

I. Rechtliche Grundlagen für die Anwendung der IFRS

A. Zielsetzungen

Dieses Kapitel beschreibt in Grundzügen die rechtlichen Grundlagen für die Anwendung der IFRS in der EU und in Österreich. Dazu wird die Rolle des IASB als Standard-setter bzw Ersteller der IFRS kurz beschrieben, die Umsetzung der IFRS in europäisches und nationales Recht dargestellt und geklärt, welche Unternehmen im Wesentlichen von der Anwendung der IFRS betroffen sind.

B. Die Umsetzung der IAS-VO¹ in Österreich

Kapitalmarktorientierte Unternehmen, ds solche, deren übertragbare Wertpapiere (Aktien oder Schuldverschreibungen) zum Handel an einem geregelten Markt² eines EU-Mitglieds- bzw EWR-Vertragsstaates zugelassen sind,³ müssen nach der IAS-VO seit 2005 Konzernabschlüsse nach den IFRS aufstellen. Der Zweck der Regelung besteht darin, die Vergleichbarkeit der Abschlüsse zu verbessern, da ein österreichischer Abschluss aus Sicht ausländischer Investoren keine ausreichend geeignete Entscheidungsgrundlage darstellt. Die IAS-VO räumt für die Mitgliedstaaten Möglichkeiten zur Ausdehnung der IFRS-Rechnungslegung auf andere Unternehmen ein: Dies betrifft entweder die Ausweitung auf Jahresabschlüsse der kapitalmarktorientierten Unternehmen oder die Ausweitung auch auf andere Unternehmen für Jahres- und/oder Konzernabschlüsse.

In Österreich erfolgte die Umsetzung der IAS-VO im UGB. Dieses sieht eine verpflichtende Anwendung der IFRS nur für Konzernabschlüsse von kapitalmarktorientierten Unternehmen vor, die freiwillige Anwendung für Konzernabschlüsse – nicht jedoch für Jahresabschlüsse – ist möglich und gilt als „befreiend“.⁴

Die nachfolgende Übersicht fasst die Regelungen für die Anwendung der IFRS kapitalmarktorientierter und nicht-kapitalmarktorientierter Unternehmen in Österreich zusammen:

	kapitalmarktorientierte Unternehmen	nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen
Jahres-/Einzelabschluss	VERBOT	VERBOT
Konzernabschluss	PFLICHT (MUSS)	ERLAUBT (KANN)

1 Vgl Verordnung (EG) 1606/2002 des europäischen Parlamentes und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl L 2002/243.

2 Der Begriff „geregelter Markt“ ist in § 1 Z 2 BörseG 2018 definiert und verweist auf Art 4 Abs 1 Nr 21 der Richtlinie 2014/65/EU des europäischen Parlamentes und des Rates vom 15. Mai 2014 über Märkte für Finanzinstrumente sowie zur Änderung der Richtlinien 2002/92/EG und 2011/61/EU, ABl L 2014/173. An der Wiener Börse umfasst der geregelte Markt den amtlichen Handel und den geregelten Freiverkehr.

3 Vgl *Dokalik* in *Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht I² (2019) § 189a Z 1 Rz 8.

4 Vgl § 245a Abs 2 UGB.

Für Einzelunternehmen ist die Bilanzierung nach den IFRS kaum von Bedeutung. Bilanzieren OG, KG oder Kapitalgesellschaften nach den IFRS, haben sie alle Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen anzusetzen, welche die Ansatzkriterien der einzelnen IFRS sowie des Rahmenkonzeptes erfüllen.⁵

C. Der IASB als Standardsetter der IFRS

Der IASB, mit Sitz in London, erstellt die Standards und ist der Nachfolger des International Accounting Standards Committee (IASC). Der IASB ist ein unabhängiger, privat finanzierter Verein und besteht aus 14 Mitgliedern. Die vom IASB erstellten Standards und die dazu ergangenen Interpretationen erlangen innerhalb der EU nicht automatisch Gültigkeit. Dazu bedarf es deren Anerkennung und Übernahme in den EU-Rechtsrahmen als Verordnung („Endorsement“). Mit Ausnahme einer Regelung zu Finanzinstrumenten und einer für preisregulierte Unternehmen, die lediglich zusätzliche Wahlrechte enthalten, sind sämtliche Standards in das europäische Recht übernommen worden. Der aktuelle Stand der Umsetzung ist der Homepage der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)⁶ zu entnehmen.⁷

Das Ziel, eine einheitliche und richtige Anwendung der IFRS zu erreichen, wird als „Enforcement“ bezeichnet. Eine EU-weite Enforcement-Einrichtung besteht nicht. Österreich hat dazu im Jahre 2013 eine eigene Enforcement-Stelle, die Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung (OePR), eingerichtet. Die OePR ist ein privatrechtlicher Verein, der die Prüfungen der Abschlüsse durchführt und weisungsfrei ist⁸; er hat allerdings keine hoheitlichen Befugnisse, weshalb als zuständige Behörde die Finanzmarktaufsicht (FMA) eingerichtet wurde. Sie hat die Prüfungen im Wesentlichen dann selbst durchzuführen, wenn ihr die OePR berichtet, dass ein Unternehmen seine Mitwirkung bei einer Prüfung verweigert, mit dem Ergebnis der Prüfung nicht einverstanden ist oder wesentliche Zweifel an der ordnungsgemäßen Durchführung der Prüfung durch die OePR bestehen. Darüber hinaus kann es in Einzelfällen unter Berücksichtigung des öffentlichen Interesses geboten sein, die Prüfungen unmittelbar durch die FMA durchzuführen.⁹

5 Vgl. Fritz-Schmied/Schuschnig in Hirschler (Hrsg.), Bilanzrecht I² (2019) § 196 Rz 47.

6 Nähere Informationen finden Sie unter www.efrag.org.

7 Vgl. Fröhlich/Haberer in U. Torggler, UGB³ (2019) § 245a Rz 18 f.

8 Vgl. § 8 Abs 1 RL-KG.

9 Vgl. § 3 Abs 1 RL-KG.

II. Das Regelwerk der IFRS

A. Zielsetzungen

Die Zielsetzungen dieses Kapitels bestehen darin, die Grundlagen der Rechnungslegung nach den IFRS vs UGB zu vergleichen und wesentliche Unterschiede aufzuzeigen. Für die IFRS stellt das Rahmenkonzept („Framework“) 2018 die konzeptionelle Basis der Rechnungslegung dar, für das UGB bilden die GoB das zugrunde liegende Regelwerk.

B. Normenhierarchie der IFRS

1. Legaldefinition der Standards

Die IFRS sind die vom IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen. Sie umfassen drei Bereiche:¹⁰

- International Financial Reporting Standards,
- International Accounting Standards und
- die Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) bzw des ehemaligen Standing Interpretations Committee (SIC).

In welcher hierarchischen Ordnung die Regeln zueinanderstehen, lässt der Standard offen. Wird der Grundsatz „lex specialis derogat legi generali“ herangezogen, könnten die IFRIC bzw SIC als „lex specialis“ gesehen werden, die die IFRS und IAS verdrängen. Werden die IFRIC bzw SIC hingegen im Rahmen einer reinen Wortauslegung als „bloße“ Interpretationen gesehen, wären die Standards den Interpretationen übergeordnet. Letztere Ansicht wird in der Literatur eher befürwortet.

Die IFRS bezeichnen die Standards, die der IASB als Nachfolger des IASC im Jahr 2002 verabschiedete. Die weiterhin gültigen IAS sind jene Standards, die der IASC noch herausgab.

2. „Ergänzungen“ zu den Standards¹¹

Daneben umfasst das Regelwerk auch „Ergänzungen“ zu den Standards in Form von Application Guidances (Anleitungen zur Anwendung), Implementation Guidances (Anwendungsleitlinien), Illustrative Examples (erläuternde Beispiele) und Basis for Conclusions (Grundlage der Schlussfolgerungen).

- Die Application Guidances gelten als integraler Bestandteil der Standards.
- Die Implementation Guidances, die Illustrative Examples und die Basis for Conclusions ergänzen die Standards, sind aber keine Bestandteile der Standards. Für die Anwendung in der Praxis ist festzuhalten, dass die in den Standards oder in den Application Guidances angeführten Fallbeispiele rechtsverbindlich und den weiteren „Ergänzungen“ zu den Standards vorzuziehen sind.

¹⁰ Vgl IFRS 18.A und IAS 8.5.

¹¹ Vgl Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar (Stand 1.1.2025, haufe.de) § 1 Rz 53.

Im Sinn dieser verbindlichen Anwendung ist im IAS 8.9 ein Verweis zu den Implementation Guidances enthalten. Darin wird geregelt, dass die IFRS mit den Anwendungsleitlinien einhergehen, um Unternehmen bei der Umsetzung der Vorschriften zu unterstützen. Sie legen fest, ob sie integraler Bestandteil der IFRS sind. Nur in einem solchen Fall wären die Anwendungsleitlinien als verpflichtend anzusehen.

C. Rahmenkonzept der IFRS

Das Rahmenkonzept enthält die konzeptionellen Grundlagen, die der Darstellung und Aufstellung von Abschlüssen zugrunde liegen. Es ist kein verpflichtend anzuwendender Standard. Ein Endorsement durch die EU ist nicht vorgesehen.

Im März 2018 hat der IASB das Rahmenkonzept 2018 mit dem Titel „Conceptual Framework for Financial Reporting“¹² veröffentlicht, das in den Kapiteln 1 bis 3 die konzeptionelle Basis der Rechnungslegung enthält. Darin sind die Zielsetzungen der Rechnungslegung, die Grundannahmen und qualitativen Anforderungen sowie die Abgrenzung der Berichtseinheit enthalten. Die Kapitel 4 bis 7 regeln die Definitions-, Ansatz- und Bewertungskriterien der Abschlussposten sowie die Anforderungen an Ausweis und Offenlegung. Kapitel 8 enthält Ausführungen zu Kapitalerhaltungskonzepten.

Das Rahmenkonzept 2018 legt zwar die Grundprinzipien fest, die einzelnen Standards und Interpretationen konkretisieren diese jedoch und gehen daher als „lex specialis“ dem Rahmenkonzept vor („*Nothing in the Conceptual Framework overrides any Standard or any requirement in a Standard*“).¹³

D. Funktionen von Abschlüssen

Nach dem Rahmenkonzept umfassen Entscheidungen der Adressaten ganz allgemein Informationen, die Entscheidungen zur Ressourcenallokation betreffen. Hierzu gehören neben jenen der Investoren und Kapitalgeber auch solche zur Einflussnahme auf das Management.¹⁴ Als Beispiele sind Entscheidungen über die Bestellung oder Abberufung von Organmitgliedern der Berichtseinheit,¹⁵ die Angemessenheit der Bezüge des Managements oder die Genehmigung einer Unternehmensstrategie zu nennen.¹⁶

Das Rahmenkonzept definiert die Informations- und erstmalig die Rechenschaftsfunktion als Zielsetzungen eines IFRS-Abschlusses. Der dafür im Englischen gewählte Begriff „Stewardship“ drückt die Effektivität und Effizienz des Managements beim Einsatz der dem Unternehmen zur Verfügung stehenden wirtschaftlichen Ressourcen aus.¹⁷ Damit ist einerseits der Umstand angesprochen, dass das Management mit den ihm anvertrauten Ressourcen ähnlich wie in einer „Treuhandschaft“ arbeitet, andererseits benötigen

12 Vgl. *International Accounting Standards Board*, Conceptual Framework for Financial Reporting (September 2010, revised in March 2018).

13 Rahmenkonzept 2018 SP 1.2.

14 Vgl. Rahmenkonzept 2018 1.2 lit c iVm BC 1.37 lit c.

15 Vgl. Rahmenkonzept 2018 BC 1.38.

16 Vgl. Rahmenkonzept 2018 BC 1.36.

17 Vgl. Rahmenkonzept 2018 1.13 iVm BC 1.41.

die bestehenden oder potenziellen Investoren und Kapitalgeber für ihre Ressourcenallokationsentscheidungen finanzielle Informationen bspw zur Prognose künftiger vom Unternehmen erwirtschafteter Zahlungsmittelüberschüsse.¹⁸

1. Unterschiede IFRS vs UGB

Der Jahresabschluss nach dem UGB erfüllt folgende Funktionen:

- Informationsfunktion,
- Rechenschaftsfunktion: Rechenschaftslegung des Managements gegenüber den Anteilseignern,
- Erhaltungsfunktion: Primäres Ziel ist die Aufrechterhaltung des Unternehmensbestandes.

Durch die Erhaltungsfunktion sollen ein zu hoher Mittelabfluss an die Anteilseigner durch Entnahmen oder Gewinnausschüttungen (Ausschüttungsbemessungsfunktion) verhindert und ein zu hoher Ausweis der Steuerbemessungsgrundlage (Steuerbemessungsfunktion) vermieden werden.

Hinweise

Da die IFRS die Möglichkeit des Ausweises nicht realisierter Gewinne vorsehen, kann nur der unternehmensrechtliche Jahresabschluss als Bemessungsgrundlage für die Gewinnausschüttung herangezogen werden. Abschlüsse nach den IFRS eignen sich auch nicht als Steuerbemessungsgrundlage. Der Grund liegt darin, dass Vorschriften zur Steuerrechtssetzung innerhalb der EU nationales Recht sind und für die Schaffung einer einheitlichen ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage die Mitgliedstaaten Kompetenzen abgeben müssten.

Der Konzernabschluss nach dem UGB erfüllt ausschließlich die Informationsfunktion.

E. Zugrunde liegende Annahmen

1. Unternehmensfortführung („going concern-Prämisse“)

Das Rahmenkonzept führt den Grundsatz der Unternehmensfortführung als normalerweise geltende Grundlage der Rechnungslegung an.¹⁹ Bei der Aufstellung eines Abschlusses hat das Management die Fähigkeit des Unternehmens, den Geschäftsbetrieb fortzuführen, einzuschätzen. Ein Abschluss ist solange auf Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufzustellen, bis:

- das Management beabsichtigt, das Unternehmen aufzulösen oder
- das Geschäft einzustellen oder
- bis das Management keine realistische Alternative mehr hat, als so zu handeln.

Wird der Abschluss nicht auf Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufgestellt, ist diese Tatsache mit den Grundlagen, auf denen der Abschluss basiert, und

¹⁸ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar (Stand 1.1.2025, haufe.de) § 1 Rz 6.

¹⁹ Vgl. Rahmenkonzept 2018 3.9.

dem Grund, warum von einer Fortführung des Unternehmens nicht ausgegangen wird, anzugeben.²⁰ Allerdings lässt der Standard die Frage, welche andere Rechnungslegungs- bzw. Bilanzierungsgrundlage in einem solchen Fall anzuwenden ist, unbeantwortet. Anstelle der fortgeführten Buchwerte werden in vielen Fällen die niedrigeren Einzelveräußerungswerte anzusetzen sein. Der Ansatz von Zerschlagungswerten ist unzulässig.²¹ Bei freiwilliger Liquidation greift in erheblichem Ausmaß das Regulativ von IFRS 5 Veräußerungen und Aufgaben, weshalb ggf. auf gar keine andere Rechtsgrundlage zurückgegriffen werden muss. Schlittern Unternehmen in die Insolvenz, sind die Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu beachten.²²

Bei der Einschätzung, ob die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen ist, hat das Management sämtliche verfügbaren Informationen über die Zukunft heranzuziehen, die mindestens zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag umfasst, aber nicht auf diesen Zeitraum beschränkt ist.²³

2. Periodenabgrenzung, Dauer der Berichtsperiode

Abschlüsse sind nach dem Konzept der Periodenabgrenzung aufzustellen.²⁴ Demnach sind Posten als Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen nur dann zu erfassen, wenn sie die im Rahmenkonzept enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien erfüllen.²⁵ Diese Regelung nimmt somit explizit Bezug auf die in Kapitel II.G. erläuterten Kriterien für die Erfassung von Abschlussposten und die in Kapitel II.H. enthaltenen Begriffsdefinitionen des Rahmenkonzeptes. Sie erreichen auf diese Weise die verbindliche Wirkung eines IFRS. Die Berichtsperiode beträgt grundsätzlich ein Jahr, im Einzelfall auch 52 Wochen.²⁶ Für den Fall einer Änderung des Abschlussstichtages hat ein Unternehmen zusätzlich zur Berichtsperiode Folgendes anzugeben:²⁷

- den Grund für die Verwendung einer längeren bzw. kürzeren Berichtsperiode und
- die Tatsache, dass Vergleichsbeträge des Abschlusses nicht vollständig vergleichbar sind.

Durch die Änderung des Abschlussstichtages entsteht eine Übergangsperiode, deren Dauer weniger als zwölf Monate (Rumpfgeschäftsjahr) oder mehr als zwölf Monate (extralanges Geschäftsjahr) betragen kann. Eine Präferenz für eine der beiden Alternativen ist nicht zu erkennen, somit besteht ein Wahlrecht zwischen Rumpf- und extralangem Geschäftsjahr.²⁸

20 Vgl. IAS 8.6K.

21 Vgl. Beck-IFRS-HB/Lübbig/Kühnel § 2 Rn 50.

22 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar (Stand 1.1.2025, haufe.de) § 1 Rz 84.

23 Vgl. IAS 8.6L.

24 Vgl. IAS 8.6M.

25 Vgl. IAS 8.6N.

26 Vgl. IFRS 18.29.

27 Vgl. IFRS 18.28.

28 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar (Stand 5.8.2025, haufe.de) § 2 Rz 13.

F. Qualitative Anforderungen an den Abschluss

1. Relevanz und tatsächengetreue Darstellung

Das Rahmenkonzept enthält insgesamt zwei qualitative Grundanforderungen entscheidungsnützlicher, finanzieller Informationen:²⁹

- die Relevanz und
- die tatsächengetreue oder glaubwürdige Darstellung.

a) Relevanz

Finanzielle Informationen sind relevant, wenn sie entweder einen künftigen Wert haben, zur Bestätigung eines vergangenen Wertes, also früherer Einschätzungen, dienen oder beides erfüllen.³⁰

Ein Aspekt der Relevanz ist die Wesentlichkeit.³¹ Informationen sind als wesentlich einzustufen, wenn vernünftigerweise erwartet werden kann, dass ihr Weglassen, ihre fehlerhafte Darstellung oder ihre Verschleierung die Entscheidungen der primären Nutzer (Adressaten), die auf der Grundlage des Abschlusses getroffen werden, beeinflussen können. Eine Quantifizierungsvorgabe ist dem Rahmenkonzept nicht zu entnehmen. Die Beurteilung, was wesentlich oder unwesentlich ist, ist nur anhand des konkreten Einzelfalles möglich. Eine vergleichbare Definition zur Wesentlichkeit bietet IFRS 18.B3. Gemein ist allen, dass die Wesentlichkeit quantitative und qualitative Kriterien umfasst.

Von der Wesentlichkeit mitumfasst ist der Aspekt der Verschleierung. Eine solche liegt vor:³²

- bei vager oder unklarer Sprache,
- bei Verstreuung bzw Verteilung der Information auf verschiedene Orte des Abschlusses bzw Anhangs,
- bei Aggregierung nicht hinreichend ähnlicher Sachverhalte,
- bei Disaggregierung hinreichend ähnlicher Sachverhalte,
- bei dem Verstecken wesentlicher Informationen hinter einer Fülle von unwesentlichen Informationen.

Wesentliche Posten müssen gesondert (unwesentliche nicht gesondert) dargestellt werden.³³ Die IFRS Rechnungslegungsmethoden müssen nicht angewendet werden, wenn die Auswirkung ihrer Anwendung unwesentlich ist. Dies darf aber nicht so weit gehen, dass durch das Weglassen eine bestimmte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage oder der Cashflows erreicht wird.³⁴

²⁹ Vgl Rahmenkonzept 2018 2.5.

³⁰ Vgl Rahmenkonzept 2018 2.7.

³¹ Vgl Rahmenkonzept 2018 2.11.

³² Vgl IFRS 18.B3 iVm *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg*, Haufe IFRS-Kommentar (Stand 1.1.2025, haufe.de) § 1 Rz 65.

³³ Vgl IFRS 18.42.

³⁴ Vgl IAS 8.8.

b) Tatsachengetreue oder glaubwürdige Darstellung

Für den im ersten Rahmenkonzept aus 1989 enthaltenen Begriff der Verlässlichkeit empfiehlt der Board den Begriff der „*tatsachengetreuen oder glaubwürdigen Darstellung*“. Damit stuft er die historisch als Unterkriterium der Verlässlichkeit geführte glaubwürdige Darstellung zu einer der beiden Grundanforderungen an den Abschluss hoch. Wesentliche inhaltliche Änderungen sind damit nicht verknüpft. Ziel war es, den in der betrieblichen Praxis verschiedentlich angewandten Begriff der Verlässlichkeit zu präzisieren.

Eine glaubwürdige Darstellung finanzieller Informationen ist als gegeben anzusehen, wenn eine

- vollständige,
- neutrale und
- fehlerfreie Darstellung

vorliegt.³⁵

Der Grundsatz der **Vollständigkeit** setzt voraus, dass alle Informationen vorhanden sind, die ein Abschlussadressat benötigt, um die Darstellung zu verstehen.³⁶ Er erlaubt keine Ausnahmen („*Kleine Beträge buchen wir nicht*“); dementsprechend sind im Jahresabschluss alle Geschäftsvorfälle zu erfassen. In der Praxis können nach Fertigstellung des Jahresabschlusses Rechnungen einlangen, die noch das alte Jahr betreffen. Ob in einem solchen Fall der Jahresabschluss noch einmal aufgerollt wird, ist einzelfallbezogen unter Bezugnahme auf die Wesentlichkeit zu beantworten.³⁷

Eine **neutrale** Darstellung finanzieller Informationen ist gegeben, wenn sie von verzerrenden Einflüssen frei ist.³⁸ Das Neutralitätsgebot wird dabei maßgeblich durch das Vorsichtsprinzip unterstützt, welches weder eine Unterbewertung von Vermögenswerten und Erträgen noch eine Überbewertung von Schulden und Aufwendungen erlaubt. Eine solche Darstellung könnte in künftigen Perioden zu Überbewertungen von Erträgen oder Unterbewertungen von Aufwendungen führen. Vereinfacht formuliert: Der Unternehmer darf sich nicht ärmer rechnen („*asymmetrische*“ Vorsicht³⁹), um nicht die Anforderungen der Relevanz und der glaubwürdigen Darstellung zu verletzen. Deshalb fordert das Rahmenkonzept eine „symmetrische“ Vorsicht ein.⁴⁰ Abgesehen vom Rahmenkonzept findet das Vorsichtsprinzip in den Standards keine ausdrückliche Erwähnung. Es ist jedoch unter dem für IFRS-Abschlüsse maßgeblichen Grundsatz der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes⁴¹ zu berücksichtigen.

Nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise („*substance over form*“) müssen Abschlüsse nicht nur deren rechtliche Form, sondern auch den wirtschaftlichen Gehalt von Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen und Bedingungen widerspiegeln.⁴² Besteht aber

35 Vgl. Rahmenkonzept 2018 2.13.

36 Vgl. Rahmenkonzept 2018 2.14.

37 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar (Stand 1.1.2025, haufe.de) § 1 Rz 63.

38 Vgl. Rahmenkonzept 2018 2.15.

39 Vgl. Rahmenkonzept 2018 2.17 iVm BC 2.41.

40 Vgl. Rahmenkonzept 2018 BC 2.42.

41 Vgl. IAS 8.6A.

42 Vgl. IAS 8.10 lit b sublit ii.

die Möglichkeit der Abweichung des formalrechtlichen vom wirtschaftlichen Gehalt, ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise zwingend anzuwenden.⁴³ Die IFRS entsprechen damit der Rechtslage nach dem UGB, wonach die Posten des Jahresabschlusses unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehaltes der Geschäftsvorfälle oder der entsprechenden Vereinbarungen zu bilanzieren sind.⁴⁴

2. Ergänzende Anforderungen

Ergänzend zu der Relevanz und zu der glaubwürdigen Darstellung sind folgende qualitative Anforderungen zu berücksichtigen:⁴⁵

- Vergleichbarkeit,
- Nachprüfbarkeit,
- Verständlichkeit und
- Zeitnähe.

a) Vergleichbarkeit⁴⁶

Informationen über die Berichtseinheit sind nützlicher, wenn sie mit Informationen anderer Unternehmen sowie mit Informationen desselben Unternehmens anderer Berichtsperioden miteinander verglichen werden können. Die Anforderung der Vergleichbarkeit entspricht damit im Wesentlichen dem Grundsatz der Bewertungs- und Gliederungsstetigkeit im UGB. Inhaltlich findet die Bewertungsstetigkeit in IAS 8.13 ihren Niederschlag. Weichen Unternehmen von ihren Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ab, sind entsprechende, in IAS 8 geregelte, Angaben zu veröffentlichen.

Die Gliederungsstetigkeit⁴⁷ nach dem UGB entspricht der Darstellungsstetigkeit nach den IFRS.⁴⁸ Das Unternehmen hat die Darstellung und den Ausweis von Posten im Abschluss beizubehalten, solange nicht

- eine wesentliche Änderung des Tätigkeitsfeldes des Unternehmens oder eine Überprüfung der bisherigen Darstellung bzw Gliederung zeigt, dass eine Änderung zu einer angemesseneren Darstellung führt oder
- ein IFRS eine geänderte Darstellung erfordert.

b) Nachprüfbarkeit⁴⁹

Die Nachprüfbarkeit hilft den Nutzern Gewissheit zu erlangen, dass die im Abschluss dargestellten Informationen tatsachengetreu die wirtschaftlichen Phänomene, die sie zu repräsentieren behaupten, auch tatsächlich repräsentieren. Trotz unterschiedlicher Sachkunde könnten unabhängige Beobachter Konsens darüber erlangen, dass eine bestimmte Darstellung im Abschluss eine tatsachengetreue Darstellung ist. Die Nachprüfbarkeit

⁴³ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar (Stand 1.1.2025, haufe.de) § 1 Rz 83.

⁴⁴ Vgl. § 196a UGB.

⁴⁵ Vgl. Rahmenkonzept 2018 2.23.

⁴⁶ Vgl. Rahmenkonzept 2018 2.24–29.

⁴⁷ Vgl. § 223 Abs 1 UGB.

⁴⁸ Vgl. IFRS 18.30.

⁴⁹ Vgl. Rahmenkonzept 2018 2.30–32.

kann direkt durch Beobachtung (zB Nachzählen des Kassenbestandes) oder indirekt durch Überprüfung der Inputs eines Bewertungsmodelles erreicht werden. In diesem Fall wird der Vorratsbestand anhand der Inputs (Menge und Kosten) und Rückrechnung der Outputs unter gleichen Annahmen und Methoden (zB der FIFO-Methode) geprüft.

c) Verständlichkeit⁵⁰

Nach dem Rahmenkonzept sind Informationen verständlich, wenn sie klar und knapp klassifiziert, charakterisiert und präsentiert werden, sodass ein Dritter eine tatsächengetreue Darstellung von der Lage des Unternehmens erhält. Der Board erklärt beispielhaft die Hierarchie der qualitativen Anforderungen anhand des Vorranges der tatsächengetreuen Darstellung gegenüber der Verständlichkeit: Das Weglassen von Informationen zu inhärent komplexen Sachverhalten macht Abschlüsse zwar insgesamt verständlicher, aber auch unvollständiger und daher möglicherweise irreführend. Der gut informierte und gewissenhafte Bilanzadressat hat in diesem Fall keine andere Möglichkeit als den Rat bei Experten bzw Spezialisten einzuholen. Die Verständlichkeit entspricht nach dem UGB dem Grundsatz der Bilanzklarheit.⁵¹

d) Zeitnähe⁵²

Zeitnähe setzt voraus, Informationen für die Entscheidungsadressaten so rechtzeitig zur Verfügung zu stellen, dass diese ihre Entscheidungen beeinflussen können. Im Allgemeinen gilt: Je älter die Information ist, desto weniger nützlich ist sie.

G. Kriterien für die Erfassung von Abschlussposten

Das Rahmenkonzept fordert den Ansatz von Vermögenswerten und Schulden relativ allgemein nur dann, wenn für die von den Abschlussadressaten zu treffenden Allokationsentscheidungen entscheidungsnützliche Informationen damit verbunden sind. Die qualitativen Grundanforderungen der Relevanz und der tatsächengetreuen Darstellung sind vorrangig zu beachten.⁵³ Das Rahmenkonzept nennt zwei konkrete Faktoren, bei deren Vorliegen Vermögenswerte und Schulden nicht anzusetzen wären:⁵⁴

- wenn ihr Bestehen unsicher (zB bestrittene Ansprüche⁵⁵) oder
- die Wahrscheinlichkeit eines Ressourcenabflusses bzw -zuflusses gering ist.

Der Grund liegt darin, dass es in diesen beiden Fällen nicht gelingt, den Abschlussadressaten relevante Informationen zu liefern.

Frühere Fassungen des Rahmenkonzeptes nennen eine explizite Wahrscheinlichkeitsgröße und eine verlässliche Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des Wertes des Sachverhaltes als Voraussetzungen für einen Bilanzansatz. Diese Anfor-

50 Vgl Rahmenkonzept 2018 2.34–36.

51 Vgl § 195 Satz 2 UGB.

52 Vgl Rahmenkonzept 2018 2.33.

53 Vgl Rahmenkonzept 2018 5.7 iVm BC 5.3.

54 Vgl Rahmenkonzept 2018 5.12. iVm BC 5.12.

55 Vgl Rahmenkonzept 2018 4.13.