

1. Herkunft und Grundlagen der IFRS

Nennen Sie einen Jahresabschluss nie mehr „IAS-Abschluss“! Bereits seit 2001 heißt das Regelwerk „International Financial Reporting Standards“ und der nach diesen Regeln aufgestellte Jahresabschluss „IFRS-Abschluss“. Nur bis zu diesem Zeitpunkt wurde der Name „International Accounting Standards“ („IAS“) als Überbegriff für das Regelwerk verwendet. Dieses Kapitel stellt die Struktur des Regelwerkes sowie den dahinterstehenden Standardsetter kurz vor.

1.1. Woher kommen die IFRS?

Die Wurzeln der heutigen IFRS liegen in dem im Jahr 1973 gegründeten International Accounting Standards Committee (IASC). Dieser auf privatrechtlicher Basis errichtete Verein mit Sitz in London war bis 2001 zuständig für die Entwicklung und Veröffentlichung von internationalen Rechnungslegungs-Standards, den IAS. 2001 erfolgte eine umfassende Restrukturierung des IASC. Dabei entstanden die IFRS Foundation, eine gemeinnützige und unabhängige Träger- und Aufsichtsorganisation, sowie das International Accounting Standards Board (IASB) als der operative Standardsetter. Als Zeichen eines Neubeginns wurden die ab diesem Zeitpunkt neu beschlossenen Standards nicht mehr IAS, sondern IFRS genannt.

Die IFRS Foundation wird von 22 Trustees geführt, die eine Art Aufsichts- und Finanzierungsfunktion ausüben. Die Trustees sollen einen einschlägigen beruflichen Hintergrund aufweisen und alle geografischen Regionen angemessen vertreten. Sie üben ihre Funktion „nebenberuflich“ aus.

Das von den Trustees bestellte Board (das IASB) besteht aus bis zu 16 Board-Mitgliedern, davon bis zu drei nebenberuflichen Mitgliedern. Dabei handelt es sich um anerkannte Fachleute mit Erfahrungen in unterschiedlichen rechnungslegungsrelevanten Tätigkeitsbereichen und aus unterschiedlichen geografischen Regionen. Beispielsweise sollen jeweils vier Mitglieder aus Europa, Nordamerika und dem asiatisch-pazifischen Raum, jeweils ein Mitglied aus Afrika und Südamerika und zwei Mitglieder aus anderen Regionen kommen. Die Bestellung der Mitglieder erfolgt für eine Periode von fünf Jahren. Das Board entwickelt die Standards mit Hilfe von fachlichen Mitarbeitern („Staff“) und – projektbezogen – in Zusammenarbeit mit nationalen Standardsettern und sonstigen Fachgremien. Die Entwicklung eines Standards folgt einem genau vorgegebenen und transparenten Verfahren, dem „Due Process“. Für die Beschlussfassung ist eine Mehrheit von neun Mitgliedern erforderlich. Die Sitzungen des IASB sind öffentlich.

Ein weiteres wesentliches Gremium im Bereich der IFRS ist das IFRS Interpretations Committee. Dieses wurde 1997 unter dem Namen Standing Interpretations Committee (SIC) errichtet, 2001 in IFRIC und 2009 schließlich in IFRS Interpretations Committee

umbenannt. Das IFRS Interpretations Committee besteht aus 14 für jeweils drei Jahre bestellten Mitgliedern. Wesentliche Aufgabe ist die Erstellung von einheitlichen Interpretationen (IFRIC-Interpretationen) zu einzelnen Standards aufgrund von bei deren Anwendung entstandenen Fragen. Dies betrifft vor allem Themengebiete, bei denen wegen fehlender, zu ungenauer oder mehrdeutiger Regelungen in den IFRS die Gefahr einer uneinheitlichen oder nicht zufriedenstellenden Anwendung besteht. Alle Interessierten können solche Themen beim Committee einreichen. Behandelt werden sie, wenn sie für eine breitere Gruppe von IFRS-Anwendern von Bedeutung sind. Auch für die Entwicklung der Interpretationen besteht ein vorgegebenes Verfahren.

Als weiteres Gremium besteht das IFRS Advisory Council. Dieses zählt 30 oder mehr Mitglieder und berät das IASB vor allem in Fragen des Arbeitsprogramms und im Setzen von Arbeitsschwerpunkten.

Weitergehende Informationen über die hinter den IFRS stehende Organisation können der Internet-Seite www.ifrs.org entnommen werden.

1.2. Das Regelwerk der IFRS

1.2.1. Überblick

Das Regelwerk der IFRS umfasst das Rahmenkonzept (*Framework*), die Standards (IFRS und IAS) und die Interpretationen (IFRIC und SIC). Darüber hinaus bestehen als Anhang zu einzelnen Standards Anwendungsrichtlinien (*Application Guidance*), Implementierungsleitlinien (*Implementation Guidance*), illustrierende Beispiele (*Illustrative Examples*) und Grundüberlegungen für die Beschlussfassung (*Basis for Conclusions*). Nach dem Verpflichtungsgrad für den Anwender stehen die IFRS und IAS an oberster Stelle. Ein IFRS-Abschluss darf nur bei Befolgung aller IFRS uneingeschränkt als solcher bezeichnet werden. Das Rahmenkonzept ist nur dann unmittelbar anwendbar, wenn sich aus den IFRS und IAS Standards keine Regeln für einen konkreten Sachverhalt ableiten lassen (vgl. Abschnitt 3.1). Anwendungsrichtlinien sind ein Bestandteil der IFRS und IAS Standards (ähnlich einer „Verordnung“) und daher wie diese verpflichtend anzuwenden. Illustrierende Beispiele, Implementierungsleitlinien und Grundüberlegungen für die Beschlussfassung bilden für sich keine verpflichtenden Vorschriften. Sie dienen aber der Interpretation der Standards und haben in der Praxis damit meist faktisch verpflichtenden Charakter.

1.2.2. Das Rahmenkonzept

Das Rahmenkonzept stellt die konzeptionelle Grundlage für die Finanzberichterstattung nach IFRS dar. Es befasst sich mit der Zielsetzung von Abschlüssen, den grundsätzlichen qualitativen Anforderungen an die Finanzberichterstattung, der Definition, den Ansatzkriterien und den Bewertungsgrundsätzen für Abschlussposten (Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen) sowie mit den Konzepten für Kapital und Kapitalerhaltung. Das IASB arbeitet seit mehreren Jahren an einer Aktualisierung des Rahmenkonzepts. Im Mai 2015 wurde ein Entwurf eines neuen Rahmenkonzepts veröffentlicht, das wesentlich detailliertere Regelungen beinhaltet, als das derzeit bestehende.

1.2.2.1. Zielsetzung von IFRS-Abschlüssen

Das Ziel eines (Jahres-/Konzern-)Abschlusses ist es, bestehenden und künftigen Investoren, Kreditgebern und sonstigen Gläubigern Finanzinformationen über die berichterstattende Einheit bereitzustellen, die nützlich für deren wirtschaftliche Entscheidungen sind. Abschlüsse sollen eine Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage ermöglichen. Grundprinzipien für die Aufstellung von Abschlüssen sind das Prinzip der Periodenabgrenzung (*Accrual Basis of Accounting* – Abbildung der Geschäftsvorfälle im Zeitpunkt ihrer Ausführung und nicht erst bei Zahlung) sowie das Prinzip der Unternehmensfortführung (*Going Concern*). Dies deckt sich mit den Grundprinzipien des HGB/UGB.

1.2.2.2. Qualitative Anforderungen an IFRS-Abschlüsse

Grundsätzliche qualitative Anforderungen an Abschlüsse sind die Relevanz der Informationen (*Relevance*) und deren wahrheitsgetreue Wiedergabe (*Faithful Representation*). Relevanz bedeutet, dass ein Abschluss all jene Informationen enthalten soll, die eine rationale wirtschaftliche Entscheidung ermöglichen. Informationen sollen dabei sowohl der Bestätigung von Annahmen in der Vergangenheit (*Confirmatory Value*) als auch als Basis für zukunftsbezogene Entscheidungen (*Predictive Value*) dienen. Informationen müssen nur insoweit bereit gestellt werden, als sie wesentlich für die Entscheidungen sind (Grundsatz der Wesentlichkeit – *Materiality*). Eine wahrheitsgetreue Wiedergabe muss möglichst vollständig, neutral und fehlerfrei sein.

Weitere qualitative Anforderungen an einen Abschluss sind Vergleichbarkeit, Nachvollziehbarkeit, Aktualität der Information und Verständlichkeit.

Als für die Qualitäten eines Abschlusses einschränkende Faktoren nennt das Rahmenkonzept die Angemessenheit der Kosten für die Erstellung (Wirtschaftlichkeit der Finanzberichterstattung). Das IASB ist aufgefordert, bei Erstellung neuer Standards darauf zu achten, dass die Einführung eines neuen Standards in einem ausgewogenen Kosten-Nutzen-Verhältnis bleibt.

1.2.2.3. Definition der Begriffe Vermögenswert, Schuld und Eigenkapital

Das Rahmenkonzept definiert einen Vermögenswert als eine in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehende Ressource, die ein Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit ist und von der erwartet wird, dass daraus dem Unternehmen künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt. Beispielsweise stehen Patente, die aus der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit entstehen, in der Verfügungsmacht eines Unternehmens. Dem Unternehmen steht das ausschließliche Recht zu, die Patente zu verwerten und Dritte davon auszuschließen. Soweit aus den Patenten künftiger Nutzen (z.B. durch Lizenzierung der Technologie) entsteht, ist die Definition eines Vermögenswertes erfüllt. Dieser darf in der Bilanz nur dann angesetzt werden, wenn der Zufluss des Nutzens ausreichend wahrscheinlich ist und die Anschaffungskosten oder der Wert verlässlich bestimmbar sind.

Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aufgrund von vergangenen Ereignissen oder Transaktionen entstanden ist. Die Erfüllung der Schuld

erfordert normalerweise einen Abfluss von Ressourcen des Unternehmens. Eine Schuld ist dann in der Bilanz anzusetzen, wenn es ausreichend wahrscheinlich ist, dass die Ressourcen tatsächlich abfließen werden und die erwartete Höhe verlässlich ermittelbar ist.

Das Eigenkapital stellt nach dem Rahmenkonzept die Residualgröße zwischen Vermögenswerten und Schulden dar. Erträge, Aufwendungen und damit das Ergebnis einer Periode resultieren aus der Veränderung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten und damit des Eigenkapitals, außer diese Veränderungen stammen aus direkten Transaktionen mit Anteilseignern (z.B. Kapitaleinzahlungen oder Dividendenauszahlungen).

1.2.2.4. Keine Bewertungsvorschriften

Das Rahmenkonzept legt nicht fest, wie einzelne Vermögenswerte und Schulden zu bewerten sind, sondern stellt nur mögliche Bewertungsmethoden dar. Diese umfassen die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten, den Tageswert (Wiederbeschaffungskosten), den erzielbaren Veräußerungswert (bei Schulden Erfüllungswert) und den Barwert. Überraschenderweise nicht enthalten in dieser Liste ist der beizulegende Zeitwert (*Fair Value*), obwohl dieser in einzelnen Standards zunehmend Anwendung findet (zu einzelnen Bewertungsmaßstäben nach IFRS vergleiche Abschnitt 3.6).

1.2.3. IFRS und IAS Standards

Das IASB hat alle im Jahr 2001 bestehenden IAS Standards für weiterhin gültig erklärt. Die seitdem neu beschlossenen Standards werden allerdings nicht mehr als IAS, sondern als IFRS bezeichnet. Derzeit bestehen insgesamt 41 IAS (davon sind 13 nicht mehr gültig) und 16 IFRS Standards. Eine aktuelle Liste der zum Zeitpunkt der Drucklegung dieses Buches aktuellen Standards ist in Abschnitt 8 dargestellt.

Die Standards regeln definierte, abgegrenzte Themenstellungen der Finanzberichterstattung. Der Anwendungsbereich (Scope) wird am Beginn jedes Standards beschrieben. Zur Abgrenzung des Anwendungsbereiches gehört auch die Aufzählung derjenigen Sachverhalte, die durch den jeweiligen Standard nicht geregelt sind, obwohl sie grundsätzlich in den Anwendungsbereich fallen würden. In den meisten Standards finden sich außerdem Abschnitte zu Definition, Ansatz und Bewertung von Vermögenswerten und Schulden sowie den erforderlichen Anhangangaben.

Die Nummerierung der Standards folgt nicht einer sachlichen Struktur, sondern – wie im angloamerikanischen Bereich üblich – dem Zeitpunkt ihrer erstmaligen Verabschiebung. Neu geregelte oder wesentlich überarbeitete Themenbereiche erhalten eine neue laufende Nummer. Wird ein Standard nur teilweise überarbeitet, behält er seine ursprüngliche Nummerierung. Wie die Liste der gültigen IAS Standards zeigt, führt dies zu Lücken in der Nummerierung.

Der Zeitpunkt des Inkrafttretens eines Standards ist im Standard festgelegt. Zwischen der Beschlussfassung durch das IASB und der verpflichtenden Anwendung eines Standards legt das IASB eine Zeitspanne (es hat sich selbst auf mindestens zwei Jahre festgelegt). Dies ist notwendig, um den Anwendern ausreichend Zeit für die Vorbereitung der Erstanwendung zu geben. In vielen Fällen ist eine Anwendung vor dem verpflichtenden Termin möglich

oder empfohlen. Für die Praxis haben die Übergangsbestimmungen besondere Bedeutung. Diese halten fest, wie die aus der erstmaligen Anwendung eines Standards resultierende Unterschiede im Ansatz oder der Bewertung von Bilanzposten zu erfassen sind.

1.2.4. IFRIC- und SIC-Interpretation

Die vom IFRS Interpretations Committee und seiner Vorgängerorganisation veröffentlichten Interpretationen sind verpflichtend zu befolgende Auslegungen der Standards für einzelne, meist eng abgegrenzte Themenstellungen. Sie sind ebenfalls chronologisch nach dem Zeitpunkt ihrer Beschlussfassung mit der Bezeichnung SIC (bis 2001) oder IFRIC (seit 2002) nummeriert. Bei Änderungen bestehender IFRS und IAS Standards erfolgt häufig auch eine Berücksichtigung der zu diesem Themenbereich bestehenden Interpretationen im neuen Standard. Damit können diese Interpretationen entfallen, was zur Folge hat, dass die Nummerierung der verbleibenden Interpretationen zum Teil weite Lücken aufweist. Eine zum Zeitpunkt der Drucklegung dieses Buches aktuelle Liste der Interpretationen ist in Abschnitt 8 dargestellt.

1.3. Die IFRS in der Europäischen Union

Mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards („IAS-Verordnung“) hat die Europäische Union festgelegt, dass kapitalmarktorientierte Konzerne mit Sitz in einem Mitgliedstaat für den Konzernabschluss IFRS anwenden müssen. Um die Autorität zur Setzung von Rechnungslegungsvorschriften nicht vollständig aus der Hand zu geben, sieht die Verordnung eine formale Anerkennung (*Endorsement*) neu beschlossener IFRS und IFRIC-Interpretationen und Änderungen dieser durch die Europäische Kommission vor. Europäische Unternehmen erfüllen nur durch Anwendung der anerkannten Standards die gesetzlichen Anforderungen. Aus diesem Grund weisen europäische Unternehmen in ihren Konzernabschlüssen darauf hin, dass diese „in Übereinstimmung mit den IFRS, wie sie in der Europäischen Union anzuwenden sind“, aufgestellt wurden.

Die Kommission wird im Anerkennungsverfahren vom Regelungsausschuss für Rechnungslegung (Accounting Regulatory Committee, ARC) sowie von der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) unterstützt. Neben der fachlichen Beurteilung der neuen Standards spielt vor allem die EFRAG schon während der Entstehung neuer IFRS und IFRIC-Interpretationen eine wesentliche proaktive Rolle. So soll von vorneherein verhindert werden, dass IFRS und IFRIC-Interpretationen beschlossen, aber von der Europäischen Kommission nicht übernommen werden, und damit abweichende „EU IFRS“ entstehen. In der Vergangenheit gab es bereits Fälle, bei denen nur eine Änderung oder ein Zurückziehen eines bereits bestehenden IFRS oder einer Interpretation eine solche Situation verhinderte, jedoch werden Standards und Interpretationen in der Regel übernommen. IFRS 14 *Regulatorische Abgrenzposten* stellt einen Fall dar, bei dem ein finaler Standard des IASB von der EU nicht übernommen wurde – dies kann allerdings als Einzelfall gewertet werden und hat in der Praxis ohnehin kaum Auswirkungen, da IFRS 14 nur für IFRS-Erstanwender anwendbar ist.

1.4. Wesentliche konzeptionelle Unterschiede zwischen IFRS und HGB/UGB

Trotz gleicher Grundannahmen für die Rechnungslegung wie die Periodenabgrenzung oder Unternehmensfortführung, ähnliche Grundprinzipien wie das Realisationsprinzip oder das Prinzip der Stetigkeit und vergleichbare Ansatz- und Bewertungskonzepte wie in vielen Fällen die historische Anschaffungskosten, bestehen bereits auf der konzeptionellen Ebene einige wesentliche Unterschiede zwischen HGB/UGB und IFRS. Die durch das BilMoG im Jahr 2009 erfolgte „Modernisierung“ des HGB hat eine gewisse Annäherung gebracht, aber weiterhin wesentliche Unterschiede belassen.

Während IFRS das Ziel ausschließlich in der Bereitstellung von (für wirtschaftliche Entscheidungen relevanten) Informationen für Investoren, Kreditgeber und sonstige Gläubiger sieht, steht dieses Ziel nach HGB/UGB neben dem Ziel der Ausschüttungsbemessung und der Bereitstellung einer Grundlage für die Unternehmensbesteuerung.

Ein Vergleich der im IFRS-Rahmenkonzept festgeschriebenen Grundprinzipien mit jenen des HGB/UGB zeigt, dass die meisten der nach dem IFRS-Rahmenkonzept bestehenden Prinzipien jenen im HGB/UGB entsprechen. In der Gewichtung der einzelnen Prinzipien weichen HGB/UGB und IFRS aber voneinander ab. Beispielsweise ist das Vorsichtsprinzip im HGB/UGB stärker ausgeprägt als nach IFRS, während das Prinzip der Vergleichbarkeit von Abschlüssen untereinander und das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach IFRS einen höheren Stellenwert haben.

Nicht zuletzt die unterschiedliche Bedeutung des Kapitalmarktes in den jeweiligen Ländern hat dazu geführt, dass die angloamerikanisch beeinflussten IFRS einen wesentlich größeren Umfang an offen zu legenden Informationen als das HGB/UGB verlangen. Das Offenlegungsprinzip („*Light is the best policeman*“) bildet damit einen Ausgleich zum nicht so starken Vorsichtsprinzip. Die praktische Auswirkung zeigt sich im wesentlich umfangreicheren Anhang bei IFRS-Abschlüssen.

Ein weiterer konzeptioneller Unterschied liegt in der stärkeren Betonung des bilanzorientierten (statischen) Konzepts in den IFRS, während das HGB/UGB in weiten Bereichen dem GuV-orientierten (dynamischen) Konzept folgt. Dies zeigt sich im bewussten Ausklammern von Rechnungsabgrenzungsposten und Aufwandsrückstellungen aus den Abschlussposten der IFRS, in der Definition des Eigenkapitals als Residualgröße sowie der Erträge und Aufwendungen als (nicht aus Transaktionen mit den Anteilseignern resultierende) Veränderung von Vermögenswerten und Schulden. Nach diesem Konzept dürfen in der IFRS-Bilanz nur Posten angesetzt werden, die die Definition und die Ansatzkriterien für Vermögenswerte und Schulden erfüllen.