

IWW-Studienprogramm

Aufbaustudium

Modul XIII

Internationale Rechnungslegung

von

Univ.-Prof. Dr. Dieter Schneeloch

Inhaltsübersicht

	Seite
Der Autor des Kurses.....	IX
Vorbemerkungen und Lehrziele.....	X
Verzeichnis der Abbildungen.....	XII
Abkürzungsverzeichnis.....	XIII
Literaturhinweise	XVI
1 Einführung und rechtliche Rahmen	1
1.1 Einführung	1
1.2 Rechtlicher Rahmen	2
2 Das Rahmenkonzept (Framework) der IFRS	3
2.1 Einführung	3
2.2 Den IFRS zugrunde liegende Annahmen.....	5
2.3 Qualitative Anforderungen an den Abschluss.....	6
2.3.1 Die Anforderungen im Überblick	6
2.3.2 Grundsatz der Verständlichkeit.....	6
2.3.3 Grundsatz der Relevanz	7
2.3.4 Grundsatz der Verlässlichkeit	7
2.3.5 Grundsatz der Vergleichbarkeit	8
2.3.6 Spannungsverhältnis zwischen Relevanz und Verlässlichkeit der Informationen.....	8
2.4 Abschlussposten.....	9
2.5 Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen den GoB und dem Rahmenkonzept der IFRS	11
3 Darstellung des Jahresabschlusses nach IAS 1	12
3.1 Einführung	12
3.2 Zielsetzung, Anwendungsbereich, Zweck, Bestandteile, Definitionen	13
3.3 Grundlegende Überlegungen	14
3.3.1 Einführung	14
3.3.2 Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards	15
3.3.3 Annahme der Unternehmensfortführung	16
3.3.4 Konzept der Periodenabgrenzung	16

3.3.5	Grundsatz der Darstellungsstetigkeit.....	17
3.3.6	Wesentlichkeit und Zusammenfassung von Posten.....	17
3.3.7	Saldierung von Posten	17
3.3.8	Vergleichsinformationen	18
3.4	Struktur und Inhalt	18
3.4.1	Einführung.....	18
3.4.2	Den Abschluss insgesamt betreffende Grundsätze.....	18
3.4.3	Struktur und Inhalt der Bilanz	19
3.4.4	Struktur und Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung	22
3.4.5	Veränderungen des Eigenkapitals	24
3.4.6	Kapitalflussrechnung und Anhangangaben.....	25
4	Einige sowohl den Einzel- als auch den Konzernabschluss betreffende Standards.....	27
4.1	Einführung	27
4.2	IAS 2: Vorräte.....	28
4.2.1	Regelungen	28
4.2.2	Aufgabe 1	31
4.3	IAS 7: Kapitalflussrechnungen.....	32
4.4	IAS 8: Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler.....	32
4.4.1	Problembereiche	32
4.4.2	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.....	33
4.4.3	Fehler	35
4.4.4	Aufgaben 2 und 3	35
4.5	IAS 10: Ereignisse nach dem Bilanzstichtag.....	36
4.5.1	Regelungen	36
4.5.2	Aufgabe 4	38
4.6	IAS 11: Fertigungsaufträge.....	38
4.7	IAS 16: Sachanlagen.....	41
4.7.1	Begriff und Bilanzierung.....	41
4.7.2	Bewertung.....	42
4.7.3	Aufgaben 5 und 6	44
4.8	IAS 17: Leasingverhältnisse	46
4.8.1	Einführung, Definitionen.....	46
4.8.2	Leasingverhältnisse in den Abschlüssen der Leasingnehmer.....	47
4.8.2.1	Finanzierungsleasing.....	47

4.8.2.2	Operating-Leasingverhältnisse	48
4.8.3	Leasingverhältnisse in den Abschlüssen der Leasinggeber	49
4.8.3.1	Finanzierungsleasing	49
4.8.3.2	Operating-Leasing	50
4.9	IAS 18: Erträge	51
4.9.1	Grundsätzliches	51
4.9.2	Verkauf von Gütern	52
4.9.3	Erbringung von Dienstleistungen	52
4.9.4	Zinsen, Nutzungsentgelte, Dividenden	53
4.9.5	Vergleich mit den GoB	54
4.9.6	Aufgabe 7	54
4.10	IAS 23: Fremdkapitalkosten	55
4.10.1	Regelungen	55
4.10.2	Aufgabe 8	56
4.11	IAS 36: Wertminderung von Vermögenswerten	57
4.11.1	Einführung	57
4.11.2	Ermittlung des erzielbaren Betrages	58
4.11.3	Erfassung und Bewertung eines Wertminderungsaufwands	60
4.11.4	Wertaufholung	60
4.11.5	Aufgabe 9	61
4.12	IAS 37: Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen	61
4.12.1	Einführung, Begriffe	61
4.12.2	Bilanzierung von Rückstellungen	62
4.12.3	Bewertung von Rückstellungen	64
4.12.4	Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften	65
4.12.5	Eventualschulden und Eventualforderungen	67
4.12.6	Aufgabe 10	68
4.13	IAS 38: Immaterielle Vermögenswerte	68
4.13.1	Einführung und Definition eines immateriellen Vermögenswertes	68
4.13.2	Ansatz und erstmalige Bewertung	70
4.13.2.1	Generell geltende Regelungen	70
4.13.2.2	Gesonderte Anschaffung eines Vermögenswertes	71

	4.13.2.3	Geschäfts- oder Firmenwert.....	71
	4.13.2.4	Selbstgeschaffene immaterielle Vermögenswerte	72
	4.13.3	Folgebewertung	74
	4.13.4	Abschreibung.....	75
	4.13.5	Aufgaben 11 bis 13.....	76
4.14		IAS 39: Bilanzierung und Bewertung von Finanzinstrumenten.....	76
	4.14.1	Einführung	76
	4.14.2	Einige wichtige Definitionen.....	77
	4.14.3	Bilanzierung.....	78
	4.14.4	Bewertung.....	79
	4.14.4.1	Einführung	79
	4.14.4.2	Erstmalige Bewertung.....	79
	4.14.4.3	Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte	81
	4.14.4.4	Folgebewertung finanzieller Verbindlichkeiten.....	82
	4.14.4.5	Gewinne und Verluste aus der Bewertung.....	83
	4.14.5	Aufgabe 14	84
4.15		IAS 32: Finanzinstrumente: Darstellung	84
5		Nur den Konzernabschluss betreffende Standards	85
	5.1	Einführung	85
	5.2	Rechtlicher Rahmen.....	86
	5.3	Inhalt und Form	87
	5.4	Zusammenfassung der Bilanzen- sowie der Gewinn- und Verlustrechnungen	88
	5.4.1	Einführung.....	88
	5.4.2	Vorbereitende Maßnahmen zur Konsolidierung, Summenbilanz sowie Summen-GuV.....	89
	5.4.3	Kapitalkonsolidierung	90
	5.4.4	Schuldenkonsolidierung	92
	5.4.5	Aufwands- und Ertragskonsolidierung	93
	5.4.6	Eliminierung von Zwischenergebnissen.....	94
	5.4.7	Aufgabe 15	95
6		Vergleich der IAS mit der traditionellen deutschen Rechnungslegung.....	95
	6.1	Einführung	95
	6.2	Vergleich aus Sicht des Unternehmens	96

6.2.1	Praktikabilität	96
6.2.2	Schwierigkeitsgrad einzelner Normen bzw. Regeln.....	98
6.2.3	Übersichtlichkeit und Klarheit	99
6.2.4	Gesamtwürdigung	100
6.3	Vergleich aus Sicht des Abschlussadressaten	100
6.3.1	Einführung.....	100
6.3.2	Information über die Vermögenslage.....	101
6.3.3	Information über die Ertragslage.....	103
6.3.4	Information über die Finanzlage	105
6.3.5	Beeinträchtigung der Information durch das Steuerrecht.....	106
6.3.6	Gesamtwürdigung im Hinblick auf die Information des Abschlussadressaten	107
6.3.7	Vergleich im Hinblick auf die Zahlungsbemessungsfunktion.....	108
6.4	Zusammenfassung der Ergebnisse des Vergleichs und Schlussfolgerungen	109
7	Lösungen zu den Aufgaben.....	111
	Literaturverzeichnis	135

Leseprobe

Vorbemerkungen und Lehrziele

Der vorliegende Kurs setzt den erfolgreichen Abschluss des Studiums zum IWW-Betriebswirt oder den Abschluss eines vergleichbaren Studiums voraus. Das Studium zum IWW-Betriebswirt beinhaltet das komplette Grundlagenstudium sowie sechs Module des IWW-Intensivkurses „Betriebswirtschaftslehre und betriebliches Management“. Zum Verständnis des vorliegenden Moduls sind insbesondere die Kenntnisse erforderlich, die beim Studium folgender Module des IWW-Intensivkurses vermittelt werden:

- Buchhaltung (Modul 2),
- Finanzierung und Investition (Modul 3),
- Kostenrechnung (Modul 4),
- Jahresabschluss (Modul 5),
- Besteuerung (Modul 6) sowie
- Steuern und Bilanzen (Modul VI).

Nach Bearbeitung dieses Moduls sollten Sie

- die Bedeutung der IAS/IFRS und ihre Einordnung in die Rechtsordnung sowie
- den für das Verständnis der internationalen Rechnungslegung zentralen Inhalts des Rahmenkonzepts (Framework) und des IAS 1 kennen.

Außerdem sollten Sie sich mit einigen ausgesuchten IAS bzw. IFRS zu einzelnen Problembereichen vertraut gemacht haben. Im Einzelnen handelt es sich hierbei um Standards, die spezielle Bilanzierungs-, Bewertungs- und Ausweisfragen, die bei der Erstellung eines Jahresabschlusses auftreten können, behandeln. Herausgegriffen werden hier Standards, die durch folgende Stichworte gekennzeichnet werden können:

- Vorräte (IAS 2),
- Kapitalflussrechnungen (IAS 7),
- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler (IAS 8),
- Ereignisse nach dem Bilanzstichtag (IAS 10),
- Fertigungsaufträge (IAS 11),
- Sachanlagen (IAS 16),
- Leasingverhältnisse (IAS 17),
- Erträge (IAS 18),
- Fremdkapitalkosten (IAS 23),

- Wertminderung von Vermögenswerten (IAS 36),
- Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen (IAS 37),
- Immaterielle Vermögenswerte (IAS 38) und
- Bilanzierung, Bewertung und Darstellung von Finanzinstrumenten (IAS 39 und 32).

Alle bisher genannten Standards gelten für alle Abschlüsse, d.h. sowohl für Einzel- als auch für Konzernabschlüsse. Darüber hinaus gibt es Standards, die speziell auf Konzernabschlüsse zugeschnitten sind. Einige in diesen enthaltene Regelungen werden nachfolgend ebenfalls behandelt. Diese Regelungen sollten Sie nach Durcharbeiten dieses Moduls ebenfalls kennen.

Dieses Modul endet mit einem Vergleich der IAS/IFRS mit dem traditionellen deutschen Rechnungswesen. Nach dem Studium des Textes sollten Sie selbst ebenfalls in der Lage sein, einen derartigen Vergleich durchzuführen.

Es sei darauf hingewiesen, dass ein Studium des Lehrbriefs ohne gleichzeitiges Studium der zitierten Texte der IAS/IFRS nicht sinnvoll ist. Textsammlungen deutscher Übersetzungen der IAS/IFRS sind in mehreren Verlagen erschienen, so z. B. bei Beck, NWB, Linde, IDW und Schäffer-Poeschel.

2 Das Rahmenkonzept (Framework) der IFRS

2.1 Einführung

Rahmenkonzept sowohl für Einzel- als auch Konzernabschlüsse

Im Jahre 1989 ist vom IASC ein **Rahmenkonzept (Framework)** für die Aufstellung von Abschlüssen genehmigt und zur Veröffentlichung freigegeben worden. Es gilt seither sowohl für Einzel- als auch für Konzernabschlüsse. Es ist in insgesamt 110 Paragraphen untergliedert. Diese sind nicht mit den in Deutschland üblichen Paragraphenzeichen (§) versehen, sondern schlicht mit 1 bis 110 durchnummeriert. Nach der in Deutschland üblichen Zitierweise würde hier nicht von Paragraphen, sondern von Nummern gesprochen. Da in der deutschen Ausgabe der IFRS aber der englische Ausdruck „paragraph“ mit „Paragraph“ übersetzt worden ist, soll dieser Ausdruck auch hier verwendet werden. Dies geschieht – wie im englischen Original – ohne Verwendung des Paragraphenzeichens.

Verhältnis des Rahmenkonzepts zu den IAS/IFRS

In Paragraph 1 des Rahmenkonzeptes sind die mit diesem verfolgten *Zwecke* definiert. Sie lassen sich darin zusammenfassen, dass sie dem IASB und den nationalen Standardsettern Unterstützung bei der Entwicklung und Überarbeitung von Grundsätzen (Standards) geben sollen. Das Rahmenkonzept selbst ist nach dessen Paragraphen 2 ausdrücklich kein International Accounting Standard. Bei Konflikten zwischen dem Rahmenkonzept und einem konkreten International Accounting Standard hat letzterer nach der Regelung in Paragraph 3 des Rahmenkonzepts Vorrang. Dieses Verhältnis von Rahmenkonzept und Standard zueinander ist durchaus vergleichbar mit dem Verhältnis der GoB zu einzelnen Normen des HGB. Ein wesentlicher Unterschied besteht selbstverständlich darin, dass es sich bei den Standards nicht um Gesetzesnormen handelt.

Anwendungsbereich, Adressaten

Die Paragraphen 5 – 8 regeln den Anwendungsbereich des Rahmenkonzepts, die Paragraphen 9 – 11 enthalten Ausführungen zu den Adressaten und deren Informationsbedürfnissen. Als *Adressaten* werden diejenigen Personen genannt, die im deutschsprachigen Schrifttum üblicherweise als Adressaten des Jahresabschlusses genannt werden. Lediglich die Reihenfolge ist anders als im Schrifttum zum Jahresabschluss nach deutschem Recht. Genannt werden nämlich an erster Stelle die Investoren einschließlich der potentiellen Investoren und an zweiter Stelle die Arbeitnehmer. Erst an dritter Stelle folgen die im deutschsprachigen Schrifttum üblicherweise an erster Stelle genannten Kreditgeber.

<p>Die Paragraphen 12 – 14 enthalten Ausführungen über die <i>Abschlusszwecke</i>. Im Kern geht es darum, <i>Informationen</i> über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens zu liefern. Hierbei soll es sich um solche Informationen handeln, die für einen weiten Adressatenkreis für dessen wirtschaftliche Entscheidungen nützlich sind. Die Zurverfügungstellung entscheidungsnützlicher Informationen kann als das zentrale Anliegen der IAS/IFRS und dessen Rahmenkonzept angesehen werden. Durch sie soll es allen Adressaten ermöglicht werden, fundierte wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen. Dies gilt auch für die Gläubiger und potentiellen Gläubiger eines Unternehmens. Eines weiteren Schutzes dieser Personen bedarf es nicht. Damit steht die Informationsfunktion des Abschlusses als <i>zentraler Zweck</i> der Rechnungslegung fest. Weitere Zwecke werden grundsätzlich nicht verfolgt. Damit entfällt auch die im deutschen Rechnungslegungssystem so wichtige Ausschüttungssperrfunktion. Selbstverständlich bleibt es den Schuldnern und ihren Gläubigern unbenommen, mit Hilfe privatrechtlicher Vereinbarungen Ausschüttungssperren zu vereinbaren.</p>	<p>Abschlusszwecke</p> <p>Nur Informationsfunktion, nicht Ausschüttungssperrfunktion</p>
<p>Die Paragraphen 15 – 20 enthalten allgemeine Ausführungen zu den Begriffen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens sowie zu Veränderungen der Vermögens- und Ertragslage. Die Ausführungen stellen für Leser, die mit dem deutschsprachigen Schrifttum zum Jahresabschluss vertraut sind, nichts Neues dar.</p>	<p>Vermögens-, Finanz- und Ertragslage</p>
<p>Paragraph 21 beinhaltet Ausführungen zum Sinn eines Anhangs zum Jahresabschluss sowie zum Sinn ergänzender Angaben.</p>	<p>Anhang, ergänzende Angaben</p>
<p>Als zentrale Ausführungen des Rahmenkonzepts können dessen Paragraphen 22 – 46 sowie 47 – 101 angesehen werden. Die zuerst genannten Paragraphen enthalten die dem Rahmenkonzept zugrunde liegenden Annahmen sowie die grundlegenden Anforderungen an einen Jahresabschluss. Auf sie soll im nächsten Gliederungspunkt gesondert eingegangen werden. Die an zweiter Stelle genannten Paragraphen enthalten allgemeine Ausführungen zu den Posten des Jahresabschlusses. Hierauf soll im übernächsten Gliederungspunkt näher eingegangen werden.</p>	<p>Dem Rahmenkonzept zugrunde liegende Annahmen</p>
<p>Die abschließenden Paragraphen 102 – 110 des Rahmenkonzepts enthalten rudimentäre Ausführungen zu Konzepten der Kapital- und der Substanzerhaltung. Diese Ausführungen sind dem mit der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre vertrauten Leser geläufig¹. Eine Festlegung auf ein bestimmtes Konzept erfolgt nicht.</p>	<p>Kapital- und Substanzerhaltung</p>

1 Vgl. Bitz/Schneeloch/Wittstock (2003), S. 60 ff.

2.2 Den IFRS zugrunde liegende Annahmen

2 Grundsätze = zugrunde liegende Annahmen In den Paragraphen 22 und 23 des Rahmenkonzepts werden zwei Grundsätze postuliert, von denen bei der Erstellung von Abschlüssen ausgegangen werden soll. Sie werden dort als „zu Grunde liegende Annahmen“ (*underlying assumptions*) bezeichnet. Sie lassen sich wie folgt formulieren:

- Periodenabgrenzung**
- Abschlüsse sind nach dem Konzept der **Periodenabgrenzung (accrual basis)** aufzustellen (Paragraph 22) und
- Fortführung des Unternehmens**
- bei der Aufstellung von Abschlüssen ist im Regelfall von der **Fortführung des Unternehmens (going concern)** für den zum Zeitpunkt der Aufstellung absehbaren Zeitraum auszugehen (Paragraph 23).

Vergleich mit GoB und HGB Beide Grundsätze sind in ähnlicher Form seit Jahrzehnten in der deutschsprachigen Betriebswirtschaftslehre bekannt. Sie gelten als GoB und sind innerhalb des Systems der GoB unter den Bezeichnungen

- Grundsatz der *Periodenabgrenzung*² und
- Grundsatz der Unternehmensfortführung³

bekannt. Beide Grundsätze haben darüber hinaus ihren Niederschlag in § 252 Abs. 1 HGB gefunden, und zwar der Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung in der Nr. 5 und der Grundsatz der Unternehmensfortführung in der Nr. 2 der genannten Vorschrift. Für das deutschsprachige Schrifttum und für die deutsche Praxis bedeuten die beiden den IFRS zugrunde liegenden Annahmen somit nichts Neues.

2.3 Qualitative Anforderungen an den Abschluss

2.3.1 Die Anforderungen im Überblick

In den Paragraphen 24 – 46 des Rahmenkonzepts sind allgemeine Grundsätze, die bei der Erstellung eines Jahresabschlusses beachtet werden sollen, formuliert.

Qualitative Anforderungen Diese Grundsätze werden in dem Rahmenkonzept als **qualitative Anforderungen** an den Abschluss (*qualitative characteristics of financial statements*) bezeichnet. Als die vier wichtigsten derartigen Anforderungen nennt Paragraph 24

- Verständlichkeit (*understandability*),
- Relevanz (*relevance*),
- Verlässlichkeit (*reliability*) und
- Vergleichbarkeit (*comparability*).

² Vgl. Bitz/Schneeloch/Wittstock (2003), S. 226 ff.

³ Vgl. Bitz/Schneeloch/Wittstock (2003), S. 231 ff.

Aus den nachfolgenden Paragraphen ergeben sich dann als weitere Anforderungen an den Jahresabschluss die Wesentlichkeit (*materiality*) der Information, die glaubwürdige Darstellung (*faithful representation*), die wirtschaftliche Betrachtungsweise (*substance over form*), die Neutralität (*neutrality*) der Darstellungsweise, das Vorsichtsprinzip (*prudence*) und das Vollständigkeitsgebot (*completeness*). Aus dem Kontext der Darstellung im Rahmenkonzept kann geschlossen werden, dass diese weiteren Anforderungen als Unter Aspekte der in Paragraph 24 genannten Anforderungen angesehen werden können. **Unter Aspekte**

Bei den „Anforderungen“ nach den Paragraphen 24 ff. des Rahmenkonzepts handelt es sich um generelle Vorschriften, die nach Ansicht des IASB von den Unternehmen bei Erstellung ihrer Abschlüsse zu beachten sind. Derartige generelle Vorschriften gibt es auch in der traditionellen deutschen Rechnungslegung. Sie werden dort als „Grundsätze“ oder „Prinzipien“ bezeichnet und bilden in ihrer Summe die GoB. Diese Begriffe werden deshalb nachfolgend synonym zu dem der Anforderungen verwendet. **Vergleich mit den GoB**

2.3.2 Grundsatz der Verständlichkeit

Der **Grundsatz der Verständlichkeit** besagt, dass der Jahresabschluss einem Adressaten mit angemessenen Kenntnissen des Wirtschaftslebens und der Rechnungslegung verständlich sein muss. Vorausgesetzt wird, dass der Adressat die Informationen mit Sorgfalt liest. Dieser Grundsatz beinhaltet für einen Adressaten, der mit deutschen Jahresabschlüssen und den GoB vertraut ist, nichts Neues⁴. **Verständlichkeit**

2.3.3 Grundsatz der Relevanz

Wie bereits ausgeführt⁵ werden die IFRS und das Rahmenkonzept von dem Grundsatz beherrscht, dass der Adressat des Abschlusses für seine wirtschaftlichen Entscheidungen *nützliche Informationen* erhält. Um nützlich zu sein, müssen die Informationen *relevant* sein (**Grundsatz der Relevanz**). Dies wird in Paragraph 26 des Rahmenkonzepts ausdrücklich betont. **Entscheidungsrelevante Informationen**

Nach Paragraph 29 des Rahmenkonzepts wird die Relevanz einer Information durch ihre Art und Wesentlichkeit bedingt. Wesentlich sind Informationen nach Paragraph 30 des Rahmenkonzepts dann, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die wirtschaftlichen Entscheidungen des Adressaten beeinflussen können. Die Wesentlichkeit hängt von der Größe des Postens oder des Fehlers ab. **Wesentlichkeit**

4 Vgl. Bitz/Schneeloch/Wittstock (2003), S. 118 ff.

5 Vgl. Gliederungspunkt 2.1

Vergleich mit den GoB Auch die Grundsätze der Relevanz bzw. der Wesentlichkeit stellen für Leser, die mit den GoB vertraut sind, nichts Neues dar.

2.3.4 Grundsatz der Verlässlichkeit

Verlässlichkeit Um nützlich zu sein, müssen Informationen nach Paragraph 31 des Rahmenkonzepts verlässlich sein (**Grundsatz der Verlässlichkeit**). Dies bedeutet, dass die Informationen keine wesentlichen Fehler enthalten dürfen. Dies hat nach Paragraph 35 des Rahmenkonzepts u.a. zur Folge, dass Geschäftsvorfälle gemäß ihrem wirtschaftlichen Gehalt und nicht allein gemäß ihrer rechtlichen Gestaltung buch- und bilanzmäßig zu erfassen sind. Es kommt also der **Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise** zur Anwendung.

Grundsatz der Neutralität eingeschränkt durch Grundsatz der Vorsicht Nach Paragraph 36 des Rahmenkonzepts müssen Informationen neutral sein. Dieser **Grundsatz der Neutralität** wird dann verletzt, wenn der Abschlussersteller durch die Auswahl oder die Darstellung der Informationen eine Entscheidung oder eine Beurteilung durch den Adressaten zu beeinflussen versucht. Der Grundsatz der Neutralität wird allerdings in Paragraph 37 eingeschränkt durch den **Grundsatz der Vorsicht**. Dieser Grundsatz ist im Rahmen der Ermessensausübung durch Schätzung zu beachten. Danach sollen Vermögenswerte oder Erträge nicht zu hoch und Schulden oder Aufwendungen nicht zu niedrig angesetzt werden.

Vollständigkeitsgebot Nach Paragraph 38 des Rahmenkonzepts gebietet es der Grundsatz der Verlässlichkeit auch, dass die Informationen vollständig sind. Dieses **Vollständigkeitsgebot** gilt allerdings nur insoweit, als die Informationen wesentlich sind und ihre Vermittlung keine unverhältnismäßig hohen Kosten verursacht.

Vergleich mit den GoB Alle genannten Grundsätze entsprechen den GoB und sind teilweise im HGB kodifiziert⁶.

2.3.5 Grundsatz der Vergleichbarkeit

Grundsatz der Vergleichbarkeit: Innerbetrieblicher Zeitvergleich und zwischenbetrieblicher Vergleich Nach Paragraph 38 des Rahmenkonzepts unterliegen die Abschlüsse der Unternehmen in doppelter Hinsicht einem **Grundsatz der Vergleichbarkeit**. Zum einen müssen die Abschlüsse desselben Unternehmens im Zeitablauf miteinander vergleichbar sein (innerbetrieblicher Zeitvergleich). Zum anderen müssen die Abschlüsse verschiedener Unternehmen miteinander vergleichbar sein (zwischenbetrieblicher Vergleich). Hierzu ist es nach Paragraph 40 des Rahmenkonzepts erforderlich, dass die Adressaten über die bei der Aufstellung der Abschlüsse zugrunde gelegten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie über Änderun-

⁶ Vgl. Bitz/Schneeloch/Wittstock (2003), S. 138 ff.

gen dieser Methoden informiert werden. Um den innerbetrieblichen Zeitvergleich zu erleichtern, ist es nach Paragraph 42 erforderlich, dass die Abschlüsse die entsprechenden Informationen für die vorhergehenden Perioden enthalten.

Alle in den Paragraphen 39 – 42 des Rahmenkonzepts zur Erreichung des Ziels der Vergleichbarkeit enthaltenen Anforderungen an den Abschluss müssen nach geltendem deutschen Recht von Kapitalgesellschaften bereits jetzt erfüllt werden. Verwiesen sei in diesem Zusammenhang insbesondere auf § 265 Abs. 2 HGB.

Vergleich zwischen GoB und HGB

2.3.6 Spannungsverhältnis zwischen Relevanz und Verlässlichkeit der Informationen

In den Paragraphen 43 – 46 des Rahmenkonzepts wird auf das mögliche Spannungsverhältnis zwischen der *Relevanz* und der *Verlässlichkeit* der durch den Abschluss zu vermittelnden Informationen eingegangen. Ein derartiges Spannungsverhältnis kann sich bei Festlegung des Informationszeitpunkts ergeben. Relevant für den Adressaten sind möglichst *zeitnahe Informationen*. Wird eine möglichst zeitnahe Information angestrebt, so kann dies zu Lasten der Verlässlichkeit gehen, da evtl. noch nicht alle Aspekte, über die zu informieren ist, hinlänglich bekannt sind. Wird abgewartet, bis diese Aspekte geklärt sind, so kann hierunter die Relevanz der Information leiden. Dieses Dilemma versucht Paragraph 43 des Rahmenkonzepts durch eine sehr allgemein gehaltene Handlungsanweisung zu lösen. Danach ist die übergeordnete Überlegung zu berücksichtigen, wie den Bedürfnissen der Adressaten im Hinblick auf ihre wirtschaftlichen Entscheidungen am besten entsprochen werden kann.

Relevante Informationen im Sinne zeitnaher Informationen evtl. im Spannungsverhältnis zu verlässlichen Informationen

Paragraph 44 des Rahmenkonzepts weist auf das mögliche Spannungsverhältnis zwischen den *Kosten* und dem *Nutzen* einer Information hin. Die Ausführungen erschöpfen sich im Wesentlichen in der Forderung, dass der Nutzen höher sein muss als die Kosten.

Kosten und Nutzen einer Information

In Paragraph 46 des Rahmenkonzepts wird die – nicht näher begründete – Behauptung aufgestellt, dass die Anwendung des Rahmenkonzepts und die Anwendung der IAS/IFRS im Regelfall zu einem Abschluss führe, der ein dem tatsächlichen Verhältnis entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittele.

Vermutung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes

2.4 Abschlussposten

Die Paragraphen 47 – 101 des Rahmenkonzepts enthalten allgemeine Ausführungen zu den Abschlussposten und zu deren Bewertung. Bei den **Abschlussposten** handelt es sich um Posten sowohl der Bilanz als auch der Gewinn- und Verlustrechnung.

Posten der Bilanz und der GuV

Bilanzposten	<p>Die Grobeinteilung der Bilanzposten erfolgt in</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vermögenswerte (<i>assets</i>), • Schulden (<i>liabilities</i>) und • Eigenkapital (<i>equity</i>).
Vergleich mit GoB und HGB	<p>Diese Einteilung entspricht weitgehend derjenigen nach den GoB und nach dem HGB. Lediglich die Rechnungsabgrenzungsposten fehlen. Inhaltlich sind sie im Rahmenkonzept unter den Vermögenswerten und Schulden enthalten.</p> <p>Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital werden in Paragraph 49 des Rahmenkonzepts wie folgt definiert (im Original keine Fettdrucke):</p>
Vermögenswert	a) „Ein Vermögenswert ist eine Ressource, die auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr wirtschaftlicher Nutzen zufließt.
Schuld	b) Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.
Eigenkapital	c) Eigenkapital ist der nach Abzug aller Schulden verbleibende Restbetrag der Vermögenswerte des Unternehmens.“
Vergleich des Begriffs des Vermögenswertes mit dem des Vermögensgegenstandes	<p>Bei einem Vergleich des Begriffs „Vermögenswert“ nach Paragraph 49 des Rahmenkonzepts mit dem des „Vermögensgegenstandes“ i.S.d. GoB und des HGB zeigt sich, dass der Begriffsinhalt des Vermögenswertes etwas umfassender ist als der des Vermögensgegenstandes. Letzterer setzt nämlich sowohl eine selbständige Bewertbarkeit als auch eine selbständige Verkehrsfähigkeit voraus. Diese beiden Voraussetzungen müssen nach der Definition des Vermögenswertes in Paragraph 49 des Rahmenkonzepts nicht erfüllt sein. Damit kann formuliert werden, dass Vermögenswerte i.S. dieses Paragraphen des Rahmenkonzepts dann zugleich die Qualität eines Vermögensgegenstandes i.S.d. HGB haben, wenn sie selbständig bewertbar und selbständig verkehrsfähig sind.</p>
Schulden: Verbindlichkeiten und Rückstellungen	<p>Schulden i.S.d. Paragraphen 49 des Rahmenkonzepts umfassen sowohl Verbindlichkeiten als auch Rückstellungen (<i>provisions</i>). Letzteres ergibt sich ausdrücklich aus Paragraph 64 des Rahmenkonzepts. Damit stimmt der Schuldenbegriff des Rahmenkonzepts und der der IAS/IFRS grundsätzlich mit dem des HGB überein. Auch nach dem HGB umfassen Schulden sowohl Verbindlichkeiten als auch Rückstellungen. Allerdings sind die Gründe, die die Bildung einer Rückstellung ermöglichen, nach dem Rahmenkonzept etwas enger abgegrenzt als nach dem HGB.</p>

Das Eigenkapital ist nach Paragraph 49 des Rahmenkonzepts als Restgröße zwischen Vermögenswerten und Schulden definiert. Dies entspricht im Grundsatz der Abgrenzung des Eigenkapitals nach den GoB und dem HGB.

Eigenkapital

Nach Paragraph 70 des Rahmenkonzepts werden Erträge (*income*) und Aufwendungen (*expenses*) wie folgt definiert (im Original keine Fettdrucke):

- a) **„Erträge** stellen eine Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode in Form von Zuflüssen oder Erhöhungen von Vermögenswerten oder einer Abnahme von Schulden dar, die zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führen, welche nicht auf eine Einlage der Anteilseigner zurückzuführen ist.
- b) **Aufwendungen** stellen eine Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode in Form von Abflüssen oder Verminderungen von Vermögenswerten oder einer Erhöhung von Schulden dar, die zu einer Abnahme des Eigenkapitals führen, welche nicht auf Ausschüttungen an die Anteilseigner zurückzuführen ist.“

Erträge

Aufwendungen

Bekanntlich wird auch in der nach den GoB und den Vorschriften des HGB erstellten Gewinn- und Verlustrechnung zwischen Erträgen und Aufwendungen unterschieden. Als Erträge werden im deutschsprachigen Schrifttum üblicherweise die in einem Unternehmen anfallenden Wertentstehungen bezeichnet, soweit diese zu irgendeinem Zeitpunkt zu Einnahmen führen. Als Aufwendungen werden die Werte der in einer Periode verbrauchten Güter und Dienstleistungen eines Unternehmens bezeichnet. Voraussetzung ist, dass die Anschaffung oder Herstellung der Güter und die Bewirkung der Dienstleistungen zu irgendeinem Zeitpunkt zu Ausgaben führt.

Vergleich mit GoB und HGB

Ein Vergleich der Definitionen der Erträge und Aufwendungen nach Paragraph 70 des Rahmenkonzepts einerseits und nach dem deutschsprachigen Schrifttum andererseits zeigt, dass die Diktionen zwar unterschiedlich, die Begriffsinhalte aber gleich sind.

Abschlussposten sind nach Paragraph 83 des Rahmenkonzepts dann in der Bilanz bzw. in der Gewinn- und Verlustrechnung zu *erfassen*, wenn

Voraussetzungen für Erfassung eines Abschlusspostens

- es wahrscheinlich ist, dass ein mit dem Sachverhalt verknüpfter künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen oder von ihm abfließen wird und
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der (sonstige) Wert des Sachverhalts verlässlich ermittelt werden können.

In den Paragraphen 84 bis 98 des Rahmenkonzepts werden diese Voraussetzungen für die einzelnen großen Gruppen des Abschlusses näher umschrieben. Auch hier

Vergleich mit GoB

kann angemerkt werden, dass die Diktion für deutschsprachige Leser zwar ungewohnt ist, der Inhalt der Ausführungen aber weitgehend den GoB entspricht.

4 Werte: Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Tageswert, Veräußerungswert, Barwert

Die Paragraphen 99 – 101 des Rahmenkonzepts enthalten allgemeine Ausführungen zur Bewertung der Abschlussposten. In Paragraph 100 werden folgende vier Werte genannt und definiert:

- die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (*historical cost*),
- der Tageswert in der Form eines fiktiven Erwerbswertes (*current cost*),
- der Veräußerungswert (*realisable value*) auch als Erfüllungsbetrag (*settlement value*) bezeichnet und
- der Barwert (*present value*).

Alle genannten Werte sind aus dem deutschsprachigen betriebswirtschaftlichen Schrifttum bekannt. Auf sie braucht deshalb hier nicht eingegangen zu werden.