

o. Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Gerrit Brösel

Modul 31911

„Jahresabschluss nach HGB und IFRS“

Jahresabschluss nach HGB (Kurs 41890)
Jahresabschluss nach IFRS (Kurs 41891)

Kurseinheit 1
„Grundlagenteil“

LESEPROBE

Fakultät für
**Wirtschafts-
wissenschaft**

o. Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Gerrit Brösel

Modul 31911
„Jahresabschluss nach HGB und IFRS“

Kurs 41890
„Jahresabschluss nach HGB“

Kurseinheit I
„Grundlagenteil“

Leseprobe zum Kurs 41890

Leseprobe zum Kurs 41890

Inhaltsverzeichnis

Seite

Kurseinheit I „Grundlagenteil“ des Kurses „Jahresabschluss nach HGB“	1
1 Erwartungen an den Jahresabschluss	3
2 Kompetenzabgrenzungsfunktion des Jahresabschlusses	9
2.1 Kompetenzabgrenzung zwischen den Eignern und der Unternehmensleitung	9
2.1.1 Bedeutung der Kompetenzabgrenzung	9
2.1.2 Jahresabschluss als Grundlage der Kompetenzabgrenzung zwischen den Eignern und der Unternehmensleitung	10
2.1.3 Grenzen der Ausschüttungsbemessung	15
2.2 Kompetenzabgrenzung zwischen den Eignern und den Gläubigern	15
2.2.1 Eigner-Gläubiger-Konflikt	15
2.2.2 Beschränkung der Handlungsspielräume von Eignern und Unternehmensleitung	16
2.2.3 Ausschüttungsverzicht der Eigner bis zur Befriedigung aller Gläubiger?	17
2.2.4 Anforderungen an Ausschüttungsansprüche der Eigner	17
2.2.5 Jahresabschluss als Grundlage der Kompetenzabgrenzung zwischen den Eignern und den Gläubigern	19
2.2.6 Grenzen der Ausschüttungsbemessung durch traditionelle Jahresabschlüsse hinsichtlich des Eigner-Gläubiger-Konflikts	22
3 Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	25
3.1 Informationsprobleme	25
3.1.1 Vielfalt der Entscheidungsprobleme	25
3.1.2 Subjektive Ausgangserwartungen	26
3.1.3 Zusatzinformationen und ihre subjektive Interpretation	27
3.1.4 Frei zugängliche Informationen	28
3.2 Überlegungen zu den offengelegten Informationen von Unternehmen	29
3.2.1 Umfassende Information versus Geheimhaltung	29
3.2.2 Informationsbereitschaft	30
3.2.3 Gewinn als zentrale unternehmerische Information	33

Leseprobe zum Kurs 41890

Kurseinheit I „Grundlagenteil“ des Kurses „Jahresabschluss nach HGB“

Die Kurseinheit I „Grundlagenteil“ des Kurses „Jahresabschluss nach HGB“ dient der **Vermittlung der theoretischen Grundlagen zum handelsrechtlichen Jahresabschluss**, welcher nachfolgend als **traditioneller Jahresabschluss** bezeichnet wird. Diesbezüglich erfolgt zunächst eine kritische Reflektion der Erwartungshaltung der Adressaten an den Jahresabschluss. Diese wird anschließend den Funktionen des handelsrechtlichen Jahresabschlusses gegenübergestellt, zu welchen

Überblick

- die Ausschüttungsbemessungsfunktion,
- die Kompetenzabgrenzungsfunktion sowie
- die Informationsfunktion

zu zählen sind. Das Verständnis des Grundlagenkapitels bedeutet die Basis für die Bearbeitung des Folgekapitels. Rechtsstand dieses Lehrbriefes ist der 31.12. des der Veröffentlichung vorausgehenden Jahres.

Lernziele

Im Anschluss an das Studium dieser Kurseinheit sollten Sie im Wesentlichen beantworten können,



- welche Erwartungen an den Jahresabschluss gestellt werden,
- was die Ausschüttungsbemessungs- und die Kompetenzabgrenzungsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses besagen sowie
- wie die Informationsfunktion des Jahresabschlusses Entscheidungen beeinflussen kann.

Literaturempfehlung

Vertiefen, erweitern und wiederholen – z. B. auf Basis von ausführlichen Erläuterungen, Exkursen, weiteren Beispielen sowie Aufgaben zur Thematik – können Sie Ihre Kenntnisse zu dieser Kurseinheit durch Lektüre des weit umfangreicheren Teil A „Theoretische Grundlagen“ der aktuellen Ausgabe des Lehrbuches „SCHILDBACH, THOMAS/STOBBE, THOMAS/BRÖSEL, GERRIT, Der handelsrechtliche Jahresabschluss, Sternenfels – Verlag Wissenschaft & Praxis“ oder durch Rückgriff auf die dort genannten zahlreichen Literaturhinweise.



Leseprobe zum Kurs 41890

1 Erwartungen an den Jahresabschluss

Ein traditioneller Jahresabschluss liefert Vermögens- und Erfolgsmaße lediglich von **zweifelhaftem Wert**. Die Generalklausel nach § 264 Abs. 2 HGB, wonach „Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft [...] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes **Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** der Kapitalgesellschaft zu vermitteln“ hat, ist ein **Trugschluss**.¹

Überzogene
Erwartungen an den
Jahresabschluss?

Der **Jahresabschluss** soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes **Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** einer Kapitalgesellschaft vermitteln.



Durch die Bilanz, die Teil des Jahresabschlusses ist, wird kein umfängliches **Bild** der Vermögenslage des jeweiligen Unternehmens vermittelt. Das **Vermögen** eines Unternehmens basiert auf dessen Fähigkeit, in Zukunft seine Ziele zu erreichen.² Da Geldeinkommen für Konsumzwecke das zentrale Maß der Zielerreichung darstellt, bedeutet Vermögen die **Fähigkeit, in Zukunft Zahlungen an die Eigner zu leisten**. Basierend auf den künftig von den Unternehmenseignern aus ihrem Unternehmen zu erwartenden Zahlungen, müsste das Vermögen als Barwert dieser Zahlungen gemessen werden. Der Jahresabschluss erfüllt diese Vorstellung allerdings nicht. **Vermögen** wird vielmehr **als Summe von** diversen einzelnen **Vermögensgegenständen** interpretiert (sog. substanzbezogene Definition).

Kein umfänglicher
Einblick in die
Vermögenslage

Auch dienen nur ausnahmsweise die im Hinblick auf die Gegenstände jeweils noch zu erwartenden Zahlungen dem jeweils angesetzten Betrag (Wert). Vielmehr werden gewöhnlich Geldbeträge herangezogen, die in der Vergangenheit für den Erwerb aufgewendet wurden (sog. **Anschaffungs- oder Herstellungskosten**).

Bewertungsproblem

Wenn z. B. der zu erwartende Verkaufserlös einer Ware, die zu 200 € gekauft wurde, auf 150 € gesunken ist, muss diese Ware mit den zukünftig zu erwartenden Einzahlungen (150 €) bewertet werden.



Dabei werden noch **nicht einmal alle Werte als Vermögen** angesetzt. Dies gilt auch für jene Vermögenspositionen, die mit dem Ziel geschaffen wurden, in Zukunft Zahlungsüberschüsse zu erwirtschaften (z. B. eigene Forschungsergebnisse). Anstatt das Vermögen umfassend darzustellen, weist die Bilanz auf der Aktivseite

Probleme im
Mengengerüst

¹ Ein ausführliches einführendes Motivationsbeispiel zu den Grenzen des Jahresabschlusses findet sich in Abschnitt A.1.1 der aktuellen Auflage von *SCHILDBACH/STOBBE/BRÖSEL*, Der handelsrechtliche Jahresabschluss.

² Zu einer ausführlicheren Auseinandersetzung mit den Begriffen ‚Vermögen‘ und ‚Vermögenslage‘ siehe Abschnitt 3 im III. Kapitel der aktuellen Auflage des Lehrbuchs *BRÖSEL*, Bilanzanalyse, Berlin.

lediglich eine ausgewählte Menge von Vermögensgegenständen aus, die einzeln und überwiegend auf der Basis vergangenheitsorientierter Beschaffungspreise bewertet wurden. In Ausnahmefällen werden aus Vorsichtsgründen (niedrigere) zukunftsbezogene Werte angesetzt.



Selbst geschaffene immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens dürfen nur in Höhe der Entwicklungsausgaben angesetzt werden. Eine Aktivierung ist z. B. ist nicht zulässig für die auf die Forschungsphase entfallenden Herstellungskosten oder die Ausgaben der Weiterbildung von Mitarbeitern.

Kein umfänglicher Einblick in die Finanzlage

Der Jahresabschluss, der aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung besteht und bei Kapitalgesellschaften zusätzlich den Anhang beinhaltet, vermittelt zudem keinen umfänglichen Einblick in die Finanzlage. Bei der Finanzlage eines Unternehmens geht es um Informationen hinsichtlich der **Liquidität**.³ Hierunter ist die jederzeitige Fähigkeit zu verstehen, den (künftigen) Zahlungsverpflichtungen des Unternehmens betrag- und zeitgerecht nachkommen zu können (sog. dispositive Liquidität). Diese Fähigkeit lässt sich nur mit einem **Finanzplan** nachweisen.



Der **Finanzplan** stellt – ausgehend von der bestehenden Liquidität und den ggf. vorhandenen Liquiditätsreserven – für einzelne Zeitpunkte der Zukunft die zu erwartenden Einzahlungen den Auszahlungen gegenüber.

Mangelhafte Informationen zur Aufstellung eines Finanzplans

Jahresabschlüsse beinhalten **keine Finanzpläne**. Auch liefern diese nur teilweise Angaben, die benötigt werden, um Finanzpläne aufzustellen. Selbst Forderungen und Verbindlichkeiten, aus denen zukünftig Einzahlungen bzw. Auszahlungen resultieren, werden hinsichtlich der Fälligkeit zunächst nur danach unterteilt, ob diese innerhalb eines Jahres liegt oder nicht. Bei Verbindlichkeiten ist darüber hinaus lediglich anzugeben, welche Beträge erst nach mehr als fünf Jahren fällig sind. Diese für Liquiditätsanalysen ohnehin nicht hinreichenden Angabeverpflichtungen bestehen nicht für alle Kaufleute, sondern nur für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften. Wenn für Unternehmen bereits zum Bilanzstichtag die (vertragliche) Verpflichtung bestand, zukünftig große Investitionen zu tätigen, erscheinen diese Zahlungsverpflichtungen nicht in der Bilanz. Hierbei handelt es sich um nicht zu bilanzierende ‚**schwebende Geschäfte**‘. Solche Zahlungsverpflichtungen müssen, sofern sie für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung sind, zusammen mit anderen ähnlichen Verpflichtungen in einem Betrag im Anhang vermerkt werden (§ 285 Nr. 3a HGB). Um für einen Finanzplan brauchbar zu sein, müsste ein solcher Betrag allerdings nach Fristigkeit (detailliert) aufgliedert werden. Der Gesamtbetrag alleine besitzt keine große Aussagekraft. Auch fehlen im Jahresabschluss Informationen über die Liquiditätsreserven.

³ Zu einer ausführlicheren Auseinandersetzung mit dem Begriff ‚Liquidität‘ siehe Abschnitt 1 im III. Kapitel der aktuellen Auflage des Lehrbuchs *BRÖSEL*, Bilanzanalyse, Berlin.

Aufgabe 1:⁴

Warum liefert der Jahresabschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage einer Kapitalgesellschaft? Erläutern Sie unter Einbezug von Beispielen die diesbezüglichen Hintergründe!



Liquiditätsreserven können darin bestehen, dass eine Bank dem Unternehmen zugesagt hat, es dürfe im Bedarfsfall sein Konto bis zu einem bestimmten Betrag überziehen (Kreditlinien). Auch die Möglichkeit eines Verkaufs von Vermögensgegenständen, um im Bedarfsfalle liquide Mittel zu beschaffen, ist aus der Bilanz nicht ersichtlich. Einerseits wird nicht deutlich, welche Vermögensgegenstände betriebsnotwendig sind, also worauf das Unternehmen zur Not verzichten könnte; andererseits werden keine (potentiellen) Liquidationswerte angegeben, denn Vermögensgegenstände werden mit (fortgeführten) Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet.



Der Jahresabschluss vermittelt auch keinen umfänglichen Einblick in die sog. Ertragslage. Die problematische Vermögensdefinition wirft ihre Schatten auch auf die Darstellung der Ertragslage.⁵

Kein umfänglicher Einblick in die Ertragslage

Intensiviert ein Unternehmen seine **Forschungsbemühungen**, dann belastet es seinen aktuellen Gewinn, auch wenn diese Bemühungen Erfolg versprechen. Da Forschungen erst nach einigen Jahren zu Erlösen auf dem Markt führen und selbst erstellte Forschungsergebnisse noch nicht einmal mit ihren Herstellungskosten ins Vermögen aufgenommen werden dürfen, entstehen zunächst lediglich Vermögensminderungen (Aufwendungen). Werden hingegen Forschungsanstrengungen reduziert, nimmt der Erfolg zunächst zu, obwohl ein Unternehmen hierdurch der Gefahr ausgesetzt wird, bestimmte Entwicklungen zu verpassen.



Der Erfolgsausweis des Jahresabschlusses wird auch durch **frühere ‚Fehler‘** verzerrt.

Verzerrung des Erfolgsausweises

Stellt sich im Laufe der Zeit heraus, dass die Nutzungsdauer einer Maschine zu knapp bemessen wurde, wurden nicht nur die Ergebnisse in den (vergangenen) Jahren verfälscht, in denen die bessere Information noch nicht vorlag, sondern es ergeben sich Fehler auch für die Folgejahre. Schließlich kann die Differenz aus Anschaffungskosten und Restwert insgesamt nur zu 100 % abgeschrieben werden. Wurde bisher „zu viel“ abgeschrieben, muss bis zum Ende der Nutzungszeit „zu wenig“ abgeschrieben werden.



⁴ Die Lösungen haben wir im Netz für Sie bereitgestellt. Nähere Informationen finden Sie hierzu im Begleitheft.

⁵ Zur ausführlicheren Auseinandersetzung mit den Begriffen ‚Ertrag‘ und ‚Ertragslage‘ siehe Abschnitt 2 im III. Kapitel der aktuellen Auflage des Lehrbuchs *BRÖSEL*, Bilanzanalyse, Berlin.



Aufgabe 2:

Warum liefert der Jahresabschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage einer Kapitalgesellschaft? Welchem Zweck dient ein Finanzplan?

Bilanzpolitische
Einflussnahme

Zudem hat die Bilanzpolitik⁶ erheblichen Einfluss auf die Ertragslage. Bei verschiedenen Anlässen – etwa bei der Wahl der **Abschreibungsmethode** – schreibt das Gesetz keine bestimmte Vorgehensweise vor, sondern räumt dem Bilanzsteller Spielräume ein. Er kann zwischen verschiedenen Abschreibungsmethoden wählen. Die Entscheidung für eine bestimmte Abschreibungsmethode wird gezielt getroffen. Dabei wird selten das Ziel verfolgt, den Erfolg zutreffend auszuweisen. Wenn **Wahlrechte** im Rahmen der Bilanzerstellung aber nicht mit Blick auf einen sinnvollen Erfolgsausweis, sondern mit anderen Zielen ausgeübt werden, können vom Bilanzleser erkennbare Gewinnveränderungen verschiedene Ursachen haben. Entweder war ein Unternehmen mehr bzw. weniger erfolgreich oder es war aus der Sicht des Bilanzerstellers ein mehr oder weniger großer Erfolgsausweis wünschenswert, weshalb dieser den Erfolg durch bilanzpolitische Maßnahmen „manipuliert“ hat.



Die **Bilanzpolitik** – ausgeübt durch den entsprechenden Ansatz von Bilanzierungswahlrechten – kann u. a. die Höhe der Steuerzahlungen, die Bonität, die Ausschüttungen an Gesellschafter und das Ansehen bei den Jahresabschlussadressaten beeinflussen.



Die bilanzpolitischen Spielräume geben den Bilanzstellern zumindest in Grenzen die Möglichkeit, den gewünschten Erfolg auszuweisen. Der externe Bilanzleser kann die Ursachen schwerlich erkennen. Er kann der Gewinnhöhe und den Gewinnänderungen deshalb **nicht vertrauen**.



Zu den **Jahresabschlussadressaten** zählen Anteilseigner (Gesellschafter), Banken, Lieferanten, Arbeitnehmer, Kunden oder das Finanzamt sowie die interessierte Öffentlichkeit und die Wirtschaftspresse.

Konsequenzen für die
Aussagekraft von
Jahresabschlüssen

Der Jahresabschluss **scheint kein verlässliches Instrument** für die Beurteilung der aktuellen Geschäftslage eines Unternehmens zu sein. Deshalb ist es notwendig, sich mit den Zwecken des Jahresabschlusses eingehend zu beschäftigen. Das vernichtende Urteil ergibt sich lediglich deshalb, weil die hier zunächst aufgegriffenen und auf den ersten Blick plausibel erscheinenden Zwecke des Jahresabschlusses „Vermögensdarstellung“, „Erfolgsmessung“ und „Darstellung der Finanzlage“ in dieser Form unpräzise sind. Dies weckt **falsche und überzogene Erwartungen**. Es soll deshalb nachfolgend geklärt werden, wozu die vom Jahres-

⁶ Siehe ausführlich zur Bilanzpolitik und den Grenzen der Erkennbarkeit des Einsatzes bilanzpolitischer Instrumente Abschnitt 3 im II. Kapitel der aktuellen Auflage des Lehrbuchs *BRÖSEL*, Bilanzanalyse, Berlin.

abschluss bereitzustellenden Erfolgs- und Vermögensmaße dienen sollen. Eine bessere Einsicht in die Zwecke des Jahresabschlusses nach HGB bietet die Chance, auch die Regeln besser zu verstehen, nach denen er aufzustellen ist.

Aufgabe 3:

Warum liefert der Jahresabschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Ertragslage einer Kapitalgesellschaft? Erläutern Sie den Sachverhalt anhand von Beispielen!



Wer mit **falschen, theoretisch nicht fundierten bzw. überzogenen Erwartungen** herangeht, wie etwa der Vorstellung, der Jahresabschluss würde ein den **tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild** der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB), muss zu dem Urteil kommen, der Jahresabschluss liefere nur Vermögens- und Erfolgsmaße von **zweifelhaftem Wert**.



Der Jahresabschluss ist ein Vielweckinstrument. Vielweckinstrumente sind aus der isolierten Sicht jedes **einzelnen Zweckes** natürlich **inkonsistent aufgebaut**. Außerdem stellt jeder einzelne **Zweck** für sich genommen unerfüllbare Anforderungen. Die Widrigkeiten der realen Welt und speziell unsere Unfähigkeit, in die Zukunft zu schauen, zwingen uns daher, mit unvollkommenen Lösungen zu leben. Die Notwendigkeit, mit unvollkommenen Lösungen zu leben, wird zudem dadurch unterstrichen, dass wir selbst dann nicht genau wissen, wie ein Jahresabschluss zweckmäßigerweise aussehen sollte, wenn wir lediglich eine präzise Aufgabe vorgeben. **Ideale Lösungen gibt es in dieser Welt nicht – allenfalls brauchbare.**

Vielweckinstrument
„Jahresabschluss“

Ein Gesetzgeber, der den handelsrechtlichen Jahresabschluss regeln möchte, verfolgt bestimmte Ziele (**Lenkungsfunktion**). Er muss dabei **aus zahlreichen unvollkommenen Lösungsmöglichkeiten** wählen und sich für eine entscheiden, obwohl er nicht genau weiß, welche die beste ist. Es verwundert demnach nicht, dass häufig – aus Anwendersicht – einfach hingenommen und – aus Studentensicht – auswendig gelernt werden muss, wofür der Gesetzgeber sich jeweils entschieden hat.

Entscheidungen
des Gesetzgebers

Zwischenfazit: Der Aufbau des handelsrechtlichen Jahresabschlusses lässt sich – wie bei jedem anderen Instrument – nur dann verstehen, wenn dessen Zwecke bekannt sind.



Aufgabe 4:

Erläutern Sie den Begriff der Bilanzpolitik! Welche Rolle spielen hierbei die Jahresabschlussadressaten?





Aufgabe 5:

Visualisieren Sie im nachfolgenden Kästchen die wesentlichen Inhalte des ersten Abschnitts! Sie können hierzu eine inhaltszusammenfassende Abbildung erstellen und/oder wesentliche Kernaussagen des Abschnitts mit eigenen Worten darlegen. Denken Sie in diesem Zusammenhang daran, dass Ihnen diese Ausarbeitung bei der Prüfungsvorbereitung einen schnelleren Zugang zur Thematik des ersten Abschnitts ermöglichen soll.

2 Kompetenzabgrenzungsfunktion des Jahresabschlusses

2.1 Kompetenzabgrenzung zwischen den Eignern und der Unternehmensleitung

2.1.1 Bedeutung der Kompetenzabgrenzung

Das Vermögen einzelner Personen reicht oft nicht aus, um **bestimmte Projekte zu realisieren**, die lohnend und lukrativ erscheinen. Aber selbst wenn es ausreichen würde, wollen Personen jeweils lediglich einen Teil ihres Vermögens einzelnen Projekten widmen, weil die Projekte risikobehaftet sind. Mehrere Personen legen deshalb Teile ihrer Vermögen zusammen, um Projekte gemeinsam durchzuführen.

Vermögenszusammenlegung und Risikoteilung

Zu solchen **risikobehafteten Investitionsprojekten** zählen etwa die Suche nach Ölfeldern im Golf von Mexiko sowie nach Erdgasfeldern in Sibirien.



Investoren stellen zwei Bedingungen:

- Das **finanzielle Engagement** soll auf die **Einlage begrenzt** bleiben. Wenn das zu gründende Unternehmen keinen Erfolg hat, aber weitere Verpflichtungen etwa gegenüber Mitarbeitern, Lieferanten oder Gläubigern eingegangen wurden, sollen deren Ansprüche auf das Unternehmen beschränkt bleiben. Die Eigner wollen dafür – über ihre Einlage hinaus – nicht persönlich haften.
- Die **Alltagsgeschäfte** des Unternehmens sollen nicht in den Aufgabenbereich der Eigner fallen. Die Unternehmensleitung soll durch angestellte Fachkräfte wahrgenommen werden. Die Eigner wollen hierfür Personen finden, die sowohl von der Betriebswirtschaft als auch von der eigentlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens etwas verstehen.

Bedingungen für Engagements aus Eignersicht

Die Eigner können jedoch nicht davon ausgehen, dass die von ihnen zur Unternehmensleitung verpflichteten Personen voll in ihrem Interesse handeln.

Interessenkonflikte zwischen Eignern und Unternehmensleitung

Die Unternehmensleitung kann **kurzfristig** lohnenswert erscheinende **Entscheidungen** fällen, sodass die Anerkennung in ihren Tätigkeitszeitabschnitt fällt und mit einem entsprechenden Boni versehen wird, während die Entscheidungen langfristig und somit für die Personen, die nachfolgend das Unternehmen leiten, nicht geeignet erscheinen. Die Unternehmensleitung kann sich auch für prestigeträchtige Verwaltungsgebäude und noble Dienstwagen entscheiden, wobei gleichzeitig für die Eigner **unvorteilhafte** Zahlungsströme entstehen.



Die **Abgrenzung der Rechte** oder **Kompetenzen** zwischen den Eignern einerseits und der angestellten Unternehmensleitung andererseits ist notwendig. Dabei muss z. B. festgelegt werden, wer über die Verwendung welcher Mittel entscheidet. Folgende Extremlösungen sind denkbar (wenn auch nicht sinnvoll):

Extremlösungen der Kompetenz über die Mittelverwendung

- Wenn sich **Eigner die Entscheidungen über die Verwendung jedes einzelnen Euro vorbehalten** möchten, lohnt sich der Einsatz einer angestellten Unternehmensleitung für sie kaum. Die Eigner müssten dann fast alle Entscheidungen allein fällen. Um geeignete Entscheidungen zu treffen, müssten sie sich auch fundiert informieren (lassen).
- Wenn hingegen die **angestellte Unternehmensleitung über die Verwendung aller Mittel entscheidet**, verlieren die Eigner das Recht, Ausschüttungen an sich selbst zu veranlassen. Die Unternehmensleitung wäre berechtigt, alle erwirtschafteten oder per Kredit erhaltenen Mittel immer wieder im Unternehmen anzulegen (zu thesaurieren), so dass die Eigner bis zum Zeitpunkt der Unternehmensliquidation keine Zahlungen aus ihrer Geldanlage beziehen würden. Natürlich bliebe den Eignern die Möglichkeit, der Unternehmensleitung mit Entlassung aus ihrer Aufgabe zu drohen, um diese zu Ausschüttungen zu bewegen. Diese Drohung wäre aber ein sehr hartes und – speziell gegenüber einer qualifizierten Unternehmensleitung, welche die Eigner nicht verlieren möchte, – auch ein gefährliches Instrument. Zudem müssten die (ggf. zahlreichen) Eigner sich organisieren oder zusammenfinden und einigen, um Ausschüttungsansprüche durchzusetzen.



Aufgabe 6:

Nennen Sie zwei Bedingungen, welche Eigner stellen, damit sie sich an Investitionen in einem Unternehmen beteiligen?

Zwischenfazit

Keine der beiden Extremlösungen dürfte den Wünschen der Eigner entsprechen. Sie müssen folglich versuchen, den Teil der finanziellen Mittel, der im Unternehmen unter der Verwendungskompetenz der angestellten Unternehmensleitung verbleiben soll, von dem Teil zu trennen, über dessen Verwendung bzw. Ausschüttung sie selbst entscheiden möchten.

2.1.2 Jahresabschluss als Grundlage der Kompetenzabgrenzung zwischen den Eignern und der Unternehmensleitung

Jahresabschluss als Instrument zur Kompetenzabgrenzung

Der traditionelle Jahresabschluss bietet sich als Instrument an, um die Mittel unter der Verwendungskompetenz der Unternehmensleitung von jenen Mitteln zu trennen, deren Ausschüttung die Eigner verlangen können. Eine **mögliche Trennungslinie** wäre, der Unternehmensleitung etwa das Recht zuzustehen, über ein gleichbleibendes „**Nettovermögen**“ zu verfügen, während den Eignern der **Gewinn** zusteht. Damit Eigner und Unternehmensleitung mit dieser Trennungslinie leben können, darf sich hinter dem Nettovermögen aber eben keine zukunftsorientierte, prognoseabhängige und daher nur subjektiv zu ermittelnde Größe verbergen. Vielmehr muss die Größe weitestgehend **nachprüfbar** sein. Die Eigner können noch zulassen, dass die Unternehmensleitung, denen mit der Pflicht zur Rechnungslegung auch die Pflicht zur periodischen Ermittlung des Nettovermögens übertragen werden dürfte, die Höhe des Nettovermögens durch Ausübung von **Spielräumen** beeinflussen können. In diesem Zusammenhang müssen die Eigner

jedoch beachten, dass sie ihren Ausschüttungsanspruch wegen zu umfangreicher Spielräume der Unternehmensleitung nicht wieder verlieren.

Aufgabe 7:

Wie kommen Interessenkonflikte zwischen den Eignern und der Unternehmensleitung zustande? Nennen Sie hierzu ein Beispiel!



Zwei Ebenen von Spielräumen sind zu unterscheiden:

- Auf der **ersten Ebene** ergeben sich Spielräume der Unternehmensleitung dadurch, dass sie die Entscheidungen über die Verwendung von Mitteln im Unternehmen treffen (sog. **Urbildspielraum**). Im Rahmen der Bilanzpolitik wird dieser Spielraum auch als **Sachverhaltsgestaltung** bezeichnet.

Sachverhaltsgestaltende Bilanzpolitik

Aufgrund des Urbildspielraums ist es unmöglich, die Kompetenzen zwischen der Unternehmensleitung und den Eignern etwa dadurch abzugrenzen, dass den Eignern das Recht zugestanden wird, Ausschüttungen bis zur Höhe des am 31.12. verfügbaren Kassenbestands zu verlangen. Diesen scheinbaren Anspruch der Eigner kann die Unternehmensleitung nämlich nach Belieben einschränken bzw. ausweiten, indem sie Geld zur Bank bringt oder anderweitig anlegt bzw. indem sie Geld von der Bank holt oder Vermögen „versilbert“.



- Auf der **zweiten Ebene** ergeben sich Spielräume der Unternehmensleitung dadurch, dass sie für die konkrete Errechnung der Trennlinie verantwortlich ist. Damit kann sie denselben realen Sachverhalt so oder so in der Rechnung abbilden (sog. **Abbildungsspielraum**). Im Rahmen der Bilanzpolitik wird dieser Spielraum auch als **Darstellungsgestaltung** bezeichnet.

Darstellungsgestaltende Bilanzpolitik

Aufgrund des Abbildungsspielraums ist etwa die bereits angesprochene zukunftsorientierte und prognoseabhängige Vermögensberechnung als Grundlage der Kompetenzabgrenzung zwischen der Unternehmensleitung und den Eignern unbrauchbar. Da die Prognosen der Unternehmensleitung in sehr weiten Ermessensgrenzen nicht als unzulässig widerlegt werden können, wäre es der Unternehmensleitung möglich, durch bloße Abbildungsentscheidungen den Ausschüttungsanspruch der Eigner beliebig zu beschneiden oder auszuweiten. Hierzu müssten sie nicht einmal gezielte reale Maßnahmen, wie den Kauf oder Verkauf von Gegenständen, durchführen.



Urbild- und Abbildungsspielräume (also Sachverhalts- und Darstellungsgestaltungen) können nicht vollständig ausgeschlossen werden. Durch einen traditionellen **Jahresabschluss** lassen sich diese **Spielräume** aber **reduzieren**.

Spielraumverengung beim Jahresabschluss

Aufgabe 8:

Skizzieren Sie die beiden Extrembeispiele bei der Verwendungskompetenz der verfügbaren Mittel zwischen den Eignern und der Unternehmensleitung!



o. Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Gerrit Brösel
Dr. rer. pol. Andreas Haaker

Modul 31911
„Jahresabschluss nach HGB und IFRS“

Kurs 41891
„Jahresabschluss nach IFRS“

Kurseinheit I
„Grundlagenteil“

Leseprobe zum Kurs 41891

Leseprobe zum Kurs 41891

Inhaltsverzeichnis

Seite

I. Kapitel:

Grundlagen der internationalen Rechnungslegung

1

- 1 Begriff und Abgrenzung der internationalen Rechnungslegung 5
- 2 Internationalisierung der Rechnungslegung 21
 - 2.1 ‚Deutscher Sonderweg‘ oder ‚internationaler Irrweg‘? 21
 - 2.2 Gründe für die Internationalisierung der Rechnungslegung 28
 - 2.3 Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung 45
- 3 Harmonisierung der Rechnungslegung 61
 - 3.1 Zweck einer Harmonisierung 61
 - 3.2 Harmonisierung in der EU 68
- 4 Perspektiven 71

II. Kapitel:

Institutioneller Rahmen und Anwendung der IFRS

81

- 5 Aufgaben, Mitglieder, Bedeutung und Entwicklung des IASB 83
 - 5.1 Aufgaben, Mitglieder und Bedeutung des IASB 83
 - 5.2 Entwicklungsgeschichte des IASB 90
- 6 Organisatorische Einbettung des IASB, Standardsetzungsprozess und IFRS-Anwendung 99
 - 6.1 Organisatorische Einbettung des IASB 99
 - 6.2 Standardsetzungsprozess 103
 - 6.3 Unionsprogramm zur Unterstützung der Tätigkeit des IASB 107
 - 6.4 Anwendung der IFRS 108

Literatur zur Kurseinheit I

123

Stichwortverzeichnis

131

Leseprobe zum Kurs 41891

I. Kapitel:

Grundlagen der internationalen Rechnungslegung

„Das ist wichtig: **herrschende Klassen** brauchen nicht alles direkt oder indirekt zu kontrollieren, aber sie **geben den Ton an**. Ihre Werte werden herrschende Werte. [...] In gewisser Weise setzen sie die Maßstäbe, die viele andere für sich akzeptieren. Die Fähigkeit, den **Ton anzugeben**, ist ein **unterschätztes soziales Phänomen**.“¹
(DAHRENDORF)

In der **globalen Finanzwelt** geben mittlerweile die internationalen Rechnungslegungsstandards – mit DAHRENDORF gesprochen – ‚den Ton an‘ und setzen die Maßstäbe. Das Finanzkapital folgt nicht unbedingt der besten Verwendung, sondern den ‚besten Gewinnziffern‘. Diese bestimmen sich nach internationalen Rechnungslegungsstandards. Dies impliziert eine gewisse Macht in den Händen derer, die mittels Standardsetzung ‚den Ton angeben‘. Tonangebend ist im Fall der internationalen Rechnungslegungsstandards **kein demokratischer nationaler Gesetzgeber**, sondern eine privatrechtlich organisierte internationale Institution mit Sitz in London.

Internationale Rechnungslegungsstandards geben den Ton an

Das **I. Kapitel** dient vor diesen Hintergrund **der kritischen Einführung** in die Thematik der **internationalen Rechnungslegung und der privaten Standardsetzung**. Hierfür wird zunächst eine Definition des Begriffs ‚Internationale Rechnungslegung‘ hergeleitet und von anderen Begriffen, wie z. B. der nationalen Rechnungslegung, abgegrenzt. Zudem wird die internationale Rechnungslegung in das System des betrieblichen Rechnungswesens eingeordnet.

Begriffsbestimmung und Abgrenzung

Das **Rechnungswesen** wird hierbei **als Institution** betrachtet. Daher wird den Ausführungen eine institutionenökonomische Sicht² zugrunde gelegt, wobei insb. auch **politische und länderspezifische Aspekte** herausgearbeitet werden, denn Institutionen entwickeln sich mit MENGER „aus den wirtschaftlichen Verhältnissen eines Volkes“³. In diesem Zusammenhang müssen auch die **Internationalisierungs- und Harmonisierungsgrenzen** Beachtung finden. Zudem muss der

Institutionenökonomische Sichtweise

¹ DAHRENDORF (2004), S. 255.

² Vgl. RICHTER/FURUBOTN (2010).

³ MENGER (1883), S. 174.

Erforschung der Rechnungslegung in der Realität – neben ungleichverteiltem Wissen und Können⁴ – auch eine (realistische) Ungewissheitssituation zugrunde gelegt werden, in der – wegen der möglichen Verwirklichung von laut Entscheidungsmodell unmöglichen Ereignissen – mit „Ex-post-Überraschungen“⁵ (d. h. unerwarteten Konsequenzen) gerechnet werden muss.

Grundkenntnisse

Hierbei werden vertiefende Kenntnisse zur nationalen Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Grundsätzen vorausgesetzt,⁶ die im Rahmen der Erstellung des Einzelabschlusses in Deutschland von jedem bilanzierungspflichtigen Kaufmann weiterhin verpflichtend zu beachten sind. Die **International Financial Reporting Standards (IFRS)** finden in Deutschland hingegen gewöhnlich „nur“ im **Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Mutterunternehmen** (dort besteht eine Anwendungspflicht!) und bei größeren nicht kapitalmarktorientierten Konzernen mit international ausgerichteter Geschäftstätigkeit (dort besteht ein Anwendungswahlrecht im Konzernabschluss!) Anwendung. Für die **Vielzahl der kleinen und mittleren Unternehmen spielen die IFRS hingegen keine Rolle** (auf den sog. IFRS for SMEs wird an den entsprechenden Stellen einzugehen sein). Es ist daher nicht nur aus didaktischen Gründen sinnvoll, das Thema ‚internationale Rechnungslegung‘ aufbauend auf den Kenntnissen zur ‚nationalen Rechnungslegung‘ zu behandeln, sondern dies entspricht vielmehr auch der Bedeutung und dem gesetzlichen Rahmen in Deutschland (und in vielen anderen europäischen Staaten). Um das Thema ‚internationale Rechnungslegung‘ dennoch geschlossen darstellen zu können, müssen auch in diesem Kurs „Jahresabschluss nach IFRS“ stellenweise einzelne Aspekte der nationalen Rechnungslegung kurz aufgegriffen werden.

Vorgehensweise

Nach Klärung des **Begriffs der internationalen Rechnungslegung** werden die Gründe für eine Anwendung von internationalen Rechnungslegungsstandards, der Zweck und die damit verbundene historische Entwicklung der sog. **Internationalisierung der Rechnungslegung** in Deutschland sowie die damit verbundene **Harmonisierung der Rechnungslegung** behandelt. Abschließend werden die **Perspektiven einer internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung** näher beleuchtet. Hierbei soll auch der **politische Hintergrund der Rechnungslegung**,⁷ der in der Literatur zur internationalen Rechnungslegung oftmals vernachlässigt wird, betrachtet werden, denn für ein hinreichendes Grundverständnis der Problematik ist ein Bewusstsein für die politischen (und teilweise auch ideologischen) Aspekte des Themas ‚Internationale Rechnungslegung‘ unerlässlich.

Rechtsstand und Begrifflichkeiten

Den Ausführungen werden die im (leider kostenpflichtigen) eIFRS-Bereich der IASB-Netzseite (<http://www.ifrs.org>) für 2013 erhältlichen deutschsprachigen

⁴ Vgl. SCHNEIDER (2011), Vorwort.

⁵ SCHNEIDER (1995), S. 87.

⁶ Siehe hierzu ausführlich SCHILDBACH/STOBBE/BRÖSEL (2013).

⁷ Vgl. HOMFELDT (2013a), S. 11 ff.

IFRS (International Financial Reporting Standards) zugrunde gelegt. Für das Selbststudium kann auf die von der EU anerkannten Standards oder eine der im Handel erhältlichen **Textausgaben** zurückgegriffen werden. Die Abkürzung „IASB“ steht für International Accounting Standards Board. Der IASB gibt die „International Accounting Standards“ (IAS), die „International Financial Reporting Standards“ (IFRS) und damit verbundene Auslegungen (SIC/IFRIC-Interpretationen) heraus. Die alten – teilweise noch gültigen Standards – werden als IAS bezeichnet. Neuere Standards tragen die Bezeichnung IFRS. Üblich ist es bei allen Verlautbarungen des IASB *pars pro toto* von den IFRS zu sprechen.

Lernziele

Im Anschluss an das Studium dieses Kapitels sollten Sie insb. wissen,

- was unter der internationalen Rechnungslegung zu verstehen ist, wie sich diese von der nationalen Rechnungslegung unterscheidet und wie sich diese in das System des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens einordnen lässt,
- welche Bedeutung den Rechnungszwecken für die Ausgestaltung der Rechnungslegung zukommt,
- welche Probleme mit einer internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung verbunden sind,
- welche Entwicklung die internationale Harmonisierung aus deutscher Sicht genommen hat sowie
- welche Perspektiven für die internationale Harmonisierung bestehen und wie diese zu beurteilen sind.



Dabei steht die kritische Beurteilung der Aspekte der internationalen Rechnungslegung im Vordergrund.

Literaturempfehlungen

Eine geschlossene Darstellung der Grundlagen der internationalen Rechnungslegung findet sich in den Lehrbüchern:



PELLENS, B., ET AL. (2014), Internationale Rechnungslegung, 9. Aufl., Stuttgart.

WAGENHOFER, A. (2009b), Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS/IFRS, 6. Aufl., München.

Didaktisch ausgereifte Einführungen in die IFRS finden sich in:

BUCHHOLZ, R. (2015), Internationale Rechnungslegung, 12. Aufl., Berlin.

WÖHE, G./DÖRING, U. (2013), Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl., München, Kapitel B.7. im Abschnitt 6.

Eine ausführliche kritische Betrachtung des Harmonisierungsprozesses der Rechnungslegung findet sich in:

HOMFELDT, N. B. (2013a), Interessengeleitete Rechnungslegung, Internationale Angleichung und politische Ökonomie am Beispiel des „fair value“, Wiesbaden.

Die Zweckadäquanz der IFRS wird thematisiert in:

HAAKER, A. (2008), Potential der Goodwill-Bilanzierung für eine Konvergenz im wertorientierten Rechnungswesen, Wiesbaden.

Wer sich mit aktuellen Fragen der internationalen Rechnungslegung kritisch auseinandersetzen möchte, dem ist die monatliche „PRO & CONTRA“-Diskussion in der Fachzeitschrift „Praxis der internationalen Rechnungslegung (PiR)“ zu empfehlen. Über die Vielzahl von aktuellen Entwicklungen und Hintergründe zur internationalen Rechnungslegung können Sie sich z. B. informieren unter:

<http://www.iasplus.com/de>

<http://www.ifrs.org>

<http://www.drsc.de>

Die handelsrechtliche Rechnungslegung wird ausführlich behandelt bei:

SCHILDBACH, T./STOBBE, T./BRÖSEL, G. (2013), Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 10. Aufl., Sternenfels.

Die Grundlagen zur Betriebswirtschaftslehre aus institutioneller Sicht finden sich bei:

SCHNEIDER, D. (2011), Betriebswirtschaftslehre als Einzelwirtschaftstheorie der Institutionen, Wiesbaden.

Die Übertragung der institutionellen Theorie auf das Rechnungswesen erfolgt bei:

SCHNEIDER, D. (1997), Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., München/Wien.

Für kritische Analysen zur IFRS-Rechnungslegung sind u. a. die betreffenden Beiträge der folgenden Autoren (in alphabetischer Reihenfolge) zu empfehlen:

BALLWIESER, KÜTING (zumindest die jüngeren Beiträge), *MOXTER, OLBRICH, SCHILDBACH* und *SUNDER*.

Mit angrenzenden Fragen der Bewertungstheorie beschäftigen sich u. a. die Beiträge folgender Autoren (in alphabetischer Reihenfolge):

BRÖSEL, HERING, MATSCHKE und – wiederum – *OLBRICH*.

1 Begriff und Abgrenzung der internationalen Rechnungslegung

Die internationale Rechnungslegungslegung bildet einen **Bestandteil des externen Rechnungswesens**. Dieses gehört wiederum zum (betriebswirtschaftlichen) Rechnungswesen.⁸

Einordnung in das Rechnungswesen

Das (betriebswirtschaftliche) **Rechnungswesen** stellt eine „systematische Ermittlung, Aufbereitung, Darstellung, Analyse und Auswertung von Zahlen (Mengen und Wertgrößen) über den einzelnen Wirtschaftsbetrieb und seine Beziehungen zu anderen Wirtschaftssubjekten“⁹ zur **Befriedigung unternehmensinterner und unternehmensexterner Informationsbedürfnisse** dar. Als Institution umfasst das Rechnungswesen „die Regeln, nach denen der wirtschaftliche Aspekt vergangener, vorhandener oder erwarteter Tatbestände und Handlungsabläufe gemäß vorzugebenden Wissenswünschen strukturgleich in Zahlen abzubilden, d. h. zu messen, ist.“¹⁰ Das (betriebswirtschaftliche) Rechnungswesen ist folglich in erster Linie ein **Instrument zur Messung von quantifizierbaren Größen** und liefert daher ein quantitatives Abbild des Wirtschaftens des einzelnen Betriebs.

Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen als Messinstrument

Ziel der Messung ist insb. die zweckmäßige **Abbildung von Vermögens- und Gewinngrößen** (Rechnungsziele).¹¹ Diese Größen konkretisieren die Rechnungszwecke als „Messabsichten“.¹² Hierbei gibt es weder ein ‚richtiges‘ Vermögen noch einen ‚richtigen‘ Gewinn an dem sich die Messung ausrichten kann.¹³ Richtig zu messen heißt vielmehr **zweckmäßig** zu messen (Für welchen Zweck messe ich? Wie messe ich im Hinblick auf diesen Zweck?). Das Rechnungswesen ist also zweckorientiert. Unterschiedliche Rechnungszwecke erfordern daher auch unterschiedliche Ausgestaltungen der Rechenwerke, damit diese den jeweiligen Zweck erfüllen können.¹⁴

Zweckorientierung des Rechnungswesens

Das betriebswirtschaftliche **Rechnungswesen** stellt primär ein **Instrument zur zweckorientierten Messung** von Vermögens- und Gewinngrößen dar. Unterschiedliche Rechnungszwecke implizieren dabei eine unterschiedliche Ausgestaltung der Rechenwerke.



⁸ Vgl. *BUSSE VON COLBE* (2011).

⁹ *WEBER/ROGLER* (2004), S. 2.

¹⁰ *SCHNEIDER* (1997), S. 3 f.

¹¹ Vgl. *HAAKER* (2008), S. 47 ff.

¹² Vgl. *SCHNEIDER* (1983), S. 149 ff.

¹³ Vgl. *HAX* (2004).

¹⁴ Vgl. *SCHNEIDER* (1997), S. 45.



Um festzustellen, ob Sie eine erhöhte Temperatur haben, brauchen Sie ein Thermometer.¹⁵ Wollen Sie jedoch Ihr Körpergewicht messen, benötigen Sie eine Waage. Um Ihren Blutdruck zu messen, erweist sich das Blutdruckmessgerät als zweckmäßiges Messinstrument. Es erscheint hinsichtlich der **Messzwecke** „Fieber messen“, „Gewicht erfahren“ und „Blutdruck messen“ offensichtlich unsinnig, die Waage unter den Arm zu klemmen, sich auf das Blutdruckmessgerät zu stellen und das Thermometer um den Oberarm zu wickeln. **Genau dieses geschieht aber, wenn die IFRS-Rechnungslegung die Funktionen des handelsrechtlichen Einzelabschlusses erfüllen soll.** Hier würde ein allein dem Informationszweck verhaftetes Instrument zur Messung eines ausschüttungsfähigen Gewinns herangezogen werden. Nichtsdestotrotz kann aber ein Zollstock – mit erheblichen Abstrichen hinsichtlich der Genauigkeit – dort verwendet werden, wo der Einsatz eines Messschiebers angebracht ist. Dies ähnelt dem Versuch, eine Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen zu erreichen.

Adressatenorientierung,
Ziele und Rechnungszwecke

Das Messinstrument „Rechnungswesen“ ist dabei adressatenorientiert (Für wen messe ich?). *MOXTER* spricht vom „**Prinzip der Adressatenbezogenheit**“¹⁶. Verschiedene Adressaten haben unterschiedliche Ziele und entsprechende Interessen. Hinsichtlich der Adressaten wird regelmäßig unterstellt, dass sie finanzielle Ziele verfolgen. An diesen soll sich die Rechnung orientieren. Soll etwa eine Rechnung der Leistungskontrolle eines Unternehmens aus Eignersicht dienen und der Unternehmenswert deren Zielgröße bilden, wäre die Veränderung des subjektiven Unternehmenswertes innerhalb einer Periode eine sinnvolle Kontrollgröße (wenn von Manipulations- und Objektivierungsproblemen abstrahiert wird).

Messorientiertes
Rahmenkonzept des
Rechnungswesens

Aus den Zielen der Adressaten leiten sich deren **Informationsinteressen** ab. Diese konkretisieren sich wiederum in den Informationswünschen, welche Basis des zu verfolgenden **Rechnungszwecks** (z. B. Kontrolle von x oder Entscheidung über den Erwerb von y) sind. Operationalisiert wird dieser wiederum über ein **Rechnungsziel** (z. B. erzielter Gewinn von x oder Entscheidungswert von y), woraus sich die **Rechnungsinhalte** ableiten (z. B. Erträge und Aufwendungen von x oder Zahlungsströme für y und zu beachtende Kalkulationszinsfüße). Hieraus ergibt sich das in *Abbildung 1* dargestellte messorientierte Rahmenkonzept des Rechnungswesens.

Adressatenorientierte
Gliederung des
Rechnungswesens

Die **Adressaten des Rechnungswesens** können in **unternehmensinterne** (z. B. die Unternehmensführung) und **unternehmensexterne Adressaten** (z. B. Fremdkapitalgeber) unterteilt werden. Demgemäß kann das Rechnungswesen in ein (vorwiegend) internes und ein (vorwiegend) externes differenziert werden. Zum internen Rechnungswesen gehören insb. die Kosten- und die Investitionsrechnung. Das externe Rechnungswesen umfasst die Jahresabschlussrechnungen (vor allem die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung als ‚Kernbestandteile‘).

¹⁵ In Anlehnung an *SCHNEIDER* (1983), S. 150.

¹⁶ *MOXTER* (2003), S. 223.

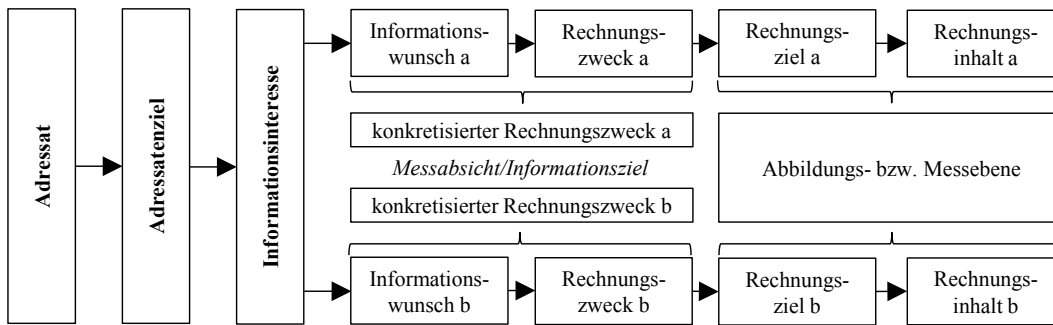


Abbildung 1: Messtheoretisches Rahmenkonzept des Rechnungswesens¹⁷

Das Rechnungswesen kann adressatenorientiert in ein externes und ein internes Rechnungswesen untergliedert werden. Während sich das **externe Rechnungswesen** in erster Linie an **unternehmensexterne Adressaten** richtet, zielt das **interne Rechnungswesen** primär auf **unternehmensinterne Adressaten**.



Die einzelnen **Adressatengruppen** verfolgen **unterschiedliche Ziele**. Diese kommen in den verschiedenen Informationsbedürfnissen zum Ausdruck. Das **frühere Rahmenkonzept** (*Framework = F*) der IFRS konkretisierte diese im Hinblick auf einzelne externe Adressatengruppen wie folgt:¹⁸

Adressatenspezifische Informationsbedürfnisse

- Aktuelle und potentielle **Anteilseigner** sind primär an Informationen interessiert, „mit denen sie die Fähigkeit des Unternehmens zur Dividendenausschüttung beurteilen können“ [F.9(a)], um Entscheidungen darüber zu treffen, weitere Anteile zu erwerben bzw. Anteile zu halten oder zu veräußern.
- Die **Kreditgeber** interessieren sich für „Informationen, mit denen sie beurteilen können, ob ihre Darlehen und die damit verbundenen Zinsen bei Fälligkeit gezahlt werden“ [F.9(c)].
- Die **Arbeitnehmer und Arbeitnehmervertreter** sind an „Informationen über die Stabilität und Rentabilität ihrer Arbeitgeber“ sowie an Informationen über „die Fähigkeit des Unternehmens zur Zahlung von Löhnen und Gehältern, Altersversorgungsleistungen und zur Bereitstellung von Arbeitsplätzen“ [F.9(b)] interessiert.
- **Lieferanten und andere Gläubiger** haben zu beurteilen, „ob die ihnen geschuldeten Beträge bei Fälligkeit gezahlt werden“ [F.9(d)] können.
- Auch die **Kunden** des Unternehmens sind an Informationen hinsichtlich dessen Fortführung „interessiert, vor allem dann, wenn sie eine langfristige Geschäftsbeziehung zu dem Unternehmen haben oder von diesem abhängen“ [F.9(e)]. Hierbei spielen mitunter die langfristige Lieferfähigkeit von Ersatzteilen und die Erfüllung von Garantieansprüchen eine Rolle.

¹⁷ In Anlehnung an HAAKER (2008), S. 32.

¹⁸ Siehe ähnlich BRÖSEL (2014), S. 43.

- Auch die **Öffentlichkeit** kann in vielfacher Weise am berichtenden Unternehmen interessiert sein. „So können Unternehmen beispielsweise in unterschiedlichster Form einen erheblichen Beitrag zur lokalen Wirtschaft leisten, dazu zählen auch die Anzahl der Beschäftigten des Unternehmens und ihre Unterstützung der lokalen Lieferanten“ [F.9(g)].

Rechnungslegung =
externes
Rechnungswesen

Zum **externen Rechnungswesen** gehört primär die **Rechnungslegung**. Beide Begriffe können weitgehend **synonym verwendet** werden. Die Rechnungslegung ist somit der Teil des Rechnungswesens, der sich (primär) an die unternehmensexternen Adressaten richtet. Dieser Teil des Rechnungswesens ist im Gegensatz zum internen Rechnungswesen (gesetzlich oder mittels Standards) **normiert**. Die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) bilden die Kernbestandteile der Rechnungslegung. Vereinfachend wird daher *pars pro toto* auch von **Bilanzierung** gesprochen.



Vereinfachend gilt: **Externes Rechnungswesen = Rechnungslegung!**

Externe
Rechnungslegung =
Rechnungslegung

Gelegentlich wird in der Literatur begrifflich auch zwischen der internen und externen Rechnungslegung unterschieden. Dies mag einerseits mit den Problemen der deutschen **Übersetzung von ‚Accounting‘** (in Rechnungswesen und Rechnungslegung) zusammenhängen, andererseits jedoch auch gesetzlich normierte Rechnungs(legungs)instrumente betreffen, die sich an einen definierten Empfängerkreis richten (vgl. i. e. S. z. B. § 55a Versicherungsaufsichtsgesetz – VAG – und die Rechnungslegung nach deutschem Steuerrecht). Im Folgenden ist jedoch – wie in der Betriebswirtschaftslehre allgemein üblich – mit Rechnungslegung stets die externe Rechnungslegung gemeint: Rechnungslegung = externe Rechnungslegung.

Nationale vs.
internationale
Rechnungslegung

In Bezug auf die der Rechnungslegung zugrunde liegenden Normen und den Anwendungsbereich kann in eine nationale und in eine internationale Rechnungslegung unterschieden werden. Aus deutscher Sicht stellt die **handelsrechtliche Rechnungslegung** die **nationale Rechnungslegung** dar. Sie wird vom deutschen Gesetzgeber beschlossen und ist innerhalb des nationalen Anwendungsbereiches des Handelsgesetzbuches (HGB) anzuwenden. Eine Negativabgrenzung, nach der alle übrigen Rechnungslegungssysteme zur internationalen Rechnungslegung zählen, wäre jedoch verfehlt. Es gibt nämlich eine Reihe von anderen nationalen (nicht deutschen) Rechnungslegungssystemen. Hierzu zählen – entgegen den üblichen Auffassungen – auch die United States Generally Accepted Accounting Principles (**US-GAAP**) als **nationales Rechnungslegungssystem** der Vereinigten Staaten.