

I. Rechtliche Grundlagen für die verpflichtende Anwendung der IFRS

A. Zielsetzungen und Anwendungsbereich

Dieses Kapitel beschreibt in Grundzügen die rechtlichen Grundlagen für die Anwendung der International Financial Reporting Standards (IFRS) in der EU und in Österreich. Dazu wird die Rolle des International Accounting Standards Board (IASB) als Standardsetter bzw Ersteller der IFRS kurz beschrieben, ihre Umsetzung in europäisches und nationales Recht dargestellt und geklärt, welche Unternehmen im Wesentlichen von der Anwendung der IFRS betroffen sind.

B. Verordnung (EG) 1606/2002 (IAS-Verordnung) und ihre Umsetzung in Österreich

Kapitalmarktorientierte Unternehmen, ds solche, deren übertragbare Wertpapiere (Aktien oder Schuldverschreibungen) zum Handel an einem geregelten Markt¹ eines EU-Mitglieds- bzw EWR-Vertragsstaates zugelassen sind², müssen nach der Verordnung (EG) 1606/2002 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 International Accounting Standards-Verordnung (IAS-Verordnung) 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-Verordnung im UGB.

Gemäß § 245a UGB sind die Regelungen der IFRS verpflichtend nur für Konzernabschlüsse von kapitalmarktorientierten Unternehmen vorgesehen. Die freiwillige Anwendung der IFRS für Konzernabschlüsse – nicht jedoch für Jahresabschlüsse – ist möglich und gilt als „befreiend“³.

Nach den Bestimmungen des UGB zeigt die IFRS-Rechnungslegung kapitalmarktorientierter und nicht-kapitalmarktorientierter Unternehmen in Österreich vereinfacht folgendes Bild:

1 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. An der Wiener Börse umfasst der geregelte Markt den amtlichen Handel und den geregelten Freiverkehr.

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

3 Vgl § 245a Abs 2 UGB.

	Kapitalmarktorientiert	Nicht-Kapitalmarkt-orientiert
Jahres-/Einzelabschluss	VERBOT	VERBOT
Konzernabschluss	PFLICHT (MUSS)	ERLAUBT (KANN)

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 erfüllen⁴.

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 bestehend 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)⁵ zu entnehmen⁶.

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 ist⁷; 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 durchzuführen⁸.

4 Vgl. *Fritz-Schmied/Schuschnig* in *Hirscher* (Hrsg.): Bilanzrecht I² (2019) § 196 Rz 47.

5 www.efrag.org.

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

7 Vgl. § 8 Abs 1 RL-KG.

8 Vgl. § 3 Abs 1 RL-KG.

II. Das Regelwerk der IFRS

A. Zielsetzungen

Die Zielsetzungen dieses Kapitels bestehen darin, die konzeptionellen Grundlagen der Rechnungslegung nach den IFRS und nach dem UGB miteinander zu vergleichen und wesentliche Unterschiede aufzuzeigen. Für die IFRS-Rechnungslegung stellt das Rahmenkonzept 2018 die konzeptionelle Basis dar, die zentralen Grundlagen für die UGB-Rechnungslegung bilden die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).

B. Normenhierarchie der IFRS

1. Legaldefinition der Standards

Die IFRS sind die vom IASB verabschiedeten Standards und Interpretationen. Sie umfassen drei Bereiche⁹:

- 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 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 (Anwendungsleitlinien) oder Illustrative Examples ergänzen die Standards, sind aber kein Bestandteil der Standards. Das gilt auch für die Basis for Conclusions.

⁹ Vgl IAS 1.7.

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 enthalten. Darin wird geregelt, dass die 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 anzusehen¹⁰.

C. Rahmenkonzept („Framework“) 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.

Die Entwicklung des Rahmenkonzeptes ist durch drei Stufen gekennzeichnet:

Stufe eins: Das historisch erste Rahmenkonzept stammt aus dem Jahr 1989.

Stufe zwei: Der IASB hat das Rahmenkonzept 1989 in mehreren Phasen überarbeitet und im September 2010 ein überarbeitetes Rahmenkonzept mit dem Titel „*The Conceptual Framework for Financial Reporting*“ veröffentlicht. Die Neufassung aus 2010 enthält Kapitel 1 „*Die Zielsetzung von allgemeinen Abschlüssen*“ und Kapitel 3 „*Qualitative Anforderungen entscheidungsnützlicher finanzieller Informationen*“. Kapitel 2 betrifft die Abgrenzung der Berichtseinheit, wozu der Board ein Diskussionspapier und einen Entwurf im März 2010 publizierte. Kapitel 4 enthält den verbleibenden Text des Rahmenkonzeptes 1989.

Stufe drei: Im März 2018 hat der IASB das Rahmenkonzept 2018 mit dem Titel „*Conceptual Framework for Financial Reporting*“¹¹ veröffentlicht, das in den Kapiteln 1 bis 3 die konzeptionelle Basis der Rechnungslegung enthält. Es umfasst die Zielsetzungen der Rechnungslegung, ihre Grundannahmen und qualitativen Anforderungen sowie die Abgrenzung der Berichtseinheit. 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. Die im Rahmenkonzept 2010 veröffentlichten Kapitel sind weitgehend unverändert geblieben.

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*“)¹².

Die Änderungen sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1.1.2020 beginnen.

10 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar § 1 Rz 51 ff.

11 Vgl. <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id=21922&sidebarOption=UnaccompaniedConceptual> (10.10.2019).

12 Vgl. Rahmenkonzept 2018 SP 1.2.

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 befriedigen¹³.

Die Zielsetzung von Abschlüssen liegt darin, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie daraus ableitbare Veränderungen zu erhalten, die für einen weiten Adressatenkreis bei seinen wirtschaftlichen Entscheidungen nützlich sind¹⁴. Die Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten werden als gleichrangig eingestuft¹⁵. Der IFRS-Abschluss erfüllt daher nach dem Rahmenkonzept 1989 eine reine Informationsfunktion.

2. Rahmenkonzept 2010

Nach dem Rahmenkonzept 2010 liegt die Zielsetzung der allgemeinen Finanzberichterstattung und Abschlüsse 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 treffen können¹⁶. Diese Entscheidungen umfassen Informationen hinsichtlich des Kaufes, Verkaufes oder Haltens von Anteilen, Krediten oder Darlehen usw und hängen von den Rückflüssen (zB Dividendenzahlungen) ab, die sie durch ein Investment in das Unternehmen erwarten. Ihr Informationsbedürfnis zielt primär auf die Fähigkeit des Unternehmens ab, Zahlungsmittelüberschüsse zu erwirtschaften¹⁷.

Unterschiede gegenüber dem Rahmenkonzept 1989 bestehen daher im Wesentlichen darin, dass aktuelle und potenzielle Investoren, Darlehensgeber und andere Kreditoren als primäre Adressaten ausdrücklich genannt werden. Für andere Adressaten, wie zB Regulatoren oder die Öffentlichkeit, sind zwar allgemeine Abschlüsse gleichfalls nützlich, sie sind aber nach dem Rahmenkonzept 2010 nicht primär für diese Gruppen bestimmt¹⁸.

3. Rahmenkonzept 2018

Im Gegensatz zum Rahmenkonzept 2010 umfassen Entscheidungen der Adressaten nach dem Rahmenkonzept 2018 nicht nur Informationen hinsichtlich des Kaufes, Verkaufes oder Haltens von Anteilen, Darlehen etc, sondern ganz allgemein Informationen, die Entscheidungen zur Ressourcenallokation betreffen. Hierzu gehören neben den ange-

13 Vgl Rahmenkonzept 1989 9.

14 Vgl Rahmenkonzept 1989 12–14.

15 Vgl Rahmenkonzept 1989 10.

16 Vgl Rahmenkonzept 2010 OB 2.

17 Vgl Rahmenkonzept 2010 OB 2 und 3.

18 Vgl Rahmenkonzept 2010 OB 10.

fürten Entscheidungen der Investoren und Kapitalgeber auch Entscheidungen zur Einflussnahme auf das Management¹⁹. Als Beispiele sind Entscheidungen über die Bestellung oder Abberufung von Organmitgliedern der Berichtseinheit²⁰, die Angemessenheit der Bezüge des Managements oder die Genehmigung einer Unternehmensstrategie zu nennen²¹.

Als Zielsetzungen eines IFRS-Abschlusses nennt das Rahmenkonzept 2018 die Informations- und erstmalig die Rechenschaftsfunktion. Der dafür im Englischen gewählte Begriff „*Stewardship*“ drückt die Effektivität und Effizienz des Managements beim Einsatz der dem Unternehmen zur Verfügung stehenden wirtschaftlichen Ressourcen aus²². Damit ist einerseits der Umstand angesprochen, dass das Management mit den ihm anvertrauten Ressourcen ähnlich wie in einer „Treuhandschaft“ arbeitet, andererseits benötigen die bestehenden oder potenziellen Investoren und Kapitalgeber für ihre Ressourcenallokationsentscheidungen finanzielle Informationen bspw zur Prognose künftiger vom Unternehmen erwirtschafteter Zahlungsmittelüberschüsse²³.

Nach dem Rahmenkonzept 2018 erfüllen Abschlüsse nach den IFRS daher eine Informations- und Rechenschaftsfunktion.

4. Rechtslage nach dem UGB, Unterschiede zu den IFRS

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.

19 Vgl Rahmenkonzept 2018 1.2 (c) iVm BC 1.37 (c).

20 Vgl Rahmenkonzept 2018 BC 1.38.

21 Vgl Rahmenkonzept 2018 BC 1.36.

22 Vgl Rahmenkonzept 2018 1.13 iVm BC 1.41.

23 Vgl *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg*, Haufe IFRS-Kommentar § 1 Rz 6.

E. Zugrunde liegende Annahmen

1. Unternehmensfortführung („going concern-Prämisse“)

Das Rahmenkonzept 2018 führt den Grundsatz der Unternehmensfortführung als normalerweise geltende Grundlage der Rechnungslegung an²⁴. 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 dem Grund, warum von einer Fortführung des Unternehmens nicht ausgegangen wird, anzugeben²⁵. Allerdings lässt der Standard die Frage, welche andere Rechnungslegungs- bzw. Bilanzierungsgrundlage in einem solchen Fall anzuwenden ist, unbeantwortet. Da bei freiwilliger Liquidation in erheblichem Ausmaß das Regulativ von IFRS 5 Veräußerungen und Aufgaben greift, muss gegebenenfalls auf gar keine andere Rechtsgrundlage zurückgegriffen werden. Schlittern Unternehmen in die Insolvenz, sind die Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu beachten²⁶.

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 ist²⁷.

2. Periodenabgrenzung, Dauer der Berichtsperiode

Abschlüsse sind nach dem Konzept der Periodenabgrenzung aufzustellen²⁸. Demnach sind Posten als Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen nur dann zu erfassen, wenn sie die im Rahmenkonzept enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien erfüllen²⁹. 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 2018. Sie erreichen auf diese Weise die verbindliche Wirkung eines IFRS. Die Berichtsperiode beträgt grundsätzlich ein Jahr, im Einzelfall auch 52 Wochen³⁰. Für den Fall einer Änderung des Abschlussstichtages hat ein Unternehmen zusätzlich zur Berichtsperiode Folgendes anzugeben:

- den Grund für die Verwendung einer längeren bzw. kürzeren Berichtsperiode und
- die Tatsache, dass Vergleichsbeträge des Abschlusses nicht vollständig vergleichbar sind³¹.

24 Vgl Rahmenkonzept 2018 3.9.

25 Vgl IAS 1.25.

26 Vgl *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg*, Haufe IFRS-Kommentar § 1 Rz 81.

27 Vgl IAS 1.26.

28 Vgl IAS 1.27.

29 Vgl IAS 1.28.

30 Vgl IAS 1.37.

31 Vgl IAS 1.36.

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 Geschäftsjahr³².

F. Qualitative Anforderungen an den Abschluss

1. Rahmenkonzept 1989

Nach dem Rahmenkonzept 1989 sind die vier wichtigsten qualitativen Anforderungen an den Abschluss³³:

- die Verständlichkeit³⁴,
- die Relevanz³⁵,
- die Verlässlichkeit³⁶ und
- die Vergleichbarkeit³⁷.

Die Anforderung der Relevanz erfasst das Prinzip der Wesentlichkeit³⁸.

Unter der Anforderung der Verlässlichkeit führt das Rahmenkonzept 1989

- die glaubwürdige Darstellung³⁹,
- das im UGB⁴⁰ maßgebliche Vorsichtsprinzip⁴¹,
- die wirtschaftliche Betrachtungsweise⁴²,
- die Neutralität⁴³ und
- die Vollständigkeit⁴⁴

an.

Sie stellen somit keine eigenen zugrunde liegenden Annahmen dar.

2. Rahmenkonzept 2018

a) Grundanforderungen der Relevanz und der glaubwürdigen Darstellung

Das Rahmenkonzept 2018 hat die Darstellung der qualitativen Anforderungen entscheidungsnützlicher, finanzieller Informationen⁴⁵ weitgehend aus dem Rahmenkonzept 2010

32 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar § 2 Rz 13.

33 Vgl. Rahmenkonzept 1989 24.

34 Vgl. Rahmenkonzept 1989 25.

35 Vgl. Rahmenkonzept 1989 26-28.

36 Vgl. Rahmenkonzept 1989 31-38.

37 Vgl. Rahmenkonzept 1989 39-42.

38 Vgl. Rahmenkonzept 1989 29 f.

39 Vgl. Rahmenkonzept 1989 33 f.

40 Vgl. § 201 Abs 2 Z 4 UGB.

41 Vgl. Rahmenkonzept 1989 37.

42 Vgl. Rahmenkonzept 1989 35.

43 Vgl. Rahmenkonzept 1989 36.

44 Vgl. Rahmenkonzept 1989 38.

45 Vgl. Rahmenkonzept 2018 2.4 ff.

übernommen. Es enthält insgesamt zwei qualitative Grundanforderungen entscheidungsnützlicher, finanzieller Informationen⁴⁶:

- die Relevanz und
- die tatsachengetreue oder glaubwürdige Darstellung.

Finanzielle Informationen sind relevant, wenn sie entweder einen künftigen Wert haben, zur Bestätigung eines vergangenen Wertes, also früherer Einschätzungen, dienen oder beides erfüllen⁴⁷.

Ein Aspekt der Relevanz ist die Wesentlichkeit⁴⁸. 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 2018 nicht zu entnehmen. Die Beurteilung, was wesentlich oder unwesentlich ist, ist nur anhand des konkreten Einzelfalles möglich. Eine vergleichbare Definition zur Wesentlichkeit bietet IAS 1.7. Gemein ist allen, dass die Wesentlichkeit quantitative und qualitative Kriterien umfasst.

Neu in der Definition ist der Aspekt der Verschleierung, auch wenn dieser in IAS 1.30A bereits enthalten war. Eine solche liegt vor

- bei vager oder unklarer Sprache,
- bei Verstreuung bzw Verteilung der Information auf verschiedene Orte des Abschlusses bzw Anhangs,
- bei Aggregation nicht hinreichend ähnlicher Sachverhalte,
- bei Disaggregation hinreichend ähnlicher Sachverhalte,
- bei dem Verstecken wesentlicher Informationen hinter einer Fülle von unwesentlichen Informationen⁴⁹.

Wesentliche Posten müssen gesondert (unwesentliche nicht gesondert) dargestellt werden⁵⁰. 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 wird⁵¹.

Für den im Rahmenkonzept 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.

46 Vgl Rahmenkonzept 2018 2.5.

47 Vgl Rahmenkonzept 2018 2.7.

48 Vgl Rahmenkonzept 2018 2.11.

49 Vgl *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg*, Haufe IFRS-Kommentar § 1 Rz 63.

50 Vgl IAS 1.29.

51 Vgl IAS 8.8.

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

- vollständige,
- neutrale und
- fehlerfreie Darstellung

vorliegt⁵².

Der Grundsatz der Vollständigkeit setzt voraus, dass alle Informationen vorhanden sind, die ein Abschlussadressat benötigt, um die Darstellung zu verstehen⁵³. 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 beantworten⁵⁴.

Eine neutrale Darstellung finanzieller Informationen ist gegeben, wenn sie von verzerrenden Einflüssen frei ist⁵⁵. Das Vorsichtsprinzip stellt im Rahmenkonzept 1989 einen Aspekt der Verlässlichkeit dar. Im Rahmenkonzept 2010 fehlt es, da es als mit der Anforderung der Neutralität nicht vereinbar beurteilt wurde⁵⁶. Mit dem Rahmenkonzept 2018 führt es der Board mit dem Hinweis, dass es helfe, die Anforderung der Neutralität zu erreichen, wieder ein⁵⁷. Der Board begründet dies im Wesentlichen damit, dass sein Fehlen im Rahmenkonzept 2010 bei den Anwendern Verwirrung gestiftet hätte. Sie würden den Begriff der Vorsicht weiterhin verwenden, ohne aber genau zu erklären, was sie damit meinen. Um diese Verwirrung zu vermeiden, definiert der Board den Begriff der Vorsicht dahingehend, dass Vermögenswerte und Schulden weder über- noch unterbewertet werden dürfen⁵⁸. Das Vorsichtsprinzip erlaubt somit auch keine Unterbewertung von Vermögenswerten und Erträgen sowie die Überbewertung von Schulden und Aufwendungen. Eine solche Darstellung könnte in künftigen Perioden zu Überbewertungen von Erträgen oder Unterbewertungen von Aufwendungen führen⁵⁹. Vereinfacht formuliert: Der Unternehmer darf sich nicht ärmer rechnen („*asymmetrische Vorsicht*“⁶⁰), um nicht die an entscheidungsnützliche, finanzielle Informationen geknüpften Anforderungen der Relevanz und der glaubwürdigen Darstellung zu verletzen. Deshalb fordert das Rahmenkonzept 2018 eine „symmetrische“ Vorsicht ein⁶¹. Abgesehen vom Rahmenkonzept findet das Vorsichtsprinzip in den Standards keine ausdrückliche Erwähnung. Es ist jedoch unter dem für IFRS-Abschlüsse maßgeblichen

52 Vgl Rahmenkonzept 2018 2.13.

53 Vgl Rahmenkonzept 2018 2.14.

54 Vgl *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg*, Haufe IFRS-Kommentar § 1 Rz 61.

55 Vgl Rahmenkonzept 2018 2.15.

56 Vgl Rahmenkonzept 2018 BC 2.34.

57 Vgl Rahmenkonzept 2018 BC 2.39.

58 Vgl Rahmenkonzept 2018 BC 2.40.

59 Vgl Rahmenkonzept 2018 2.16.

60 Vgl Rahmenkonzept 2018 2.17 iVm BC 2.41.

61 Vgl Rahmenkonzept 2018 BC 2.42.

Grundsatz der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes⁶² zu berücksichtigen.

Das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise („substance over form“) entfällt im Rahmenkonzept 2010, weil der Board eine Berücksichtigung als eigenes Prinzip im Rahmen der Anforderung der glaubwürdigen Darstellung als redundant eingestuft hat⁶³. Mit dem Rahmenkonzept 2018 führt es der Board zur Vermeidung von missverständlichen Interpretationen und Schlussfolgerungen wieder ein⁶⁴. Nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise müssen Abschlüsse nicht nur deren rechtliche Form, sondern auch den wirtschaftlichen Gehalt von Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen und Bedingungen widerspiegeln⁶⁵. Besteht aber die Möglichkeit der Abweichung des formalrechtlichen vom wirtschaftlichen Gehalt, ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise zwingend⁶⁶. 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 sind⁶⁷.

b) Ergänzende Anforderungen

Nur ergänzend sind folgende qualitative Anforderungen zu berücksichtigen⁶⁸:

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

Diese Anforderungen stuft das Rahmenkonzept 1989 noch als gleichrangig zur Relevanz und Verlässlichkeit ein.

aa) Vergleichbarkeit⁶⁹

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.

62 Vgl IAS 1.15.

63 Vgl Rahmenkonzept 2018, BC 2.32.

64 Vgl Rahmenkonzept 2018 4.59-62 iVm BC 2.33.

65 Vgl IAS 8.10 (b) (ii).

66 Vgl *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg*, Haufe IFRS-Kommentar § 1 Rz 80.

67 Vgl § 196a UGB.

68 Vgl Rahmenkonzept 2018 2.23.

69 Vgl Rahmenkonzept 2018 2.24–29.