

II. Das Regelwerk der IFRS

A. Normenhierarchie der IFRS

1. Legaldefinition der Standards

Die International Financial Reporting Standards (IFRS) sind die vom IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen. Sie umfassen drei Bereiche⁴:

- International Financial Reporting Standards
- International Accounting Standards (IAS) und
- 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 Standards

Daneben umfasst das Regelwerk auch „Ergänzungen“ zu den Standards in Form von Application Guidances, Implementation Guidances oder Illustrative Examples.

- Die Application Guidances gelten als integraler Bestandteil der Standards.
- Die Implementation Guidances oder Illustrative Examples ergänzen die Standards, sind aber kein Bestandteil der Standards. Das gilt auch für die Basis for Conclusions.

Für die verbindliche Anwendung in der Praxis ist festzuhalten, dass in den Standards oder in den Application Guidances angeführte Fallbeispiele als uneingeschränkt rechtsverbindlich und vorrangig gegenüber den weiteren „Ergänzungen“ zu den Standards anzusehen sind.

Im Sinn dieser verbindlichen Anwendung ist im IAS 8.9 ein Verweis zu den Implementation Guidances (Anwendungsleitlinien) enthalten. Darin wird geregelt, dass die Anwendungsleitlinien einhergehen, um Unternehmen bei der Umsetzung der Vorschriften

⁴ Vgl IAS 1.7.

zu unterstützen. Sie legen fest, ob sie integraler Bestandteil der IFRS sind. Nur in einem solchen Fall wären die Anwendungsleitlinien als verpflichtend anzusehen⁵.

B. Rahmenkonzept („Framework“) der IFRS

Das derzeitige Rahmenkonzept der IFRS datiert aus dem Jahr 1989. Der IASB hat dieses in mehreren Phasen überarbeitet und als Rahmenkonzepte 2010 und 2018 veröffentlicht. Ihre Inhalte werden im Folgenden kurz vergleichend erläutert:

1. Rahmenkonzept 1989

Das Rahmenkonzept 1989 enthält die konzeptionellen Grundlagen, die der Darstellung und Aufstellung von Abschlüssen zugrunde liegen⁶, es ist kein verpflichtend anzuwendender Standard⁷.

Es definiert im Wesentlichen den Adressatenkreis⁸, die Zielsetzung von Abschlüssen⁹, legt die zugrunde liegenden Annahmen¹⁰ und die qualitativen Anforderungen an den Abschluss¹¹ fest. Dies bildet die konzeptionelle Basis der Rechnungslegung.

Darüber hinaus bietet das Rahmenkonzept Ansatz- und Bewertungskriterien für die Erfassung von Abschlussposten und enthält Begriffsdefinitionen sowie Abgrenzungen. Das Rahmenkonzept legt zwar die Grundprinzipien fest, die einzelnen Standards und Interpretationen konkretisieren diese und gehen daher als „lex specialis“ dem Rahmenkonzept vor¹².

2. Rahmenkonzepte 2010 und 2018 („Conceptual Framework“)

Der IASB veröffentlichte im September 2010 ein überarbeitetes Rahmenkonzept mit dem Titel „The Conceptual Framework for Financial Reporting“¹³. Die Neufassung aus 2010 beinhaltete zwei Kapitel: Kapitel 1 „Die Zielsetzung von allgemeinen Abschlüssen“ und Kapitel 3 „Qualitative Anforderungen entscheidungsnützlicher finanzieller Informationen“. Kapitel 2 betraf die Abgrenzung der Berichtseinheit, wozu der Board ein Diskussionspapier und einen Entwurf im März 2010 publizierte. Kapitel 4 beinhaltete den verbleibenden Text des Rahmenkonzeptes 1989.

Im März 2018 veröffentlichte der IASB das Rahmenkonzept 2018 mit dem Titel „Conceptual Framework for Financial Reporting“¹⁴, das in den Kapiteln 1 bis 3 die konzeptionelle Basis der Rechnungslegung enthält. Sie umfasst ihre Zielsetzungen, Grundannahmen, qualitativen Anforderungen sowie die Abgrenzung der Berichtseinheit. Kapitel 4 bis 7

5 Vgl Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, IFRS-Kommentar 16. Auflage, 2017, § 1 Rahmenkonzept, Rz 51–53.

6 Vgl Rahmenkonzept 1989 1.

7 Vgl Rahmenkonzept 1989 2.

8 Vgl Rahmenkonzept 1989 9–11.

9 Vgl Rahmenkonzept 1989 12–21.

10 Vgl Rahmenkonzept 1989 22 f.

11 Vgl Rahmenkonzept 1989 24 ff.

12 Vgl Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, IFRS-Kommentar 16. Auflage, 2017, § 1 Rahmenkonzept, Rz 3.

13 Vgl <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id=19274&sidebarOption=UnaccompaniedConceptual> (18.11.2018).

14 Vgl Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, IFRS-Kommentar 16. Auflage, 2017, § 1 Rahmenkonzept, Rz 3.

regeln die Definitions-, Ansatz- und Bewertungskriterien der Abschlussposten sowie die Anforderungen an Ausweis und Offenlegung. Kapitel 8 beinhaltet Ausführungen zu Kapitalerhaltungskonzepten.

Die im Rahmenkonzept 2010 veröffentlichten Kapitel blieben weitgehend unverändert.

Die Änderungen sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2020 beginnen.

Aus diesem Grund und zum besseren historischen bzw vergleichenden Rechtsverständnis wird das Rahmenkonzept 1989 weiterhin als Grundlage herangezogen.

3. Rahmenkonzept nach dem UGB

Aus der Sicht des UGB ist das Rahmenkonzept der IFRS mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) vergleichbar. Nach dem UGB hat der Jahresabschluss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen¹⁵. Diese Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im weiteren Sinn sind in die:

- Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und
- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinn

zu unterteilen.

a) Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung umfassen allgemeine Grundsätze, nach denen der Jahresabschluss zu erstellen ist. Dazu zählen ua:

- **Grundsatz der Unternehmensfortführung** („Going-concern-Prämissen“): Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen, solange dieser nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen¹⁶.
- **Grundsatz der Einzelbewertung und des Stichtagsprinzips**¹⁷: Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.
- **Grundsatz der Vorsicht**¹⁸: Der Grundsatz der Vorsicht findet seinen Niederschlag darin, dass die Aktiva eher niedriger und die Passiva eher höher zu bewerten sind. Er impliziert damit auch das Niederstwert- und das Höchstwertprinzip. Eine willkürliche Unterbewertung der Aktiva und Überbewertung der Passiva ist aber ausgeschlossen, da eine solche gegen die Generalnorm des UGB¹⁹, wonach der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens- (Bilanz) und der Ertragslage (GuV) vermitteln soll, verstößen würde. Als Bewertungsregel galt allgemein, dass „*bei mehreren Schätzungsalternativen stets eine etwas pessimistischere als die wahrscheinlichste Alternative zu wählen sei*“²⁰. Explizit davon ausgenommen sind nun-

15 Vgl § 195 UGB.

16 Vgl § 201 Abs 2 Z 2 UGB.

17 Vgl § 201 Abs 2 Z 3 UGB.

18 Vgl § 201 Abs 2 Z 4 UGB.

19 Vgl § 195 UGB.

20 Berl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 10. Auflage, 252 f.

mehr Rückstellungen, weil die Bilanzrichtlinie in diesem Fall als Bewertungsregel den besten Schätzwert vorsieht. Der Grundsatz der Vorsicht enthält als Anwendungsfälle das Realisations- und das Imparitätsprinzip.

- Das Realisationsprinzip drückt aus, dass nur die am Abschlussstichtag verwirklichten (realisierten) Gewinne auszuweisen sind²¹.
- Das Imparitätsprinzip besagt, dass erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen sind. Damit sind Verluste auch dann auszuweisen, wenn sie nicht realisiert sind.
- **Grundsatz der Abgrenzung**²²: Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.
- **Grundsatz der materiellen Bilanzkontinuität**: Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind beizubehalten²³ (Bewertungstetigkeit).
- **Grundsatz der formellen Bilanzkontinuität**: Der Grundsatz der formellen Bilanzkontinuität umfasst die Grundsätze der Bilanzidentität und die Gliederungstetigkeit.
 - Bilanzidentität: Nach dem Grundsatz der Bilanzidentität muss die Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs mit der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen²⁴.
 - Gliederungstetigkeit: Die einmal gewählte Form der Gliederung und der Bezeichnung der Posten ist beizubehalten.
- **Grundsatz der Wesentlichkeit**²⁵: Größe oder die spezifische Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe sind bei der Beurteilung der Wesentlichkeit zu berücksichtigen. Selbst wenn ein einzelner Posten für sich genommen als unwesentlich angesehen werden kann, können mehrere unwesentliche gleichartige Posten zusammen als wesentlich gelten.
- **Grundsatz der Bilanzwahrheit**: Die Bilanz hat ein möglichst getreues Bild der Vermögenslage zu vermitteln, das heißt das Unternehmen hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des Vermögens und der Schulden zu zeigen. Die Bilanzierung hat richtig (Grundsatz der Richtigkeit) und frei von Willkür (Grundsatz der Willkürfreiheit) zu erfolgen.
- **Grundsatz der Vollständigkeit**: Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist²⁶.
- **Grundsatz der Bilanzklarheit**²⁷: Der Jahresabschluss ist klar und übersichtlich aufzustellen.

21 Vgl § 201 Abs 2 Z 4 lit a UGB.

22 Vgl § 201 Abs 2 Z 5 UGB.

23 Vgl § 201 Abs 2 Z 1 UGB.

24 Vgl § 201 Abs 2 Z 6 UGB.

25 Vgl § 189a Z 10 UGB und § 196 a Abs 2 UGB.

26 Vgl § 196 Abs 1 UGB.

27 Vgl § 195 UGB.

b) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinn

Davon zu unterscheiden sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinn, die jene Regeln abbilden, nach denen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen und im Jahresabschluss darzustellen sind. Nach dem UGB hat der Unternehmer Bücher zu führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann (Grundsatz der Nachvollziehbarkeit)²⁸. Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen nach folgenden Grundsätzen vorgenommen werden²⁹:

- **Grundsatz der Vollständigkeit:** Alle buchführungsrelevanten Geschäftsvorfälle sind zu erfassen. Ein- und derselbe Geschäftsvorfall darf nicht mehrfach gebucht werden³⁰.
- **Grundsatz der Richtigkeit:** Die Geschäftsvorfälle müssen entsprechend ihren Tatsachen und in Übereinstimmung mit den rechtlichen Vorschriften abgebildet werden³¹.
- **Grundsatz der Zeitgerechtigkeit:** Nach dem Grundsatz der Zeitgerechtigkeit sind gesetzliche Buchungsfristen einzuhalten, und die zeitliche Reihenfolge der Buchungen muss nachvollziehbar sein. Die Geschäftsvorfälle sind zeitnah zu buchen, dh, dass die tatsächliche Buchung in der Finanzbuchhaltung innerhalb einer angemessenen Frist nach der Erfassung zu erfolgen hat³².
- **Grundsatz der Ordnung:** Die Buchführung muss gewährleisten, dass Buchungen sowohl in zeitlicher (Journalfunktion) als auch in sachlicher Ordnung (Kontenfunktion) dargestellt werden können³³.
- **Grundsatz der Unveränderbarkeit:** Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Durch eine Veränderung darf keine Ungewissheit darüber entstehen, ob eine Eintragung oder Aufzeichnung ursprünglich oder später gemacht wurde³⁴. Ab dem technischen Buchungszeitpunkt dürfen Buchungen nur mehr über Stornobuchungen rückgängig gemacht werden³⁵.
- **Inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe**³⁶: Die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe aller buchführungsrelevanten Geschäftsvorfälle muss bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein³⁷.

28 Vgl § 190 Abs 1 UGB.

29 Vgl § 190 Abs 3 UGB.

30 Vgl KFS DV 1, Rz 16.

31 Vgl KFS DV 1, Rz 17.

32 Vgl KFS DV 1, Rz 18.

33 Vgl KFS DV 1, Rz 19.

34 Vgl § 190 Abs 4 UGB.

35 Vgl KFS DV 1, Rz 20.

36 Vgl § 190 ABs 5 UGB.

37 Vgl KFS DV 1, Rz 23.

C. Aufbau eines Standard

Im Allgemeinen sind die IFRS wie folgt aufgebaut:

- Gliederung;
- Zielsetzung: Darstellung der Ziele bzw Zielsetzungen des Standard;
- Anwendungsbereich: Darstellung der Sachverhalte, die in den Anwendungsbereich des Standard fallen und solche, die hiervon ausgenommen sind;
- Ansatz: Darstellung der Ansatzkriterien;
- Erstmalige Bewertung: Darstellung der Bewertungsmethode im Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes;
- Folgebewertung: Darstellung der Bewertungsmethode im Folgejahr des erstmaligen Ansatzes;
- Angaben: Darstellung der in den Anhang aufzunehmenden oder empfohlenen Angaben;
- Zeitpunkt des Inkrafttretens: Nennung des Zeitpunkts, ab dem der Standard anzuwenden ist, sowie ob eine frühere Anwendung zulässig ist;
- Übergangsvorschriften: Darstellung der Auswirkungen des Standard zum Zeitpunkt seines Inkrafttretens oder früher;
- Definitionen: Wesentliche Begriffe werden erläutert; frühere IFRS bzw IAS stellen die Definitionen unmittelbar nach dem Anwendungsbereich dar.

D. Adressaten und ihre Informationsbedürfnisse, Zielsetzung von Abschlüssen

1. Rahmenkonzept 1989

Nach dem Rahmenkonzept 1989 gehören zu den Abschlussadressaten derzeitige und potenzielle Investoren, Arbeitnehmer, Kreditgeber, Lieferanten und weitere Kreditoren, Kunden, Regierungen sowie deren Institutionen und die Öffentlichkeit. Sie nützen die Abschlüsse, um ihre Informationsbedürfnisse zu befriedigen³⁸.

Zielsetzung von Abschlüssen ist es, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens zu geben, die für einen weiten Adressatenkreis bei dessen wirtschaftlichen Entscheidungen nützlich sind³⁹. Die Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten stufte das Rahmenkonzept 1989 als gleichrangig ein⁴⁰. Der Abschluss nach den IFRS erfüllte daher nach dem Rahmenkonzept 1989 eine reine Informationsfunktion.

2. Rahmenkonzept 2010

Nach dem Rahmenkonzept 2010 besteht die Zielsetzung allgemeiner Finanzberichterstattung und von Abschlüssen darin, bestehende und potenzielle Investoren, Darlehensgeber und andere Kreditoren mit nützlichen Informationen zu versorgen, damit diese Entscheidungen über die Zurverfügungstellung von Ressourcen für das Unternehmen

38 Vgl Rahmenkonzept 1989 9.

39 Vgl Rahmenkonzept 1989 12–14.

40 Vgl Rahmenkonzept 1989 10.