
Adolf G. Coenenberg/Axel Haller
Wolfgang Schultze

Jahresabschluss und Jahres- abschlussanalyse

Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche,
steuerrechtliche und internationale Grundlagen
– HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS

23., überarbeitete Auflage

unter Mitarbeit von
Iris Bergmann, Christoph Durchschein, Julian Faiß, Eva-Maria
Ferstl, Tobias Groß, Cristina Landis, Christine Miller, Tobias
Oswald und Bettina Schabert

BWL-4

Rew. b. 15

Johannes Kepler Universität Linz
Fachbibliothek
für Betriebswirtschaft,
Wirtschaftsinformatik
und Fachsprachen

2014/BWL: 728

2014
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

d) Rechnungslegungsgrundsätze nach IFRS

Im Regelwerk des IASB finden sich Ausführungen zu allgemeinen Grundsätzen, die bei der Rechnungslegung nach IFRS zu beachten sind. Im Gegensatz zu dem unbestimmten Rechtsbegriff der deutschen GoB sind diese Grundsätze im bereits erwähnten »*Conceptual Framework for Financial Reporting*« schriftlich niedergelegt. Teilbereiche daraus sind in IAS 1 und andere IFRS aufgenommen worden, um ihnen für die Anwender der Standards mehr Verbindlichkeit zu geben. Das Framework des IASB, das 1989 verabschiedet wurde, befindet sich seit dem Jahr 2004 im Stadium einer umfassenden Überarbeitung. Erste Teile eines neuen »*Conceptual Framework for Financial Reporting*« wurden im September 2010 vom IASB und FASB mit Beendigung der »Phase A – *Objectives and Qualitative Characteristics*« veröffentlicht. Das aktuelle Framework besteht somit momentan aus zwei überarbeiteten Kapiteln (Kapitel 1: »*The objective of general purpose financial reporting*« und Kapitel 3: »*Qualitative characteristics of useful financial reporting*«) sowie alten, noch nicht erneuerten Bestandteilen des ursprünglichen Rahmenkonzepts »*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*« aus dem Jahr 1989. Bis Ende 2010 arbeitete das IASB mit dem FASB zusammen an der Entwicklung eines gemeinsamen Frameworks. Dann stellten die beiden Standardsetter das Gemeinschaftsprojekt vorerst ein. Das IASB hat das *Conceptual Framework* Projekt im September 2012 im Rahmen eines *IASB-only comprehensive project* ohne Beteiligung des FASB wieder aufgenommen. Hierzu wurde im Juli 2013 das Diskussionspapier DP/2013/1 »*A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*« veröffentlicht, welches bis zum 14. Januar 2014 kommentiert werden konnte. Im Fokus stehen hierbei neben der Definition der Abschlussposten, wie z. B. Vermögenswerte und Schulden, auch Bewertungsfragen, die Definition der berichtserstattende Einheit sowie Anhangangaben. Mit der Finalisierung des Rahmenkonzepts dürfte frühestens im Jahr 2015 zu rechnen sein.

Framework

Aufbauend auf der zentralen Zielsetzung, entscheidungsrelevante Informationen bereitzustellen (F OB2), werden im Framework zunächst die qualitativen Anforderungen (F QC4 ff.) an Unternehmensabschlüsse nach IFRS dargelegt. Zwischen diesen beiden Abschnitten soll im finalisierten Framework eine Abgrenzung der Bericht erstattenden Einheit (»*the reporting entity*«) erfolgen. Anschließend folgen die, wie bereits erwähnt, aus dem alten Framework bestehende grundlegende Annahme (»*underlying assumption*«), Bilanzierungselemente (Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen) sowie die Ausgestaltung der Ansatz- und Bewertungsvorschriften (F 4.2 ff.) dieser Elemente. Ausführungen zu den möglichen Kapitalerhaltungskonzeptionen beschließen das Framework (F 4.57 ff.).

Bestandteile des Framework

Wie bereits gezeigt, setzen die Regelungen des Framework keine Vorschriften der einzelnen IFRS außer Kraft (F Introduction), sondern dienen primär dem IASB selbst, konsistente Standards zu entwickeln. Darüber hinaus dienen sie als subsidiäre Interpretationshilfe zur richtigen Anwendung bestehender IFRS bzw. als Richtlinie für die Lösung von Fragestellungen, die bislang nicht explizit in den IFRS geregelt sind.

Funktion des Framework

Die Zielsetzung der Finanzberichterstattung nach IFRS wird in F OB2 beschrieben als die Bereitstellung finanzieller Informationen, die für bestehende

Ausrichtung am Ziel der Rechnungslegung

und potenzielle Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger nützlich sind, adäquate Entscheidungen zu treffen (sog. »*decision usefulness*«). Das Framework enthält zudem – entweder explizit in Form der festgelegten Grundsätze oder implizit in Form der Ausgestaltung der Bilanzierungselemente – eine Vielzahl von Rechnungslegungsprinzipien, die hinsichtlich ihres materiellen Gehalts bereits aus dem deutschen Kontext bekannt sind. Unterschiedlich ist lediglich die abweichende Strukturierung und Gewichtung der einzelnen Grundsätze, um der ausschließlichen Zielsetzung der Finanzberichterstattung, der *decision usefulness*, bestmöglich nachzukommen. Eine Rechnungslegung, die sich an diesen Prinzipien ausrichtet sowie daraus abgeleitete Rechnungslegungsstandards einhält, vermittelt nach Auffassung des IASB eine *fair presentation* über die Lage des Bericht erstattenden Unternehmens (IAS 1.15). Dieser Grundsatz bildet die Generalnorm für die Rechnungslegung nach IFRS, ähnlich dem Prinzip der deutschen Generalnorm der Darstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gemäß § 264 Abs. 2 HGB bzw. § 297 Abs. 2 HGB. Fehlt ein Standard bzw. eine Interpretation für die Regelung eines spezifischen Sachverhalts, so sind Bilanzierungsregeln in Übereinstimmung mit der Hierarchie maßgeblicher Leitlinien gemäß IAS 8 zu entwickeln (IAS 1.17a), um die *fair presentation* zu sichern. Zudem sind immer dann zusätzliche Angaben erforderlich, wenn die Anforderungen der relevanten IFRS-Regelung nicht ausreichen, um dem Rechnungslegungsadressaten die tatsächlichen Auswirkungen eines Sachverhalts auf die Lage des Unternehmens deutlich zu machen (IAS 1.17c). In den – nach Auffassung des IASB äußerst selten auftretenden – Fällen, in denen die Befolgung eines IFRS/einer Interpretation zu einer irreführenden, der Zielsetzung des Framework nicht mehr entsprechenden Darstellung führen würde, wirkt das Prinzip der *fair presentation* als sog. *overriding principle*. Das bedeutet, dass in diesen Fällen von der relevanten Regelung im IFRS (bzw. in der Interpretation) abzuweichen ist und hierzu umfangreiche Anhangangaben offen zu legen sind (IAS 1.19 ff.). Abbildung 1.6 gibt einen Überblick über die grundlegenden Prinzipien der Rechnungslegung nach IFRS.

Qualitative characteristics

Informationen, die in den Jahresabschlüssen zur Verfügung gestellt werden, müssen bestimmte qualitative Anforderungen (*qualitative characteristics*) erfüllen, um der Zielsetzung der Nützlichkeit für die Adressaten gerecht zu werden. Dabei unterscheidet das IASB fundamentale (*fundamental*) und fördernde (*enhancing*) Anforderungen. Zu den fundamentalen Anforderungen werden die Grundsätze *relevance* und *faithful representation* gezählt. Die fördernden Anforderungen umfassen die Grundsätze *comparability*, *verifiability*, *timeliness* und *understandability*.

Relevance

Der Grundsatz der Relevanz (*relevance*) bezieht sich auf die Bedeutung der Information für die Entscheidungsfindung der Bilanzleser (*decision usefulness*). Eine Information wird demnach als relevant eingeschätzt, wenn sie in der Lage ist, die Entscheidungen der Adressaten zu beeinflussen (F QC6). Dabei kann die Relevanz sowohl in der Prognose (*predictive value*) als auch in der Korrektur vergangener Einschätzungen (*confirmatory value*) liegen. Zum Grundsatz der Relevanz gehört auch stets die Berücksichtigung der Wesentlichkeit (*materiality*) einer Größe. Demnach ist eine Information unwesentlich und damit auch nicht

D. Norm

relevan
dungen
Net
sentati
Inform
tergru
angese
d. h. fr
error)
halten
digen
satz d
umsch
Vorsic
verank

Abb.

Neber
runge
sein:
Au
dungs
Mögl
Jahre
men
(comp
halte
stetig
De
sachk

relevant, wenn ihre Nichtgewährung oder ihre fehlerhafte Angabe die Entscheidungen der Bilanzadressaten nicht beeinflusst.

Neben der Relevanz besteht in der glaubwürdigen Darstellung (*faithful representation*) der zweite fundamentale Grundsatz im Rahmenkonzept des IASB. Informationen sind demnach nur nützlich, wenn sie den realökonomischen Hintergrund eines Sachverhalts glaubwürdig abbilden. Dies wird dann als erfüllt angesehen, wenn die Abbildung eines Vorgangs vollständig (*complete*), objektiv, d. h. frei von subjektiven Verzerrungen (*neutral*) und frei von Fehlern (*free from error*) ist (F QC12). Mit Überarbeitung des Framework musste der vormalig enthaltene Grundsatz der Verlässlichkeit (*reliability*) dem Grundsatz der glaubwürdigen Darstellung weichen. Hierfür wurde vom IASB angeführt, dass der Grundsatz der glaubwürdigen Darstellung letztlich den Inhalt der *reliability* besser umschreibt und im Grunde mit ihr identisch ist. Zudem wurde der Grundsatz der Vorsicht (*conservatism*) im Zuge der Überarbeitung nicht mehr im Framework verankert.

Faithful
representation

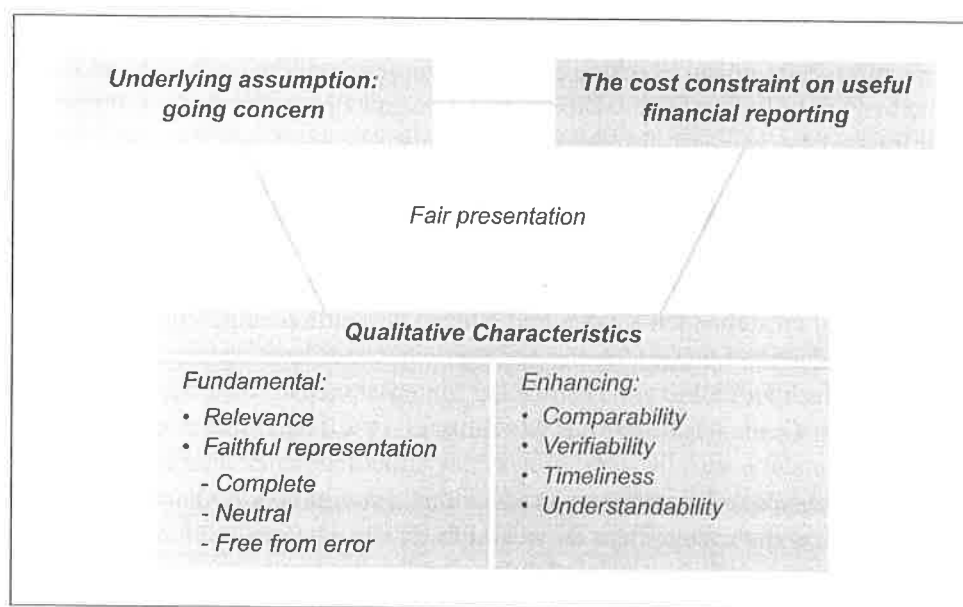


Abb. 1.6: Den IFRS zugrunde liegende Rechnungslegungsgrundsätze

Neben diesen grundlegenden Anforderungen sollen folgende weitere Anforderungen dem Ziel der Gewährung nützlicher Informationen förderlich (*enhancing*) sein:

Ausgehend von der zentralen Zielsetzung der Rechnungslegung, entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung zu stellen, soll dem Bilanzleser die Möglichkeit gegeben werden, Abschlussdaten eines Unternehmens über mehrere Jahre hinweg (zeitliche Vergleichbarkeit) als auch mit jenen anderer Unternehmen (zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit) vergleichen zu können (*comparability*) (F QC20). Bilanzierung und Ausweis vergleichbarer Sachverhalte haben demnach innerhalb eines einzelnen Unternehmens und im-Zeitablauf stetig zu erfolgen (*consistency*).

Comparability

Der Grundsatz der Nachprüfbarkeit (*verifiability*) fordert, dass verschiedene sachkundige und unabhängige Beobachter eine grundsätzlich (d. h. nicht unbe-

Verifiability

dingt komplett) übereinstimmende Auffassung darüber haben, dass eine Abbildung eines bestimmten Sachverhalts den realökonomischen Hintergrund angemessen darstellt (F QC26).

Timeliness

Eine zeitnahe Berichterstattung (*timeliness*) ist erforderlich, da mit einer zunehmenden Zeitspanne zwischen dem Bilanzstichtag und der Veröffentlichung des Abschlusses die Relevanz der gewährten Informationen für die Adressaten abnimmt (F QC29).

Understandability

Der Grundsatz der Verständlichkeit (*understandability*) fordert, dass die Informationen des Jahresabschlusses für einen fachkundigen und interessierten Leser leicht verständlich sind. Komplexe Sachverhalte sind jedoch nicht schon deshalb aus der Abschlusserstellung auszuschließen, weil sie unter Umständen für bestimmte Bilanzleser zu schwer verständlich sein könnten (F QC31).

The cost constraint on useful financial reporting

Die Zielsetzung, für die Abschlussadressaten nützliche Informationen bereitzustellen, erfährt durch die *cost constraint* eine entscheidende Einschränkung. So sollen die Kosten (*costs*) für die Bereitstellung der Informationen beim Abschlussersteller nicht den Nutzen (*benefits*) der Information beim Abschlussadressaten übersteigen (F QC35). Der Kostenbegriff wird in diesem Zusammenhang nicht auf pagatorische Größen beschränkt bleiben können, sondern umfasst konsequenterweise auch indirekte Ertragseinbußen in Form wettbewerblicher Nachteile aus einer zu umfangreichen Informationsgewährung. Die Kosten-Nutzen-Abwägung sollte den Standardsetter konditionieren, bei der Entwicklung der Standards deren Konsequenzen in der Rechnungslegungspraxis zu antizipieren und bei seinen Entscheidungen zu berücksichtigen. Dabei ist aber einschränkend festzustellen, dass die Konkretisierung des Grundsatzes durch die mangelnde Quantifizierung der potenziell entstehenden Kosten und Nutzen wesentlich eingeschränkt ist.

Going concern

Als Grundannahme (*underlying assumption*) bezeichnet das Framework das auch in Deutschland relevante Postulat der Unternehmensfortführung (*going concern*) (F 4.1). Demnach sollen die Abschlüsse – wie nach GoB – grundsätzlich unter der Annahme erstellt werden, dass das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit in absehbarer Zukunft weiter fortführt (*going concern*). Sofern diese Annahme nicht mehr zutrifft, z. B. weil sich für das Unternehmen eine Liquidation oder eine wesentliche Einschränkung der Unternehmenstätigkeit abzeichnet, hat die Bewertung der Vermögenswerte und Schulden im Jahresabschluss unter Umständen auf einer anderen Bewertungsbasis zu erfolgen. Wesentliche Unsicherheiten, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen, sowie die Gründe, warum letztlich nicht mehr von einer Unternehmensfortführung auszugehen ist, sind hierbei anzugeben (IAS 1.25). Der Beurteilung der *going concern*-Annahme sind mindestens sämtliche Informationen zugrunde zu legen, die sich auf einen Zeitraum von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag beziehen (IAS 1.26).

Elements

Nach den Ausführungen zu den qualitativen Anforderungen werden im Framework die wichtigsten Elemente innerhalb eines Jahresabschlusses (Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen) definiert und voneinander abgegrenzt (F 4.2 ff.). Die drei Bestandteile der Bilanz stellen Vermögenswerte (*assets*), Schulden (*liabilities*) und Eigenkapital (*equity*) – als Residualgröße aus *assets* und *liabilities* – dar. Neben diesen Bestandsgrößen werden Stromgrößen definiert, bei denen es sich um unterschiedliche Komponenten der Veränderung des Eigenkapitals in der Rechnungsperiode handelt. Die Erträge

(*income*) sind dabei zu trennen in die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallenden Erlöse (*revenues*) und die sonstigen Erträge (*gains*). Analog dazu werden bei den Aufwendungen die der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzurechnenden Aufwendungen (*expenses*) von den sonstigen Aufwendungen (*losses*) getrennt (vgl. hierzu im Detail 9. Kapitel, S. 511 f.).

Nach IAS 1 besteht ein Unternehmensabschluss (*»complete set of financial statements«*) aus folgenden Bestandteilen (IAS 1.10):

- (a) Bilanz zum Ende der Periode (*statement of financial position as at the end of the period*);
- (b) Gesamtergebnisrechnung (*statement of comprehensive income for the period*),
- (c) Eigenkapitalveränderungsrechnung (*statement of changes in equity for the period*);
- (d) Kapitalflussrechnung (*statement of cash flows for the period*);
- (e) Anhang (*notes, comprising a summary of significant accounting policies and other explanatory information*); und
- (f) Bilanz zu Beginn der frühesten Vergleichsperiode, wenn ein Unternehmen eine Rechnungslegungsmethode rückwirkend anwendet oder Posten im Abschluss rückwirkend anpasst oder umgliedert (*statement of financial position as at the beginning of the earliest comparative period when an entity applies an accounting policy retrospectively or makes a retrospective restatement of items in its financial statements, or when it reclassifies items in its financial statements*).

Bestandteile eines Unternehmensabschlusses nach IFRS

Für Unternehmen, deren Wertpapiere öffentlich gehandelt werden bzw. die sich im *»going public«*-Prozess befinden, besteht zudem die Pflicht zur Erstellung eines Segmentberichts (IFRS 8). Eine Pflicht zur Erstellung eines dem deutschen Lagebericht ähnlichen Informationsinstruments, das den Jahres- bzw. Konzernabschluss um qualitative und vor allem zukunftsorientierte Daten ergänzt, existiert nach IFRS nicht. Allerdings hat das IASB nach mehrjähriger Arbeit im Dezember 2010 das IFRS-Leitliniendokument (IFRS *Practice Statement*) *»Management Commentary«* verabschiedet, das Regeln zur Ausgestaltung eines den Abschluss ergänzenden, zukunftsorientierten Berichtsinstruments enthält, das von Unternehmen freiwillig erstellt werden kann (vgl. 13. Kapitel, S. 920 ff.).

Sonstige Berichtsinstrumente

e) Erstanwendung der IFRS

IFRS 1 trifft Regelungen für den Wechsel des nach nationalem Recht erstellten Abschlusses auf die IFRS. Zentraler Inhalt des Standards ist dabei, sicherzustellen, dass im ersten IFRS-Abschluss hochwertige Informationen enthalten sind, die für die Abschlussadressaten transparent und über alle dargestellten Perioden vergleichbar sind, einen geeigneten Ausgangspunkt für die Rechnungslegung nach IFRS darstellen und dem Kosten-Nutzen-Kriterium entsprechen (IFRS 1.1). Ein Unternehmen muss dabei den Standard gemäß IFRS 1.2 auf den ersten IFRS-Abschluss sowie ggf. auf jeden Zwischenbericht (IAS 34) im Berichtszeitraum der Erstanwendung beziehen. Nach IAS 1.38 sind für alle im Abschluss enthalte-

nen quantitativen Informationen (IFRS-konforme) Vergleichsinformationen hinsichtlich der vorangegangenen Periode anzugeben. Um bei Erstanwendung diesem Kriterium zu entsprechen, müssen für den ersten veröffentlichten IFRS-Abschluss nach IFRS 1.21 mindestens drei Bilanzen, zwei GuV, zwei Kapitalflussrechnungen und zwei Eigenkapitalveränderungsrechnungen sowie die zugehörigen Anhangangaben, einschließlich deren Vergleichsinformationen, vorhanden sein. Dies wird durch eine rückwirkende (retrospektive) Anwendung der IFRS (*retrospective application of IFRS*) im Zuge der sog. IFRS-Eröffnungsbilanz erreicht, welche bereits vor dem eigentlichen ersten veröffentlichten IFRS-Abschluss erstellt wird. Zur Anwendung kommen hierbei jedoch die im Erstanwendungszeitpunkt gültigen Standards (IFRS 1.8). Abbildung 1.7 verdeutlicht den Sachverhalt unter der Annahme, dass der Bilanzstichtag auf den 31. Dezember fällt.

Übergangszeitpunkt		Erstanwendungszeitpunkt	
31.12.00	01.01.01	31.12.01	31.12.02
• nach nationalem Recht erstellter Abschluss	• (nicht veröffentlichte) IFRS-Eröffnungsbilanz	• (nicht veröffentlichter) IFRS-Abschluss • letzter nach nationalem Recht erstellter Abschluss	• erster veröffentlichter IFRS-Abschluss

Abb. 1.7: Retrospektive IFRS-Anwendung gemäß IFRS 1

Obwohl die Retrospektion den Ansatz und die Bewertung eines Vermögenswertes bzw. einer Schuld in der IFRS-Eröffnungsbilanz so verlangt, als ob schon immer nach den aktuell gültigen IFRS bilanziert worden wäre, fällt der Erstanwendungszeitpunkt (nur) auf den ersten veröffentlichten IFRS-Abschluss (vgl. Haufe IFRS-Kommentar [2013], § 6 Tz. 15 ff.). Jedoch legt der Standard auch Verbote (*exceptions*) und optionale Befreiungen (*exemptions*) fest (IFRS 1.12 ff.). Ausgewiesene Verbote, bei denen die retrograde Anwendung nicht verwendet werden darf, beziehen sich z. B. auf die Vornahme von Schätzungen, die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften (*hedge accounting*) und die Ausbuchung von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten (IFRS 1.13 und 1.B1). Der Grund für die Verbote liegt in der (bei retrospektiver Anwendung) möglichen Neueinschätzung eines Bilanzsachverhaltes und der sich daraus ergebenden möglichen vorteilhaften Bilanzierung aufgrund eines besseren (späteren) Wissensstands (vgl. hierzu auch Haufe IFRS-Kommentar [2013], § 6 Tz. 33). Nach IFRS 1.12 i. V. m. IFRS 1.D-E besteht eine optionale Befreiung der retrospektiven Anwendung z. B. in Bezug auf die Behandlung von Versicherungsverträgen, Leasingverhältnissen, Sachanlagevermögen nach IAS 16 und immateriellen Vermögenswerten nach IAS 38. Neben den Anhangangaben gemäß IFRS muss im Rahmen einer Überleitungsrechnung die Auswirkung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage durch den Übergang auf die IFRS erläutert werden. Hierbei muss nach IFRS 1.24 die Überleitung des Eigenkapitals nach nationalem

Recht auf die IFRS-Eröffnungsbilanz sowie von der IFRS-Eröffnungsbilanz auf den Erstanwendungszeitpunkt aufgezeigt werden. Zudem ist das Gesamtergebnis zum Zeitpunkt der Erstanwendung von nationalem Recht auf den Ausweis gemäß IFRS überzuleiten.