

Lösungen zu Kapitel 3: Konzeptionelle Grundlagen der IFRS

Aufgabe 1:

- a) Das IASB verfolgt mit dem Rahmenkonzept eine umfassende Zielsetzung. Das Rahmenkonzept hat die Aufgabe,
- dem IASB bei der Entwicklung künftiger Standards sowie bei der Überarbeitung bestehender Standards behilflich zu sein,
 - das IASB bei seinem Ziel, die weltweite Harmonisierung von Rechnungslegungsnormen auf der Basis der IFRS voranzutreiben, zu unterstützen,
 - den nationalen Standardsetzern bei der Entwicklung von Rechnungslegungsnormen behilflich zu sein, die „dem Geist“ der IFRS entsprechen,
 - den Jahresabschlussstellern zu helfen, die bestehenden IFRS anzuwenden und mit Bilanzierungsfragen umzugehen, die Gegenstand noch zu entwickelnder Standards sind,
 - den Abschlussprüfern bei der Beurteilung zu helfen, ob Jahresabschlüsse IFRS-konform sind,
 - die Rechnungslegungsadressaten bei der Interpretation von IFRS-konformen Jahresabschlüssen zu unterstützen sowie
 - die Grundlagen der Standardentwicklung für interessierte Parteien besser verständlich zu machen.

Hinsichtlich des Verpflichtungsgrades stellt das Rahmenkonzept eindeutig fest, dass das Rahmenkonzept selbst keinen IFRS darstellt und damit keine Grundsätze für bestimmte Fragen der Bewertung oder für Angaben festlegt. Insbesondere in einzelnen IFRS gewährte Bilanzierungswahlrechte werden durch das Rahmenkonzept nicht eingeschränkt. Die Inhalte des Rahmenkonzepts sind auch nicht als overriding principle zu den IFRS zu verstehen. In Fällen, in denen Konflikte zwischen den Inhalten des Rahmenkonzeptes und den IFRS bestehen, haben die Regelungen aus den IFRS Vorrang vor denjenigen des Rahmenkonzepts. Allerdings sind wesentliche Inhalte des Rahmenkonzepts in IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ enthalten und werden dort ergänzt und konkretisiert, so dass über den Umweg von IAS 1 das Rahmenkonzept materiell weitgehend verpflichtend ist.

b) Typische Jahresabschlussadressaten und deren Informationsbedürfnisse:

Abschluss-adressaten	Informationsbedürfnisse
Investoren	Benötigen detaillierte Informationen über die künftige Entwicklung des Unternehmens, so z.B. über die Höhe und den zeitlichen Anfall künftiger Cashflows, um die Rendite-Risiko-Struktur ihrer Investition einschätzen zu können.
Kreditgeber	Diese tragen das Kreditausfallrisiko und sind demnach insbesondere an Informationen über die Wahrscheinlichkeit von jetzigen und zukünftigen Liquiditätsproblemen des Unternehmens interessiert.
Arbeitnehmer	Interessieren sich hauptsächlich für die Stabilität und Ertragskraft des Unternehmens, um daraus Rückschlüsse für die Arbeitsplatzsicherheit und für künftige Lohn- und Gehaltsforderungen zu ziehen.
Lieferanten und andere Gläubiger	Diese sind aufgrund ihrer Forderungen gegenüber dem berichtenden Unternehmen an der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens interessiert.
Kunden	Aufgrund der wirtschaftlichen Abhängigkeiten, die insbesondere bei langfristigen Geschäftsbeziehungen zwischen Kunden und Lieferanten entstehen, sind Kunden an Informationen über die wirtschaftliche Lage und die Fortführung des Unternehmens interessiert.
Regierungen und sonstige Institutionen	Unternehmen agieren im öffentlichen Raum. Demzufolge sind öffentliche Institutionen an Informationen über ihre wirtschaftliche Lage interessiert, um z.B. die Tätigkeiten der Unternehmen zu regulieren oder die Steuerpolitik festzulegen.
Öffentlichkeit	Auch Adressaten, die in keinen direkten vertraglichen Beziehungen zum Unternehmen stehen, können als potentielle Adressaten von Abschlüssen berücksichtigt werden.

Diese z.T. divergierenden Informationsbedürfnisse der Jahresabschlussadressaten können nicht vollständig befriedigt werden. Deshalb erfolgt nach RK.OB.3eine primäre Orientierung der IFRS-Rechnungslegung an den Informationsbedürfnissen der gegenwärtigen und künftigen Eigenkapitalgebern, Fremdkapitalgeber und anderen Gläubigern in ihrer Funktion als Kapitalgeber. Das IASB begründet diese Vorgehensweise damit, dass diese Adressatengruppe Finanzierungen bereitstellt ohne Informationen von dem zu finanzierenden Unternehmen direkt verlangen zu können und somit auf die Informationen des Jahresabschlusses angewiesen ist (RK.OB.5).

c) Ein Sachverhalt darf in der Bilanz als Vermögenswert oder Schuld angesetzt werden, wenn folgende in RK.4.44-46 kodifizierte Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Der Sachverhalt muss die Definition eines Vermögenswertes bzw. einer Schuld gem. RK.4.4 erfüllen,
- es muss wahrscheinlich sein, dass ein mit dem Sachverhalt verbundener Nutzen dem Unternehmen zufließt bzw. von dem Unternehmen abfließt und
- die zuverlässige Bewertung des Sachverhaltes muss möglich sein.

Bei der Frage nach der Erfüllung der Ansatzkriterien sind darüber hinaus die qualitativen Anforderungen des Rahmenkonzepts zu beachten. Hinzu kommt, dass in einzelnen IFRS ebenfalls konkrete Vorschriften für den Bilanzansatz von Vermögenswerten und Schulden gegeben sind. So enthält z.B. IAS 38 „Immaterielle Vermögenswerte“ Kriterien, bei deren kumulativer Erfüllung die entstandenen Entwicklungskosten als Vermögenswert zu aktivieren sind.

Aufgabe 2:

- a) „General Purpose Financial Reporting“ (GPFR) im Sinne des Rahmenkonzepts bedeutet Rechnungslegung, die keinem spezifischen Zweck erfüllt, sondern vielmehr allgemeinen Zwecken dient, die unter RK.OB2 subsumiert werden können. Eine Insolvenzbilanz erfüllt dies z.B. nicht, ebenso wie eine Kostenrechnung, die eine Regulierungsinstitution einfordert, um eine Branche auf Dumpingpreise zu untersuchen. Aus Sicht eines nationalen Regulierers ist der Fokus auf GPFR bedeutend, da dies impliziert, dass er ggf. weiterhin im Bereich spezieller Zwecke tätig werden muss. Dies ist nicht notwendigerweise gut oder schlecht.
- b) Kapitalgeber bieten nicht nur Kapital an, sondern übernehmen auch vielfältige Steuerungs- und Kontrollaufgaben in Unternehmen. Wie der im Management Accounting geläufige Satz „different measures for different objectives“ verdeutlicht, ist es nicht notwendigerweise sinnvoll, unterschiedliche Aufgaben mit einem Berichtssystem erfüllen zu wollen. Wie die Forschungsbox auf den Seiten 102-104 des Lehrbuchs weiter ausführt, sind unterschiedliche Zwecke zumindest theoretisch teilweise konfliktionär zueinander.

Aufgabe 3:

Die Differenzierung zwischen dem Gewinn und Verlust der laufenden Periode und dem sonstigen Gesamterfolg (GuV-neutral) ist wohl eine der aktuell wesentlichsten offenen konzeptionellen Fragen der IFRS Rechnungslegung. Bislang wird diese Differenzierung Standard für Standard mehr oder weniger ad hoc getroffen. Das IASB diskutiert in dem Discussion Paper DP/2013/1 „A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting“ mögliche Kriterien für die Differenzierung ohne indes eine dezidierte Konzeption vorzuschlagen.

Die Aufgabe fragt explizit nach einer persönlichen Stellungnahme, sodass jede Antwort immer meinungsbehaftet sein wird. Hier sollen nur zwei mögliche Konzeptionen kurz angerissen werden:

- Differenzierung zwischen Gewinn und sonstigem Gesamterfolg anhand der Rechnungslegungszwecke. Auch wenn das Rahmenkonzept versucht, einen einheitlichen Zweck der Rechnungslegung zu definieren, so findet sich in der Literatur doch immer wieder der Hinweis auf die Koordinations- und Bewertungsfunktion der Rechnungslegung. So erscheint es vorstellbar, den Gewinn so auszurichten, dass er diejenigen Erträge und Aufwendungen erfasst, die im Rahmen der Kontrollfunktion bedeutend sind. Dies wären wohl insbesondere die, die unter dem direkten Einfluss des Managements stehen. Sämtliche anderen Aufwendungen und Erträge, wie z.B. Marktwertschwankungen, auf die das Management keinen direkten Einfluss hat, könnten dann als sonstiger Gesamterfolg erfasst werden.
- Differenzierung zwischen Gewinn und sonstigem Gesamterfolg anhand des Geschäftsmodells des Unternehmens. Alternativ könnte man diskutieren, ob der Gewinn und Verlust nicht die Performance des eigentlichen Kerngeschäfts des Unternehmens widerspiegeln sollte. Andere Erträge und Aufwendungen wären dann als sonstiger Gesamterfolg zu klassifizieren. Diese Unterteilung käme dem klassischen handelsrechtlichen Verständnis des außerordentlichen Aufwands und Ertrags recht nahe. Fraglich erscheint hierbei, ob eine solche, am Geschäftsmodell des Unternehmens ausgerichtete Klassifizierung, nicht letztendlich zu einem recht arbiträren und wenig vergleichbaren Bilanzierungsverhalten führen dürfte.