist kein qualifizierter Vermögenswert. In den Anschaffungskosten der

Handelsware befindet sich nur 60 % der Finanzierungsaufwendungen basierend auf Zahlungsziel. Der Restbetrag liegt in den Warensatz vor.

Wie Forderungen wird mit folgenden Formeln zuerst der Effektivzinssatz berechnet, und dann werden abgezinster Wert der Verbindlichkeit aus LuL, Finanzierungsaufwendungen der zugehörigen und verzögerte Zinsaufwendungen ermittelt.

Barzahlungswert der Verbindlichkeit aus LuL: $2.310.000 - 142.519,280 = 2.167.480,72$ GE

n: 300/360 t: 120/360

$$i = \left(\frac{2.310.000}{2.167.480,72} \right)^{1/0,833} - 1$$

$i \approx 8 \%$

abgezinster Wert der Verbindlichkeit aus LuL: $2.310.000 \times (1 + 0,08)^{-0,333} = 2.250.800,855$ GE

verzögerte Zinsaufwendungen: $2.310.000 - 2.250.800,855 = 59.199,145$ GE

Finanzierungsaufwendungen der zugehörigen Periode: $142.519,280 - 59.199,145 = 83.320,135$ GE

Bei der Umstellung auf IFRS wird folgende Buchung vorgenommen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Finanzierungsaufwendungen		83.320,135		3
verzögerte Zinsaufwendungen		59.199,145		
	an Handelsware		85.511,568	
	an Wareneinsatz		57.007,712	

Aktive latente Steuer für Handelsware: $85.511,568 \times 0,20 = 17.102,313$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		17.102,313		4
	an Steuerertrag der latenten Steuer		17.102,313	

Passive latente Steuer für Verbindlichkeiten aus LuL: $59.199,145 \times 0,20 = 11.839,829$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Steueraufwand der latenten Steuer		11.839,829		5
	an passive latente Steuer		11.839,829	

4.2.3 Erforderliche Anpassung bei den Abschreibungen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

In Folge der Prüfung von Anlagenvermögen wird nach IFRS der gesamte höhere Abschreibungsbetrag im Vergleich zu türkischem Steuergesetz berechnet, der bei 36.672,428 liegt.

Da die Ausgaben für Ingangsetzung und Gründung nach IFRS nicht aktiviert werden dürfen, wurden diese Ausgaben bei der Erstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz ausgebucht.

Bei der Umstellung der GuV sind die nach TStVG berechneten Abschreibungen für die Ausgaben der Ingangsetzung und Gründung in Höhe von 9.600 GE auszubuchen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Kumulierte Abschreibungen		9.600		6
	an Verwaltungskosten Abschreibungsaufwand		9.600	

Passive latente Steuer zu den Ausgaben für Ingangsetzung und Gründung: $9.600 \times 0,20 = 1.920 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Steueraufwand der latenten Steuer		1.920		7
	an passive latente Steuer		1.920	

Für die Betriebs- und Geschäftsausstattung wurde der höhere Abschreibungsbetrag in Höhe von 7.701 (72.701 – 65.000) GE nach IFRS im Vergleich zu TStVG berechnet.

Bei der Umstellung auf IFRS ist folgende Buchung vorzunehmen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Verwaltungskosten Abschreibungsaufwand		7.701		8
	Kumulierte Abschreibungen		7.701	

Aktive latente Steuer zu der Betriebs- und Geschäftsausstattung: $7.701 \times 0,20 = 1.540,2 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		1.540,2		9
	an Steuerertrag der latenten Steuer		1.540,2	

Da bei der Erstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz die Gebäude in die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien umgliedert werden, sind die nach TStVG berechneten Abschreibungen für die Gebäude in Höhe von 10.000 GE auszubuchen. Dagegen sind die nach IFRS berechneten Abschreibungen für die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in Höhe von 16.571,428 GE einzubuchen.

Bei der Umstellung auf IFRS sind folgende Buchungen vorzunehmen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Kumulierte Abschreibungen		10.000		10
	Verwaltungskosten Abschreibungsaufwand		10.000	

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Verwaltungskosten Abschreibungsaufwand		16.571,428		11
	Kumulierte Abschreibungen		16.571,428	

Aktive latente Steuer zu den als Finanzinvestition gehaltene Immobilien: $(16.571,428 - 10.000) \times 0.20 = 1.314,286$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		1.314,286		12
	an Steuerertrag der latenten Steuer		1.314,286	

Da die Entwicklungsausgaben unter Erfüllung der bestimmten Voraussetzungen nach IFRS aktiviert werden müssen, wurden diese Ausgaben bei der Erstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz aktiviert.

Bei der Umstellung der GuV sind die nach IFRS berechneten Abschreibungen für die Entwicklungsausgaben in Höhe von 32.000 GE einzubuchen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Verwaltungskosten		32.000		13
Abschreibungsaufwand	kumulierte Abschreibungen		32.000	

Aktive latente Steuer zu den Entwicklungsausgaben: $32.000 \times 0,20 = 6.400 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		6.400		14
	an Steuerertrag der latenten Steuer		6.400	

4.2.4 Erforderliche Anpassung bei den Wertpapieren und Finanzanlagen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

In den Wertpapieren ist der Marktwert der Aktien von M und N AG nacheinander folgend auf 35 GE und 121 GE pro Stück gestiegen.

Erträge wegen Wertänderung für die Aktien der M AG: $1.000 \times (35 - 25) = 10.000 \text{ GE}$

Bei der Umstellung auf IFRS ist folgende Buchung für die Aktien der M AG vorzunehmen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktien		10.000		15
	an sonstige betriebliche Erträge		10.000	

Passive latente Steuer für die Aktien der M AG: $10.000 \times 0,20 = 2.000 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Steueraufwand der latenten Steuer		2.000		16
	an passive latente Steuer		2.000	

Erträge wegen Wertänderung für die Aktien der N AG: $250 \times (121 - 111) = 2.500 \text{ GE}$

Bei der Umstellung auf IFRS ist folgende Buchung für die Aktien der N AG vorzunehmen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktien		2.500		17
	an sonstige betriebliche Erträge		2.500	

Passive latente Steuer für Aktien der N AG: $2.500 \times 0,20 = 500 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Steueraufwand der latenten Steuer		500		18
	an passive latente Steuer		500	

In den Finanzanlagen ist der Marktwert der Aktien von Y und Z AG nacheinander folgend auf 100 GE und 48 GE pro Stück gestiegen.

Erträge wegen Wertänderung für Aktien der Y AG nach IFRS: $1.435 \times (100 - 97) = 4.305 \text{ GE}$

Bei der Umstellung auf IFRS ist folgende Buchung für die Aktien der Y AG vorzunehmen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gebundene Wertpapiere		4.305		19
	an sonstige betriebliche Erträge		4.305	

Passive latente Steuer für die Aktien der Y AG: $4.305 \times 0,20$ GE: 861 GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Steueraufwand der latenten Steuer		861		20
	an passive latente Steuer		861	

Erträge wegen Wertänderung für Aktien der Z AG nach IFRS: $650 \times (48 - 38) = 6.500$ GE

Bei der Umstellung auf IFRS ist folgende Buchung für die Aktien der Z AG vorzunehmen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Gebundene Wertpapiere		6.500		21
	an sonstige betriebliche Erträge		6.500	

Passive latente Steuer für die Aktien der Z AG: $6.500 \times 0,20 = 1.300$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Steueraufwand der latenten Steuer		1.300		22
	an passive latente Steuer		1.300	

4.2.5 Erforderliche Anpassung bei den Finanzverbindlichkeiten für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

Die emittierten Anleihen werden nach IFRS mit den fortgeführten Anschaffungskosten unter Effektivzinsmethode bewertet. Der nach IFRS berechnete Buchwert der emittierten Anleihen beträgt zum 31.12.2006 bei 143.147 GE. Dementsprechend liegt der nach IFRS aufzulösende Disagiabetrag bei 3.221 (143.147-139.926) GE. Dagegen ist der nach TStVG aufgelöste Disagiabetrag 3.000 GE.

Differenz zwischen TStVG und IFRS: $3.221 - 3.000 = 221$ GE

Bei der Umstellung auf IFRS ist folgende Buchung vorzunehmen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Finanzierungsaufwendungen		221		23
	an Disagio		221	

Aktive latente Steuer für die emittierten Anleihen: $221 \times 0,20 = 44,2$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		44,2		24
	an Steuerertrag der latenten Steuer		44,2	

4.2.6 Erforderliche Anpassung bei den Rückstellungen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

Man berechnet, dass die Pensionsrückstellungen um 15.000 GE zum 31.12.2006 steigen.

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Verwaltungskosten		15.000		25
	an Pensionsrückstellungen		15.000	

Aktive latente Steuer für die Pensionsrückstellungen: $15.000 \times 0,20 = 3.000$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		3.000		26
	an Steuerertrag der latenten Steuer		3.000	

Die Rückstellungen für Abbaukosten und Garantieverpflichtungen muss zum 31.12.2006 nacheinander folgend um 2.165 und 17.777,778 aufgezinster werden.

Finanzierungsaufwendungen für Rückstellung zu Abbaukosten: $(50.000 \times (1,08)^7) - 27.010 = 2.165$ GE

Bei der Umstellung auf IFRS ist folgende Buchung für die Rückstellungen zu den Abbaukosten vorzunehmen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Finanzierungsaufwendungen		2.165		27
	an verzögerte Zinsaufwendungen		2.165	

Aktive latente Steuern für Rückstellung zu den Abbaukosten: $2.165 \times 0,20 = 433$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		433		28
	an Steuerertrag der latenten Steuer		433	

Finanzierungsaufwendungen für Rückstellungen zu Garantieverpflichtungen: $480.000 - 462.222,222 = 17.777,778$ GE

Bei der Umstellung auf IFRS ist folgende Buchung für die Rückstellungen zu den Garantieverpflichtungen vorzunehmen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Finanzierungs- aufwendungen		17.777,778		29
	an verzögerte Zinsaufwendungen		17.777,778	

Aktive latente Steuer für Rückstellung zu den Garantieverpflichtungen: $17.777,778 \times 0,20 = 3.555,555$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Aktive latente Steuer		3.555,555		30
	an Steuerertrag der latenten Steuer		3.555,555	

4.2.7 Erforderliche Anpassung bei dem Wareneinsatz für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

In der Folge der Prüfung von Wareneinsatz beobachtet man, dass der Wareneinsatz die Finanzierungsaufwendungen basierend auf dem Zahlungsziel in Höhe von 85.065,274 GE umfasst, indem man aus der Handelsware in der IFRS-Eröffnungsbilanz ausgeht.³³¹

Bei der Umstellung auf IFRS sind aus dem Wareneinsatz die Finanzierungsaufwendungen basierend auf dem Zahlungsziel mit folgender Buchung auszubuchen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Handelsware		85.065,274		31
	an Wareneinsatz		85.065,274	

³³¹ Die X AG wendet das FIFO-Verfahren an.

Passive latente Steuer: $85.065,274 \times 0,20 = 17.013,054$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Steueraufwand der latenten Steuer		17.013,054		32
	an passive latente Steuer		17.013,054	

4.2.8 Sonstige erforderliche Anpassungen für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

Der Betrag zu Forderungen, der sich am Konto „verzögerte Zinserträge“ in der IFRS-Eröffnungsbilanz befindet, wird als Zinserträge erfasst, wenn die Einbringung der Forderungen vorgenommen wurde.

Bei der Umstellung auf IFRS ist folgende Buchung vorzunehmen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
verzögerte Zinserträge		87.880,956		33
	an Zinserträge		87.880,956	

Passive latente Steuer: $87.880,956 \times 0,20 = 17.576,191$ GE

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Steueraufwand der latenten Steuer		17.576,191		34
	an passive latente Steuer		17.576,191	

Der Betrag zu Verbindlichkeiten aus LuL, der sich am Konto „verzögerte Zinsaufwendungen“ in der IFRS-Eröffnungsbilanz befindet, wird als Finanzierungsaufwendungen erfasst, wenn die Verbindlichkeiten von der X AG gezahlt wurde.

Bei der Umstellung auf IFRS ist folgende Buchung vorzunehmen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Finanzierungs- aufwendungen		68.326,687		35
	an verzögerte Zinsaufwendungen		68.326,687	

Aktive latente Steuer: $68.326,687 \times 0,20 = 13.665,337 \text{ GE}$

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
aktive latente Steuer		13.665,337		36
	an Steuerertrag der latenten Steuer		13.665,337	

Da das Unternehmen ein einklagbares Recht zur Aufrechnung tatsächlicher Steuererstattungsansprüche gegen tatsächliche Steuerschulden hat und die latenten Steuern sich auf Ertragssteuern der gleichen Steuerbehörde beziehen, wird eine Saldierung hier vorgenommen:

Aktive latente Steuer		Passive latente Steuer	
65.184,952			11.839,829
18.704,059			500
17.102,313			861
3.000			1.920
433			2.000
3.555,555			1.300
1.540,2			17.013,054
1.314,286			17.576,191
6.400			
44,2			
13.665,337			
130.943,902			53.010,074

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
passive latente Steuer		53.010,074		37
	an aktive latente Steuer		53.010,074	

Die Salden der Steuererträge und Steueraufwendungen werden wie folgt berechnet:

Steueraufwand der latenten Steuer		Steuerertrag der latenten Steuer	
11.839,829			18.704,059
2.000			17.102,313
500			44,2
861			3.000
1.300			433
17.576,191			3.555,555
1.920			13.665,337
17.013,054			6.400
			1.540,2
			1.314,286
53.010,074		65.758,950	

Der Einfluss der latenten Steuern auf den Bruttogewinn lautet wie folgt:

<i>Bruttogewinn nach IFRS</i>	<i>1.097.255,619 GE</i>
<i>-Steuerrückstellungen (1.161.000 x 20 %)</i>	<i>-232.200 GE</i>
<i>-Steueraufwand der latenten Steuer</i>	<i>-53.010,074 GE</i>
<i>+Steuerertrag der latenten Steuer</i>	<i>+65.758,950 GE</i>
<i>Nettogewinn nach IFRS</i>	<i>877.804,495 GE</i>

Mit den folgenden Buchungen werden in die IFRS-Schlussbilanz die Steuerrückstellungen und der Nettogewinn übertragen:

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Rückstellungen für Steuern (GuV-Konto)		232.200		38
	an Steuerrückstellungen (Bilanzkonto)		232.200	

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Periodenergebnis (brutto)		1.097.255,619		39
Steuerertrag der latenten Steuer		65.758,950		
	an Rückstellungen für Steuern		232.200	
	an Steueraufwand der latenten Steuer		53.010,074	
	an Periodenergebnis (netto)		877.804,495	

Kontennamen		Soll	Haben	Buchungsnummer
Periodenergebnis (netto)		877.804,495		40
	an Periodengewinn (netto)		877.804,495	

In folgender Abbildung stehen die Details der GuV für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS:

Abbildung 13: Die Details der Gewinn- und Verlustrechnung für die Umstellung vom türkischen Steuergesetz auf IFRS

GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG FÜR ZEITRAUM ZWISCHEN 01.01.2006 – 31.12.2006		
	Laufende Periode	
Umsatzerlöse	23.484.248 - 123.135,866 (1)	
Umsatzkosten (-)	(18.969.248) +57.007,712 (3) +85.065,274 (31)	
BRUTTOERGEBNIS		4.533.937,120
Aufwendungen aus der betrieblichen Tätigkeit (-)	(2.071.000) + 9.600 (6) - 7.701 (8) +10.000 (10) - 32.000 (13) - 16.571,428 (11) - 15.000 (25)	
BETRIEBSERGEBNIS		2.411.264,692
Erträge aus sonstiger betrieblicher Tätigkeit	580.000 +10.000 (15) +2.500 (17) +4.305 (19) +6.500 (21)	
Aufwendungen aus sonstiger betrieblicher Tätigkeit (-)	(1.432.000)	
Finanzierungserträge/(Finanzierungsaufwendungen) (Netto)	(431.000) +29.615,571 (1) -83.320,135 (3) -221 (23) -2.165 (27) -17.777,778 (29) -68.326,687 (35) +87.880,956 (33)	
ERGEBNIS VOR STEUERN		1.097.255,619
Rückstellungen für Steuern (-)	(232.200)	
Steuerertrag der latenten Steuer	+18.704,059 (2) +17.102,313 (4) +44,2 (24) +3.000 (26) +433 (28) +3.555,555 (30) +13.665,337 (36) +6.400 (14) +1.540,2 (9) +1.314,286 (12)	
Steueraufwand der latenten Steuer (-)	-11.839,829 (5) -2.000 (16) -500 (18) -861 (20) -1.300 (22) -17.576,191 (34) -1.920 (7) -17.013,054 (32)	
PERIODENERGEBNIS (NETTO)		877.804,495

In folgender Abbildung wird die GuV der X AG für den Zeitraum zwischen 01.01.2006 und 31.12.2006 dargestellt, die den IFRS entspricht:

Abbildung 14: Die den IFRS entsprechende Gewinn- und Verlustrechnung der X AG für Zeitraum zwischen 01.01.2006 und 31.12.2006

GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG FÜR ZEITRAUM ZWISCHEN 01.01.2006 – 31.12.2006		
	Laufende Periode	
Umsatzerlöse	23.361.112,134	
Umsatzkosten (-)	(18.827.175,014)	
BRUTTOERGEBNIS		4.533.937,120
Aufwendungen aus der betrieblichen Tätigkeit (-)	(2.122.672,428)	
BETRIEBSERGEBNIS		2.411.264,692
Erträge aus sonstiger betrieblicher Tätigkeit	603.305	
Aufwendungen aus sonstiger betrieblicher Tätigkeit (-)	(1.432.000)	
Finanzierungserträge/(Finanzierungsaufwendungen) (Netto)	(485.314,073)	
ERGEBNIS VOR STEUERN		1.097.255,619
Rückstellungen für Steuern (-)	(232.200)	
Steuerertrag der latenten Steuer	65.758,950	
Steueraufwand der latenten Steuer (-)	(53.010,074)	
PERIODENERGEBNIS (NETTO)		877.804,495

In folgenden Abbildungen werden alle Bilanzdetails der Erstellung der IFRS-Schlussbilanz zum 31.12.2006 dargestellt:

**Abbildung 15: Die Bilanzdetails der Erstellung der IFRS-Schlussbilanz
der X AG zum 31.12.2006 (Aktiva)**

AKTIVA	IFRS-Eröffnungs- bilanz zum 01.01.2006	Korrekturwerte für die Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung	IFRS-Schlussbilanz zum 31.12.2006
UMLAUFVERMÖGEN			
<i>Flüssige Mittel</i>	74.000		92.914
<i>Wertpapiere</i>			
1. Aktien	52.750	+10.000 (15) +2.500 (17)	65.250
<i>Forderungen aus LuL verzögerte Zinserträge (-)</i>	2.328.000 (87.880,956)	- 2.328.000 (Bei der Einbringung der Forderung) +87.880,956 (33) 2.464.000 (Schlussaldo) -93.520,295 (1)	2.464.000 (93.520,295)
<i>Vorräte</i>			
1. Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe	1.246.000		1.288.000
2. Unfertige Erzeugnisse	1.345.000		1.320.000
3. Fertige Erzeugnisse	644.000		752.000
4. Handelswaren	1.684.934,726	- 1.770.000 (nach TStVG) + 85.065,274 (31) 2.270.000 (Schlussaldo) - 85.511,568 (3)	2.184.488,432
5. Geleistete Anzahlungen	56.000		121.000
<i>Sonstiges Umlaufvermögen</i>	359.000		460.000
Summe	7.701.803,770		8.654.132,137
ANLAGEVERMÖGEN			
<i>Sachanlagenvermögen</i>			
1. Maschine Kumulierte Abs.(-)	3.282.000 (656.400)		3.282.000 (1.312.800)
2. Betriebs- und Geschäftsausstattung Kumulierte Abs.(-)	727.010 (145.402)	- 65.000 (nach TStVG) - 7.701 (8)	727.010 (-218.103)
3. Grundstücke	1.866.797		1.866.797
4. Gebäude Kumulierte Abs.(-)		-10.000 (nach TStVG) +10.000 (10)	
<i>Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien Kumulierte Abs.(-)</i>	580.000	- 16.571,428 (11)	580.000 (16.571,428)

AKTIVA	IFRS-Eröffnungs- bilanz zum 01.01.2006	Korrekturwerte für die Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung	IFRS-Schlussbilanz zum 31.12.2006
<i>Immaterielles Anlagevermögen</i>			
1. Ausgaben für Ingangsetzung und Gründung Kumulierte Abs.(-)	0	- 9.600 (nach TStVG) + 9.600 (6)	0
2. Diverse Rechte Kumulierte Abs.(-)	1.015.000 (202.797)		1.015.000 (270.396)
3. Ausgaben für (Forschung und) Entwicklung Kumulierte Abs.(-)	160.000 (32.000)	- 32.000 (13)	160.000 (64.000)
<i>Finanzanlagen</i>			
1. Gebundene Wertpapiere	163.895	+ 4.305 (19) + 6.500 (21)	174.700
<i>Aktive latente Steuer</i>	65.184,952	+18.704,059 (2) +17.102,313 (4) +1.540,2 (9) +1.314,286 (12) +6.400 (14) +44,2 (24) +3.000 (26) +433 (28) +3.555,555 (30) +13.665,337 (36) -53.010,074 (37)	77.933,828
Summe	6.823.287,952		6.001.570,400
Summe der Aktiva	14.525.091,72		14.655.702,537

**Abbildung 16: Die Bilanzdetails der Erstellung der IFRS-Schlussbilanz
der X AG zum 31.12.2006 (Passiva)**

PASSIVA	IFRS-Eröffnungs- bilanz zum 01.01.2006	Korrekturwerte für die Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung	IFRS- Schlussbilanz zum 31.12.2006
KURZFRISTIGES FREMDKAPITAL			
<i>Finanzverbindlichkeiten</i>			
1. Bankkredite	988.000		928.000
<i>Verbindlichkeiten aus LuL verzögerte Zinsaufwendungen (-)</i>	1.810.000 (68.326,687)	- 1.810.000 (Bei Zahlung der Verbindlichkeit) + 68.326,687 (35) 2.310.000 (Schlussaldo) -59.199,145 (3)	2.310.000 (59.199,145)
<i>Erhaltene Anzahlungen</i>	34.000		14.000
<i>Rückstellungen</i>			
1. Steuerrückstellungen	442.600	-442.600 (Bei Zahlung der Steuer in der Periode) +232.200 (38)	232.200
2. Sonstige Rückstellungen			
<i>Sonstiges kurzfristiges Fremdkapital</i>	185.000		122.915
Summe	3.391.273,312		3.547.915,855
LANGFRISTIGES FREMDKAPITAL			
<i>Finanzverbindlichkeiten</i>			
1. Bankkredite	2.582.000		1.654.000
2. Emittierte Anleihen Disagio (-)	150.000 (10.074)	+ 3.000 (nach TStVG) + 221 (23)	150.000 (6.853)
<i>Rückstellungen</i>			
1. Pensionsrückstellung	125.000	+15.000 (25)	140.000
2. Sonstige Rückstellungen verzögerte Zinsaufwendungen (-)	50.000 (22.990) 480.000 (17.777,778)	+2.165 (27) +17.777,778 (29)	50.000 (20.825) 480.000
<i>Passive latente Steuer</i>		+11.839,829 (5) +1.920 (7) +2.000 (16) +500 (18) +861 (20) +1.300 (22) +17.013,054 (32) +17.576,191 (34) -53.010,074 (37)	
<i>Sonstiges langfristiges Fremdkapital</i>	39.000		25.000
Summe	3.375.158,222		2.471.322
EIGENKAPITAL			
<i>Gezeichnetes kapital</i>	2.560.500		2.560.500
<i>Kapitalrücklagen</i>	842.500		842.500
<i>Gewinnrücklagen</i>	2.585.260,187		2.585.260,187
<i>Gewinnvortrag</i>	1.770.400		1.770.400
<i>Periodengewinn (netto)</i>		+ 877.804,495 (40)	877.804,495
Summe	7.758.660,187		8.636.464,682
Summe der Passiva	14.525.091,72		14.655.702,537

In der folgenden Abbildung wird die IFRS-Schlussbilanz der X AG zum 31.12.2006 gezeigt:

Abbildung 17: Die IFRS-Schlussbilanz der X AG zum 31.12.2006

AKTIVA		PASSIVA	
UMLAUFVERMÖGEN		KURZFRISTIGES FREMDKAPITAL	
<i>Flüssige Mittel</i>	92.914	<i>Finanzverbindlichkeiten</i>	
<i>Wertpapiere</i>		1. Bankkredite	928.000
1. Aktien	65.250	<i>Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung (Netto)</i>	2.250.800,855
<i>Forderungen aus Lieferung und Leistung (Netto)</i>	2.370.479,705	<i>Erhaltene Anzahlungen</i>	14.000
<i>Vorräte</i>		<i>Rückstellungen</i>	
1. Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe	1.288.000	1. Steuerrückstellungen	232.200
2. Unfertige Erzeugnisse	1.320.000	2. Sonstige Rückstellungen	
3. Fertige Erzeugnisse	752.000	<i>Sonstiges kurzfristiges Fremdkapital</i>	122.915
4. Handelswaren	2.184.488,432	Summe	3.547.915,855
5. Geleistete Anzahlungen	121.000	LANGFRISTIGES FREMDKAPITAL	
<i>Sonstiges Umlaufvermögen</i>	460.000	<i>Finanzverbindlichkeiten</i>	
Summe	8.654.132,137	1. Bankkredite	1.654.000
ANLAGEVERMÖGEN		2. Emittierte Anleihen (Netto)	143.147
<i>Sachanlagenvermögen</i>		<i>Rückstellung</i>	
1. Maschine (Netto)	1.969.200	1. Pensionsrückstellung	140.000
2. Betriebs- und Geschäftsausstattung (Netto)	508.907	2. Sonstige Rückstellungen (Netto)	509.175
3. Grundstücke	1.866.797	<i>Passive latente Steuer</i>	
4. Gebäude (Netto)		<i>Sonstiges langfristiges Fremdkapital</i>	25.000
<i>Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien (Netto)</i>	563.428,572	Summe	2.471.322
<i>Immaterielles Anlagevermögen</i>		EIGENKAPITAL	
1. Ausgaben für Ingangsetzung und Gründung (Netto)	0	<i>Gezeichnetes kapital</i>	2.560.500
2. Diverse Rechte (Netto)	744.604	<i>Kapitalrücklagen</i>	842.500
3. Ausgaben für (Forschung und) Entwicklung (Netto)	96.000	<i>Gewinnrücklagen</i>	2.585.260,187
<i>Finanzanlagen</i>		<i>Gewinnvortrag</i>	1.770.400
1. Gebundene Wertpapiere	174.700	<i>Periodengewinn (netto)</i>	877.804,495
<i>Aktive latente Steuer</i>	77.933,828	Summe	8.636.464,682
Summe	6.001.570,400		
Summe der Aktiva	14.655.702,537	Summe der Passiva	14.655.702,537

5. SCHLUSSFOLGERUNG

Der Schwerpunkt dieser Arbeit ist es aufzuzeigen, welche Anpassungen und Maßnahmen bei der Umstellung der Bilanzpositionen sowie Gewinn- und Verlustrechnungspositionen vom türkischen Steuergesetz auf IFRS erforderlich sind.

Bei den flüssigen Mitteln gibt es keine Bewertungs- und Bilanzierungsunterschiede zwischen dem türkischen Steuergesetz und den IFRS. Deshalb sind für die Umstellung von flüssigen Mitteln keine Anpassungen bzw. keine Korrekturen notwendig.

Bei der Umstellung der Wertpapiere wird zuerst eine Klassifikation vorgenommen, die von IFRS angefordert wird. Dementsprechend sollen im Übergangszeitpunkt die Aktien, die entweder in die Kategorie der zum Handelzweck gehaltenen finanziellen Vermögenswerte oder in die Kategorie der zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerte eingeordnet werden können, zu ihren beizulegenden Zeitwerten bewertet werden. Deswegen sollen bei der Umstellung auf IFRS die Marktwerte der Aktien als beizulegende Zeitwerte festgestellt werden. Die Anleihen können der Kategorie der bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestitionen neben der Kategorie der zum Handelzweck gehaltenen finanziellen Vermögenswerte oder der zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerte zugeordnet werden. Im Übergangszeitpunkt sollen die Anleihen, die als bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen klassifiziert werden, mit den fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet werden. Deshalb soll der Effektivzins ermittelt, und dann sollen die fortgeführten Anschaffungskosten mit dem Effektivzinsen berechnet werden.

Im Übergangszeitpunkt auf IFRS sollen die Forderungen mit ihren abgezinsten Werten bewertet werden. Deshalb soll unterschiedlich als TStVG bei der Umstellung auf IFRS zuerst der Effektivzins bestimmt werden, dann sollen mit diesem Effektivzinsen die Forderungen abgezinst werden. Außerdem sollen im Übergang auf IFRS nicht nur Besitzwechsel, sondern auch Kundenforderungen abgezinst werden.

Wenn Vorräte die Finanzierungsaufwendungen enthalten, dann sollen diese Finanzierungsaufwendungen bei der Umstellung auf IFRS eliminiert oder ausgebucht werden, sofern die Vorräte kein qualifizierter Vermögenswert sind.

Bei der Umstellung der Sachanlagen kann man die optionale Ausnahme in IFRS 1.16-1.18 wahrnehmen, wenn die Aktivierung und Fortführung der den IFRS entsprechenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten den hohen Datenbeschaffungsaufwand erfordert. Im Rahmen dieser optionalen Ausnahme kann im Übergangszeitpunkt der beizulegende Zeitwert als Wertansatz für betroffene Vermögenswerte ermittelt und als neue Bemessungsgrundlage für die folgenden Abschreibungen verwendet werden. Deshalb werden der Marktwert oder die Wiederbeschaffungskosten der Sachanlagevermögen als beizulegender Zeitwert bestimmt. Außerdem ist die nach TStVG festgestellte Nutzungsdauer bei der Umstellung auf IFRS anzupassen, wenn die Nutzungsdauer nicht den IFRS entspricht.

Man soll bei der Umstellung der immateriellen Anlagevermögen berücksichtigen, ob die Forschungs- und Entwicklungsausgaben und die Ausgaben für Ingangsetzung und Gründung aktiviert sind. Die Entwicklungsausgaben sollen in der IFRS-Eröffnungsbilanz aktiviert werden, sofern die Bedingungen in IAS 38 erfüllt werden, wenn sie in der dem Steuergesetz entsprechenden Bilanz als Wahlrecht nicht aktiviert sind. Die Forschungsausgaben und die Ausgaben für Ingangsetzung und Gründung sind im Übergangszeitpunkt auf IFRS auszubuchen, wenn sie in der dem Steuergesetz entsprechenden Bilanz als Wahlrecht aktiviert sind.

Innerhalb Finanzanlagen werden bei der Umstellung auf IFRS gebundene Wertpapiere als zum Handelszweck gehaltene finanzielle Vermögenswerte, als zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte oder als bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen klassifiziert und im Rahmen von IAS 39 bewertet. Für die Umstellung der Beteiligungen ist die Equity-Methode, und für die Umstellung der gebundenen Beteiligungen ist die Vollkonsolidierung zu berücksichtigen.

Mit der Umstellung auf IFRS soll für die Bilanzierung und Bewertung der Fertigungsaufträge Percentage of Completion Methode anstatt Completede Contract Methode angewendet werden.

Bei der Umstellung auf IFRS sind die Immobilien des Unternehmens darauf zu prüfen, ob sie als Finanzinvestition gehalten werden. Wenn die Immobilie als Finanzinvestition gehalten wird, dann ist diese Immobilie in der IFRS-Eröffnungsbilanz getrennt von anderen Sachanlagevermögen auszuweisen. Ihre Bewertung erfolgt nach Anschaffungskostenmodell oder Modell des beizulegenden Zeitwertes im Rahmen von IAS 40. Wenn das Anschaffungskostenmodell gewählt wird, dann kann man die optionale Ausnahme in IFRS 1.16-1.18 wahrnehmen. Im Rahmen dieser optionalen Ausnahme darf als Finanzinvestition gehaltene Immobilie zum beizulegenden Zeitwert als Ersatz für die fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet.

Innerhalb Finanzverbindlichkeiten ist im Übergangszeitpunkt auf IFRS der aufgelöste Disagiotbetrag der emittierten Anleihen anzupassen, da die emittierte Anleihen zu den fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode bewertet werden sollen.

Für die Umstellung der Verbindlichkeiten aus LuL sind gleiche Anpassungen vorzunehmen, die bei der Umstellung der Forderungen angewendet werden.

Bei der Erstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz sind die Rückstellungen für die Sachverhalte, z.B. Garantieverpflichtungen oder Pensionsrückstellungen, anzusetzen, deren Bildung nach dem türkischen Steuergesetz nicht vorgesehen ist. Wenn der Zinseffekt wesentlich ist, sollen die Rückstellungen abgezinst werden.

Da sämtliche Umstellungswirkungen bei der Erstellung der IFRS-Eröffnungsbilanz nach IFRS 1.11 in den Gewinnrücklagen zu erfassen sind, entstehen erheblich Unterschiede hinsichtlich der Höhe des Eigenkapitals gegenüber der dem türkischen Steuergesetz entsprechenden Bilanz.

Die Abgrenzung der latenten Steuern hat große Bedeutung für die Umstellung auf IFRS, weil die Bildung der latenten Steuern zu der fiktiven Erhöhung oder

Verminderung der Höhe vom nach dem türkischen Steuergesetz berechneten Steueraufwand führt. Die latenten Steuern ergeben sich aus Differenzen zwischen IFRS-Buchwert und Steuerwert.

Die Umstellung der Gewinn- und Verlustrechnung beruht auf der IFRS-Eröffnungsbilanz. Vor allem soll man die Zinserträge und Finanzierungsaufwendungen basierend auf dem Zahlungsziel bei der Umstellung der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigen. Außerdem sollen die erfolgswirksamen Bewertungsdifferenzen der jeweiligen Standards beachtet.

Die Umstellung auf IFRS stellt einen umfangreichen Prozess dar. Deshalb können für die Umstellung der Rechnungslegung die Kosten und der Zeitaufwand hoch sein. Allerdings stellt gegen diese Nachteile die Umstellung viele Vorteile für die türkischen Unternehmen zur Verfügung. Mit dem Übergang auf IFRS werden transparentere Informationen in Jahresabschlüssen vermittelt. Durch die Erstellung der IFRS-Bilanzen schaffen die Unternehmen vergleichbare Abschlüsse auf internationaler Ebene und verbreiten die Investorenbasis. Da bei den IFRS-Abschlüssen der beizulegende Zeitwert als Bewertungsgrundsatz im Vordergrund steht, entsprechen durch die Umstellung auf IFRS die Vermögens- und Finanzlage der Unternehmen ihren tatsächlichen Verhältnissen.

LITERATURVERZEICHNIS

A) Bücher

Akdoğan, N., Sevilengül, O.: Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2007.

Akkaya, A.: Türkisches Gewinnermittlungsrecht: Eine bilanzrechtstheoretische Würdigung, 1. Auflage, Deutsche Universitätsverlag/GWV Fachverlage, Wiesbaden 2003.

Auer, K. V.: Die Umstellung der Rechnungslegung auf IAS/US-GAAP: Erfahrungsberichte, hrsg. von Kurt V. Auer, 2. aktualisierte Auflage, Wirtschaftsverlag Ueberreuter, Frankfurt/Wien 2001.

Baum, M.: Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IAS/IFRS, Grin Verlag, 2003.

Coenenberg, A. G.: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2005.

Cordes, D.: Umstellung der Rechnungslegung von HGB auf IAS, Grin Verlag, 2003.

Höpfner, B.: Umstellung von HGB auf IAS/IFRS: Was ändert sich im Controlling?, VDM Verlag Dr. Müller, Saarbrücken 2006.

Gökçen, G., Akgül, B. A., Çakıcı, C.: Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu), 1. Basım, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2006.

Gücenme, Ü.: Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatına Göre Envanter, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa 2006.

KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft: International Financial Reporting Standards: Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB, 3. überarbeitete Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2004.

Küçük, M.: Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2005.

Küçük, S.: Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007.

Lüdenbach, N., Hoffmann, W. D.: IAS/IFRS Kommentar, 2. Auflage, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg 2004.

Nobes, C., Parker, R.: Comparative International Accounting, sixth Edition, Imprint of Pearson Education, Great Britain 2000.

Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A.: Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları (TMS - TFRS), Gazi Kitabevi, Ankara 2007.

Pellens, B., Fülber, R. U., Gassen, J.: Internationale Rechnungslegung: IFRS/IAS mit Beispielen und Fallstudie, 5. überarbeitete und erweiterte Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2004.

Roberts, C., Weetman, P., Gordon, P.: International Financial Accounting: A comparative Approach, second Edition, Imprint of Pearson Education, 2002.

Scheffler, E.: Eigenkapital im Jahres- und Konzernabschluss nach IFRS: Abgrenzung, Konsolidierung, Veränderung, Verlag Franz Vahlen, München 2006.

Sevilengül, O.: Genel Muhasebe, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2005.

Stahl, A. B.: Wechsel von HGB zu IAS/IFRS oder US-GAAP: Empirische Untersuchung der Umstellung von deutschen auf internationale Rechnungslegungsgrundsätze, hrsg. von Wolfgang Becker und Jürgen Weber, 1. Auflage, Deutscher Universitätsverlag/GWV Fachverlage, Wiesbaden 2004.

Sumer, H.: Bilanzierung, 2. erweiterte Auflage, İstanbul 2006.

Tanski, J. S.: Internationale Rechnungslegungsstandards: IFRS/IAS Schritt für Schritt, 2. vollständig überarbeitete Auflage, Deutscher Taschenbuch Verlag, München 2005.

Tanski, J. S.: Sachanlagen nach IFRS: Bewertung, Bilanzierung und Berichterstattung, Verlag Franz Vahlen, München 2005.

Ürel, G.: Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 2. Baskı genişletilmiş ve güncelleştirilmiş, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007.

Wengel, T.: IFRS kompakt, R. Oldenbourg Verlag, München/Wien 2007.

Wolz, M.: Grundzüge der internationalen Rechnungslegung nach IFRS: Umstellung einer Rechnungslegung von HGB auf IFRS, Verlag Franz Vahlen, München 2005.

Zülch, H.: Die Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS, Verlag Neue Wirtschaftsbrieft, Herne/Berlin 2005.

B) Zeitschriften und Aufsätze

Akdoğan, N.: Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi, in: Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 8, Sayı 1, Mart 2006, S. 1 – 28.

Akgül, B. A.: Maddi Olmayan Duran varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 İle IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması, in: Muhasebe ve Finansman Dergisi, Yıl 7, Sayı 25, Ocak 2005, S. 41 – 45.

Akkaya, A.: Alman ve Türk Hukuku İle Mukayeseli Olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Göre Karşılıklar, in: Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 6, Sayı 21, Ocak 2007, S. 73 – 107.

Atila, Ö.: Menkul Kıymetlerin Değerlemesi, in: Vergi Dünyası, Yıl 26, Sayı 304, Aralık 2006, S. 119 – 128.

Bigus, J.: Bilanzierung von langfristigen Fertigungsaufträgen nach IAS 11 und nach HGB, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, Jg. 34, Heft 11, November 2005, S. 602 – 606.

Castedello, M., Klingbeil, C., Schröder, J.: IDW RS HFA 16: Bewertungen bei der Abbildung von Unternehmenserwerben und bei Werthaltigkeitsprüfungen nach IFRS, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 59, Heft 16, August 2006, S. 1028 – 1036.

Durak, G.: Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, in: Vergi Dünyası, Yıl 26, Sayı 304, Aralık 2006, S. 129 – 137.

Heintges, S.: Entwicklung der Rechnungslegung nach internationalen Vorschriften – Konsequenzen für deutsche Unternehmen, in: Der Betrieb, Jg. 59, Heft 30, Juli 2006, S. 1569 – 1573.

Hitz, J. M.: Fair Value in der IFRS-Rechnungslegung – Konzeption, Inhalt und Zweckmäßigkeit, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 58, Heft 18, September 2005, S. 1013 – 1027.

Gücenme, Ü., Arsoy, A. P.: Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri, in: Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 6, Sayı 21, Ocak 2007, S. 1 – 16.

Kahraman, O.: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçüleri, in: Vergi Dünyası, Yıl 25, Sayı 296, Nisan 2006, S. 60 – 65.

Kümpel, T.: Aufbau und Normensetzungsprozess der International Financial Accounting Standards, in: Das Wirtschaftsstudium, Jg. 35, Heft 7, Juli 2006, S. 896 – 900.

Kümpel, T.: Konzeptionelle Grundlagen der Rechnungslegung nach IFRS, in Das Wirtschaftsstudium, Jg. 35, Heft 11, November 2006, S. 1373 – 1377.

Mandler, U.: IASCF/IASB: Organisation, Entstehung und aktuelle Bedeutung, in: Das Wirtschaftsstudium, Jg. 32, Heft 4, April 2003, S. 476 – 484.

Marşap, B.: Finansal Bir varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi, in: Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 8, Sayı 3, Eylül 2006, S. 17 – 33.

Yiğit, R.: Alacak ve Borçların Değerlemesi ile Bunlara İlişkin Reeskont Uygulaması, in: Vergi Dünyası, Yıl 26, Sayı 304, Aralık 2006, S. 32 – 38.

Zimmermann, J., Schütte, J.: Fair Values, in: Das Wirtschaftsstudium, Jg. 33, Heft 8-9, August/September 2004, S. 1029.

C) Internetquellen

http://www-bior.wiwi.uni-kl.de/rewe/Studium/Seminare/Grundlagenseminare/WS_05_06/Dokumente/06_AbuSamra_Finanzinstrumente.pdf, 14.09.2007.

<http://www.steuerlehre.rwth-aachen.de/pdf/IAS-IFRS.pdf>, 18.09.2007.

http://www.uni-due.de/imperia/md/content/rwpc/ernst_young.pdf, 20.09.2007.

http://www-bior.wiwi.uni-kl.de/rewe/Studium/Seminare/Grundlagenseminare/WS_05_06/Dokumente/04_Raykow_Sachanlagen.pdf, 20.09.2007.

<http://www.campuszentrale.de/uni-kiel/downloads/redirect.php?dlid=74&ENGINEsessID=2b8354480d0677a62f50585e33cd2f>, 20.09.2007.

http://www2.jura.uni-hamburg.de/hirte/seminar/0405/Immaterielle_Vermögenswerte.pdf, 22.09.2007.

<http://www.uni-hamburg.de/fachbereiche-einrichtungen/fb03/iwp/rut/Strehl.pdf>, 22.09.2007.

<http://www.wirtschaftsrecht.uni-halle.de/Heft29.pdf>, 25.09.2007.

<http://www.wirtschaftsrecht.uni-halle.de/Heft29.pdf>, 25.09.2007.

http://www.iwp.uni-sb.de/veroeff/download/kueting/2003/buw2003_latentesteuern.pdf, 25.09.2007.

http://www.muhasabenet.net/07_DSonu%20Islemleri2.doc, 27.09.2007.

D) Gesetze, Richtlinien, Erlässe

Amtsblatt der Europäischen Union: International Accounting Standard 36:
Wertminderung von Vermögenswerten, 31.12.2004.

Amtsblatt der Europäischen Union: International Accounting Standard 38:
Immaterielle Vermögenswerte, 31.12.2004.

Erlass Nr. 163 des türkischen Steuerverfahrensgesetzes: 27.01.1985.

Erlass Nr. 176 des türkischen Steuerverfahrensgesetzes: 24.03.1987.

Erlass Nr. 187 des türkischen Einkommensteuergesetzes: 03.08.1995.

Erlass Nr. 238 des türkischen Steuerverfahrensgesetzes: 02.03.1995.

Türkisches Handelsgesetz mit Gesetz Nr. 6762: Art. 329 „Rückkauf der eigenen
Anteile vom Unternehmen“

Türkisches Steuerverfahrensgesetz mit Gesetz Nr. 213: Art. 270 „Die in die
Anschaffungskosten einbeziehenden Aufwendungen bei den Immobilien“

Türkisches Steuerverfahrensgesetz mit Gesetz Nr. 213: Art. 281 „Forderungen“

Türkisches Steuerverfahrensgesetz mit Gesetz Nr. 213: Art. 284 „Kassenbestand“

Türkisches Steuerverfahrensgesetz mit Gesetz Nr. 213: Art. 288 „Rückstellungen“

Türkisches Steuerverfahrensgesetz mit Gesetz Nr. 213: Abermaliger Art. 298
„Inflationskorrektur und Neubewertungsrate“

Türkisches Steuerverfahrensgesetz mit Gesetz Nr. 213: Art. 313
„Abschreibungsgegenstand“

