

Management Summary

Im letzten Jahr wurde der Vergleich über die türkischen Rechnungslegungs-  
vorschriften und der IFRS bei den Aktivposten und der IFRS bei den Passivposten  
national Accounting Principles (TFRS) im türkischen Rechnungswesen  
Diese Anwendung wird als die Ausweisung der türkischen Rechnungs-  
legungsrichtlinien im Einklang mit dem IFRS im türkischen Rechnungswesen  
den kann.

Im derzeitigen türkischen Rechnungswesen hat sich die Bewertung der  
gebühren der Handelsbilanz für die Bilanzierung von Unternehmen  
von einer ungleichen Maßpflichtigkeit zu sprechen. Die Bilanzierung  
finanzierung und die Deckung auf der Basis der türkischen Rechnungs-  
vorschriften.

Ziel dieses Arbeit ist es, die türkischen Rechnungslegungsrichtlinien  
Standards ermitteln Möglichkeiten auf Basis der türkischen Rechnungs-  
vorschriften und die IFRS bei den Aktivposten und der IFRS bei den Passivposten

1. Der Vergleich der türkischen Rechnungslegungsrichtlinien  
und der IFRS bei den Aktivposten

1.1. Flüssige Mittel

Bei der Ermittlung der Mittel der türkischen Rechnungslegungsrichtlinien  
Die Kassa und die Schecks werden im türkischen Rechnungswesen  
gehalten ist mit dem Buchwert zu bewerten. Bei den IFRS wird  
die bis zum Stichtag berechneten Zinsen der und die Bankguthaben

1.2. Aktien

Die Aktien werden nach IFRS als ein Handelswert, Spezialdividenden  
Aktions und als zur Fortsetzung verfügbar. Die türkischen Rechnungs-  
bewertung gemäß mit den Anschaffungskosten. Nach dem türkischen  
wertung höher als die Bewertung der IFRS. Die türkischen Rechnungs-  
Wenn die Aktien zu Handelswert, Spezialdividenden werden zu bewerten  
den die Transaktionskosten als Aufwand erfasst. Wenn die Aktien  
Aktien, die als zur Veräußerung verfügbar. Vermögenswerte bewertet werden  
zu aktivieren sind.<sup>34</sup>

<sup>34</sup> Vgl. Steuer H. Bilanzierung, 2. Auflage, (Steuer) 194.  
<sup>35</sup> Vgl. türk. RL V. Art. 137.  
<sup>36</sup> Vgl. türk. RL V. Art. 201.  
<sup>37</sup> Vgl. Steuer H. Bilanzierung, 2. Auflage, (Steuer) 194.

Ein Vergleich der türkischen Rechnungslegungsvorschriften  
mit den IFRS

Handan Sümer Göküş/Yakup Selvi

Management Summary .....	118
1. Der Vergleich der türkischen Rechnungslegungsrichtlinien und der IFRS bei den Aktivposten .....	118
1.1. Flüssige Mittel.....	118
1.2. Aktien.....	118
1.3. Anleihen.....	119
1.4. Forderungen.....	120
1.5. Vorräte.....	120
1.6. Sachanlagevermögen.....	121
1.7. Immaterielles Anlagevermögen.....	122
1.8. Finanzanlagen.....	124
1.9. Fertigungsaufträge.....	124
2. Der Vergleich der türkischen steuerrechtlichen Rechnungslegungs- vorschriften und der IFRS bei den Passivposten.....	125
2.1. Finanzverbindlichkeiten.....	125
2.2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.....	126
2.3. Rückstellungen.....	127
2.4. Eigenkapital.....	128
3. Schlussfolgerung.....	128
Literaturverzeichnis.....	130

L.U. Kütüphane No : 11621  
 Demirbaş No : M6251  
 Kayıt No :  
 Sıra/Flama No :

## Management Summary

Im letzten Jahr wurde der Entwurf über die Revision des türkischen Handelsgesetzes heftig diskutiert. Diskutiert wird vor allem die Anwendung der *Turkish Financial Reporting Standards (TFRS)* im türkischen Rechnungslegungssystem. Diese Anwendung kann als die Anpassung des türkischen Rechnungslegungssystems an die *International Financial Reporting Standards (IFRS)* interpretiert werden, da die TFRS als eine direkte Übersetzung der IFRS ins Türkische gesehen werden kann.

Im derzeitigen türkischen Rechnungswesen herrscht der Grundsatz der Maßgeblichkeit<sup>240</sup> der Handelsbilanz für die Steuerbilanz vor, jedoch ist in der Praxis von einer umgekehrten Maßgeblichkeit zu sprechen. Die Vorschriften über die Bilanzierung und die Bewertung sind derzeit meist im türkischen Steuergesetz verankert.

Ziel dieser Arbeit ist einerseits, die Unterschiede zwischen dem nach lokalen Standards erstellten Abschluss in der Türkei und dem nach IFRS aufgestellten Abschluss darzustellen und andererseits die Abweichungen kurz zu skizzieren.

## 1. Der Vergleich der türkischen Rechnungslegungsvorschriften und der IFRS bei den Aktivposten

### 1.1. Flüssige Mittel

Bei der Erst- und Folgebewertung der flüssigen Mittel gibt es keinen Unterschied. Die Kassa und die Schecks werden mit dem Nominalwert bewertet.<sup>241</sup> Das Bankguthaben ist mit dem Buchwert zu bewerten. Bei fälligem Bankguthaben werden die bis zum Stichtag berechneten Zinserträge auf das Bankguthaben addiert.<sup>242</sup>

### 1.2. Aktien

Die Aktien werden nach IFRS als *zu Handels- bzw. Spekulationszwecken gehaltene* und als *zur Veräußerung verfügbare* klassifiziert. Sie sind in der Erstbewertung generell mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Bei der Erstbewertung ändert sich die Buchung der Transaktionskosten je nach Klassifikation. Wenn die Aktien zu Handels- bzw. Spekulationszwecken gehalten werden, werden die Transaktionskosten als Aufwand erfasst, wobei diese Kosten für die Aktien, die als zur Veräußerung verfügbare Vermögenswerte klassifiziert sind, zu aktivieren sind.<sup>243</sup>

<sup>240</sup> Vgl. Sumer, H., Bilanzierung, 2. Auflage, Istanbul 2006, 7f.

<sup>241</sup> Vgl. türk. RLV Art. 284.

<sup>242</sup> Vgl. türk. RLV Art. 281.

<sup>243</sup> Vgl. Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D., IAS/IFRS-Kommentar, 2. Aufl., 2004, 1152f.

Die Aktien, die nach IFRS sowohl zu Handels- bzw. Spekulationszwecken gehalten, als auch zur Veräußerung verfügbar klassifiziert sind, werden in der Folgebewertung mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet.<sup>244</sup> Die Wertminderungen und die Wertaufholungen sind generell bis zu den Anschaffungskosten zulässig. Bei den nur zu Handels- bzw. Spekulationszwecken klassifizierten Aktien werden die Wertänderungen erfolgswirksam erfasst. Bei den Aktien, die als zur Veräußerung klassifiziert sind, werden die Wertänderungen erfolgsneutral gebucht.<sup>245</sup>

Nach den türkischen steuerrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften gibt es keine derartige Klassifizierung für die Aktien. Bei der Erst- und Folgebewertung sind die Aktien mit den Anschaffungskosten zu bewerten, und die Transaktionskosten sind als Aufwand zu buchen. Wertminderungen und Wertaufholungen sind nicht zulässig.

### 1.3. Anleihen

Die Anleihen werden nach IFRS als *zu Handels- bzw. Spekulationszwecken gehaltene*, als *zur Veräußerung verfügbare* oder als *bis zur Endfälligkeit gehaltene* klassifiziert. Es gibt keinen Unterschied bei den Erst- und Folgebewertungen der als *zu Handels- bzw. Spekulationszwecken gehaltene* klassifizierten Anleihen nach IFRS und der Anleihen nach den türkischen steuerlichen Rechnungslegungsvorschriften.<sup>246</sup> Sie sind in der Erstbewertung mit den Anschaffungskosten zu bewerten und die Transaktionskosten werden als Aufwand erfasst. Weiter sind sie in der Folgebewertung mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

Bei der *Erstbewertung* der als *zur Veräußerung gehaltenen* und der als *bis zur Endfälligkeit gehaltenen Vermögenswerte* klassifizierten Anleihen nach IFRS und der Anleihen nach den türkischen Rechnungslegungsvorschriften (türk. RLV) gibt es wichtige Unterschiede. Die Transaktionskosten und die Unterschiedsbeträge zwischen dem Nominalbetrag und dem Ausgabebetrag sind für die als zur Veräußerung gehaltenen und die als zur Endfälligkeit gehaltenen klassifizierten Anleihen zu aktivieren und zeitlich aufzulösen.<sup>247</sup> Anleihen, die unter ihrem Nominalbetrag notieren, sind gemäß türk. RLV mit ihrem Nominalbetrag zu erfassen.

Bei der *Folgebewertung* gibt es einen großen Unterschied zwischen den als zur Endfälligkeit gehaltenen Vermögenswerten klassifizierten Anleihen nach IFRS und den Anleihen nach türk. RLV. Während die Anleihen nach türk. RLV bei der Folgebewertung *mit dem beizulegenden Zeitwert* bewertet werden, werden nach IFRS die Anleihen, die als zur Endfälligkeit gehaltene Vermögenswerte klassifiziert sind,

<sup>244</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann, 2004, 1154f.

<sup>245</sup> Vgl. Coenenberg, A.G., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl., Stuttgart 2005, 249f.

<sup>246</sup> Vgl. Coenenberg, 2005, 248f.

<sup>247</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann, 2004, 1156f.

mit den fortgeführten Anschaffungskosten bewertet.<sup>248</sup> Bei der Folgebewertung taucht ein anderer Unterschied bei den als zur Veräußerung gehaltenen klassifizierten Anleihen auf. Bei diesen Anleihen werden die Wertänderungen *erfolgsneutral* gebucht, wobei diese laut den türk. RLV *erfolgswirksam* zu erfassen sind.<sup>249</sup>

#### 1.4. Forderungen

Die Buchung der Forderungen erfolgt nach IFRS zu den Anschaffungskosten. Die Transaktionskosten sind zu den Anschaffungskosten der Forderungen zu zählen. Die Forderungen werden in der Folgebewertung mit den fortgeführten Anschaffungskosten mittels der Effektivzinsmethode bewertet. Nach IFRS sind die Zinserträge bei längerer Fälligkeit separat zu buchen; deshalb ist es nicht üblich, die Forderungen und die Besitzwechsel zu diskontieren.

Die Forderungen werden nach türk. RLV bei der Erstbewertung mit den Anschaffungskosten bewertet. Die Transaktionskosten sind zu den Anschaffungskosten der Forderungen zu zählen. Die Forderungen werden am Bilanzstichtag mit dem Buchwert aufgenommen.<sup>250</sup> Nach türk. RLV sind die Zinserträge bei längerer Fälligkeit nicht separat wie nach IFRS zu buchen; somit enthalten die Anschaffungskosten auch die Zinserträge und deshalb wird eine Diskontierung vorgenommen. Nach türk. RLV ist aber diese Diskontierung für alle Arten von Forderungen gleichermaßen anzuwenden, ein Diskontierungswahlrecht gibt es nur für die Besitzwechsel. Im Falle der Diskontierung der Besitzwechsel müssen auch die Schuldwechsel diskontiert werden. Die Diskontierung der Besitzwechsel und der Schuldwechsel ist für Banken und Versicherungsgesellschaften obligatorisch. Wichtig ist, dass nach türk. RLV Kundenforderungen ohne Wechsel nicht zu diskontieren sind. Außerdem gibt es einen Unterschied zwischen der Berechnung der Effektivzinsmethode in den IFRS und der Berechnung der Diskontierung in den türk. RLV.<sup>251</sup>

#### 1.5. Vorräte

Die Vorräte werden nach IFRS und nach türk. RLV in der Erstbewertung mit den *Anschaffungs- oder den Herstellungskosten* bewertet. Nach türk. RLV sind die Finanzierungskosten, die auf dem Zahlungsziel basieren, in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einzubeziehen. Nach IFRS sind diese Beträge nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu addieren, sondern als Zinsaufwand zu erfassen.<sup>252</sup>

<sup>248</sup> Vgl. Pellens, B./Fülbier, R.U./Gassen, J., Internationale Rechnungslegung, 5. Aufl., Stuttgart 2004, 498 / VUK 279.

<sup>249</sup> Vgl. Coenenberg, 2005, 249f.

<sup>250</sup> Vgl. türk. RLV Art. 281.

<sup>251</sup> Vgl. Selvi, Y./Yılmaz, F./Sarıoğlu, K., Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması, Mali Çözüm, YI: 17, Mart – Nisan 2007, 38ff.

<sup>252</sup> Vgl. Pellens/Fülbier/Gassen, 2004, 335f.

Nach IFRS können die Fremdkapitalkosten nur unter bestimmten Voraussetzungen in die Anschaffungskosten von Vorräten einbezogen werden, während sie nach türk. RLV als Wahlrecht entweder in die Anschaffungskosten einbezogen werden, oder als Aufwand erfasst werden können.<sup>253</sup>

Nach IFRS können die Fremdwährungsdifferenzen von Vorräten nicht aktiviert werden.<sup>254</sup> Nach türk. RLV gibt es ein Aktivierungswahlrecht für die Fremdwährungsdifferenzen.

Nach IFRS sind nur die produktionsbezogenen allgemeinen Verwaltungskosten aktivierungspflichtig, aber in den türk. RLV gibt es für die Verwaltungskosten - ohne Beachtung ihrer Klassifizierung als produktionsbezogen oder nicht-produktionsbezogen – ein Wahlrecht.<sup>255</sup>

Wenn es sich in der *Folgebewertung* um Wertminderung wegen Katastrophen, Veralterung oder Beschädigung handelt, sind die Vorräte nach türk. RLV mit ihrem Vergleichswert zu bewerten.<sup>256</sup> Die Wertminderung laut IFRS ähnelt den Regelungen der türk. RLV, d.h. eine Abschreibung auf den Nettoveräußerungswert ist geboten, aber die vorgenommene Abwertung muss gemäß IFRS bis zu den Anschaffungskosten rückgängig gemacht werden, wenn die Gründe für die Wertminderung entfallen sind.<sup>257</sup>

Nach türk. RLV gelten das FIFO-Verfahren und die Durchschnittsmethode als Bewertungsvereinfachungsverfahren. Neben der FIFO- und der Durchschnittsmethode gibt es in den IFRS die Standardkostenmethode und die Retrograde-Methode.<sup>258</sup>

#### 1.6. Sachanlagevermögen

Die Sachanlagen sind nach IFRS und nach türk. RLV bei der *Erstbewertung* mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Nach IFRS müssen die sonstigen Kosten wie Notarkosten, Gerichtskosten und Provisionskosten in den Anschaffungskosten aktiviert werden. Nach türk. RLV können die *sonstigen Kosten* als Aufwand erfasst werden (oder sie können in die Anschaffungskosten einbezogen werden).

Nach IFRS werden die Ausgaben für zukünftige Entsorgung, Rekultivierung oder ähnliche Verpflichtungen aktiviert.<sup>259</sup> In den türk. RLV gibt es keine solche Regelung.

<sup>253</sup> Vgl. Gökçen, G./Akgül, B.A./Çakıcı, C., Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2006, 57f.

<sup>254</sup> Pellens/Fülbier/Gassen, 2004, 334f.

<sup>255</sup> Pellens/Fülbier/Gassen, 2004, 340f.

<sup>256</sup> Vgl. türk. RLV Art. 278.

<sup>257</sup> Vgl. Pellens/Fülbier/Gassen, 2004, 347f.

<sup>258</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann, 2004, 639f.

<sup>259</sup> Vgl. Pellens/Fülbier/Gassen, 2004, 284f.

Die Fremdkapitalkosten und die Fremdwährungsdifferenzen, die sich bis zum Ende der Periode ergeben, müssen nach türk. RLV zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinzugezählt werden. Die Fremdkapitalkosten und die Fremdwährungsdifferenzen, die sich in den nächsten Perioden aufgrund desselben Anlagevermögens ergeben, können in den zugehörigen Perioden als Aufwand gebucht oder zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten addiert werden. Dagegen dürfen sie in der nach IFRS aufgestellten Bilanz nicht aktiviert werden. Nach den türk. RLV sind die nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten wie in den IFRS in die Anschaffungskosten einzubeziehen. Nachträgliche Anschaffungskosten fallen nach dem eigentlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungsprozess an. Diese Kosten sind Kosten zur Erweiterung bzw. Verbesserung von Vermögenswerten nach erstmaliger Inbetriebnahme bzw. Einlagerung.<sup>260</sup>

Nach IFRS werden die Sachanlagen in der *Folgebewertung* entweder mit den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder anhand der Neubewertungsmethode bewertet. Die Sachanlagen werden gemäß türk. RLV mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet. Nach türk. RLV sind die Werte der Sachanlagen in Zeiten der Hochinflation durch Inflationsbuchhaltung um die Inflationsrate zu korrigieren. Die Sachanlagen werden mit den korrigierten Werten aktiviert und diese Werte werden um planmäßige Abschreibungen vermindert.<sup>261</sup>

Nach türk. RLV gelten die lineare und die degressive *Abschreibungsmethode* in der Folgebewertung. Nach IFRS ist neben diesen Methoden auch die leistungsorientierte Abschreibungsmethode zulässig. Gemäß türk. RLV handelt es sich um eine außerplanmäßige Abschreibung, wenn es eine Wertminderung wegen Katastrophenschäden gibt, wenn eine Anlage wegen technischer Fortschritte unrentabel ist und wenn eine Anlage wegen Überbeanspruchung sehr viel Verschleiß hat.<sup>262</sup> Dagegen soll nach IFRS an jedem Bilanzstichtag ein qualitativer Test durchgeführt werden. In den IFRS wird eine stetige Überwachung der Wertminderung gefordert. Wenn eine Wertaufholung nach IFRS existiert, dann handelt es sich um eine Zuschreibung bis maximal zur Höhe der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten.<sup>263</sup> Dagegen können die Sachanlagen, die außerplanmäßig abgeschrieben worden sind, nach türk. RLV in den folgenden Perioden nicht mehr genutzt werden. Es gibt ein Wertaufholungsverbot.

## 1.7. Immaterielles Anlagevermögen

Das immaterielle Anlagevermögen ist nach IFRS und nach türk. RLV bei der *Erstbewertung* mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Nach IFRS müssen die sonstigen Kosten wie Notarkosten, Gerichtskosten usw. in den

<sup>260</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann, 2004, 295f.

<sup>261</sup> Vgl. türk. RLV Art. 298.

<sup>262</sup> Vgl. türk. RLV Art. 317.

<sup>263</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann, 2004, 377f.

Anschaffungskosten aktiviert werden. Nach türk. RLV können die sonstigen Kosten als Aufwand erfasst oder in die Anschaffungskosten einbezogen werden.

Die Fremdkapitalkosten und die Fremdwährungsdifferenzen, die sich bis zum Ende der Periode ergeben, in der das Anlagevermögen aktiviert wird, müssen nach türk. RLV zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten addiert werden. Die Fremdkapitalkosten und die Fremdwährungsdifferenzen, die sich in den nächsten Perioden aufgrund desselben Anlagevermögens ergeben, können in den zugehörigen Perioden als Aufwand gebucht oder zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten addiert werden.

Die Differenz zwischen dem Gegenwert des Barpreises und der zu leistenden Gesamtzahlung über den Zeitraum des Zahlungsziels wird in den türk. RLV aktiviert. Nach IFRS darf diese Differenz nicht aktiviert werden.<sup>264</sup>

Es gibt nach türk. RLV für die Aufwendungen der Ingangsetzung und der Gründung ein Aktivierungswahlrecht. Die aktivierten Aufwendungen für die Ingangsetzung und die Gründung sind mit dem Buchwert anzusetzen. Diese aktivierten Aufwendungen sind linear abzuschreiben.<sup>265</sup> Dagegen werden diese Aufwendungen nach IFRS nicht aktiviert, sondern sofort als Aufwand erfasst.<sup>266</sup>

Der derivative Goodwill ist nach türk. RLV aktivierungspflichtig. Der Goodwill ist nach türk. RLV mit dem Buchwert anzusetzen und gleichzeitig linear abzuschreiben.<sup>267</sup> Dagegen gibt es nach IFRS für den Goodwill keine planmäßige Abschreibung. Der Wert des Goodwills ist durch einen Wertminderungstest jährlich zu prüfen.<sup>268</sup>

Nach türk. RLV können die Forschungs- und Entwicklungskosten aktiviert werden oder sie können direkt als Aufwand erfasst werden. Im Gegensatz zu den türk. RLV sind nach IFRS die Entwicklungskosten nur unter bestimmten Voraussetzungen zu aktivieren. Dagegen sind die Forschungsausgaben sofort als Aufwand zu erfassen.<sup>269</sup>

Nach IFRS wird das immaterielle Anlagevermögen in der *Folgebewertung* entweder mit den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder anhand der Neubewertungsmethode bewertet. Das immaterielle Anlagevermögen ist gemäß türk. RLV mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. In den IFRS wird eine stetige Überwachung der Wertminderung gefordert.<sup>270</sup> Wenn eine Wertaufholung nach IFRS existiert, dann handelt es sich um eine Zuschreibung

<sup>264</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann, 2004, 495f.

<sup>265</sup> Vgl. türk. RLV Art. 282.

<sup>266</sup> Vgl. Wolz, M., Grundzüge der internationalen Rechnungslegung nach IFRS, München 2005, 128f.

<sup>267</sup> Vgl. türk. RLV Art. 282, 313.

<sup>268</sup> Vgl. Heyd, R./Ingold, M.L., Immaterielle Vermögenswerte und Goodwill nach IFRS, München 2004, 107f.

<sup>269</sup> Vgl. Pellens/Fülbier/Gassen, 2004, 260f.

<sup>270</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann, 2004, 377f.

bis maximal zur Höhe der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dagegen wird in den türk. RLV eine stetige Überwachung der Wertminderung nicht verlangt. Es gibt keine Wertaufholung für das immaterielle Anlagevermögen, welches außerplanmäßig abgeschrieben worden ist.<sup>271</sup>

### 1.8. Finanzanlagen

Die Wertpapiere und die Beteiligungen werden nach IFRS mit den Anschaffungskosten bewertet.<sup>272</sup> Bei der Bewertung der Finanzanlagen nach IFRS erfolgt eine Klassifizierung als zum Handelszweck gehaltene finanzielle Vermögenswerte und als zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte.<sup>273</sup>

Falls die Finanzanlagen als zum Handelszweck gehaltene klassifiziert werden, so werden sie in der Folgebewertung mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet und die Wertänderungen werden erfolgswirksam erfasst. Werden die Finanzanlagen als zur Veräußerung verfügbar klassifiziert, so werden sie auch mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet und die Wertänderungen werden erfolgsneutral erfasst. Bei Bewertung der Finanzanlagen gelten für die Finanzanlagen eine Wertminderung und Wertaufholung. Nach IFRS ist eine stetige Überwachung der Wertminderung erforderlich.

Die Wertpapiere und die Beteiligungen werden nach türk. RLV mit den Anschaffungskosten bewertet. Es besteht ein Wertaufholungsverbot. Eine stetige Überwachung der Wertminderung ist nicht erforderlich.

### 1.9. Fertigungsaufträge

Für die Bewertung der Fertigungsaufträge sind nach IFRS zwei Verfahren vorhanden: Die *Percentage of Completion Methode* und die modifizierte *Completed Contract Methode*.<sup>274</sup>

Sofern das Ergebnis des Fertigungsauftrages zuverlässig geschätzt werden kann, sind die mit dem Fertigungsauftrag verbundenen Aufwendungen zwingend nach der Percentage-of-Completion-Methode zu erfassen. Diese Methode sieht vor, einen Gewinnausweis, entsprechend dem Fertigstellungsgrad, vorzunehmen.<sup>275</sup>

Bei einer unsicheren Schätzung des Ergebnisses ist die modifizierte Completed-Contract-Methode anzuwenden. Im Rahmen der modifizierten Completed-Contract-Methode wird eine Ertragsrealisation nur in Höhe der bereits angefallenen und

<sup>271</sup> Vgl. türk. RLV, Art. 317.

<sup>272</sup> Vgl. KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft, International Financial Reporting Standards, 3. Auflage, 2004, 82f.

<sup>273</sup> Vgl. Coenenberg, 2005, 247f.

<sup>274</sup> Vgl. Sümer Göğüş E. H., „Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler“, *Muhasebe ve Denetim Bakışı*, Y1: 6, Say: 19, Temmuz 2006, 75ff.

<sup>275</sup> Vgl. Wolz, 2005, 159f.

durch korrespondierende Erträge wahrscheinlich gedeckten Kosten vorgenommen.<sup>276</sup>

Die Fertigungsaufträge sind nach türk. RLV mit der Completed-Contract-Methode zu bewerten. Diese Methode sieht vor, die Kosten bis zum Ende der Fertigstellung des Auftrages auf dem Konto „Kosten für mehrperiodige Bauprojekte“ und die Vergütungen auf dem Konto „Vergütungen für mehrperiodige Bauprojekte“ zu erfassen. Erst in der Periode der Auftragsfertigstellung ist der Gewinn bezüglich aller Perioden auszuweisen.

## 2. Der Vergleich der türkischen steuerrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften und der IFRS bei den Passivposten

### 2.1. Finanzverbindlichkeiten

Die Finanzverbindlichkeit ist eine vertragliche Verpflichtung, welche vorsieht, flüssige Mittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert an ein anderes Unternehmen abzugeben oder finanzielle Vermögenswerte oder Schulden mit einem anderen Unternehmen unter potenziell nachteiligen Bedingungen austauschen zu müssen.<sup>277</sup> Die Finanzverbindlichkeiten umfassen die aufgenommenen Kredite und emittierten Anleihen oder andere ähnliche emittierte Wertpapiere.

Die Finanzverbindlichkeiten werden nach IFRS als zu Handels- bzw. Spekulationszwecken gehaltene und als andere Finanzverbindlichkeiten unterschieden. Finanzverbindlichkeiten, die nicht als zu Handels- bzw. Spekulationszwecken gehaltene klassifiziert sind, sind in der *Erstbewertung* zu den Anschaffungskosten zu bewerten. Die Transaktionskosten müssen in diesem Fall vom Ausgabebetrag oder dem vereinnahmten Betrag abgezogen werden. Daraus folgt, dass die Anschaffungskosten in der Regel aus dem vereinnahmten Betrag bestehen. Sie sind als Disagio zu aktivieren und zeitlich erfolgswirksam aufzulösen. In der *Folgebewertung* werden diese Finanzverbindlichkeiten mit den fortgeführten Anschaffungskosten unter Verwendung der Effektivzinsmethode bewertet.

Die Finanzverbindlichkeiten, die zu Handelszwecken gehalten werden, werden nach IFRS in der *Erstbewertung* wie die anderen Finanzverbindlichkeiten zu den Anschaffungskosten angesetzt. In diesem Fall weisen die Transaktionskosten den Unterschied auf, dass sie direkt als Aufwand erfasst werden müssen. In der *Folgebewertung* sind diese Finanzverbindlichkeiten mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Ebenfalls in der Folgebewertung erfolgswirksam zu buchen sind Wertänderungen.<sup>278</sup>

<sup>276</sup> Vgl. Pellens/Fülbier/Gassen, 2004, 366f.

<sup>277</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann, 2004, 1090f.

<sup>278</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann, 2004, 1167f.

Die Finanzverbindlichkeiten werden nach türk. RLV nicht wie im IFRS behandelt. In der *Erstbewertung* werden sie generell zu den Anschaffungskosten passiviert. Nach türk. RLV können die bis zum Stichtag berechneten Zinsaufwendungen sowohl zum aufgenommenen Kreditbetrag addiert als auch als Finanzaufwendungen berücksichtigt werden, was auch in den IFRS der Fall ist.<sup>279</sup> Die *emittierten Anleihen* werden nach türk. RLV mit dem Nominalwert bewertet. Gibt es bei den Anleihen ein Disagio, so werden die bis zum Stichtag berechneten Disagioträge als Finanzaufwendungen erfasst.<sup>280</sup> Diese Anwendung ist in den IFRS ebenfalls vorgesehen. Nach türk. RLV gehören die Transaktionskosten zu den Eingangsetzungs- und Gründungsausgaben. Daher sind die Transaktionskosten direkt als Aufwand zu buchen oder unter dem Konto „*Ausgaben für Ingangsetzung und Gründung*“ zu aktivieren. Dagegen sind die Transaktionskosten nach IFRS vom Ausgabebetrag oder vom vereinnahmten Betrag abzuziehen und als Disagio zu erfassen, sofern es sich nicht um zu Handelszwecken gehaltene handelt. Somit besteht bei der Behandlung der Transaktionskosten ein wichtiger Unterschied zwischen IFRS und türk. RLV.

Bei den als *zum Handelszweck gehaltene klassifizierte Verbindlichkeiten* ist in der *Erstbewertung* kein bedeutender Unterschied zwischen den türk. RLV und den IFRS vorhanden. In der *Folgebewertung* sind die Finanzverbindlichkeiten nach türk. RLV zu den fortgeführten Anschaffungskosten anzusetzen, während nach den IFRS für die Bewertung der als zum Handelszweck gehaltene klassifizierte Verbindlichkeiten der beizulegende Zeitwert zu verwenden ist. Ein weiterer Unterschied in der Folgebewertung besteht in der Auflösung der Disagioträge. Während die Auflösung des Disagiotrages in den IFRS anhand der Effektivzinsmethode durchgeführt wird, wird der Disagiotrag in den türk. RLV über die Laufzeit linear aufgelöst.

## 2.2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Die Erfassung der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen erfolgt in der *Erstbewertung* nach IFRS zu Anschaffungskosten. In der *Folgebewertung* werden nach den IFRS die fortgeführten Anschaffungskosten mittels der Effektivzinsmethode berechnet.<sup>281</sup>

Nach türk. RLV sind die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen bei der Erstbewertung mit den Anschaffungskosten zu passivieren. Im Gegensatz zu den IFRS sind die Zinsaufwendungen, die auf dem Zahlungsziel basieren, in den Anschaffungskosten enthalten. Nach türk. RLV sind diese Verbindlichkeiten in der Folgebewertung mit dem Buchwert zu bewerten. Wie bei den Forderungen gibt es ein Wahlrecht für die Diskontierung von Schuldwechseln. Wenn die Schuld-

<sup>279</sup> Vgl. türk. RLV Art. 285.

<sup>280</sup> Vgl. türk. RLV Art. 286.

<sup>281</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann, 2004, 1140f.

wechsel diskontiert werden, sind auch die Besitzwechsel zu diskontieren. Es gibt keine Diskontierung für die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ohne Wechsel. Wenn auf dem Wechsel ein Prozentsatz vorhanden ist, dann wird der Schuldwechsel mit dieser Zinsrate diskontiert, sonst wird der von der Zentralbank festgelegte Zinssatz in Anspruch genommen.<sup>282</sup>

## 2.3. Rückstellungen

Rückstellungen sind nach IFRS zu bilden, wenn die folgenden Voraussetzungen zusammen erfüllt sind:<sup>283</sup>

- einem Unternehmen ist aus einem vergangenen Ereignis eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) entstanden,
- es ist ein Abfluss von Ressourcen mit ökonomischem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung wahrscheinlich und
- es ist eine zuverlässige Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich.
- Scheitert die Passivierung einer Rückstellung daran, dass eines oder mehrere der obigen drei Kriterien für das Vorliegen einer Schuld nicht gegeben ist bzw. sind, so ist subsidiär zu prüfen, ob zumindest eine Eventualschuld vorliegt.

Nach IFRS ist die Bildung von Rückstellungen aufgrund der in der Zukunft anfallenden Schulden möglich, was gemäß türk. RLV nicht gegeben ist. 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.<sup>284</sup>

Die Bewertung der Rückstellungen erfolgt nach Maßgabe der bestmöglichen Schätzung (best estimate). Dementsprechend werden Rückstellungen mit dem bestmöglichen Schätzwert der künftigen Auszahlungen, die zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich sind, bewertet. Wenn die zu bewertende Rückstellung eine große Anzahl von Positionen umfasst, ist der Erwartungswert zu verwenden. Der bestmögliche Schätzwert wird in diesen Fällen als Durchschnitt der einzelnen Verpflichtungsbeträge, gewichtet mit ihren jeweiligen Eintrittswahrscheinlichkeiten, berechnet.<sup>285</sup> Bei Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Begleichung relativ weit in der Zukunft liegt, sind die künftig erwarteten Ressourcenabflüsse zu diskontieren. Der als bestmögliche Schätzung anzusetzende Rückstellungsbetrag ist folglich der Barwert der zur Begleichung der Verpflichtung künftig erforderlichen

<sup>282</sup> Vgl. türk. RLV Art. 285.

<sup>283</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann, 2004, 750f.

<sup>284</sup> Vgl. Pellens/Fülbier/Gassen, 2004, 392f.

<sup>285</sup> Vgl. Pellens/Fülbier/Gassen, 2004, 387f.

Auszahlungen.<sup>286</sup> Ein Passivierungsverbot ist gültig für Aufwandsrückstellungen jeglicher Art, die aus einer Innenverpflichtung resultieren.<sup>287</sup>

Die Rückstellungen sind nach türk. RLV mit dem bestmöglichen Schätzwert zu bewerten. Wenn bei den Bewertungen der Zeitwert des Schätzwertes nicht in Betracht zu ziehen ist, so werden die Rückstellungen nach türk. RLV am Bilanzstichtag mit dem Buchwert bewertet.<sup>288</sup>

## 2.4. Eigenkapital

In Bezug auf das Eigenkapital ist kein wesentlicher Unterschied zwischen IFRS und türk. RLV vorhanden. Nur im Fall, dass das Unternehmen eigene Anteile aus bestimmten Gründen zurückkauft, sind nach IFRS die eigenen Anteile als Abzug vom Eigenkapital auszuweisen, wobei der Erwerb eigener Anteile zu einer direkten Verminderung des Reinvermögens in Höhe der Anschaffungskosten führt,<sup>289</sup> wogegen der Rückkauf eigener Anteile nach Türkischem Handelsgesetz Art 329 nur unter bestimmten Voraussetzungen erlaubt ist.

## 3. Schlussfolgerung

Beim Vergleich des türk. RLV und IFRS-Abschlusses wurden wesentliche Abweichungen festgestellt, welche bei der Umwandlung in beide Richtungen gesondert und detailliert zu berücksichtigen sind.

Wie aus Abbildung 1 ersichtlich wird, sind die IFRS hinsichtlich der Vorratsbewertungs- und Abschreibungsmethoden umfangreicher. In der türkischen Praxis sind die Standardkostenmethode und die Retrograde Methode für die Vorratsbewertung, sowie die leistungsabhängige Abschreibungsmethode für die Abschreibung neu anzuwenden. Neben den Abweichungen bei der Bilanzierung der Transaktionskosten, der Finanzierungskosten wegen längerer Fälligkeit, der Fremdkapitalkosten und der Fremdwährungsdifferenzen gibt es noch postenspezifische Abweichungen bei der Bilanzierung der Kosten wie Notarkosten, Forschungs- und Entwicklungskosten und Gründungs- und Ingangsetzungsaufwendungen in der *Erstbewertung*. In den IFRS gibt es mehrere Klassifizierungen, die besonders bei den Finanzanlagen und Finanzverbindlichkeiten bedeutsame Bilanzierungs- und Bewertungsabweichungen verursachen. Besonders die bei den Rückstellungen und bei den Fertigungsaufträgen diskutierten Unterschiede stellen grundlegende Differenzen dar.

<sup>286</sup> Vgl. Gökçen/Akgül/Çakıcı, 2006, 329f.

<sup>287</sup> Vgl. Wolz, 2005, 193f.

<sup>288</sup> Vgl. türk. RLV Art. 288.

<sup>289</sup> Vgl. Pellens/Fülbier/Gassen, 2004, 442f.

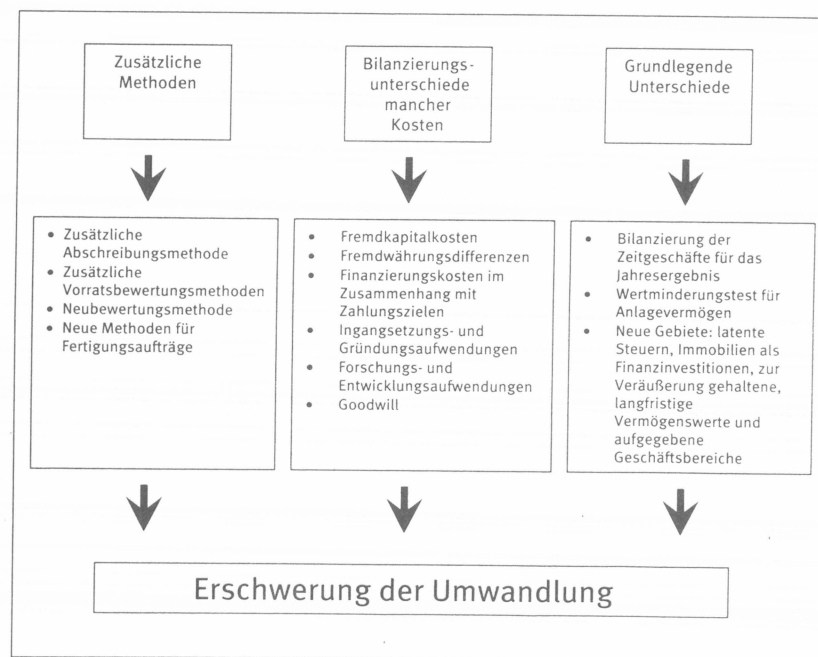


Abb. 1.: Erschwerungsgebiete der Umwandlung in IFRS-Abschlüssen

In der *Folgebewertung* der IFRS steht der beizulegende Zeitwert im Vordergrund. Der jährliche Wertminderungstest für das Anlagevermögen weist einen großen Unterschied zu den türk. RLV auf. Außerdem gibt es durch die Integration der IFRS in die türkische handelsrechtliche Rechnungslegung neue Gebiete wie latente Steuern, Immobilien als Finanzinvestitionen und zum Verkauf bestimmte Anlagen. Demzufolge kann aktuell nicht von einem leichten Übergang vom Handelsgewinn auf den Steuergewinn über die gesetzlich nicht anerkannten Aufwendungen und Erträge gesprochen werden. Ebenfalls ist auf den zunehmenden Aufwand bei der Umwandlung in IFRS-Abschlüsse hinzuweisen.

Festzuhalten ist, dass die türk. RLV einer Anpassung an die IFRS bedürfen, wobei die Frage zu klären ist, inwieweit der türkische Mittelstand mit den höheren Anforderungen der IFRS Schritt halten kann.

## Literaturverzeichnis

- Coenenberg, A.G., Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl., Stuttgart 2005
- Gökçen, G./Akgül, B.A./Çakıcı, C., Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2006
- Heyd, R./Ingold, M.L., Immaterielle Vermögenswerte und Goodwill nach IFRS, München 2004
- KPMG Deutsche Treuhand Gesellschaft, International Financial Reporting Standards, 3. Aufl., 2004
- Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D., IAS/IFRS-Kommentar, 2. Aufl., 2004
- Pellens, B./Fülbier, R.U./Gassen, J., Internationale Rechnungslegung, 5. Aufl., Stuttgart 2004.
- Selvi, Y./Yılmaz, F./Sarioğlu, K., Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması, in: Mali Çözüm, Yıl: 17, Mart – Nisan 2007
- Sumer, H., Bilanzierung, 2. Aufl., İstanbul 2006
- Sümer Göğüş E. H., „Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler“, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Yıl: 6, Sayı 19, Temmuz 2006, 75-86
- Türkisches Steuerverfahrensgesetz
- Wolz, M., Grundzüge der internationalen Rechnungslegung nach IFRS, München 2005



## Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	5
<i>Helmut Pernsteiner/Haluk Sumer/Serhat Kutlan/Mert Erer</i> Finanzierung und Rechnungslegung von Familienunternehmen – eine österreichisch-türkische Erhebung.....	9
<i>Markus Dick</i> Workout von Non Performing Loans (NPL) durch Banken oder Dritte – Internationale Erfahrungen und NPL-Transaktionen deutscher Banken.....	55
<i>Mert Erer</i> Besonderheiten der Bilanzierung von Auswirkungen der Wechselkursänderungen bei türkischen Unternehmen.....	83
<i>Çağla Ersen</i> Handhabung der Kosten- und Leistungsrechnung im Rahmen des türkischen Einheitskontenrahmens.....	97
<i>Handan Sümer Göğüş/Yakup Selvi</i> Ein Vergleich der türkischen Rechnungslegungsvorschriften mit den IFRS	117
<i>Edith Hofbauer</i> Eigenkapitalkosten in Emerging Markets.....	131
<i>Serhat Kutlan</i> Grundzüge der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung in der Türkei.	157
<i>Metin Sağmanlı</i> Fördermaßnahmen für ausländische Direktinvestitionen in der Türkei.....	173
<i>Murat Sarımaden</i> Finanzplanung mit dem Planungstool anhand eines Beispiels.....	189
<i>Eva Wagner</i> Credit Default Swaps – Marktüberblick, Effizienz, Bedeutung für andere Märkte und für Emerging Markets.....	213
Autorenverzeichnis.....	243
Stichwortverzeichnis.....	245

**Linde**

Pernsteiner/Sumer

Rechnungswesen und Finanzierung  
in Emerging Markets

**Pernsteiner/Sumer  
(Hrsg.)**

# Rechnungswesen und Finanzierung in Emerging Markets

**Fachbuch Wirtschaft**

Wien: Linde Verlag, 2008

**Linde**

DOC. DR. TAKUPE SEU  
(2. DOSYU)