

Die Skripte können unter www.hanse-capital-revision.de heruntergeladen werden.

Vorlesungsskript

18./25.10.2011

Nationale und internationale Rechnungslegung

WS 2011/2012

WP/StB/RA Dr. Winnefeld

- I. *Übernahme der IAS/IFRS in der EU*
- II. *Bedeutung der IAS/IFRS in den globalisierten Märkten*
 1. *Organe des IACF*
 2. *Zweck der IAS/IFRS-Rechnungslegung*
- III. *Die Aufgabe des International Accounting Standard Boards (IASB)*
- IV. *Weitere Organe des IASB*
 1. *IFRIC*
 2. *SAC*
- V. *Durchsetzung (Enforcement) der IAS/IFRS in Deutschland*
- VI. *Allgemeine Ziele, Annahmen und Grundprinzipien der IAS/IFRS-Rechnungslegung*
 1. *Framework (F)*
 2. *Einzelne Regelungen des Framework*
- VII. *Inhalt der Standards*
 1. *Prinzip der Periodenabgrenzung (accrual principle)*
 2. *Grundsatz der Unternehmensfortführung (going concern)*
 3. *Grundsatz der Stetigkeit (IAS 1.45)*
- VIII. *Fünf qualitative Anforderungen an Informationen*
 1. *Grundsatz der Verständlichkeit von Informationen*
 2. *Grundsatz der Relevanz von Informationen*
 3. *Grundsatz der Verlässlichkeit von Informationen*
 4. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise (substance over form)*
 5. *Neutralität der Information*

- 6. *Grundsatz der Vorsicht*
- 7. *Grundsatz der Vollständigkeit*
- IX. *Die Nebenbedingungen*
 - 1. *Grundsatz der Zeitnähe*
 - 2. *Grundsatz der Abwägung von Kosten und Nutzen*
 - 3. *Grundsatz der Abwägung qualitativer Anforderungen*
- X. *Overriding principle*

I.

Übernahme der IAS/IFRS in der Europäischen Union (EU)

Die Bedeutung der IFRS für die EU-Länder ergibt sich aus den Beschlüssen der EU-Staaten vom 19.07.2002. An diesem Tag wurde die sog. IAS-VO (EU-VO 1606/2002 v. 19.07.2002 EUR-Amtsblatt L 243, Seiten 1 ff). der EU beschlossen. Aufgrund dieser Verordnung wurden sämtliche kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen mit Sitz in der EU seit dem 01.01.2005 verpflichtet, ihre **Konzernabschlüsse** – also nicht die Einzelabschlüsse – nach den IAS/IFRS aufzustellen.

Der deutsche Gesetzgeber geht mit der Definition zur Kapitalmarktorientierung noch einen Schritt weiter und verpflichtet auch solche Mutterunternehmer nach **§ 315 a Abs. 2 HGB** zur Erstellung eines IFRS-Konzernabschlusses, die die Zulassung als Wertpapier-Emittent an einem organisierten Kapitalmarkt lediglich **beantragt** haben.

Für die Erstellung von **IFRS-Konzernabschlüssen nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen** sowie für die Anwendung der **IFRS auf Einzelabschlüsse** hat die EU ein sog. Mitgliederstaatenwahlrecht eingeführt. In Deutschland wurde das Wahlrecht dahingehend umgesetzt, dass für

- **Konzernabschlüsse** nicht kapitalmarktorientierter Unternehmen ein Aufstellungswahlrecht nach IFRS mit befreiender Wirkung bzgl. des HGB-Konzernabschlusses eingeführt wurde und
- **Einzelabschlüsse** gilt – unabhängig von der Kapitalmarktorientierung – weiterhin die Pflicht zur Aufstellung eines HGB-Abschlusses. Allerdings steht es bestimmten Kapitalgesellschaften – gem. § 264 a HGB auch für die GmbH & Co. KG – nach § 325 Abs. 2a HGB frei, nur für **Offenlegungszwecke** einen IFRS-Einzelabschluss zu verwenden. Gleichwohl ist auch in diesen Fällen ein Einzelabschluss nach HGB für **Ausschüttungszwecke** und als Grundlage für die **steuerliche Gewinnermittlung** zu erstellen.

II.

Bedeutung der IAS/IFRS in den globalisierten Märkten

Die zunehmende Bedeutung internationaler Rechnungslegungsvorschriften ergibt sich aus

- der Globalisierung der Märkte,
- der Bedeutung der New Yorker Börse,
- den nationalen und internationalen Börsenvorschriften,
- der IAS-VO der Europäischen Union und
- dem Interesse der Kapitalanleger an international vergleichbaren Informationen und der erhöhten Transparenz über konkurrierende Unternehmen.

Der Vorteil der IFRS besteht in einer erhöhten Vergleichbarkeit der nationalen Jahresabschlüsse unterschiedlicher Unternehmen. Hieran sind in erster Linie Kapitalanleger (Investoren) und Finanzanalysten interessiert, die im Auftrag der Banken die Finanzanlage eines Unternehmens zu beurteilen haben. Den Finanzanalysten war nur schwer zu vermitteln, warum Daimler-Benz für das Jahr 1993, als die Aktien an der New Yorker Börse (NYSE) in Form von Anteilsscheinen („American Depositary“) notiert wurden, **nach HGB einen Gewinn iHv. 615 Mio DM** auswies und gleichzeitig **nach GAAP einen Verlust iHv. 1.839 Mio DM** entstand.

Eine international akzeptierte Rechnungslegung führt auf nationaler Ebene dazu, dass partiell internationale Rechnungslegungsgrundsätze partiell von den nationalen Rechnungslegungsvorschriften übernommen werden.

Im Jahre 1973 wurde mit Sitz in London das **International Accounting Standards Committee** (IASC) als privatrechtliche Organisation aufgrund einer Vereinbarung der **mit der Rechnungslegung befassten Berufsverbände** aus 10 Länder, nämlich Australien, Kanada, Frankreich, Deutschland, Japan, Mexico, den Niederlanden, Großbritannien, Irland, sowie den USA gegründet.

Das IASC sollte weltweit einheitliche Standards der Rechnungslegung für alle Unternehmen aufstellen. Die IASC folgte im Wege einer Umstrukturierung die neue Dachgesellschaft IASC-Fondation (IASCF) mit juristischem Sitz in Delaware (USA).

Die operative Ausführung der IASCF-Aufgaben übernahm ab 2001 der International Accounting Standard Board (IASB) mit Sitz in London. Aus deutscher Sicht sind in den beratenden Gremien des IASCF vertreten:

- das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)
- die Wirtschaftsprüfer-Kammer (WPK) in Düsseldorf und
- das Deutsche Rechnungslegungs-Standards Committee (DRSC).

1. Organe des IACF

- 22 Treuhänder
- 14 IASB-Mitglieder
- 14 IFRIC-Mitglieder (davon 12 mit Stimmrecht)
- Mindestens 30 SAC-Mitglieder

Der **International Standard Board** ist das Normen-Gremium. Er verabschiedet die Regelwerke und pflegt Kontakt zu nationalen Standardsettern.

Der Board besteht aus 14 Mitgliedern (12 vollzeitbeschäftigt, 2 teilzeitbeschäftigt). Für die Verabschiedung eines Standards sind mindestens 8 Stimmen erforderlich; ab 01.07.2012 sollen es 16 Mitglieder sein.

1997 wurde das **Standing Interpretation Committee** (SIC) gegründet. Es hat die Aufgabe, strittige Fragen der Auslegung der einzelnen IFRS zu klären. Es besteht aus 12 stimmberechtigten Mitgliedern. Im Jahre 2001 wurde es umbenannt in **International Financial Reporting Interpretation Committee** (IFRIC).

Im Juni 2001 wurde das aus 49 Mitgliedern bestehende **Standards Advisory Council** (SAC) gegründet. Die Mitglieder setzen sich zusammen aus

- Leiter der Finanzabteilungen einiger der größten Unternehmen der Welt,
- führender Finanzanalysten,
- Hochschulprofessoren,
- Mitglieder von Regulierungsbehörden, Standardsetter und Partner führender Wirtschaftsprüfer-Gesellschaften

Im Jahre 2001 wurde von dem IASB beschlossen, künftige neue Standards als International Financial Reporting Standards zu benennen.

Die **IFRS** setzen sich zusammen aus

- neuen Standards als IFRS
- noch geltende Standards als IAS sowie
- Interpretationen durch den IFRIC.

Die Interpretation des IFRIC/SIC sollen Regelungslücken in den Standards beseitigen.

2. Zweck der IAS/IFRS-Rechnungslegung

Als Zweck der IAS/IFRS nennt IAS 1.9 zwei Aspekte:

- die Abschlüsse sollen Informationen über die **wirtschaftliche** Lage, insbesondere über die **Cash-Flows** des Unternehmens bereitstellen. Die Informationen sollen nützlich sein für wirtschaftliche Informationen (decision usefulness) und
- die Abschlüsse sollen ferner zeigen, welche **Ergebnisse das Management** mit dem ihm anvertrauten Vermögen erzielt hat.

Die IAS/IFRS sollen den gleichartigen amerikanischen US-GAAP seit 2004 angeglichen werden (sog. **Konvergenzverfahren**).

Nach der sich daraus ergebenden **Neubestimmung des Nutzerkreises** werden als Adressaten nur noch genannt:

- equity investors: Eigenkapitalgeber
- creditors: Fremdkapitalgeber
- other creditors: Kunden, Lieferanten und Mitarbeiter

Die **Aktionäre** (equity investors), die Risikokapital dem Unternehmen zur Verfügung stellen, sind in erster Linie an der des Unternehmens interessiert, Geldzuflüsse zu erwirtschaften (to generate et cash flows).

Die **Darlehensgeber** (creditors) sowie die Käufer von handelbaren Anleihen, Schuldscheinen etc. wollen wissen, ob das Unternehmen Zinsen und Tilgungen pünktlich zahlen kann.

Die **Lieferanten** (suppliers) sind interessiert, ob ihre Rechnungen pünktlich bezahlt werden können.

Die **Mitarbeiter** (employees) wollen informiert werden über die Stabilität, Ertragskraft und das Wachstum des Arbeitgebers.

Die **Kunden** (customers) wollen informiert werden, ob das Unternehmen weiterhin Güter und Dienstleistungen bereit stellt, die die Kunden von ihm beziehen.

Die **Öffentlichkeit** (Presse) ist vielfältig an den Unternehmen interessiert, ob Unternehmen wesentliche Beiträge für die örtliche Beschäftigung leistet und ob es der allgemeinen Wohlfahrt unterstützt.

Auch die IFRS kann man als **principal based** qualifizieren. Nach IAS 8.10 besteht eine **Hierarchie von Prinzipien**, nach denen der Bilanzierende verfahren soll, wenn Regeln für den Einzelfall fehlen.

Der IAS/IFRS-Abschluss soll **zukunftsbezogen** sein. Er soll den Aktionär in die Lage versetzen zukünftige Cash-Flows zu schätzen.

III.

Die Aufgabe des International Accounting Standards Boards (IASB)

1. Die International Financial Reporting Standards (IFRS) werden von einem **unabhängigen, auf privatrechtlicher Grundlage** tätigem Gremium, dem International Accounting Standards Board (IASB) mit Sitz in London, als „Standards gesetzt“ (Standard Setter). Das IASB verfolgt das Ziel, im öffentlichen Interesse einheitliche und verständliche Standards mit hoher Qualität zu entwickeln.
2. Das IASB besteht aus **14 Mitgliedern**, die von den Treuhändern der IASC Foundation für eine Amtszeit von 5 Jahren gewählt werden. Nach der Satzung der IASC Foundation müssen
 - mindestens 5 Mitglieder dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer angehören,
 - je 3 Mitglieder Unternehmensvertreter und Analysten gewesen sein und
 - 1 Mitglied dem akademischen Bereich angehören.
3. Die **wesentliche Aufgabe** des IASB besteht in der Ausarbeitung eines Regelwerkes **qualitativ hochwertiger, allgemein verständlicher und durchsetzbarer globaler Rechnungslegungsstandards**. Außerdem soll das Board die **Verbreitung** und die **strikte Anwendung** dieser Standards fördern und sich um eine Annäherung der internationalen Standards, insbesondere mit den US-amerikanischen General Accepted Accounting Principles (US-GAAP) bemühen (sog. „Konvergenzbemühungen“).
4. Bevor ein Standard des IASB in Europa Gültigkeit erlangen kann, wird in einem sog. „**Komitologie-Verfahren**“, das als „**Endorsement Prozess**“ bezeichnet wird, wird in diesem Verfahren von der Europäischen Kommission geprüft, ob er
 - Gegen den „true an fair view“ und die Regulierung der EU-Rechnungslegung aus der 4. und 7. Richtlinie verstößt,
 - Im gemeinsamen europäischen öffentlichen Interesse steht und
 - Den Kriterien der Verständlichkeit, Vergleichbarkeit, Verlässlichkeit genügt.

5. Um eine möglichst große **Transparenz** in das Standardsetting-Verfahren (Due-Process) des IASB zu erreichen, sind die **Sitzungen öffentlich**. Die Satzung schreibt vor, dass das Board zu jedem Projekt einen Standard-Entwurf mit der öffentlichen Bitte um Stellungnahme veröffentlichen muss.

Die Kommentierungsfrist beträgt in der Regel 90-120 Tage.

6. Zur **Verabschiedung** von endgültigen Standards ist eine **qualifizierte Mehrheit von mindestens 8 der 14 Stimmen erforderlich**. Alle übrigen Entscheidungen werden mit einfacher Mehrheit der anwesenden Mitglieder gefällt.

7. Das **Standard-Setting** erfolgt in einem förmlichen Verfahren („due process“) durch

- Festlegung der Agenda (welches Projekt?),
- Planung des Projekts,
- Entwicklung und Veröffentlichung
 - eines „**discussion papers**“, daran anschließend
 - eines „**exposure draft**“, sodann
 - eines **Standards** (IFRS).

Diese Ordnung des Verfahrens soll eine gewisse „**demokratische Legitimierung**“ herbeiführen und die **Unabhängigkeit des Boards verstärken**.

Das IASB stellt seine Beschlüsse in sog. **Standarts**“ fest.

IV.

Weitere Organe des IASB

1. Dem IASB stehen mit den **IFRIC** und dem **SAC** zwei weitere Organe zur Seite. Das IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee) besteht aus 12 Mitgliedern, die die Aufgabe haben, die von dem IASB herausgegebenen Standards zu interpretieren und **bestehende Auslegungsfragen**

letztverbindlich zu regeln. Die Interpretationen werden unter der Bezeichnung „**IFRIC**“ in fortlaufender Nummerierung ausgegeben.

Kriterien für die **Aufnahme des Problems in die Agenda der IFRIC** sind

- Das Problem betrifft **einen bereits bestehenden Standard,**
- Das Problem ist von **besonderer praktischer Relevanz für die Unternehmen,**
- Der Bezug des Problems **zu einem konkreten Fall** (also keine Lösung von Grundsatzproblemen) und
- Behandlung von Themen mit Vorrang, bei denen in der praktischen Umsetzung in einzelnen Ländern oder Branchen **Unterschiede zu beobachten** sind.

Unter Berücksichtigung der Kommentare entwickelt das IFRIC die endgültige Fassung der IFRIC-Interpretation.

2. Das **SAC** (Standards Advisory Council) besteht aus 30 Mitgliedern verschiedener Nationalität und beruflicher Ausrichtung. Es soll dem Board bei der Ausarbeitung und Verfolgung dessen Arbeitsprogramms beratend zur Seite stehen.

Mit dem SAC soll den nicht im Board vertretenen Interessengruppen und Organisationen die **Möglichkeit zur Einflussnahme** gegeben werden.

Die Mitglieder der **IFRIC** und **SAC** werden von den Treuhändern der Stiftung genannt.

V.

Durchsetzung (Enforcement) der IAS/IFRS in Deutschland

1. Für die **Durchsetzung der IAS/IFRS** (Enforcement) in Deutschland ist die **Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung** gem. § 342 b HGB zuständig. Es handelt sich um ein privatrechtlich organisiertes Kontrollorgan, das die jeweils letzten IAS/IFRS-Jahresabschlüsse prüft. Die Prüfung wird durchgeführt aufgrund

- eines besonderen Anlasses,
- von Stichproben sowie
- auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).

Findet die DPR Fehler in der Anwendung der IAS/IFRS

- kommt es zunächst zu einem **internen Abstimmungsprozess** mit dem Unternehmen;
- kommt es zu keiner Einigung wird öffentlich wirksam die BaFin eingeschaltet, die durch staatliche Zwangsmaßnahmen **Sanktionen** vornehmen kann.

2. Die **Zielsetzung eines IFRS** liegt in der Bereitstellung von entscheidungsrelevanten Informationen für einen breiten Kreis von Adressaten, insbesondere für die Investoren (Konzept der „decision usefulness“). Dies soll durch die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens herbeigeführt werden. Um dieses Bild zu erreichen muss ein **Abschluss nach IFRS** mindestens aus

- einer **Bilanz**,
- einer **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV),
- einer Übersicht über die **Veränderung des Eigenkapitals** in der Berichtsperiode,
- einer **Kapitalflussrechnung** sowie
- einem **Anhang**, der über die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie einzelne Positionen erläutert.

Um diese Zielsetzung zu erreichen, stellt der IFRS-Abschluss Informationen über

- Vermögenswerte (Aktiva der Bilanz)
- Eigenkapital und Schulden (Passiva der Bilanz)
- Erträge und Aufwendungen der Gewinn- und Verlustrechnung
- sonstige Veränderungen des Eigenkapitals (Kapital- und Gewinnrücklagen)
- Cash-Flows

eines Unternehmens zur Verfügung. Diese Informationen helfen des Adressaten zusammen mit den anderen Informationen im Anhang die künftigen Cash-Flows sowie insbesondere deren Zeitpunkt und Sicherheit des Entstehens vorauszusagen.

VI.

Allgemeine Ziele, Annahmen und Grundprinzipien der IAS/IFRS-Rechnungslegung

1. Framework (F)

Die allgemeinen Ziele, Annahmen und Grundprinzipien der Rechnungslegung nach den IFRS sind vor allem

- in IAS 1 und
- im sog. Rahmenkonzept (= RK); englisch Framework (= F)

festgeschrieben.

Beim **Framework (F)** handelt es sich jedoch nicht um einen Standard im eigentlichen Sinne. Es soll insbesondere

- der **konsistenten Entwicklung neuer Standards** sowie der **Überarbeitung existierender Standards dienen**;
- das **IASB bei der Harmonisierung unterstützen**, insbesondere um im Hinblick auf bestimmte Ziele der Rechnungslegung **Wahlrechte einzuschränken**;
- **nationale Standard-Setter** (z.B. den DRSC in Deutschland) **bei der (Fort-) Entwicklung nationaler Standards helfen**;
- den **Bilanzierenden** eine Hilfe bei der Anwendung der IFRS sein, insbesondere bei Sachverhalten, die **nicht oder nicht eindeutig in bestehenden Standards geregelt sind**;

- **Wirtschaftsprüfern** bei der Meinungsbildung helfen, wenn unklar ist, ob bestimmte Bilanzierungsgepflogenheiten ihrer Mandanten mit den IFRS in Einklang stehen;
- die Bilanzadressaten bei der **Interpretation** von Abschlüssen nach IFRS unterstützen;
- all diejenigen mit Informationen versorgen, die sich einen Eindruck von **der Arbeit des IASB** verschaffen wollen.

Außerdem werden Aussagen zu den **Basisannahmen im Abschluss** und den Qualitätsanforderungen an diesen getroffen. Ferner wird auf **Bilanzierungs- und Bewertungsregeln sowie Kapitalerhaltungskonzepte** eingegangen.

2. Einzelne Regelungen des Framework

Im Einzelnen enthält das Framework Regelungen zu

- der **Zielsetzung der Rechnungslegung** (Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie deren Veränderungen im Zeitablauf);
- den **Abschlussadressaten** (Investoren werden als Adressatengruppe mit höchsten Informationsanspruch dargestellt);
- den **Grundsätzen der Rechnungslegung**, also Prinzipien
 - der **Periodenabgrenzung** (sog. „periodengerechte Gewinnermittlung“, accrual principle);
 - der **Unternehmensfortführung** (going concern);
 - der **Stetigkeit** (Beibehaltung der Ausweis der Posten in einer Periode).

VII.

Inhalt der Standards

Jedes Regelwerk für die Rechnungslegung besteht aus einer Vielzahl von Einzelbestimmungen, die im englisch/amerikanischen Sprachgebrauch als „**rules**“, „**conventions**“ und „**procedures**“ bezeichnet werden. Sie sind teils aus einer Jahrzehnten langen **Übung der Kaufleute** entstanden, teils sind sie von

professionellen Standardsettern oder Gesetzgebern entwickelt und festgelegt worden. Werden diese Einzelregeln nicht in ein System eingeordnet und in eine Hierarchie eingepasst, bezeichnet man das Rechnungswesen als „**rule based**“.

1. Prinzip der Periodenabgrenzung (accrual principle)

Nach IAS 1.27 ist ein IAS/IFRS-Abschluss nach dem Prinzip der Periodenabgrenzung aufzustellen. Die Periodenabgrenzung ist bereits bei der **Buchführung** zu beachten. Nach dem Framework (F 22) sind schon die Geschäftsvorfälle in der Buchführung in der Periode (Geschäftsjahr) zu erfassen und im Jahresabschluss der Periode auszuweisen, **der sie zuzurechnen sind**.

Nach dem Prinzip der Periodenabgrenzung werden also die **Auswirkungen der Geschäftsvorfälle und der anderen Ereignisse in der Periode (Geschäftsjahr) erfasst, in der sie auftreten (veranlasst) sind** und nicht in der Periode, in der es zu Einzahlungen oder Auszahlungen aufgrund dieser Geschäftsvorfälle kommt. Der **Abschluss eines Kaufvertrages ist idR. ein schwebendes Geschäft, das nicht bilanziert** wird. Wird die Ware geliefert und vom Käufer abgenommen, entsteht eine **Kaufpreisforderung**, die als Vermögensgegenstand in der Bilanz (einschließlich Gewinnanteil) zu aktivieren ist und in der Gewinn- und Verlustrechnung als Umsatzerlöse (Erträge) auszuweisen ist. Auf **den Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung kommt es insoweit nicht an**. Zu diesem Zahlungszeitpunkt kommt es zu einer Ausbuchung der Forderung und gleichzeitig zur Erhöhung des Bankguthabens (Aktivtausch).

Der Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung wird durch die **Grundsätze der Erfassung der Erträge und Aufwendungen präzisiert**.

Nach der **handelsrechtlichen Rechnungslegung** sind Aufwendungen und Erträge **unabhängig** von dem Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB).

Die **Abgrenzung von Erträgen** wird durch das **Realisationsprinzip** des § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB bestimmt: Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag **realisiert** sind.

Eine periodengerechte Ergebnisentwicklung wird deshalb durch die gesetzeskonforme Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen erreicht. Zur Bestimmung ihres Zeitpunktes sind die in den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen normierten Prinzipien z.B. das **Realisations- bzw. Imparitätsprinzip** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zu beachten. Das **Realisationsprinzip** bestimmt, wann ein Ertrag entstanden ist. Aus dem **Imparitätsprinzip** ergibt sich, dass **Risiken** und **negative Erfolgsbeiträge** bereits dann als Aufwand zu erfassen sind, **wenn sie objektiv erkennbar sind** (z.B. die Rückstellungsbildung, die sich aus den Risiken eines Passiv-Prozesses ergeben).

Durch die **materielle Verknüpfung der Bilanz mit der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)** im System der doppelten Buchführung führen Aufwands- und Ertragsbuchungen in den Konten der GuV zu einer **entsprechenden Veränderung der Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz.**

Eine **Forderung aus Lieferung und Leistung** aufgrund eines Kaufvertrages wird idR. als realisiert angesehen, wenn nach den zivilrechtlichen Vorschriften

- die geschuldete Leistung an den Gläubiger (Käufer) **bewirkt** wurde,
- der Anspruch der Gegenleistung (Kaufpreisforderung) **damit (einredefrei) entstanden** ist und
- die **Gefahr des zufälligen Untergangs** (vgl. §§ 446 ff BGB) auf den Käufer übergegangen ist.

Bei Leistungen aufgrund eines **Dienstvertrages** ist die Forderung zu aktivieren, wenn die Leistung (z.B. Bauleistung) **erbracht worden ist.**

Bei **Werkverträgen** in dem Zeitpunkt, in dem das Werk

- an den Auftraggeber **abgeliefert** (übergeben) worden ist und

– **abgenommen wurde**

(vgl. §640 HGB).

Das **IAS/IFRS-Framework** erwähnt weder explizit ein vergleichbares Realisationsprinzip noch definiert es eine bestimmte Methode bei der Abgrenzung von Erträgen.

Nach Framework 76 (F 76) umfassen die Erträge – abweichend vom HGB – Erträge auch dann, wenn sie **noch nicht realisiert sind** wie z.B. aus der Fair-Value-Bewertung (Zeitwert-Bewertung) marktfähiger Wertpapiere (Aktien, Anleihen) sowie bei der Erhöhung des Buchwertes langfristiger Vermögensgegenstände (Gebäude- und Grundstücksbewertung).

Aufwendungen werden nach der IAS/IFRS-Rechnungslegung nach dem **Grundsatz der sachlichen Abgrenzung (matching principle)** bestimmt. Danach sind Aufwendungen, die **in einem direkten Zusammenhang mit der Erzielung von Erträgen entstehen, in der Periode (Geschäftsjahr) zu erfassen, in der die korrespondierenden Erträge im Jahresabschluss entstehen**. Allerdings ergeben sich von diesem matching principle **wichtige Ausnahmen** durch die **allgemeinen** Kriterien für die Erfassung von Vermögenswerten (assets) und Schulden (liabilities) sowie die **speziellen** Ansatzvorschriften für Vermögenswerte und Schulden der einzelnen IFRS; sie gehen dem Grundsatz der sachliche Abgrenzung vor.

Aufwendungen und Erträge, die über einen **bestimmten Zeitraum kontinuierlich entstehen** (z.B. Miet- und Pächterträge, Zinsen) sind nach dem Konzept der Periodenabgrenzung **zeitproportional** zu erfassen (IAS 1.26), also monatlich, vierteljährlich, jährlich.

Sofern **Erträge über mehrere Perioden** (Geschäftsjahre) entstehen (z.B. Schiffs- und Flugzeugbau, Anlagenbau), können Aufwendungen und Erträge nur grob oder indirekt ermittelt (geschätzt) werden, so dass die **Aufwendungen** hierfür in der GuV aufgrund **systematischer und vernünftiger Verteilungsverfahren** ermittelt werden können.

Die **handelsrechtliche Rechnungslegung** geht dagegen in diesen Fällen aus Gründen des **Kapital- und Gläubigerschutzes streng nach dem Realisationsprinzip vor**, also nach **Abnahme der Bauleistungen** (ggfls. in abrechnungsfähigen Teilleistungen).

Wird mit einer Ausgabe **kein künftiger wirtschaftlicher Nutzen** bewirkt, ist die Ausgabe in der GuV unmittelbar als **Aufwand** erfasst (Framework 97). Gleiches gilt, wenn die Ausgabe **nur teilweise** voraussichtlich nicht zur Erzielung eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens beiträgt. Dies gilt insbesondere für **Forschungskosten**. Sie entstehen bei der Grundlagenforschung. Sie sind idR. in diesem Stadium keinem Produkt zuzuordnen. Erst die nachfolgenden **Entwicklungskosten** können dem Produkt zugeordnet und ggfls. (ergebnisneutral) aktiviert werden. Die Forschungskosten sind dagegen als **Aufwendungen der Geschäftsjahre** zu behandeln.

Die **HGB-Rechnungslegung** kennt keine Bestimmung, die mit IAS 1.27 vergleichbar wäre. Das HGB enthält jedoch mit den Vorschriften über

- die **aktive und passive Rechnungsabgrenzung** (§ 250 HGB) sowie
- die **Rückstellungsbildung** (§ 249 HGB)

Vorschriften, die eine Periodenabgrenzung bewirken, die tendenziell stärker als die nach den IAS/IFRS sind.

2. Grundsatz der Unternehmensfortführung (going concern)

Der IAS/IFRS-Abschluss legt das Prinzip der Unternehmensfortführung (going concern) zugrunde (IAS 1.25 und F 23). Es besagt, dass bei Ansatz und Bewertung der Vermögenswerte (assets) und Schulden (liabilities) von der Fortführung des Unternehmens auszugehen ist, wenn das Management

- weder **beabsichtigt** die Geschäftstätigkeit ganz einzustellen oder wesentlich einzuschränken

- noch die **Notwendigkeit** zur Verminderung bzw. wesentlichen Einschränkung der Geschäftstätigkeit besteht.

Das Going-Concern-Prinzip zählt zu den **fundamentalen Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen**. Eine Unternehmensfortführung kann insbesondere durch **Verluste** in dem laufenden Geschäftsjahr, aber auch in den vorhergehenden Geschäftsjahren bedroht sein, die zum (Teil-) **Verlust des Eigenkapitals führen** (sog. „**Bestandsgefährdung des Unternehmens**“).

Da die Aufstellung des Jahresabschlusses den gesetzlichen Vertreter (Geschäftsführer, Vorstand) obliegt, fällt es auch in deren Zuständigkeitsbereich, die Einschätzung der Unternehmensfortführung vorzunehmen. Der hierfür relevante **Prognose-Zeitraum**, den die Unternehmensleitung zur Beurteilung der Fähigkeit der Unternehmensfortführung heranzuziehen hat, beträgt **mindestens 12 Monate nach dem Bilanzstichtag** (IAS 1.24). Grundlage der Beurteilung sind die **Unternehmensplanungen**, deren einzelne Bestandteile daraufhin zu untersuchen sind, ob die ihnen zugrunde liegenden Annahmen nachvollziehbar sind. Dabei geben die **Liquiditätsplanung** und die **Überschuldungsprüfung** wichtige Hinweise au dem weiteren Bestand des Unternehmens.

Für die **Wirtschaftsprüfer** hat das Institut für Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW) ein **dreistufiges Verfahren** vorgeschlagen (IDW PS (= Prüfungsstandard) 270.9).

- In der **ersten Stufe** kann von einer **positiven Fortführungsprognose** ohne weitere Analyseschritte ausgegangen werden, wenn das Unternehmen in der **Vergangenheit**
 - **nachhaltige** Gewinne erzielt hat,
 - auf finanzielle Mittel zur **Aufrechterhaltung der Liquidität** zurückgreifen kann,
 - **keine Überschuldung droht**.Liegen diese Voraussetzungen **kumulativ nicht** vor, haben die gesetzlichen Vertreter in der
- **zweiten Stufe** in einer Detail-Prüfung zu entscheiden
 - ob sich das Unternehmen in einer **Krise** befindet (Krisen-Diagnose)

- oder **trotz Nichterfüllung dieser Voraussetzungen der ersten Stufe** die Fortführung dennoch möglich ist. Bei dieser Beurteilung können die nachfolgenden finanziellen, betrieblichen und sonstigen Umstände zu **ernstlichen Zweifeln** führen (Negativ-Prüfung):
 - negative zukünftige **Zahlungssalden**
 - **Schulden übersteigen das Vermögen**
 - angespannte **finanzielle Situation**
 - ausgeschöpfte **Banken- und Lieferantenkredite**
 - finanzielle **Mittel für Entwicklungen oder Investitionen fehlen**
 - Ausscheiden von **Führungskräften** ohne adäquaten Ersatz
 - Verlust der **Hauptabsatzmärkte** –lieferanten oder –kunden
 - gravierende **Personalprobleme**
 - Engpässe bei der Beschaffung **wichtiger Vorräte**
 - Verstöße gegen **Eigenkapitalvorschriften**
 - Verstöße gegen andere **gesetzliche Regelungen** und
 - anhängige, mit **erheblichen Risiken** belasteten Gerichts-oder Aufsichtsverfahren.

Erweckt diese detaillierte Analyse begründete Zweifel an der positiven Lage des Unternehmens ist in der

- **dritten Stufe** eine umfangreiche Fortführungsprognose durchzuführen, die auf einem Unternehmenskonzept und einer integrierten Finanzplanung basiert. Soweit erforderlich sind auch **realisierbare Sanierungsmaßnahmen** zu berücksichtigen.

Wurde im Rahmen der Abschlussprüfung festgestellt, dass eine positive Fortführungsprognose angemessen, aber erheblich unsicher ist, so hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob die unsichere positive Fortführungsprognose im **Lagebericht** klar dargestellt wurde. In diesem Fall kann ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk ergänzt werden um einen Hinweis nach § 322 Abs. 2 S. 2 HGB erteilt werden. Anderenfalls ist der Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers **einzu-schränken**.

Kann die Annahme der Unternehmensfortführung nicht aufrecht erhalten bleiben, hängen Ansatz und Bewertung in der Bilanz von der **Zerschlagungsintensität und der Zerschlagungsgeschwindigkeit** ab. Sie haben Auswirkungen auf die Information über

- die Vermögenswerte, die schnell und häufig **unter** ihrem üblicherweise erzielbaren Wert verkauft werden;
- den Ansatz der Rückstellungen iSd. § 249 HGB, z.B. für den **Sozialplan** und
- den Ansatz von **latenten Steuern** (z.B. Beurteilung der Steuerminderung aufgrund eines Verlustvortrages).

Wird der Jahresabschluss nicht unter der Prämisse der Unternehmensfortführung aufgestellt, sind nach IAS 1.23 S. 4 im **Anhang** folgende Informationen offenzulegen:

- Die Tatsache, dass der Jahresabschluss **nicht unter der Prämisse der Unternehmensfortführung** erstellt wurde;
- die **Grundlage**, auf welcher der Jahresabschluss basiert und
- der Grund, weshalb der Jahresabschluss nicht mehr unter der Voraussetzung der Unternehmensfortführung erstellt werden konnte.

Darüber hinaus sind im **Anhang die wesentlichen Unsicherheiten** iVm. Ereignissen und Bedingungen, die zu erheblichen Zweifeln an der Fortführungsfähigkeit führen, anzugeben (IAS 1.23 Satz 3).

3. Grundsatz der Stetigkeit (IAS 1.45)

Der Grundsatz der Stetigkeit dient dem Ziel, die **Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse eines Unternehmens**

- aufeinander folgende Geschäftsjahre (zeitliche Vergleichbarkeit), aber auch
- zwischen verschiedenen Unternehmen (zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit)

zu ermöglichen.

Aus der Anforderung der Vergleichbarkeit folgt F 39 die Stetigkeit der einmal angewandten Rechnungslegungsmethoden.

Die Stetigkeit bezieht sich nach F 39 auf **Bewertung** und **Ausweis** von Geschäftsvorfällen und Sachverhalte.

Aus der Vergleichbarkeit der Informationen folgt, dass die Unternehmen, die bei der Aufstellung der Abschlüsse **angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden** sowie deren quantitative Bedeutung angeben müssen (F 40), um einen sachgerechten Vergleich vornehmen zu können.

Der Grundsatz der Vergleichbarkeit unterliegt **zwei bedeutenden Einschränkungen**

- bei Einführung **neuer Standards und IFRIC-Interpretationen**
- bei Änderung bereits **bestehender Standards und IFRIC-Interpretationen**.

Die Anwendung anderer Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ist nur zulässig, falls die nunmehr angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu einem höheren Maß an Entscheidungsrelevanz und Verlässlichkeit der Rechnungslegung führen (F 41).

Die Regeln des **HGB** (3 „%“ Abs. 1 Nr. 6 HGB) stimmen mit den IFRS im Ergebnis überein.

So soll z.B. das einmal gewählte **Abschreibungsverfahren** beibehalten werden, weil es nicht sachgerecht und damit willkürlich wäre, das Abschreibungsverfahren zu jedem Bilanzstichtag neu zu bestimmen. Denn die Verfahrensänderung könnte dann so gewählt werden, damit ein gewünschter höherer oder niedrigerer Jahreserfolg eintritt.

VIII.

Sieben qualitative Anforderungen an Informationen

Die drei Basis-Annahmen der IAS/IFRS-Rechnungslegung (Periodenabgrenzung, Unternehmensfortführung und Stetigkeit der Bewertung und des Ausweises der Bilanz) werden ergänzt durch vier qualitative characteristics, die in F 24 genannt werden. Danach müssen die Informationen für ihre Zweckerfolgung der Brauchbarkeit der Informationen verständlich relevant und verlässlich sein.

1. Grundsatz der Verständlichkeit von Informationen

Nach dem Grundsatz der Verständlichkeit (understandability) sind die Informationen so aufzubereiten, dass sie von einem **sachverständigen Jahresabschlussadressaten** nachvollzogen werden können, also mit einer **angemessenen Kenntnis geschäftlichen und wirtschaftlichen Tätigkeiten** und der Rechnungslegung sowie mit der Bereitschaft, Informationen mit entsprechender Sorgfalt zu lesen (F 25.2).

Auf **komplexe Informationen** darf nicht verzichtet werden, nur weil sie schwer verständlich sind. Denn ein solcher **Informationsverzicht** dem IAS/IFRS-Berichterstattungszweck entgegenstehen würde.

2. Grundsatz der Relevanz von Informationen (F 26)

Informationen gelten dann als relevant, wenn sie die wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen, indem sie ihnen bei der Bewertung **vergänger, derzeitiger oder zukünftiger Ereignisse** helfen oder ihre Beurteilung aus der **Vergangenheit bestätigen oder korrigieren** (F 26).

Die Aspekte der Prognose und der Bestätigung durch Informationen sind miteinander verknüpft. So sind z.B. Informationen über den derzeitigen Bestand und die Struktur der Vermögenswerte für Adressaten relevant, wenn sie um die Fähigkeit des Unternehmens geht, künftige wirtschaftliche Chancen zu nutzen und auf ungünstige Situationen zu reagieren.

Relevant sind nicht nur Tatsachen, die für die Beurteilung der **Zukunft** bedeutsam sind, sondern auch Tatsachen der **Vergangenheit** sind gleichberechtigt in den IAS/IFRS dargestellt. Aus der Tätigkeit des IASB lässt sich eine sich **verstärkende Hinwendung zu den künftigen Ereignissen durch die Einbeziehung des fair value feststellen.**

In der Praxis ist es häufig unklar, ob bestimmte Sachverhalte für den Adressaten relevant sind oder nicht. Zu prüfen ist deshalb zunächst, ob ein Sachverhalt **wesentlich** ist. Unbedeutende sowie selten auftretende Sachverhalte können unberücksichtigt bleiben, soweit die Aussagekraft des Abschlusses nicht beeinträchtigt wird.

3. Grundsatz der Verlässlichkeit von Informationen (F 31)

Um nützlich zu sein, müssen Informationen auch verlässlich sein (F 31). Informationen sind verlässlich, wenn sie

- **keine wesentlichen Fehler** enthalten und sich die Adressaten darauf verlassen können, dass
- sie **glaubwürdig** darstellen, was sie vorgeben darzustellen oder
- was vernünftigerweise inhaltlich von ihnen erwartet werden kann.

Die Verlässlichkeit von Informationen ist stets im Zusammenhang mit ihrer Relevanz zu beurteilen. Denn

- was **verlässlich** ist, ist nicht immer relevant (z.B. der Jahresabschluss des vergangenen Geschäftsjahres, weil dem Investor die zukünftige Entwicklung des Unternehmens bei seiner Investition wichtiger ist) und
- was **relevant** ist (z.B. die künftige Entwicklung eines Unternehmens), ist nicht immer verlässlich, weil zukünftige Entwicklungen nur geschätzt werden können.

Der Grundsatz der Verlässlichkeit von Informationen beinhaltet mehrere Einzelgrundsätze. Hierzu zählen nach F 31-38:

- glaubwürdige Darstellung (faithful representation)
- wirtschaftliche Betrachtungsweise (substance over form)
- Neutralität (neutrality)
- Vorsicht (prudence)
- Vollständigkeit (completeness)

Eine Darstellung ist **glaubwürdig**, wenn die Information die Geschäftsvorfälle und andere Sachverhalte zutreffend wiedergegeben werden (F 33). Daraus folgt, dass die im Abschluss angegebenen Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen die Kriterien erfüllen, die für diese Posten gem. IAS/IFRS-Vorschriften gelten.

Nach **IAS 1.5** haben **Abschlüsse** die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die **Cash-Flows** den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darzustellen. Dies erfordert die den **tatsächlichen Verhältnissen** entsprechende Darstellung der Auswirkung der Geschäftsvorfälle, sonstiger Ereignisse und Bedingungen gemäß den im Rahmenkonzept enthaltenen Definition und Erfassungskriterien für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen. Die Anwendung der IFRS – ggfls. um zusätzliche Angaben ergänzt – führt annahmegemäß zu Abschlüssen, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt.

Ähnlich heißt es seit dem in **§ 264 Abs. 2 HGB**:

Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaften hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Bilanzierung) ein den **tatsächlichen Verhältnissen** entsprechendes Bild der **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** der Kapitalgesellschaft zu vermitteln. Führen besondere Umstände dazu, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild iSd. Satzes 1 nicht ermitteln, so sind im **Anhang** zusätzliche Angaben zu machen.

Auch IAS 1.9 räumt ein, dass es **Sonderfälle** geben kann, in denen sich der Bilanzierer über Einzelregelungen hinwegsetzen darf und muss, um ein getreues Bild der Wirklichkeit darzustellen („**true and fair override**“).

Das **HGB** enthält **keine entsprechende Öffnungsklausel** und verweist auf entsprechende Hinweise im Anhang.

4. Wirtschaftliche Betrachtungsweise (substance over form)

Nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise müssen Geschäftsvorfälle und ähnliche Ereignisse nach ihrem **tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt** und **nicht** gemäß ihrer **rechtlichen** Form bilanziert und dargestellt werden (F 35).

Besondere Bedeutung besitzt der Grundsatz, wenn **rechtliches** Eigentum wie z.B. bei einem Leasinggegenstand, der eigentumsrechtlich noch dem Leasinggeber zugeordnet wird, weil das **rechtliche** Eigentum auf den Leasingnehmer (noch) nicht übertragen wurde, aber der Leasingnehmer das **wirtschaftliche** Potenzial des Leasinggegenstandes voll in Anspruch nehmen darf. In diesen Fällen spricht man vom „sog. **wirtschaftlichen Eigentum**“. Es kommt also darauf an, wer den **Nutzen** und auch die **Gefahr** trägt.

Nach IAS 1.33 setzt die wirtschaftliche Betrachtungsweise das Saldierungsverbot außer Kraft, falls mit einem **saldierten** Ausweis von Vermögenswerten und Schulden bzw. von Erträgen und Aufwendungen der **wirtschaftliche Gehalt des Geschäftsvorfalles zutreffend widergespiegelt** wird (z.B. Saldierung der Mineralölsteuer mit dem Umsatz bei mineralölvertreibenden Unternehmen).

5. Neutralität der Information (F 36)

Sie bedeutet, dass die Information **frei von verzerrenden Einflüssen** ist. Die Neutralität wird insbesondere dann verletzt, wenn Auswahl oder Darstellung der Information eine Entscheidung oder Beurteilung derart beeinflussen, dass ein vorher festgelegtes Resultat oder Ergebnis erzielt wird. Der Grundsatz der Neutralität hat insbesondere bei allen Bilanzierungssachverhalten Bedeutung, die auf **Schätzungen bzw. Prognosen aufbauen**.

6. Grundsatz der Vorsicht (F 37)

Der Grundsatz stellt ebenfalls eine Präzisierung **des Grundsatzes der Verlässlichkeit** der Informationen dar.

Im Grundsatz zur deutschen Rechnungslegung ist das IFRS-Vorsichtsprinzip keine Norm zu einer **bewusst niedrigen Bewertung** von Vermögenswerten und zur hohen Bewertung von Schulden, sondern eine Regelung bei der Abschlusserstellung zur Berücksichtigung von Unsicherheiten.

Bei Unsicherheiten (z.B. über die Bonität einer Forderung) ist bei der Bilanzierung eine **Ermessensausübung** erforderlich. Vorsicht bedeutet, dass ein **gewisses Maß an Sorgfalt bei der Ermessensausübung eingehalten wird**.

Der Grundsatz der Vorsicht soll einen zu hohen Ansatz von Vermögenswerten und Erträgen bzw. einen zu niedrigen Ansatz von Schulden und Aufwendungen vermeiden.

Es sollen aber auch **keine stillen Reserven** gebildet werden.

Bei dem Vorsichtsgrundsatz handelt es sich um eine **Auslegungsregel für die Ausübung von Ermessen bei Unsicherheiten**.

7. Grundsatz der Vollständigkeit (F 38)

Informationen sind nur verlässlich, wenn sie vollständig erteilt werden. Um den Umfang der Informationen nicht ausufern zu lassen, wird der Umfang begrenzt durch

- die **Wesentlichkeit** und
- die **Wirtschaftlichkeit**

der Information (F 38).

Allerdings kann ein Weglassen dazu führen, dass Informationen falsch oder irreführend und damit in ihrer Relevanz unzuverlässig und mangelhaft sind.

IX.

Drei Nebenbedingungen

Neben den vier qualitativen Eigenschaften der Rechnungslegung gibt es drei Nebenbedingungen, die die qualitativen Eigenschaften **einschränken** können (vgl. F43-45).

1. Grundsatz der Zeitnähe (F 43)

Um „veraltete“ Informationen zu vermeiden, soll der IAS/IFRS-Abschluss möglichst **zeitnah zum Abschlussstichtag** erstellt werden. Denn „**verspätete**“ **Informationen sind nicht entscheidungsrelevant**. Allerdings ist zu beachten, dass eine schnellere Information oft zu **Lasten der Verlässlichkeit** gehen kann und deshalb die Entscheidungsrelevanz nicht mehr gegeben ist.

2. Grundsatz der Abwägung von Kosten und Nutzen (F 44)

Die Bereitstellung einer Information im Abschluss soll nicht höhere Kosten verursachen, als mit ihr ein Nutzen für die Bilanzadressaten verbunden ist; der Nutzen muss also **höher** sein als die Kosten für die Bereitstellung der Information.

Dieser Grundsatz wendet sich auch nach den **Standardsetter** IASB. Deshalb ist davon auszugehen, dass die IAS/IFRS-Vorschriften vermuten lassen, dass sie diesen Grundsatz beachten.

Die Abschätzung von Nutzen und Kosten ist eine **individuelle Ermessensfrage**.

3. Grundsatz der Abwägung qualitativer Anforderungen (F 45)

Zwar sind im IAS/IFRS-Abschluss grundsätzlich qualitative Anforderungen zu beachten. Allerdings kann im Einzelfall – bezogen auf den Sachverhalt – ein

Konkurrenzverhältnis zwischen verschiedenen qualitativen Anforderungen entstehen. In diesen Fällen ist eine angemessene Ausgewogenheit der qualitativen Anforderungen herbeizuführen. Häufig entsteht ein Konkurrenzverhältnis zwischen **Entscheidungsrelevanz und Verlässlichkeit** von Informationen, wenn ein möglichst zeitnaher Abschluss zum Stichtag angestrebt wird. In diesen Fällen sind **Schätzungen** erforderlich. Ein nahezu schätzungsfreier Abschluss kann dagegen nur erstellt werden, wenn Unsicherheiten über einen längeren Zeitraum geklärt werden.

X.

Overriding Principle

Wenn **alle Standards und Interpretationen** und darüber hinaus auch die vorgenannten **qualitativen Anforderungen** an den IAS/IFRS-Abschluss befolgt werden, weist der Abschluss ein **tatsächliches Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage aus**.

Soweit im Einzelfall allerdings die Einhaltung der Standards und Interpretationen **nicht zu einer zutreffenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** führen, gestattet IAS 1 ein **Abweichen** von Standards und Interpretationen, um die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zutreffend darzustellen.

Eine Rechnungslegungsregel, die es gestattet, einen Standard nicht anzuwenden, um **höherrangige Ziele zu verfolgen**, wird in der Literatur als „**overriding principle**“ bezeichnet. Eine solche Regel verleitet zum **Missbrauch**, weil es für die Adressaten nur schwer nachprüfbar ist, ob die Anwendung des nicht beachteten Standards tatsächlich zu einer **verzerrten** Darstellung im Abschluss geführt hätte.

Außerdem erhöht das overriding principle die Gefahr, dass das Management die Rechnungslegung nach **opportunistischen** Wünschen gestaltet wird.

Soweit auf die Ausnahmeregelung zurückgegriffen wird, müssen **weitreichende Angaben** gem. IAS 1.18 beachtet werden.

Soweit in den IFRS-Standards für ein bestimmtes Bilanzierungsproblem keine explizite Lösung vorgegeben ist, ist zu prüfen, ob in den Standards oder in den **Interpretationen des IFRIC** Lösungsvorschläge für **ähnliche** Fälle vorhanden sind. Ist dies nicht der Fall, muss weiter geprüft werden, ob sich aus **Framework** Lösungen ableiten lassen. Außerdem stellt sich die Frage, ob nach IAS 8 aus dem Framework anderer Standardsetter zurückgegriffen werden kann, insbesondere auf die US-GAAP, die derzeitig ein großes Potenzial an Lösungen für Einzelfragen aufweisen. Das Interpretations-Committee des DRSC (RIC) hat mit dem Hinweis auf die Unterschiede in den IFRS-Standards und den US-GAAP-Standards einen **Rückgriff auf die US-GAAP abgelehnt**.

Vorlesungsskript

01.11.2011

Nationale und internationale Rechnungslegung

WS 2011/2012

WP/StB/RA Dr. Winnefeld

- I. *IAS/IFRS-Standards*
- II. *Aufbau der IAS/IFRS-Standards*
- III. *Verlautbarungen des IFRIC*
- IV. *Materialien zu den Standards*
- V. *Verfahren des IAS/IFRS-Standardsetting des IASB*
- VI. *Übernahme der Standards und IFRICs in das Europa-Recht (sog. „Endorsement“)*
- VII. *IAS/IFRS-Abschlussbestandteile*
- VIII. *Zweck und Ziel der IAS/IFRS-Abschlüsse*
- IX. *Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild*
 1. *Gliederung der IAS/IFRS-Bilanz*
- X. *IAS/IFRS-Gewinn- und Verlustrechnung (Statement of comprehensive income)*
- XI. *Vermögenswerte (assets)*
- XII. *Beispiel einer IAS/IFRS-Bilanz zum 31.12.2010*
- XIII. *Handelsrechtlicher Begriff des Vermögensgegenstandes*

I. IAS/IFRS-Standards

Den Standards liegen Einzelfälle zugrunde wie z.B.

- **IAS 2:** Vorräte (Inventories)
- **IAS 10:** Ereignisse nach dem Bilanzstichtag (events after the Balance Sheet Date)
- **IAS 11:** Fertigungsaufträge (Construction Contracts)
- **IAS 12:** Ertragssteuern (Income Taxes)
- **IAS 16:** Sachanlagen

Die Standards werden **ohne ein systematisches geschlossenes Gesamtkonzept** von Fall zu Fall beschlossen und häufig geändert.

Die Regeln des einzelnen Standards werden anhand von Einzelfällen entwickelt und mit vielen Beispielen veranschaulicht (rule based).

Den Standards sind **Anlagen** beigefügt, die teilweise zu Bestandteile der Standards erklärt werden.

Die Standards verwenden **eigene Begriffe**, die in den Standards definiert und in einem Glossar erläutert werden.

Das IASB reagiert auf neue Rechnungslegungsentwicklungen mit **kurzfristigen neuen Standards**.

Unterschiede zwischen der IFRS- und HGB-Rechnungslegung ergeben sich insbesondere bei

- Leasingverträgen,
- Pensionslasten,
- aktienbasierten Vergütungen und
- derivativen Finanzinstrumenten,

für die es in den IAS/IFRS detaillierte Regeln gibt. In der handelsrechtlichen Rechnungslegung sind Ansatz und Bewertung aus den GoB herzuleiten (vgl. § 246-256 HGB).

II.

Aufbau der IAS/IFRS-Standards

Die IAS/IFRS-Standards sind **einzelfallbezogen** und folgen damit der anglo-amerikanischen Rechtstradition des sog. „Cash-Flow“: Die IAS/IFRS-Standards haben einen größeren Umfang als die Einzelvorschriften des HGB, weil sie für die internationale Verwendung eine große Anzahl von Detail-Regelungen ausweisen müssen, um in allen Anwendungs-Ländern die gleiche Anwendung der Standards zu gewährleisten.

Der Standard IAS 39 „Finanzinstrumente, Ansatz und Bewertung in der EU-Fassung“ umfasst einschließlich der Anhänge 61 Seiten.

Insgesamt umfassen die IAS/IFRS etwa 3.000 Seiten.

Die einzelnen Standards enthalten einen gleichförmigen Aufbau wie folgt:

- **Einführung (introduction):** Darstellung der bisherigen Regelungen, die durch den Standard **ersetzt** werden bzw. **überarbeitet** wurden und wesentliche Veränderungen, die sich nach der Ersetzung und Überarbeitung ergeben;
- **Zielsetzung (objective):** Darstellung der Zielsetzung des Standards
- **Anwendungsbereich (scope):** Darstellung der Abschlusspositionen bzw. –bestandteile, die durch den Standard geregelt werden; ggfls. Darstellung der Fälle, die **nicht** durch den Standard geregelt werden;
- **Ansatz- und Bewertungen:** Behandlung der angesprochenen Ansatz- und Bewertungsfragen (Schwerpunkt der Standards);
- **Notwendige Anhangsangaben (disclosures):** Erläuterungen der notwendigen IFRS-Anhangsangaben;

- **Übergangsregelungen** bei der erstmaligen Anwendung (traditional provisions) bei tiefgreifenden Veränderungen;
- **Zeitpunkt des Inkrafttretens (effectiv date);**
- **Anhänge (appendicies):** durch umfangreiche Anhänge mit illustrierenden Anwendungsbeispielen und Implementierungshinweisen sowie durch Begründungen werden neue Standards zum besseren Verständnis ergänzt;
- **Definitionen (definied terms):** bei den älteren IAS befanden sich die Definitionen in einem eigenen Abschnitt vor den Ansatz- und Bewertungsregelungen; seit IFRS befinden sich die Definitionen in den Anhängen.

Die IAS/IFRS werden vom Board in **englischer Sprache** verfasst. Mit ihrer Übernahme in das EU-Recht wird es in die verschiedenen Amtssprachen **übersetzt**. Dabei kann es zu Übersetzungsfehlern, Missverständnissen etc. kommen. Es ist deshalb ratsam, in Zweifelsfällen die englische Originalfassung heranzuziehen.

Derzeitig bestehen 41 IAS/IFRS-Standards.

III.

Verlautbarungen des IFRIC

Die IRFICs stellen keinen Stand dar, **sondern legen die Standards zu Einzelfragen verbindlich aus**. Das Internationale Financial Reporting Interpretation Committee besteht aus 12 stimmberechtigten Mitgliedern, das mit einfacher Mehrheit entscheidet.

Die Auslegung hat eine hohe Verbindlichkeit. Sie werden veröffentlicht, wenn mindestens 8 Mitglieder zugestimmt haben.

Die IFRIC-Verlautbarungen werden – wie die Standards – **in das Europäische Recht übernommen**.

Das IFRIC kann weltweit **von jeder Organisation oder natürlichen Person** zur Auslegung eines Standards angerufen werden. Das IFRIC wählt die interpretations-

bzw. auslegungsbedürftigen Teile des Standards auf der Grundlage eines **Kriterienkataloges** aus. Kriterien für die Aufnahme des Problems in die Arbeit des IFRIC sind:

- Das Problem betrifft einen bereits **bestehenden Standard**.
- Das Problem ist von besonderer **praktischer Relevanz** für die Unternehmen.
- Der Bezug des Problems zu einem konkreten Fall; dadurch **soll kein Grundsatzproblem vom IFRIC gelöst werde**; dies ist dem Board vorbehalten
- Die Behandlung von Themen mit **Vorrang**, bei **denen in der praktischen Umsetzung in einzelnen Ländern oder Branchen Unterschiede zu beobachten sind**.

Zunächst wird für die Erarbeitung einer IFRIC-Interpretation eine **vorbereitende Analyse des Problems und seiner Lösungsmöglichkeiten** erstellt. Der erarbeitete Entwurf (sog. „**draft interpretation**“) wird der Öffentlichkeit zur Stellungnahme mit einer Frist von 60 Tagen überlassen.

Unter Berücksichtigung der eingegangenen Stellungnahmen entwickelt das IFRIC die **endgültige Fassung der IFRIC-Interpretationen**.

IV.

Materialien zu den Standards

Das IASB veröffentlicht Materialien zu den Standards (sog. „**Basic of Conclusion**“, BC). Sie erläutern die Überlegungen, die zu den Standards geführt haben.

Das IASB gibt außerdem Empfehlungen für die Anwendung („**Guidance of Implementations**“, BC) heraus.

V.

Verfahren des IAS/IFRS-Standardsetting des IASB

Das Verfahren des Standardsettings wird nach einem vorgeschriebenen Verfahren in einem **Due-Process** durchgeführt:

- Festlegung eines neuen Standards
- Planung der Projekte
- Einbeziehung der Öffentlichkeit durch Veröffentlichung
 - eines „**discussion paper**“
 - eines „**exposure draft**“
 - eines **Standards** (IAS/IFRS)

Im Rahmen der **Projektplanung** wird zunächst der Gegenstand des Standards **abgegrenzt**. Insbesondere sind die mit dem Projekt verbundenen Probleme zu identifizieren und zu prüfen. Hierbei ist die Vereinbarkeit mit dem Framework zu untersuchen.

Nach dem ersten Projekt-Überblick, dessen Problemstellung und potenzielle Lösungsmöglichkeiten berät das Board mit der Standards Advisory Council (SAC) über die **Aufnahme dieses Projekts in sein Arbeitsprogramm**.

Das Board erarbeitet aufgrund des ersten Beratungs- und Koordinationsprozesses ein **Diskussionspapier**, das der interessierten Öffentlichkeit (Verbände, Wissenschaft, Berufsgruppen) zu **Stellungnahmen** vorgelegt wird.

Auf Basis des Diskussionspapiers und der hierzu eingegangenen Stellungnahmen der Öffentlichkeit entwickelt das Board in der nächsten Stufe den **Exposure Draft** (Entwurf), für dessen Zustimmung mindestens 8 der 14 Mitglieder des Boards erforderlich sind. Der Exposure Draft wird der Öffentlichkeit mit einer Kommentarfrist von 90 Tagen zugänglich gemacht.

Nach einer Begutachtung der öffentlichen Stellungnahmen zum Exposure Draft und ggfls. von öffentlichen Anhörungen sowie Anwendungstests (field tests) erfolgt die Verabschiedung und Veröffentlichung der IFRS; hierfür ist wiederum eine Mehrheit von mindestens 8 der 14 Mitgliedern des Boards nötig.

Die Mehrstufigkeit des Verfahrens dient der Sicherstellung eines hohen Standards. Mit der Beteiligung der interessierten Öffentlichkeit wird eine breite Akzeptanz der Standards gewährleistet.

Es gibt derzeit **41 Standards**. Sie sind nicht systematisch geordnet. Im Gegensatz zu den handelsrechtlichen GoB fehlt ihnen ein systematisch geordnetes Gesamtkonzept. Sie werden häufig geändert.

In dem IASB haben die **acht Wirtschaftsprüfer** die Mehrheit der Stimmrechte. Wissenschaftler sind nicht vertreten. Die **sieben Praktiker** verteilen sich auf folgende Branchen

- vier auf dem Bereich **Banken, Versicherung und Analysten** und
- drei aus **Unternehmen der Fertigung und des Bergbaus**.

Die detaillierten Regeln in den einzelnen IAS/IFRS verhindern, dass die Standards in ihrer globalen Anwendung unterschiedlich angewandt werden.

VI.

Übernahme der Standards und IFRICs in das Europa-Recht (sog. Endorcement)

Die EU-Kommission hat beim Endorcement Art. 3 der EUR-VO vom 11.03.2008 folgende Voraussetzungen zu beachten. Danach können die IAS/IFRS übernommen werden, wenn sie

- die Prinzipien der 4. Und 7. EU-Richtlinie (Bilanz- und Konzernrichtlinie) einhalten,
- sie eine den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln**,
- dem **europäischen öffentlichen Interesse** entsprechen,
- den Kriterien der **Verständlichkeit, Erheblichkeit** und **Vergleichbarkeit** genügen, die **Finanzinformationen erfüllen müssen**, um wirtschaftliche

Entscheidungen und die Bewertung der **Leistung einer Unternehmensleitung** zu ermöglichen.

Die EU-Kommission fordert zunächst die **Technical Expert Group** der **EFRAG** (European Financial Reporting Advisory Group) auf, zu einem neuen IFRS oder IFRIC im Hinblick auf die Übernahmekriterien Stellung zu nehmen und **zu prüfen, ob die Übernahmekriterien erfüllt sind.**

Die Kommission leitet die **EFRAG-Stellungnahme** anschließend an die „Standards Advice Review Group (**SARG**) weiter. Sie beurteilt, ob die EFRAG-Empfehlung **„objektiv und ausgewogen“** ist.

Die Kommission ist an die **EFRAG-Übernahme nicht gebunden.** Im Falle einer positiven Übernahmeentscheidung legt sie diese dem Accounting Regulatory Committee (**ARC**) vor. Das ARC ist mit Vertretern der Mitgliedsstaaten besetzt und unterscheidet mit einer **qualifizierten Mehrheit**, wobei die Stimmen nach Art. 205 Abs. 2 EU-Vertrag (Fassung Lissabon Vertrag) gewichtet werden.

Stimmt der ARC einem Übernahmevertrag der Kommission zu, wird die Vorlage dem **Europäischen Parlament und dem Rat zugeleitet.**

VII.

IAS/IFRS-Abschlussbestandteile

Der IAS/IFRS-Jahresabschluss setzt sich aus folgenden Bestandteilen zusammen:

- Bilanz
- Gewinn- und Verlustrechnung
- Eigenkapitalveränderungsrechnung, die
 - entweder sämtliche Veränderungen des Eigenkapitals
 - oder Veränderungen des Eigenkapitals, die nicht durch Kapitaltransaktionen mit Eigentümern und Ausschüttungen an Eigentümer entstehendarstellt
- Kapitalflussrechnung

- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie Anhangsangaben

Im Vergleich zum HGB-Abschluss sehen die IAS/IFRS **keine Lageberichtserstattung** als verpflichtender Bestandteil vor. Im IAS 1.9 wird lediglich auf den deutschen Lagebericht verwiesen.

VIII.

Zweck und Ziel der IAS/IFRS-Abschlüsse

Zweck und Ziel der IAS/IFRS-Abschlüsse ist die **qualitativ hohe Information über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** eines Unternehmens sowie deren Veränderungen zu geben, die für den weiten Adressatenkreis (Investoren, Kreditgeber, Lieferanten und Gläubiger, Kunden, Arbeitnehmer, Regierungen und deren Institutionen) nützlich sind. Für ihre wirtschaftlichen Entscheidungen ist insbesondere die Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens

- Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente zu generieren und
- der Zeitpunkt und die Wahrscheinlichkeit ihres Entstehens.

Hiernach bestimmt sich wiederum die Fähigkeit des Unternehmens für

- seine Mitarbeiter,
- Lieferanten
- Rückführung der Kredite und
- Gewinnausschüttungen.

Liquidität bereit zu halten. Auskünfte über diese Fähigkeit gibt die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens.

Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens wird von den **wirtschaftlichen Ressourcen** bestimmt, die es in seiner Verfügungsgewalt hat, seiner **Vermögens- und Finanzstruktur**, seiner Liquidität und seiner Fähigkeit zur **Anpassung an Veränderung des Einkaufs- und Absatzmarktes**. Die hierfür im Anschluss dargestellte Vermögens- und Finanzlage zum Stichtag ist die Grundlage,

für die Erwirtschaftung **künftiger Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente zu prognostizieren**; insbesondere über die **nachhaltige Fähigkeit** des Unternehmens diese **zu generieren**, um seinen Zahlungsverpflichtungen gegenüber den Gläubigern kurzfristig (Liquidität) und langfristig (Solvenz) nachzukommen.

Informationen über die **Veränderung der Vermögens- und Finanzlage** ermöglichen die Beurteilung der Investitions-, Finanzierungs- und betrieblichen Tätigkeiten während der Berichtsperiode.

Informationen über die **Ertragslage** und insbesondere über die **Profitabilität** sind für die Beurteilung potenzieller Veränderungen der wirtschaftlichen Ressourcen, über die das Unternehmen voraussichtlich **künftig** die Verfügungsmacht erhalten wird, erforderlich.

Dabei sind Informationen über die **Gründe der Schwankungen der Ertragskraft** wichtig.

Informationen über die

- **Vermögens- und Finanzlage** sowie deren **Veränderungen** wird durch Hinweise auf Vorjahreszahlen in der **Bilanz** und
- **Ertragslage** in der Gewinn- und Verlustrechnung

bereitgestellt.

Diese Bestandteile des Jahresabschlusses stehen miteinander in Verbindung, da sie unterschiedliche Aspekte derselben Transaktion oder anderer finanzielle Ereignisse in der Bilanz durch Änderung der Vermögens- und Finanzlage in der Bilanz und deren Auswirkungen auf die Ertragslage in der Gewinn- und Verlustrechnung widerspiegeln.

Eine Gewinn- und Verlustrechnung ihrerseits stellt die Ertragskraft nur unvollständig dar, wenn sie nicht in Verbindung mit der Bilanz und Kapitalflussrechnung verwendet wird.

IX.

Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes

Der Grundsatz der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes (**fair presentation**) ist in F 46 und im AIS 1.13 kodifiziert. Ein Jahresabschluss ist so zu gestalten, dass er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild (**true and fair view**) der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darstellt. Werden die einschlägigen IAS/IFRS und/oder SIC/IFRIC korrekt verwendet, ist davon auszugehen, dass die erstellten Abschlüsse nahezu ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt.

Gelangt das Management zu der Erkenntnis, dass die Befolgung einer Anforderung in einem Standard irreführend sein könnte, ist von diesem Standard allerdings **abzuweichen** und dies im Anhang (Notes) anzugeben („**oversiding principle**“). In diesem Falle muss geprüft werden, ob sich aus den Darstellungen im **Rahmenkonzept** eine Lösung ableiten lässt.

Ferner ist zulässig auf Verlautbarungen anderer Standardsetter heranzuziehen, insbesondere dann, wenn die Standards ein ähnliches Rahmenkonzept wie die IFRS haben, wie die **US-GAAP**, in denen die Anzahl detaillierter Lösungen für Bilanzierungsprobleme weitaus größer ist als in den IFRS (z.B, bilanzielle Darstellung der Altersteilzeit-Vereinbarungen).

1. Gliederung der IAS/IFRS-Bilanz (IAS 1.54)

Anders als der handelsrechtliche Abschluss gem. § 266 HGB enthalten die IAS/IFRS-Bilanz **keine verbindlichen und rechtsformspezifischen Gliederungsvorschriften für die Bilanz**. Es werden lediglich **Mindestanforderungen** an die Gliederung vorgeschrieben (IAS 1.54).

Folgende **Mindestgliederungspunkte** sind zu beachten:

- **Anlagevermögen** (non current assets)
 - Immaterielles Vermögen

- Sachanlagevermögen
- als Finanzierungsinvestitionen gehaltene Immobilien
- nach der Equiry-Methode bilanzierte Finanzanlagen
- biologische Vermögenswerte
- **Umlaufvermögens** (current assets)
 - Vorräte
 - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen
 - übrige finanzielle Vermögenswerte
 - übrige Steuerforderungen
 - sonstige nicht finanzielle Vermögenswerte
 - Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente
- **Eigenkapital**
 - eingezahltes Kapital und Rücklagen (inkl. Noch nicht ausgeschüttete Gewinne)
 - Minderheitsanteile
- **langfristige Schulden**
 - langfristige finanzielle Verbindlichkeiten
 - langfristige Rückstellungen
 - latente Steuern
- **kurzfristige Schulden**
 - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und Sonstigem
 - übrige kurzfristige finanzielle Verbindlichkeiten
 - kurzfristige Rückstellungen
 - Steuerverbindlichkeiten

Weitere Bilanzpositionen, Überschriften und Zwischensummen sind auszuweisen, sofern dies durch einzelnen IAS/IFRS vorgeschrieben ist oder wenn dies für das Verständnis der Vermögenslage erforderlich ist.

Die Erstellung eines **Anlagespiegels** ist nach den IAS/IFRS nicht ausdrücklich vorgeschrieben. Gleichwohl ist für jede Gruppe des Sachanlagevermögens neben bestimmten Angaben zur Bewertung und den Abschreibungen eine Überleitungsrechnung des Buchwerts vom Anfang bis zum Ende des Geschäftsjahres obligatorisch.

Der Abschluss zeigt die **wirtschaftlichen** Auswirkungen der Geschäftsvorfälle, indem sie nach **ökonomischen** Merkmalen in Abschlussposten eingeteilt wurden.

Die in der Bilanz direkt mit der Ermittlung der Vermögens- und Finanzlage verbundenen Posten werden eingeteilt in

- **Vermögenswerte** (Anlagevermögen, Umlaufvermögen),
- **Schulden** (Verbindlichkeiten, Rückstellungen) und
- **Eigenkapital** (gezeichnetes Kapital wie Grund- und Stammkapital, Kapitalrücklagen, Gewinnrücklagen)

Die in der Gewinn- und Verlustrechnung direkt mit der Ermittlung der **Ertragskraft** verbundenen Posten sind **Erträge** und **Aufwendungen**.

Die **Kapitalflussrechnung** spiegelt in der Regel Posten aus der **Gewinn- und Verlustrechnung** und Veränderungen der Posten aus der Bilanz wider.

HGB-Abschluss	IFRS-Abschluss
Bilanz , § 242 Abs. 1	Balance Sheet , IAS 1.8
Gewinn- und Verlustrechnung , § 242 Abs. 1	Income Statement , IAS 1.8
Kapitalflussrechnung , nicht verlangt	Cash flow Statement , IAS 1.8
Eigenkapitalveränderungsrechnung , nicht verlangt	Changes in Equity , IAS 1.8
Anhang , §§ 246 Abs. 1 iVm § 289	Notes , IAS 1.8
Segmentbericht , nicht verlangt	Segment-Reporting für Unternehmen , deren Wertpapiere öffentlich gehandelt werden oder sich im Zulassungsprozess befinden, IAS 14
Ergebnis pro Aktie , nicht verlangt	Earnings per share für Unternehmen, deren Wertpapiere öffentlich gehandelt werden oder sich im Zulassungsprozess befinden, IAS 33
Lagebericht , §§ 246 Abs. 1 iVm. § 289	Wahlrecht , IAS 1.9

Die Bilanz ist das zentrale Instrument zur Darstellung der

- **Vermögenslage** (assets) und der
- **Finanzlage** (equity, liabilities).

Ein konkretes Gliederungsschema ist in den IAS/IFRS nicht vorgeschrieben. Der **Mindestinhalt** ist in IAS 1.68 vorgeschrieben. Hiernach kann für die Bilanz eine **Konto- oder Staffelform** gewählt werden. International wird die Staffelform bevorzugt. Die Bilanz ist grundsätzlich nach kurz- und langfristigen Vermögenswerten (assets) und Schulden (liabilities) zu gliedern. In IAS 1.68 sind die **Mindest-Posten** aufgeführt. Zusätzliche Posten sind auszuweisen, wenn diese für das Verständnis der Vermögens- und Finanzlage relevant sind.

Die zu Anfang getroffene Reihenfolge der Bilanzgliederung ist beizubehalten.

Um die **Vergleichbarkeit** der aufeinanderfolgenden Abschlüsse sicherzustellen, sind in alle numerischen Bilanzposten die entsprechenden Vorjahreswertes anzugeben (IAS 1.36 bis IAS 1.41).

X.

IAS/IFRS-Gewinn- und Verlust-Rechnung (Statement of Comprehensive income)

Sie enthält neben dem Gewinn bzw. Verlust aus der GuV-Rechnung (income statement) auf erfolgsneutrale Aufwendungen und Erträge des sonstigen Ergebnisses (other Comprehensive income).

Sie ermöglicht den Einblick in die **Ertragslage** des Unternehmens.

Die IAS/IFRS-GuV wird üblicherweise international in Staffelform aufgestellt. Fraglich ist, ob eine Konto-Darstellung zulässig ist.

Für sie gilt grundsätzlich das **Brutto-Prinzip** (IHS 1.32).

Erträge und Aufwendungen dürfen nicht miteinander saldiert werden. **Ausnahmsweise** werden allerdings Saldierungen in einzelnen Standards bzw. Interpretationen zugelassen. Der Brutto-Ausweis der Umsatzerlöse sichert einen genaueren Einblick in die Erfolgsquellen.

Ausnahmsweise ist die Saldierung geboten, wenn durch sie der wirtschaftliche Gehalt des Geschäftsverfalls zutreffend wiedergegeben wird. IAS 1.34 nennt folgende Beispiele:

- **Erträge** aus Erstattungsansprüchen können mit zugehörigen **Aufwendungen** aus Verpflichtungen verrechnet werden; unberührt bleibt dann aber der Bilanz-Ausweis.
- **Wertaufholungen auf Vorräte** sind als Korrektur von Wertminderungen zu verstehen und mit den Aufwandsposten zu **verrechnen**, in welchen der Materialaufwand erfasst wird (IAS 2.34 S. 3).

Nach IAS 1.35 werden Gewinne und Verluste, die aus einer Gruppe ähnlicher Geschäftsverfälle entstehen, saldiert dargestellt, und zwar Gewinne und Verluste

- aus der **Währungsumrechnung** oder
- aus **Finanzinstrumenten**, die zu Handelszwecken gehalten werden.

Auch die IAS/IFRS-GuV enthält **kein vollständiges Gliederungsschema**. Stattdessen enthält IAS 1.81 nur ein **Mindestausweis** von Positionen, der jedoch branchenspezifisch oder unternehmensindividuell modifiziert werden kann.

Ebenso ist die Einhaltung der Reihenfolge der GuV-Posten zwar sinnvoll, aber wohl nicht zwingend vorgeschrieben.

Für die Überleitung von Erlösen zu Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit, bestehen zwei Alternativen nach IAS 1.88:

- entweder zeigt die GuV die Aufwendungen in einer Struktur, nach der die **Aufwandsarten** offen gelegt werden (sog. **Gesamtlastenverfahren**) oder
- die Aufwendungen werden in einer Struktur ausgewiesen, die auf der **Funktion** der Aufwendungen innerhalb des Unternehmens beruht. (sog. „Umsatzlastenverfahren“).

Der **IASB bevorzugt** mit einer Empfehlung das sog. Umsatzlastenverfahren, IAS 1.92.

XI.

Vermögenswerte (assets)

1. Voraussetzung für den Ansatz von Vermögenswerten (assets) in der IAS/IFRS-Bilanz ist, dass die Definitions- und Ansatzkriterien nach IAS/IFRS erfüllt sind. Enthalten die IAS/IFRS-Standards keine eigene Regelung über Vermögenswerte, sind die Vorschriften des Frameworks heranzuziehen.

Nach den allgemeinen Definitionskriterien in Framework (F 49) müssen folgende Kriterien **kumulativ** erfüllt sein:

- Verfügungsmacht des Unternehmens über eine Ressource und
 - Erwartung des Zuflusses künftigen wirtschaftlichen Nutzens
2. Ein **asset** ist also eine Ressource (Quelle) aus der wirtschaftlicher Nutzen fließt, also letztlich Geld. Ein asset kann ein **materieller Gegenstand** sein wie z.B. eine Maschine, eine Anlage, ein Gebäude oder ein Grundstück.
 3. Ein asset kann aber auch ein **immaterieller Wert** sein, d.h. ohne physische Substanz (IAS 38.8) wie z.B. Computersoftware, Patente, Urheberrechte, Kundenlisten, Importquoten (=Beispiel aus IAS 38.9). Die immateriellen Vermögenswerte lösen insbesondere **Identifizierbarkeit** aus, weil sie nicht körperlicher Natur sind.

4. Ein asset wird nur **bilanzierungsfähig**, wenn **aus ihm wirtschaftlicher Nutzen zu erwarten ist**. Die Erwartung muss begründet sein. Es muss mehr für die Erwartung sprechen als dagegen, also mindestens 51 %. Produkte, die am Markt nicht (mehr) nachgefragt sind (Ladenhüter), haben keinen ökonomischen Nutzen.
5. Der einem Vermögenswert enthaltene künftige ökonomische Nutzen kann auf verschiedener Weise dem Unternehmen zufließen:
- allein oder mit anderen assets (z.B. Sachgesamtheit) bei der **Produktion von Gütern oder Leistungen**, die vom Unternehmen genutzt oder verkauft werden;
 - **gegen andere Vermögenswerte getauscht** werden (z.B. Beteiligungstausch);
 - für die **Begleichung einer Schuld** genutzt werden (z.B. Lieferung einer geschuldeten Kaufsache) oder
 - an die **Eigentümer** (Gesellschafter) **des Unternehmens verteilt** werden (z.B. Gewinne)
6. Der Vermögenswert muss **in der alleinigen Verfügungsmacht** des Unternehmens stehen (F 51), d.h., dass andere Unternehmen von der Nutzung des wirtschaftlichen Potenzials ausgeschlossen sein müssen. In der Regel ist der Abschluss Dritter nur durch Rechtstitel (wie z.B. **Eigentumsrecht** oder **Vertragsrecht**) z.B. aufgrund eines Leasingvertrags oder staatlichen Verleihungen (Konzessionen). Allerdings kann z.B. ein **Know-How** aus einer Entwicklungstätigkeit rein **faktisch** einen Vermögenswert begründen, wenn ein Unternehmen durch Geheimhaltung dieses Know-Hows die **Verfügungsmacht rein faktisch über den daraus erwarteten Nutzen ausübt**.
7. Der Vermögenswert muss auf das **Ergebnis vergangener Geschäftsvorfälle oder eines anderen Ereignisses der Vergangenheit** sein (F 58), also z.B. durch **Kauf, Produktion** oder **Bar- bzw. Sachwerteinbringung** in das Unternehmen durch Gesellschafter.

Allerdings darf der Zugriff auf die Ertragsquelle nicht von **künftigen Ereignissen abhängig** sein wie z.B. bedingter Eigentumserwerb durch eine aufschiebende

Bedingung. **Die wirtschaftliche Ressource muss dem Unternehmen uneingeschränkt spätestens am Bilanzstichtag zur Verfügung stehen.**

Die Absicht, Vorräte zu kaufen, erfüllt nicht die Definition eines Vermögenswertes. Zwar besteht häufig ein Zusammenhang zwischen Ausgaben für den Erwerb von Vermögenswerten. Beides muss sich jedoch nicht notwendigerweise gegenseitig bedingen. So sind z.B. **Anzahlungen** für den künftigen Erwerb eines Vermögensgegenstandes noch kein Nachweis dafür, dass das zu erwerbende Nutzen-Potenzial dem Unternehmen spätestens am Stichtag zur Verfügung steht.

Auch die **Ausgaben für Forschungsleistungen**, insbesondere der Grundlagenforschung, begründen für sich noch **kein Nutzen-Potenzial**. Anders ist es für **Entwicklungskosten** für ein Produkt. Hierfür ist für den Bilanzansatz der **Nachweis** zu führen, dass ein zukünftiger Nutzen dem Unternehmen zufließen wird.

8. Über die allgemeinen Definitionskriterien der assets müssen Vermögenswerte für ihren **bilanziellen Ansatz zwei spezielle Ansatzkriterien erfüllen** (F 89):

- die Wahrscheinlichkeit, dass der mit dem Vermögenswert verbundene **wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen auch tatsächlich zufließen wird** und
- die **verlässliche Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten** oder eines anderen Wertansatzes, was insbesondere bei immateriellen Vermögenswerten in der Regel schwierig ist.

Nur wenn es **wahrscheinlich** ist, dass ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird, ist der Vermögenswert zu aktivieren. Die Realisierungswahrscheinlichkeit muss **mindestens 51 % betragen**.

9. Zusätzlich müssen auch die **Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten** verlässlich ermittelt werden können. Denn was nicht zuverlässig bewertet werden kann, kann auch nicht in der Bilanz aktiviert werden, da der asset mit seinem (bilanziellen) wert anzugeben ist.

Damit ist für einen Ansatz eines Vermögenswertes

- die Erfüllung der Definitionskriterien und
- die Ansatzkriterien (Zufluss des wirtschaftlichen Nutzens und verlässliche Wertbestimmung

erforderlich.

10. Falls eine hinreichend genaue Schätzung des Wertes eines Vermögenswertes nicht möglich ist, unterbleibt die Aktivierung (F 86). Sofern ein Sachverhalt die Definitionskriterien erfüllt, aber die **Kriterien des Ansatzes** nicht vorliegen, kann gem. F 88 dennoch seine Angabe im **Anhang** (Notes) gerechtfertigt sein.

11. Der Zeitpunkt der Aktivierung der assets bestimmt den Erfolgsausweis auch in der Gewinn- und Verlustrechnung, wenn es sich um einen erfolgswirksamen Geschäftsvorgang handelt. In diesen Fällen ist die Bilanz mit der Gewinn- und Verlustrechnung verknüpft. So ist z.B. eine Forderung aus Warenlieferung erst dann nach IAS 18.4 zu aktivieren, wenn

- die **maßgeblichen Risiken und Chancen**, die mit dem Eigentum der Ware verbunden sind, auf den Käufer übertragen wurden;
- dem Verkäufer weder ein weiterbestehendes **Verfügungsrecht** noch eine wirksame **Verfügbarmacht** (faktisch) über die verkaufte Ware verbleibt,
- die **Höhe des Erlöses** verlässlich bestimmt werden kann,
- es hinreichend wahrscheinlich ist, dass dem Verkäufer der **wirtschaftliche Nutzen** (Kaufpreis) aus der Ware zufließen wird und
- die im Zusammenhang mit dem Verkauf **angefallenen oder noch anfallenden Kosten** (Kaufpreis, Fracht, Provision) verlässlich bestimmt werden können.

Für **Dienstleistungen** sind gem. IAS 18.20 die Forderungen aus Leistungen nach „**Maßgabe des Fertigstellungsgrades**“ am Bilanzstichtag zu aktivieren (sog. „percentage of completion method“). IAS 18.20 setzt allerdings voraus, dass der

Fertigungsgrad (z.B. 40 % der Gesamtleistung) „verlässlich bestimmt werden kann“.

12. Die **handelsrechtliche Rechnungslegung** sieht nach dem BilMoG vom 25.05.2009 gem. § 248 Abs. 2 S 1 HGB für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des **Anlagevermögens ein Wahlrecht für die Aktivierung ab 01.01.2010** vor. Damit soll das deutsche Bilanzrecht an die IAS/IFRS allmählich herangeführt werden. Allerdings hat der deutsche Gesetzgeber – im Gegensatz zu IAS/IFRS – **keine Aktivierungspflicht** für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände nicht vorgesehen. Es bleibt dem Unternehmen überlassen, ob sie die entsprechenden Aufwendungen aktivieren will oder als laufenden Aufwand (Wahlrecht). Hinsichtlich der Bewertung folgt § 235 Abs. 2a HGB den Regeln des IAS 38, indem **unterschieden** wird zwischen

- **Forschungskosten**, die nicht aktivierbar sind, weil sie keinem konkreten Objekt zugerechnet werden können oder
- **Entwicklungskosten**, die als **aktivierbare** Kosten (Wahlrecht) zugelassen sind.

Abweichend von IAS 38 müssen die immateriellen Vermögensgegenstände mit unbestimmter, aber zeitlich begrenzter Nutzungsdauer **handelsrechtlich** grundsätzlich **planmäßig laufend abgeschrieben** werden. Dagegen ist für die IAS/IFRS-Bilanz ein Impairment-Test vorgeschrieben

Weitere Beispiele für immaterielle Vermögenswerte nach **HGB** und **IAS/IFRS** sind:

- **Originäre Marktkenntnisse, Marktanteile, Kundenstamm** sind sowohl nach HGB als auch nach IAS/IFRS **nicht aktivierbar** (IAS 38.13-16). Allerdings sind sie als derivative immaterielle Vermögensgegenstände aktivierbar (z.B. im Rahmen eines Unternehmenskaufes).
- **Selbstgeschaffene Geschäfts- oder Firmenwerte** dürfen weder nach HGB noch nach IAS/IFRS als Vermögenswerte aktiviert werden. Auch hier sind

entgeltlich erworbene (derivative) Geschäfts- und Firmenwerte nach HGB (§ 246 Abs. 1 S. 4) und nach IAS/IFRS (38.69) **aktivierungspflichtig**. Handelsrechtlich **gilt** der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand.

- **Unternehmensgründungskosten** sind weder nach HGB (§ 248 Abs. 1 Ziff. 2 HGB) noch nach IAS/IFRS aktivierbar.
- Kosten einer **Werbekampagne** dürfen weder nach IAS 38.69 noch nach § 250 HGB angesetzt werden.

13. Soweit Vermögenswerte die allgemeinen IAS/IFRS-Definitions- und Ansatzkriterien – ggfls. spezifiziert nach den einzelnen Standards – erfüllen, werden sie in der Bilanz angesetzt (**Ansatzpflicht**). Sie werden dann unterteilt in kurz- und langfristige Vermögenswerte.

Ein Vermögenswert wird als **langfristig** qualifiziert, wenn es sich **nicht** um Zahlungsmittel handelt und

- wenn er **nicht zu Handelszwecken** gehalten wird bzw.
- seine **Realisation** (Veräußerung) oder sein **Abgang** (Verschrottung) nicht innerhalb des normalen Verlaufs des Geschäftszyklus bzw.
- innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag

erwartet wird.

XII.

Beispiel einer IAS/IFRS-Bilanz zum 31.12.2011 (IAS 1.54)

Aktiva	TEUR	TEUR
Immaterieller Vermögenswert	5.400	
Sachanlagen	10.100	
Beteiligungen	100	
Sonstige Finanzanlagen	50	
Langfristige Forderungen	8.050	
Sonstige Vermögenswerte	<u>1.100</u>	
Summe langfristiger Vermögenswerte		24.800
Vorräte	10.900	
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	7.500	
Sonstige kurzfristige Forderungen	800	
Liquide Mittel	2.500	
Summe kurzfristiger Vermögenswerte		<u>21.700</u>
Bilanzsumme		46.500
Passiva		
Gezeichnetes Kapital	2.000	
Kapitalrücklage	1.500	
Gewinnrücklage	800	
Kumuliertes übriges Eigenkapital	<u>200</u>	
Summe Eigenkapital		4.500
Pensionsrückstellungen	10.900	
Sonstige langfristige Rückstellungen	4.100	
Finanzverbindlichkeiten	3.800	
Sonstige Verbindlichkeiten	1.200	
Summe langfristiger Rückstellungen und Verbindlichkeiten		20.000
Kurzfristige Rückstellungen	8.200	
Finanzverbindlichkeiten	6.300	
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	4.500	
Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten	3.000	
Summe kurzfristiger Rückstellungen und Verbindlichkeiten		<u>22.000</u>
Bilanzsumme		46.500

XIII.

Handelsrechtlicher Begriff des Vermögensgegenstandes

Über den handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstandes gibt es immer noch keine einheitliche Auffassung, insbesondere im Hinblick auf die Abgrenzung zu dem im Steuerrecht verwendeten Begriff des Wirtschaftsguts.

Ein Vermögensgegenstand kann sowohl ein **körperlicher**, als auch ein **immaterieller** Gegenstand sein. Wesentliches Merkmal des Vermögensgegenstandes ist die **selbstständige Verkehrsfähigkeit**; d.h. er muss also **eigenständig** erwerbbar bzw. veräußerbar sein und damit **einen bestimmten Wert darstellen**. Streitig ist,

- ob ein Vermögensgegenstand **einzelnen veräußerbar oder erwerbbar** sein muss oder
- ob es ausreicht, wenn er lediglich **zusammen mit anderen Vermögensgegenständen veräußert bzw. erworben werden kann**.

Außerdem liegt ein Vermögensgegenstand vor, wenn er **selbstständig bewertbar** ist.

Ohne weiteres aktivierbar sind

- körperliche Gegenstände und
- ideelle Anteile (Miteigentum an körperlichen Gegenständen).

Entgegen der steuerlichen Praxis besteht handelsrechtlich kein Anlass, ein einheitliches **Gebäude** entsprechend der unterschiedlichen Nutzungsdauer seiner Teile aufzuteilen.

Selbstständig auszuweisen sind **Ein- und Umbauten eines Mieters**.

Für **immaterielle Vermögensgegenstände** ist nach dem BilMoG eine grundsätzliche Änderung eingetreten: Es kommt nunmehr darauf an, ob es sich um Gegenstände handelt, die zur **Schuldendeckung** beitragen.

Nach h. M. sind immaterielle Vermögensgegenstände nur aktivierbar, wenn sie

- selbstständig **verkehrsfähig** sind und deshalb
- selbstständig **bewertbar** und einzeln **verwertbar** sind.

Durch das Merkmal der **Verkehrsfähigkeit** werden diejenigen Güter **eliminiert, die nicht zum Schulddeckungspotenzial gehören**. Sie dient auch zur Abgrenzung zum nichtaktivierungspflichtigen selbstgeschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert, der nur mit dem Unternehmen veräußert werden kann.

Die Verkehrsfähigkeit schließt auch solche Gegenstände als Vermögensgegenstände aus, die nur zusammen mit dem Unternehmen veräußert werden können. Das Merkmal der **selbstständigen Bewertbarkeit** hat keine eigenständige Bedeutung.

Entscheidend ist, ob ein Gegenstand der Einzelzwangsvollstreckung wegen der Geldforderungen sein kann. Denn damit ist sichergestellt, dass die in der Bilanz ausgewiesenen Vermögensgegenstände das gesamte Schulddeckungspotenzial ausweist.

Demzufolge sind immaterielle Vermögensgegenstände Rechte und Werte, in die nach § 857 ZPO vollstreckt werden kann, weil sie

- entweder übertragbar sind oder
- weil ihre Ausübung einem Dritten überlassen werden kann (§ 857 III ZPO).