

o. Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Gerrit Brösel
PD Dr. rer. pol. Andreas Haaker (bis Sommersemester 2013)

31911

„Jahresabschluss nach IFRS“

Leseprobe

Einheit 1
„Einführung“

Fakultät für
Wirtschafts-
wissenschaft

Leseprobe Modul 31911

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung der FernUniversität reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Der Inhalt dieses Studienbriefs wird gedruckt auf Recyclingpapier (80 g/m², weiß), hergestellt aus 100 % Altpapier.

Inhaltsverzeichnis

	Seite
I. Kapitel:	
Einführung in die internationale Rechnungslegung	1
1 Begriff und Abgrenzung der internationalen Rechnungslegung	5
2 Internationalisierung der Rechnungslegung – vom HGB zu den IFRS	21
2.1 ‚Deutscher Sonderweg‘ oder ‚internationaler Irrweg‘?	21
2.2 Gründe für die Internationalisierung der Rechnungslegung	28
2.3 Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung	45
3 Harmonisierung der Rechnungslegung	61
3.1 Zweck einer Harmonisierung	61
3.2 Harmonisierung in der EU	68
4 Perspektiven	71
II. Kapitel:	
Institutioneller Rahmen und Anwendung der IFRS	81
5 Aufgaben, Mitglieder, Bedeutung und Entwicklung des IASB	83
5.1 Aufgaben, Mitglieder und Bedeutung des IASB	83
5.2 Entwicklungsgeschichte des IASB	90
6 Organisatorische Einbettung des IASB, Standardsetzungsprozess und IFRS-Anwendung	99
6.1 Organisatorische Einbettung des IASB	99
6.2 Standardsetzungsprozess	103
6.3 Unionsprogramm zur Unterstützung der Tätigkeit des IASB	107
6.4 Anwendung der IFRS	108
Literatur zur Einheit I	123
Stichwortverzeichnis	131

Leseprobe Modul 31911

I. Kapitel:

Einführung in die internationale Rechnungslegung

„Das ist wichtig: **herrschende Klassen** brauchen nicht alles direkt oder indirekt zu kontrollieren, aber sie **geben den Ton an**. Ihre Werte werden herrschende Werte. [...] In gewisser Weise setzen sie die Maßstäbe, die viele andere für sich akzeptieren. Die Fähigkeit, den **Ton anzugeben**, ist ein **unterschätztes soziales Phänomen**.“¹
(DAHRENDORF)

In der **globalen Finanzwelt** geben mittlerweile die internationalen Rechnungslegungsstandards – mit DAHRENDORF gesprochen – ‚den Ton an‘ und setzen die Maßstäbe. Das Finanzkapital folgt nicht unbedingt der besten Verwendung, sondern den ‚besten Gewinnziffern‘. Diese bestimmen sich nach internationalen Rechnungslegungsstandards. Dies impliziert eine gewisse Macht in den Händen derer, die mittels Standardsetzung ‚den Ton angeben‘. Tonangebend ist im Fall der internationalen Rechnungslegungsstandards **kein demokratischer nationaler Gesetzgeber**, sondern eine privatrechtlich organisierte internationale Institution mit Sitz in London.

Internationale Rechnungslegungsstandards geben den Ton an

Das **I. Kapitel** dient vor diesen Hintergrund **der kritischen Einführung** in die Thematik der **internationalen Rechnungslegung und der privaten Standardsetzung**. Hierfür wird zunächst eine Definition des Begriffs ‚Internationale Rechnungslegung‘ hergeleitet und von anderen Begriffen, wie z. B. der nationalen Rechnungslegung, abgegrenzt. Zudem wird die internationale Rechnungslegung in das System des betrieblichen Rechnungswesens eingeordnet.

Begriffsbestimmung und Abgrenzung

Das **Rechnungswesen** wird hierbei **als Institution** betrachtet. Daher wird den Ausführungen eine institutionenökonomische Sicht² zugrunde gelegt, wobei insb. auch **politische und länderspezifische Aspekte** herausgearbeitet werden, denn Institutionen entwickeln sich mit MENGER „aus den wirtschaftlichen [sic!] Verhältnissen eines Volkes“³. In diesem Zusammenhang müssen auch die **Internationalisierungs- und Harmonisierungsgrenzen** Beachtung finden. Zudem muss der Erforschung der Rechnungslegung in der Realität – neben ungleichverteiltem Wissen

Institutionenökonomische Sichtweise

¹ DAHRENDORF (2004), S. 255.

² Vgl. RICHTER/FURUBOTN (2010).

³ MENGER (1883), S. 174.

und Können⁴ – auch eine (realistische) Ungewissheitssituation zugrunde gelegt werden, in der – wegen der möglichen Verwirklichung von laut Entscheidungsmodell unmöglichen Ereignissen – mit „Ex-post-Überraschungen“⁵ (d. h. unerwarteten Konsequenzen) gerechnet werden muss.

Grundkenntnisse

Hierbei werden vertiefende Kenntnisse zur nationalen Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Grundsätzen vorausgesetzt,⁶ die im Rahmen der Erstellung des Einzelabschlusses in Deutschland von jedem bilanzierungspflichtigen Kaufmann weiterhin verpflichtend zu beachten sind. Die **International Financial Reporting Standards (IFRS)** finden in Deutschland hingegen gewöhnlich ‚nur‘ im **Konzernabschluss kapitalmarktorientierter Mutterunternehmen** (dort besteht eine Anwendungspflicht!) und bei größeren nicht kapitalmarktorientierten Konzernen mit international ausgerichteter Geschäftstätigkeit (dort besteht ein Anwendungswahlrecht im Konzernabschluss!) Anwendung. Für die **Vielzahl der kleinen und mittelgroßen Unternehmen spielen die IFRS hingegen keine Rolle** (auf den sog. IFRS for SMEs wird an den entsprechenden Stellen einzugehen sein). Es ist daher nicht nur aus didaktischen Gründen sinnvoll, das Thema ‚internationale Rechnungslegung‘ aufbauend auf den Kenntnissen zur ‚nationalen Rechnungslegung‘ zu behandeln, sondern dies entspricht vielmehr auch der Bedeutung und dem gesetzlichen Rahmen in Deutschland (und in vielen anderen europäischen Staaten). Um das Thema ‚internationale Rechnungslegung‘ dennoch geschlossen darstellen zu können, müssen auch in diesem Modul „Jahresabschluss nach IFRS“ stellenweise einzelne Aspekte der nationalen Rechnungslegung kurz aufgegriffen werden.

Vorgehensweise

Nach Klärung des **Begriffs der internationalen Rechnungslegung** werden die Gründe für eine Anwendung von internationalen Rechnungslegungsstandards, der Zweck und die damit verbundene historische Entwicklung der sog. **Internationalisierung der Rechnungslegung** in Deutschland sowie die damit verbundene **Harmonisierung der Rechnungslegung** behandelt. Abschließend werden die **Perspektiven einer internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung** näher beleuchtet. Hierbei soll auch der **politische Hintergrund der Rechnungslegung**,⁷ der in der Literatur zur internationalen Rechnungslegung oftmals vernachlässigt wird, betrachtet werden, denn für ein hinreichendes Grundverständnis der Problematik ist ein Bewusstsein für die politischen (und teilweise auch ideologischen) Aspekte des Themas ‚Internationale Rechnungslegung‘ unerlässlich.

Begrifflichkeiten und Rechtsstand

Die Abkürzung „IASB“ steht für International Accounting Standards Board. Der IASB gibt die „International Accounting Standards“ (IAS), die „International Financial Reporting Standards“ (IFRS) und damit verbundene Auslegungen (SIC/

⁴ Vgl. SCHNEIDER (2011), Vorwort.

⁵ SCHNEIDER (1995), S. 87.

⁶ Siehe hierzu ausführlich SCHILDBACH ET AL. (2019).

⁷ Vgl. HOMFELDT (2013a), S. 11 ff.

IFRIC-Interpretationen) heraus. Die alten – teilweise noch gültigen Standards – werden als IAS bezeichnet. Neuere Standards tragen die Bezeichnung IFRS. Üblich ist es bei allen Verlautbarungen des IASB *pars pro toto* von den IFRS zu sprechen. In diesem Sinne werden den Ausführungen die zu dem in den Fußzeilen angegebenen Stand anzuwendenden deutschsprachigen IFRS zugrunde gelegt. Auf IFRS-Entwürfe wird ggf. im Rahmen der Moduleinheit eingegangen. Für das Selbststudium kann auf die von der EU anerkannten Standards oder eine der im Handel erhältlichen **Textausgaben** zurückgegriffen werden.

Lernziele

Im Anschluss an das Studium dieses Kapitels sollten Sie insb. wissen,

- was unter der internationalen Rechnungslegung zu verstehen ist, wie sich diese von der nationalen Rechnungslegung unterscheidet und wie sich diese in das System des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens einordnen lässt,
- welche Bedeutung den Rechnungszwecken für die Ausgestaltung der Rechnungslegung zukommt,
- welche Probleme mit einer internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung verbunden sind,
- welche Entwicklung die internationale Harmonisierung aus deutscher Sicht genommen hat sowie
- welche Perspektiven für die internationale Harmonisierung bestehen und wie diese zu beurteilen sind.

Dabei steht die kritische Beurteilung der Aspekte der internationalen Rechnungslegung im Vordergrund.

Literaturempfehlungen

Eine geschlossene Darstellung der Grundlagen der internationalen Rechnungslegung findet sich in den Lehrbüchern:

PELLENS, B., ET AL. (2017), Internationale Rechnungslegung, 10. Aufl., Stuttgart.

WAGENHOFER, A. (2015), Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS/IFRS, 7. Aufl., München.

Didaktisch ausgereifte Einführungen in die IFRS finden sich in:

BUCHHOLZ, R. (2018), Internationale Rechnungslegung, 14. Aufl., Berlin.

WÖHE, G./DÖRING, U./BRÖSEL, G. (2020), Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 27. Aufl., München, Kapitel B.7. im Abschnitt 6.

Eine ausführliche kritische Betrachtung des Harmonisierungsprozesses der Rechnungslegung findet sich in:

HOMFELDT, N. B. (2013a), Interessengeleitete Rechnungslegung, Internationale Angleichung und politische Ökonomie am Beispiel des „fair value“, Wiesbaden.

Die Zweckadäquanz der IFRS wird thematisiert in:

HAAKER, A. (2008), Potential der Goodwill-Bilanzierung für eine Konvergenz im wertorientierten Rechnungswesen, Wiesbaden.

Wer sich mit aktuellen Fragen der internationalen Rechnungslegung kritisch auseinandersetzen möchte, dem ist die monatliche „PRO & CONTRA“-Diskussion in der Fachzeitschrift „Praxis der internationalen Rechnungslegung (PiR)“ zu empfehlen. Über die Vielzahl von aktuellen Entwicklungen und Hintergründe zur internationalen Rechnungslegung können Sie sich z. B. informieren unter:

<https://www.iasplus.com/de>

<https://www.ifrs.org>

<https://www.drsc.de>

Die handelsrechtliche Rechnungslegung wird ausführlich behandelt bei:

SCHILDBACH, T., ET AL. (2019), Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 11. Aufl., Sternenfels.

Die Grundlagen zur Betriebswirtschaftslehre aus institutioneller Sicht finden sich bei:

SCHNEIDER, D. (2011), Betriebswirtschaftslehre als Einzelwirtschaftstheorie der Institutionen, Wiesbaden.

Die Übertragung der institutionellen Theorie auf das Rechnungswesen erfolgt bei:

SCHNEIDER, D. (1997), Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., München/Wien.

Für kritische Analysen zur IFRS-Rechnungslegung sind u. a. die betreffenden Beiträge der folgenden Autoren (in alphabetischer Reihenfolge) zu empfehlen:

BALLWIESER, KÜTING (zumindest die jüngeren Beiträge), *MOXTER, OLBRICH, SCHILDBACH* und *SUNDER*.

Mit angrenzenden Fragen der Bewertungstheorie beschäftigen sich u. a. die Beiträge folgender Autoren (in alphabetischer Reihenfolge):

BRÖSEL, HERING, MATSCHKE und – wiederum – *OLBRICH*.

1 Begriff und Abgrenzung der internationalen Rechnungslegung

Die internationale Rechnungslegungslegung bildet einen **Bestandteil des externen Rechnungswesens**. Dieses gehört wiederum zum (betriebswirtschaftlichen) Rechnungswesen.⁸

Einordnung in das Rechnungswesen

Das (betriebswirtschaftliche) **Rechnungswesen** stellt eine „systematische Ermittlung, Aufbereitung, Darstellung, Analyse und Auswertung von Zahlen (Mengen und Wertgrößen) über den einzelnen Wirtschaftsbetrieb und seine Beziehungen zu anderen Wirtschaftssubjekten“⁹ zur **Befriedigung unternehmensinterner und unternehmensexterner Informationsbedürfnisse** dar. Als Institution umfasst das Rechnungswesen „die Regeln, nach denen der wirtschaftliche Aspekt vergangener, vorhandener oder erwarteter Tatbestände und Handlungsabläufe gemäß vorzuziehenden Wissenswünschen strukturgeleich in Zahlen abzubilden, d. h. zu messen, ist.“¹⁰ Das (betriebswirtschaftliche) Rechnungswesen ist folglich in erster Linie ein **Instrument zur Messung von quantifizierbaren Größen** und liefert daher ein quantitatives Abbild des Wirtschaftens des einzelnen Betriebs.

Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen als Messinstrument

Ziel der Messung ist insb. die zweckmäßige **Abbildung von Vermögens- und Gewinngrößen** (Rechnungsziele).¹¹ Diese Größen konkretisieren die Rechnungszwecke als „Messabsichten“.¹² Hierbei gibt es weder ein ‚richtiges‘ Vermögen noch einen ‚richtigen‘ Gewinn an dem sich die Messung ausrichten kann.¹³ Richtig zu messen heißt vielmehr **zweckmäßig** zu messen (Für welchen Zweck messe ich? Wie messe ich im Hinblick auf diesen Zweck?). Das Rechnungswesen ist also zweckorientiert. Unterschiedliche Rechnungszwecke erfordern daher auch unterschiedliche Ausgestaltungen der Rechenwerke, damit diese den jeweiligen Zweck erfüllen können.¹⁴

Zweckorientierung des Rechnungswesens

Das betriebswirtschaftliche **Rechnungswesen** stellt primär ein **Instrument zur zweckorientierten Messung** von Vermögens- und Gewinngrößen dar. Unterschiedliche Rechnungszwecke implizieren dabei eine unterschiedliche Ausgestaltung der Rechenwerke.



⁸ Vgl. *BUSSE VON COLBE* (2011).

⁹ *WEBER/ROGLER* (2004), S. 2.

¹⁰ *SCHNEIDER* (1997), S. 3 f.

¹¹ Vgl. *HAAKER* (2008), S. 47 ff.

¹² Vgl. *SCHNEIDER* (1983), S. 149 ff.

¹³ Vgl. *HAX* (2004).

¹⁴ Vgl. *SCHNEIDER* (1997), S. 45.



Um festzustellen, ob Sie eine erhöhte Temperatur haben, brauchen Sie ein Thermometer.¹⁵ Wollen Sie jedoch Ihr Körpergewicht messen, benötigen Sie eine Waage. Um Ihren Blutdruck zu messen, erweist sich das Blutdruckmessgerät als zweckmäßiges Messinstrument. Es erscheint hinsichtlich der **Messzwecke** „Fieber messen“, „Gewicht erfahren“ und „Blutdruck messen“ offensichtlich unsinnig, die Waage unter den Arm zu klemmen, sich auf das Blutdruckmessgerät zu stellen und das Thermometer um den Oberarm zu wickeln. **Genau dieses geschieht aber, wenn die IFRS-Rechnungslegung die Funktionen des handelsrechtlichen Einzelabschlusses erfüllen soll.** Hier würde ein allein dem Informationszweck verhaftetes Instrument zur Messung eines ausschüttungsfähigen Gewinns herangezogen werden. Gleichwohl kann aber ein Zollstock – mit erheblichen Abstrichen hinsichtlich der Genauigkeit – dort verwendet werden, wo der Einsatz eines Messschiebers angebracht ist. Dies ähnelt dem Versuch, eine Konvergenz von internem und externem Rechnungswesen zu erreichen.

Adressatenorientierung,
Ziele und Rechnungszwecke

Das Messinstrument „Rechnungswesen“ ist dabei adressatenorientiert (Für wen messe ich?). *MOXTER* spricht vom „**Prinzip der Adressatenbezogenheit**“¹⁶. Verschiedene Adressaten haben unterschiedliche Ziele und entsprechende Interessen. Hinsichtlich der Adressaten wird regelmäßig unterstellt, dass sie finanzielle Ziele verfolgen. An diesen soll sich die Rechnung orientieren. Soll etwa eine Rechnung der Leistungskontrolle eines Unternehmens aus Eignersicht dienen und der Unternehmenswert deren Zielgröße bilden, wäre die Veränderung des subjektiven Unternehmenswertes innerhalb einer Periode eine sinnvolle Kontrollgröße (wenn von Manipulations- und Objektivierungsproblemen abstrahiert wird).

Messorientiertes
Rahmenkonzept des
Rechnungswesens

Aus den Zielen der Adressaten leiten sich deren **Informationsinteressen** ab. Diese konkretisieren sich wiederum in den Informationswünschen, welche Basis des zu verfolgenden **Rechnungszwecks** (z. B. Kontrolle von x oder Entscheidung über den Erwerb von y) sind. Operationalisiert wird dieser wiederum über ein **Rechnungsziel** (z. B. erzielter Gewinn von x oder Entscheidungswert von y), woraus sich die **Rechnungsinhalte** ableiten (z. B. Erträge und Aufwendungen von x oder Zahlungsströme für y und zu beachtende Kalkulationszinsfüße). Hieraus ergibt sich das in *Abbildung 1* dargestellte messorientierte Rahmenkonzept des Rechnungswesens.

Adressatenorientierte
Gliederung des
Rechnungswesens

Die **Adressaten des Rechnungswesens** können in **unternehmensinterne** (z. B. die Unternehmensführung) und **unternehmensexterne Adressaten** (z. B. Fremdkapitalgeber) unterteilt werden. Demgemäß kann das Rechnungswesen in ein (vorwiegend) internes und ein (vorwiegend) externes differenziert werden. Zum internen Rechnungswesen gehören insb. die Kosten- und die Investitionsrechnung. Das externe Rechnungswesen umfasst die Jahresabschlussrechnungen (vor allem die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung als ‚Kernbestandteile‘).

¹⁵ In Anlehnung an *SCHNEIDER* (1983), S. 150.

¹⁶ *MOXTER* (2003), S. 223.

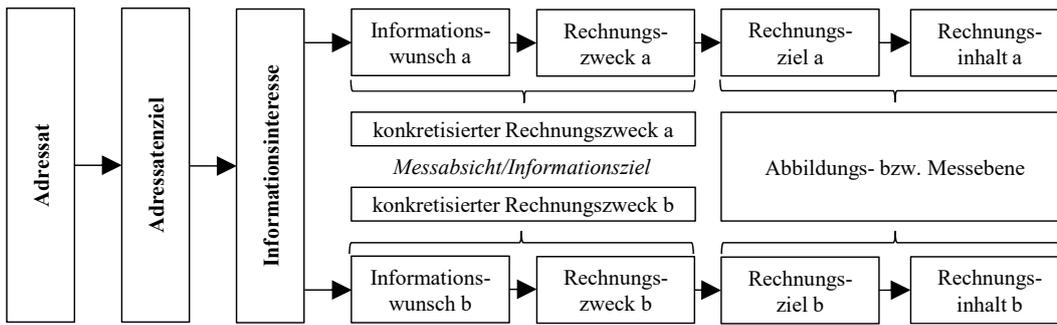


Abbildung 1: Messtheoretisches Rahmenkonzept des Rechnungswesens¹⁷

Das Rechnungswesen kann adressatenorientiert in ein externes und ein internes Rechnungswesen untergliedert werden. Während sich das **externe Rechnungswesen** in erster Linie an **unternehmensexterne Adressaten** richtet, zielt das **interne Rechnungswesen** primär auf **unternehmensinterne Adressaten**.



Die einzelnen **Adressatengruppen** verfolgen **unterschiedliche Ziele**. Diese kommen in den verschiedenen Informationsbedürfnissen zum Ausdruck. Das **frühere Rahmenkonzept** (*Framework = F*) der IFRS konkretisierte diese im Hinblick auf einzelne externe Adressatengruppen wie folgt:¹⁸

Adressatenspezifische Informationsbedürfnisse

- Aktuelle und potentielle **Anteilseigner** sind primär an Informationen interessiert, mit denen sie die Fähigkeit des Unternehmens zur Dividendenausschüttung beurteilen können, um Entscheidungen darüber zu treffen, weitere Anteile zu erwerben bzw. Anteile zu halten oder zu veräußern [F.9(a)].
- Die **Kreditgeber** interessieren sich für Informationen, mit denen sie beurteilen können, ob ihre Darlehen und die damit verbundenen Zinsen bei Fälligkeit gezahlt werden [F.9(c)].
- Die **Arbeitnehmer und Arbeitnehmervertreter** sind an Informationen über die Stabilität und Rentabilität ihrer Arbeitgeber sowie an Informationen über die Fähigkeit des Unternehmens zur Zahlung von Löhnen und Gehältern, Altersversorgungsleistungen und zur Bereitstellung von Arbeitsplätzen interessiert [F.9(b)].
- **Lieferanten und andere Gläubiger** haben zu beurteilen, ob die ihnen geschuldeten Beträge bei Fälligkeit gezahlt werden können [F.9(d)].
- Auch die **Kunden** des Unternehmens sind an Informationen hinsichtlich dessen Fortführung interessiert, vor allem dann, wenn sie eine langfristige Geschäftsbeziehung zu dem Unternehmen haben oder von diesem abhängen. Hierbei spielen mitunter die langfristige Lieferfähigkeit von Ersatzteilen und die Erfüllung von Garantiansprüchen eine Rolle [F.9(e)].

¹⁷ In Anlehnung an HAAKER (2008), S. 32.

¹⁸ Siehe ähnlich BRÖSEL (2017), S. 43.

- Auch die **Öffentlichkeit** kann in vielfacher Weise am berichtenden Unternehmen interessiert sein. So können Unternehmen bspw. in unterschiedlichster Form einen erheblichen Beitrag zur lokalen Wirtschaft leisten, dazu zählen auch die Anzahl der Beschäftigten des Unternehmens und ihre Unterstützung der lokalen Lieferanten [F.9(g)].

Rechnungslegung =
externes
Rechnungswesen

Zum **externen Rechnungswesen** gehört primär die **Rechnungslegung**. Beide Begriffe können weitgehend **synonym verwendet** werden. Die Rechnungslegung ist somit der Teil des Rechnungswesens, der sich (primär) an die unternehmensexternen Adressaten richtet. Dieser Teil des Rechnungswesens ist im Gegensatz zum internen Rechnungswesen (gesetzlich oder mittels Standards) **normiert**. Die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) bilden die Kernbestandteile der Rechnungslegung. Vereinfachend wird daher *pars pro toto* auch von **Bilanzierung** gesprochen.



Vereinfachend gilt: **Externes Rechnungswesen = Rechnungslegung!**

Externe
Rechnungslegung =
Rechnungslegung

Gelegentlich wird in der Literatur begrifflich auch zwischen der internen und externen Rechnungslegung unterschieden. Dies mag einerseits mit den Problemen der deutschen **Übersetzung von ‚Accounting‘** (in Rechnungswesen und Rechnungslegung) zusammenhängen, andererseits jedoch auch gesetzlich normierte Rechnungs(legungs)instrumente betreffen, die sich an einen definierten Empfängerkreis richten (vgl. i. e. S. z. B. § 55a Versicherungsaufsichtsgesetz – VAG – und die Rechnungslegung nach deutschem Steuerrecht). Im Folgenden ist jedoch – wie in der Betriebswirtschaftslehre allgemein üblich – mit Rechnungslegung stets die externe Rechnungslegung gemeint: Rechnungslegung = externe Rechnungslegung.

Nationale vs.
internationale
Rechnungslegung

In Bezug auf die der Rechnungslegung zugrunde liegenden Normen und den Anwendungsbereich kann in eine nationale und in eine internationale Rechnungslegung unterschieden werden. Aus deutscher Sicht stellt die **handelsrechtliche Rechnungslegung** die **nationale Rechnungslegung** dar. Sie wird vom deutschen Gesetzgeber beschlossen und ist innerhalb des nationalen Anwendungsbereiches des Handelsgesetzbuches (HGB) anzuwenden. Eine Negativabgrenzung, nach der alle übrigen Rechnungslegungssysteme zur internationalen Rechnungslegung zählen, wäre jedoch verfehlt. Es gibt nämlich eine Reihe von anderen nationalen (nicht deutschen) Rechnungslegungssystemen. Hierzu zählen – entgegen den üblichen Auffassungen – auch die United States Generally Accepted Accounting Principles (**US-GAAP**) als **nationales Rechnungslegungssystem** der Vereinigten Staaten.

Vielmehr stellen die **International Financial Reporting Standards (IFRS)** – wie der Name es bereits zum Ausdruck bringt – die Basis der **internationalen Rechnungslegung** dar. Der internationale (private) Standardsetzer **IASB (International Accounting Standards Board)** mit Sitz in London verabschiedet diese Regeln zur internationalen Rechnungslegung, die zwischenzeitlich – mit steigender Tendenz – **weltweit Anwendung** finden.

Internationale
Rechnungslegung

Aus deutscher Sicht liegen die handelsrechtliche Rechnungslegung als nationales Normensystem auf der einen und die IFRS als internationale Normen auf der anderen Seite vor. Doch ganz so trennscharf ist diese begriffliche Abgrenzung nicht.



Neben Österreich, dessen nationale Rechnungslegung dem deutschen HGB sehr ähnlich ist (es werden teilweise sogar die deutschen HGB-Komentierungen verwendet), steht das HGB hinsichtlich der **Rechtstradition** auch mit der Rechnungslegung anderer **kontinentaleuropäischer Länder** in enger Verwandtschaft. Dies ist historisch bedingt. Schließlich orientierte sich das Recht auf deutschem Gebiet im Zuge der *NAPOLEONISCHEN* Herrschaft stark am damaligen französischen Handelsrecht.¹⁹ Zudem stehen die Regelungen des HGB mit den früheren EG-Rechnungslegungsrichtlinien (4. und 7. Richtlinie) im Einklang, über die in Europa eine Mindestharmonisierung herbeigeführt wurde,²⁰ ohne nationale Besonderheiten zu missachten (sog. Prinzip des kleinsten gemeinsamen Nenners²¹). Daran hat auch die zwischenzeitliche Überarbeitung der „Richtlinie über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen“ (Rechnungslegungsrichtlinie) wenig geändert.

Nationale
Rechnungslegung
ist auch international

Anderes gilt für die IFRS, welche nationale Besonderheiten konsequent missachten und in der **angelsächsischen Rechtstradition** stehen. Die daraus resultierenden Probleme gleichen einzelne Länder, welche die IFRS zumeist mangels eigener Rechnungslegungstradition übernehmen mussten, dadurch aus, dass sie die IFRS modifiziert anwenden (z. B. indem sie eine planmäßige Abschreibung des Goodwills vorschreiben, die nach IFRS unzulässig ist). Inhaltlich stehen die IFRS wiederum den **US-GAAP** sehr nahe, welche eigentlich die **nationalen Rechnungslegungsstandards der USA** darstellen, aber nur für dortige Kapitalmarktunternehmen vorgesehen sind und wegen der früheren weltweiten Verbreitung als ‚Börsenstandards‘ auch als internationalen Rechnungslegungsstandards galten.

Internationale
Rechnungslegung
ist auch national

¹⁹ Vgl. m. w. N. *HAAKER/VELTE* (2013), S. 77.

²⁰ Vgl. *D'ARCY* (2011), S. 354.

²¹ An dieser Stelle und nachfolgend wird – um Verwirrungen zu vermeiden – vom ‚kleinsten gemeinsamen Nenner‘ gesprochen, weil dies – (wohl) von der mathematischen Ausdrucksweise ‚kleinster gemeinsamer Vielfacher‘ abstammend – sich innerhalb der Diskussionen um die 4. EG-Richtlinie als Schlagwort in der Fachwelt eingebürgert hat. Gemeint ist hier jedoch kein fauler Kompromiss, sondern vielmehr die bestmögliche Übereinstimmung i. S. e. ‚größten gemeinsamen Nenners‘.



Die Umsetzung der IFRS in nationales Recht erfolgt tatsächlich nur teilweise.
Im Rahmen der Umsetzung der IFRS werden durchaus nationale
Veränderungen vorgenommen.

Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung

Der **Begriff** der internationalen Rechnungslegung **greift im Grunde zu kurz**. Das sog. internationale Rechnungslegungssystem zielt schließlich primär auf die **Information der Kapitalmarktteilnehmer** (und hier insb. der aktuellen und potentiellen Aktionäre). Um dieses herauszustellen, wird auch von einer **kapitalmarktorientierten Rechnungslegung** gesprochen. Dem Anspruch einer weltweiten Rechnungslegung für alle Unternehmensarten kann ein rein kapitalmarktorientiertes Rechnungslegungssystem allerdings nicht gerecht werden.

Merkmale der Rechnungslegungssysteme

Eine Zuordnung der benannten Rechnungslegungssysteme zu den Merkmalen **„national/international“** und **„kapitalmarktorientiert/nicht kapitalmarktorientiert“** ist in *Abbildung 2* dargestellt:

- Es zeigt sich, dass die **US-GAAP** zwar kapitalmarktorientiert, aber eben national geprägt sind.
- Auch die Rechnungslegung nach **HGB** stellt ein nationales Rechnungslegungssystem dar, welches jedoch keinesfalls als kapitalmarktorientiert charakterisiert werden kann.
- Im Grunde stellen lediglich die **IFRS** ein internationales Rechnungslegungssystem dar, welches indes strikt kapitalmarktorientiert ist.
- In die von den Interessengruppen der Beratungsindustrie geschaffene ‚virtuelle Marktlücke‘ einer internationalen, nicht kapitalmarktorientierten Rechnungslegung stößt der IASB mit dem sog. **IFRS for SMEs** (SME = *small and medium-sized enterprises*) vor. Da der IFRS for SMEs in seiner konzeptionellen Ausrichtung den (Full-)IFRS entspricht, lässt sich dieser im Grunde nicht als ‚nicht kapitalmarktorientiert‘ bezeichnen. Zudem mangelt es ihm – im Gegensatz zu den (Full-)IFRS – an internationaler Akzeptanz. Auch die EU hat sich gegen eine Freigabe nach europäischem Recht entschieden.

Merkmale	international	national
kapitalmarktorientiert	IFRS ←	US-GAAP
nicht kapitalmarktorientiert	(ggf. IFRS for SMEs) ↓	HGB →

Abbildung 2: Matrix der Rechnungslegungssysteme

Einflüsse der einzelnen Systeme

Die in *Abbildung 2* dargestellten Linien deuten die Beeinflussungsrichtungen und -intensitäten an. Die IFRS haben sich in der Vergangenheit eng an den **US-GAAP** ausgerichtet, und der **IFRS for SMEs** stellt im Grunde nicht viel mehr als eine ‚verstümmelte‘ Kurzfassung der **(Full-)IFRS** dar. Die IFRS beeinflussen wiederum in vielfacher, teilweise sehr subtiler Weise das HGB – deshalb ist der betreffende Pfeil in der *Abbildung 2* auch weniger gradlinig und gestrichelt gezeichnet.



Die jüngsten großen Bilanzrechtsreformen durch das sog. Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) und das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) haben sich in Teilbereichen an den IFRS orientiert. Zudem greifen vor allem die vier größten internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (sog. *Big-4*)²² in Fragen der Auslegung der HGB-Normen gern auf die IFRS zurück, obgleich dies nicht zwingend den gesetzlichen Vorgaben entspricht.²³ Zudem dominieren die betreffenden (Berater-)Interessen die Kommentierungen und Fachpublikationen. Mit zahlreichen Initiativen nehmen die Big-4 Einfluss auf die akademischen Lehrpläne, um die IFRS in der Ausbildung zu etablieren.²⁴ Bei Bilanzreformen geben sich ihre Interessenvertreter im BMJ die Türklinnen in die Hand. Darüber hinaus gilt der ‚Deutsche Standardsetzer‘ **DRSC als verlängerter Arm des IASB**. Auch weite Teile der Wissenschaft sind von den IFRS überzeugt. Lediglich die Mittelstands- und Steuerberaterverbände wehren sich – bislang im Ganzen recht erfolgreich – lobbyistisch und fachlich gegen die Unterwanderung des Handelsrechts durch die IFRS-Interessen. Es bleibt abzuwarten, ob dies auf Dauer ausreichen wird.

Die Anwendung der vom IASB als internationale Normen verabschiedeten IFRS in Europa ist wiederum durch eine **EU-Verordnung** geregelt, wobei die IFRS mit den EU-Rechnungslegungsrichtlinien im Einklang stehen müssen. Hierzu schreibt Art. 3 Abs. 2 der sog. IAS-Verordnung vor, dass die „internationalen Rechnungslegungsstandards [...] nur übernommen werden [können], wenn sie

Umsetzung in
EU-Verordnung

- dem Prinzip des Artikels 2 Absatz 3 der Richtlinie 78/660/EWG und des Artikels 16 Absatz 3 der Richtlinie 83/349/EWG nicht zuwiderlaufen [d. h. der Abschluss **ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der VFE-Lage** im Sinne der Richtlinie zu vermitteln hat] sowie dem **europäischen öffentlichen Interesse** entsprechen und
- den Kriterien der **Verständlichkeit, Erheblichkeit, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit** genügen, die Finanzinformationen erfüllen müssen, um wirtschaftliche Entscheidungen und die **Bewertung der Leistung einer Unternehmensleitung** zu ermöglichen.“

Dass diese Anforderungen bei Anwendung der IFRS nicht zwingend erfüllt sind, wird noch gezeigt werden. Zumindest vom letztgenannten Rechenschaftszweck („Bewertung der Leistung einer Unternehmensleitung“) hat sich der IASB zwischenzeitlich weitgehend verabschiedet.

Erfüllung der
Anforderungen
fraglich

²² Hierzu gehören – in alphabetischer Reihenfolge – die Gesellschaften *Deloitte (Touche Tohmatsu)*, *Ernst & Young*, *KPMG* und *PricewaterhouseCoopers*.

²³ Vgl. gegen eine Auslegung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auf Basis der IFRS *MOXTER* (2009).

²⁴ Vgl. *HARRIS* (2008).

Rechtliche
Umsetzung

Die konkrete **Umsetzung** dieser **IAS-Verordnung** ist wiederum im **nationalen HGB** geregelt. Insofern erfolgt die nationale Anwendung der internationalen Rechnungslegung nach europäischen und deutschen Normen. Zudem müssen die in der EU anzuwendenden IFRS ein spezielles **Anerkennungsverfahren** durchlaufen.

Kontinentaleuropäische
vs. angelsächsische
Rechnungslegung

Die vorstehend skizzierte Vielfalt der nationalen und internationalen Bezugspunkte der Systeme wird im *II. Kapitel* dieses Moduls zum institutionellen Rahmen und zur Anwendung der IFRS zu entwirren sein. Es zeigt sich aber bereits an dieser Stelle, dass es zweckmäßig sein könnte, statt eine Differenzierung in eine nationale und eine internationale Rechnungslegung vorzunehmen, hinsichtlich des kulturellen Hintergrunds der Entwicklung – neben dem Abgrenzungskriterium der Kapitalmarktorientierung – zwischen einer **kontinentaleuropäisch** und einer **angelsächsisch geprägten Rechnungslegung** zu unterscheiden. Erstere steht nämlich in der Tradition des Code Law und Letztere in der des Case Law.²⁵

„Code Law“ vs.
„Case Law“

Während beim „**Code Law**“ mit einem hohen Abstraktionsgrad eine Vielzahl von Sachverhalten **prinzipienorientiert** kodifiziert wird, herrscht nach dem „**Case Law**“ ein geringer Abstraktionsgrad vor und es werden spezielle **Einzelfälle kasusistisch geregelt**. Während das HGB eindeutig der Code-Law-Tradition folgt und ein (weitgehend) konsistentes Rechnungslegungssystem bildet, verzeichnen die in der Case-Law- (bzw. „**Kochbuch**“-) **Tradition** verankerten IFRS eine Reihe von Widersprüchen und Inkonsistenzen.²⁶ Diese sollen von den Standardsetzern mit **permanenten Änderungen** vermindert werden, wobei sie wegen des fehlenden Gesamtkonzepts immer neue ‚Baustellen‘ eröffnen.²⁷ Den IFRS-Anwendern bleibt also kaum die Zeit, sich im Umgang mit einer Regelung hinreichend zu üben, was destabilisierend wirkt und Ineffizienzen impliziert.



Das **Case-Law-Denken** in der internationalen Rechnungslegung führt wegen der mangelhaften konzeptionellen Basis zu **Widersprüchen und Inkonsistenzen** innerhalb des Regelwerks. Das ständige Nachbessern eröffnet fortlaufend neue Problembereiche. Diese „**Dynamik scheint die Standardsetzer selbst zu überfordern**“²⁸, denn die „IFRS-Standardsetzung ist eine ständige Flucht ins Detail.“²⁹

²⁵ Vgl. BRÖSEL (2017), S. 66 f.

²⁶ Vgl. HOMFELDT (2013a), S. 226.

²⁷ Vgl. hierzu BRÖSEL (2017), S. 67.

²⁸ BRÖSEL (2017), S. 67.

²⁹ HAKELMACHER (2009).

Eine Übersicht zu den Unterschieden zwischen „Code Law“ und „Case Law“ findet sich in *Abbildung 3*.

	Code Law	Case Law
Vorteile	<ul style="list-style-type: none"> • kurze Formulierungen (Generalregelungen) • Übersichtlichkeit 	<ul style="list-style-type: none"> • Ausführlichkeit • genaue Regelung von Spezialfällen
Nachteile	<ul style="list-style-type: none"> • Auslegungsbedürftigkeit • unregelmäßige Sachverhalte 	<ul style="list-style-type: none"> • Umfang (Wiederholungen) • hohe Anfälligkeit für Inkonsistenzen und Änderungen

Abbildung 3: Vergleich „Code Law“ und „Case Law“³⁰

Rechnungslegung ist Teil des **Finanzsystems** und muss zu den anderen Systemkomponenten „passen“ bzw. Kompatibilität aufweisen.³¹ Die Art der Finanzierung der Unternehmen in einer Volkswirtschaft nimmt hierbei wesentlichen Einfluss auf die **Ausgestaltung der Rechnungslegung**, welche sich schließlich als Institution – mit *MENGER* gesprochen – „aus den wirtschaftlichen [sic!] Verhältnissen eines Volkes“³² pfadabhängig entwickelt hat. Möglicherweise gilt dieses Verhältnis von Bilanzierung und Finanzierung auch umgekehrt. **Schließlich gilt die Buchführung auch als Mutter des Kredits und somit des Kapitalismus.**

Rechnungslegung als Komponente im Finanzsystem

Erfolgt die Finanzierung über eine **Hausbank**, ist diese an vorsichtigen (,imparitätischen‘) Informationen über Erfolg und Vermögen interessiert, weil ihr Anspruch auf den **Kapitaldienst** (Zins und Tilgung) begrenzt ist und sie nicht am Gewinn partizipieren. Anderes gilt für Anteilseigner auf **organisierten Kapitalmärkten**, die unbegrenzt am Erfolg teilnehmen können (in Form von Dividenden sowie Wert- oder Kurssteigerungen ihrer Anteile); daher sind sie eher an – bezogen auf die Risiken und Chancen – **neutralen‘ Informationen** über den Erfolg und das Vermögen interessiert. Dabei sind anonyme Anleger auf die Transparenz durch die Rechnungslegung angewiesen, während eine Hausbank auf andere Informationsquellen zugreifen kann. Letztlich basiert das Geschäftsmodell einer Hausbankbeziehung auf solchen Informationsvorsprüngen, welche durch höhere Transparenzpflichten für Interneta vermindert werden können.³³

Bank- vs. kapitalmarkt-orientiertes Finanzsystem

Da in Deutschland die Bankfinanzierung vorherrscht, lässt sich eine flächendeckende Einführung einer kapitalmarkt- oder informationsorientierten Rechnungslegung kaum begründen.³⁴ Die deutsche Produktion ist zudem eher auf qualitativ

Gefahr der (Über-)Transparenz für „Hidden Champions“

³⁰ Angelehnt an *BUCHHOLZ* (2018), S. 7. Siehe ausführlich *BRÖSEL* (2017), S. 67, *HOMBURG/BRÖSEL* (2007), S. 131 f.

³¹ So auch beispielsweise *NEUS* (2018), S. 433. Vgl. im Einzelnen *HACKETHAL/SCHMIDT* (2000).

³² *MENGER* (1883), S. 174.

³³ Vgl. *BIGUS/SCHORN* (2008).

³⁴ Vgl. *GERUM/MÖLLS/SCHEN* (2011).

hochwertige ‚Nischenprodukte‘ (z. B. Spezialmaschinen und Innovationen) ausgerichtet und fürchtet somit Wettbewerbsnachteile durch die Preisgabe von Interna an die (potentielle) Konkurrenz. Die weltmarktführenden sog. **Hidden Champions** i. S. v. *SIMON*³⁵ sind somit – wie das „**hidden**“ schon verrät – an Transparenz wenig interessiert. Sie agieren höchst erfolgreich unter einem „Schleier der Verborgenheit“³⁶. Folgende Äußerungen wertet *SIMON* als symptomatisch für diese treibenden Kräfte der (nachhaltigen und erfolgreichen) Globalisierung:³⁷

- „Ihnen muss ich sicher nicht erklären, dass „**Hidden Champions**“ deshalb gedeihen, weil sie ihre Erfolgsstrategien diskret behandeln.“
- „Wir wollen, dass weder unsere Wettbewerber noch unsere Kunden unseren tatsächlichen Marktanteil kennen.“
- „Jahrelang haben wir an unserer Anonymität festgehalten. Dies ist sehr bequem. Niemand hat unsere Marktnische bemerkt.“
- Oder es wird betont, dass „geringe eigene Bekanntheit bewusst zum Geschäftsmodell gehöre“.



Überzogene Transparenzanforderungen, im Sinne umfassend-detaillierter öffentlicher Berichterstattung wären indessen gar nicht wünschenswert; sie sind sogar verfassungswidrig: In einer **sozialen Marktwirtschaft (Wettbewerbswirtschaft)** sind der **Unternehmenstransparenz enge Grenzen** gesetzt, soll diese Ordnung nicht zu einer **unsozialen Verwaltungswirtschaft** erstarren. Eine Nulltransparenz wäre freilich ebenso verfassungswidrig [...] was im Bilanz- und Publizitätsrecht (und nicht nur hier) immer stärker abhandeln zu kommen droht: das rechte Gespür für Maß und Mitte.³⁸ Dieses von *MOXTER* angemahnte **Gespür für Maß und Mitte** ist beim IASB nicht erkennbar.

Kultur und
Wirtschaftssystem

Rechnungslegung stellt eine wichtige Institution dar, die im jeweiligen Wirtschaftssystem einen bestimmten Zweck erfüllt. Nach *SOMBART* hätte sich **das kapitalistische Wirtschaftssystem** ohne die **doppelte Buchführung** nicht entwickeln können. Das Wirtschaftssystem ist wiederum eng mit dem gesellschaftlichen System verbunden.³⁹ Entsprechend konstatiert *ABELHAUSER* einen „**Kulturkampf**“ zwischen dem **angelsächsischen und dem deutschen Produktionsregime**.⁴⁰

³⁵ Vgl. *SIMON* (2012).

³⁶ Vgl. *SIMON* (2012), S. 96 ff. (für Zitat S. 96).

³⁷ *SIMON* (2012), S. 98.

³⁸ *MOXTER* (1983), S. 20.

³⁹ Vgl. z. B. *STRECK* (2012a).

⁴⁰ Vgl. *ABELSHAUSER* (2003).

Unterschiede zwischen den Rechnungslegungsvorschriften können zudem anhand der unterschiedlichen Unternehmensverfassungen wie in *Abbildung 4* dargestellt werden. Es zeigt sich, dass im kontinentaleuropäischen Raum eine stärkere **Finanzierung** über Bankkredite vorherrscht. Es besteht eine geringere Kapitalmarktorientierung als im angloamerikanischen Raum. Dort ist hingegen eine geringere **Anteilskonzentration** charakteristisch, wohingegen im kontinentaleuropäischen Raum hohe Anteilskonzentrationen vorzufinden sind.⁴¹ Zudem besteht im kontinentaleuropäischen Raum eine stärkere Orientierung am **Gläubigerschutz**.⁴² Die Unterschiede werden insb. deutlich, weil Anteilseigner mit hohen prozentualen Anteilen oder Fremdkapitalgeber leichter an Informationen gelangen als Anteilseigner mit prozentual sehr niedrigen Anteilen. Hieraus resultieren auch unterschiedliche Anforderungen an die Rechnungslegung.⁴³

Kontinentaleuropäische und angloamerikanische Unternehmensverfassung

Kontinentaleuropäische Unternehmensverfassung	Angloamerikanische Unternehmensverfassung
Kapitalmärkte spielen bei der Unternehmensfinanzierung eine eher untergeordnete Rolle	Entscheidungen in Unternehmen werden typischerweise auf der Grundlage einer strikten Marktorientierung getroffen
primär Finanzierung über langfristige Bankkredite	Dominanz der Eigen- und Fremdkapitalmärkte für die Unternehmensfinanzierung (Unternehmen finanzieren sich primär über die Beschaffung von Eigenkapital)
hohe Anteilskonzentrationen und Konzernverflechtungen	geringe Anteilskonzentration
Gläubigerschutzorientierung (i. S. v. Schutz der Gläubiger) – zeigt sich auch in der Ausgestaltung der Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Grundsätzen	Kapitalmarkt kommt die Rolle eines Referenzpunktes zu (Gläubigerschutz hier nur i. S. v. Schutz des Unternehmens vor den Gläubigern)
gesetzliche Vertreter sind dem Unternehmensinteresse verpflichtet, was aus dem Eigenerinteresse abgeleitet werden sollte; Interessen anderer Anspruchsgruppen sind nur Nebenbedingungen	Kontrolle findet außerhalb des Unternehmens über Mechanismen wie weitgehende Informationspflichten und umfassende Aktionärsrechte statt („Outsider-System“)

Abbildung 4: Vergleich der Unternehmensverfassungen

⁴¹ Vgl. HOMFELDT (2013a), S. 31.

⁴² Vgl. HOMFELDT (2013a), S. 105, 118.

⁴³ Vgl. HOMFELDT (2013a), S. 32.

Die unterschiedlichen Kapitalmarktstrukturen werden in *Abbildung 5* verdeutlicht.

Alleiniger Fokus der IFRS: Kapitalmarktorientierung	
Aber: Kapitalmärkte weisen völlig unterschiedliche Strukturen auf	
Kontinentaleuropäische Prägung	Angelsächsische Prägung
→ nicht organisierte Segmente und FK-Finanzierung verbreitet	→ organisierte Segmente und EK-Finanzierung verbreitet
→ Standardsetzer stützt sich nur auf einen Bruchteil des Kapitalmarktes, nämlich das organisierte Marktsegment für Eigenmittel	

*Abbildung 5: Kapitalmarktorientierung*⁴⁴



Rechnungslegungssysteme sollten nicht nur als national oder international charakterisiert werden. Vielmehr gilt es, die **Rechnungslegungssysteme** im Hinblick auf **ihren kulturellen Hintergrund und der damit verbundenen Rechtstradition (angelsächsisch oder kontinentaleuropäisch)**, der Kapitalmarktorientierung sowie dem vorherrschenden Produktionsregime zu behandeln. Aus den Interdependenzen dieser Aspekte resultiert die Komplexität der Rechnungslegung.

Institutionen-
ökonomische Sicht

Da die **internationale Rechnungslegung eine Institution** darstellt, kann bei deren betriebswirtschaftlicher Untersuchung eine institutionenökonomische Sicht⁴⁵ zugrunde gelegt werden. Institutionen werden dabei definiert als „**Menge sanktionierter Verhaltensregeln**“, welche zielkonforme „vorhersehbare Anreize zum Handeln oder Unterlassen“⁴⁶ setzen sollen. Dabei geht die realitätsnahe Betriebswirtschaftslehre „von den Erfahrungstatbeständen des unvollständigen und ungleich verteilten Wissens und Könnens aus und baut darauf eine Einzelwirtschaftstheorie der Institutionen auf.“⁴⁷ Im Vordergrund stehen „Unternehmen und Unternehmer in der Marktwirtschaft“⁴⁸ sowie die Verringerung von Einkommensunsicherheiten durch Institutionen.

Was ist nun
internationale
Rechnungslegung?

Die einfache Frage, **was internationale Rechnungslegung ist**, scheint damit aber noch nicht hinreichend geklärt zu sein. Vorstehend wurde versucht den Unterschied zwischen nationaler und internationaler Rechnungslegung an zugrundeliegenden Normen und dem Anwendungsbereich festzumachen. Der Normengeber und/oder der Anwendungsbereich dürfen demnach nicht national, sondern müssen international sein. Diese Negativabgrenzung mag wenig elegant erscheinen, führt aber wenigstens zu einem operationalen Ergebnis.

⁴⁴ Vgl. *HOMFELDT*, (2013b), S. 23.

⁴⁵ Vgl. *NEUS* (2018), S. 434. Siehe auch *RICHTER/FURUBOTN* (2010).

⁴⁶ *ORDELHEIDE* (1993), Sp. 1839 (beide Zitate).

⁴⁷ Vorwort zu *SCHNEIDER* (2011).

⁴⁸ So der Titel von *HAX* (2005).

Der IASB (International Accounting Standards Board) wird als ein ‚internationales Rechnungslegungsgremium‘ bezeichnet, das globale und damit internationale Standards entwickelt, etabliert und verbreitet.⁴⁹ Da die vom IASB entwickelten IFRS (International Financial Reporting Standards) nicht nur national angewendet werden, gehören diese zur internationalen Rechnungslegung. Soweit dies auf kein anderes Rechnungslegungssystem zutrifft, können die Begriffe ‚IFRS‘ und ‚Internationale Rechnungslegung‘ synonym verwendet werden. Erstaunlicherweise sind bessere Definitionsversuche als diese Gleichsetzung schwer zu finden.

Internationale
Rechnungslegung
= IFRS

Es gilt vereinfachend: **Internationale Rechnungslegung = IFRS.**



Gemäß der ‚Definition‘ der ‚Internationalen Rechnungslegung‘ im *GABLER WIRTSCHAFTSLEXIKON (online)* soll durch „eine internationale Rechnungslegung und damit internationale Harmonisierung der Rechnungslegung [...] eine Vergleichbarkeit bzw. Interpretierbarkeit der Jahresabschlüsse international agierender Unternehmen, die ansonsten nach länderspezifischen, unterschiedlichen Rechtsnormen erstellt sind, erreicht werden.“⁵⁰ Eine internationale Rechnungslegung soll also international harmonisiert und damit vergleichbar sein, was nach unterschiedlichen nationalen Rechtsnormen anscheinend nicht möglich sein soll. Abgesehen davon, dass dies keine Definition der ‚Internationalen Rechnungslegung‘ darstellt, sondern das Gleichschaltungsziel propagiert wird, erfolgte die europäische Harmonisierung der Rechnungslegung über eine Umsetzung der EG-Richtlinien in nationales Recht. Auch auf diese Weise ließe sich – sofern das Ziel angestrebt werden soll – internationale Vergleichbarkeit herstellen.

Definitionsversuch

Eindeutig definiert wird ‚Internationale Rechnungslegung‘ in beiden dargestellten Fällen jedenfalls nicht, weswegen diese – vereinfacht und zugleich im üblichen Sinne – im Weiteren den IFRS gleichgesetzt werden sollen. Auch die **Begriffsbestimmung** in Art. 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (IAS-Verordnung) folgt dieser Definition: „Im Sinne dieser Verordnung bezeichnen ‚internationale Rechnungslegungsstandards‘ die ‚International Accounting Standards‘ (IAS), die ‚International Financial Reporting Standards‘ (IFRS) und damit verbundene Auslegungen (SIC/IFRIC-Interpretationen)“⁵¹.

Definition der
IAS-Verordnung

⁴⁹ Vgl. HÜTTEN/SESSAR (2011), S. 375.

⁵⁰ O. V. (2013).

⁵¹ Art. 2 der *Verordnung (EG) Nr. 1606/2002* des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards.

„Definition“ nach
SCHILDBACH

Auch auf die provokante „Definition“ der IFRS von SCHILDBACH sei an dieser Stelle hingewiesen, die dann die internationale Rechnungslegung im Allgemeinen charakterisieren müsste:



**Internationale Rechnungslegung =
IFRS = „Irre Führendes Rechnungslegungs-System“⁵²**



Aufgabe 1:

Skizzieren Sie die Stellung der internationalen Rechnungslegung im betriebswirtschaftlichen Rechnungswesen!



Aufgabe 2:

Leiten Sie eine Definition des Begriffs „Internationale Rechnungslegung“ ab!



Aufgabe 3:

Worin bestehen die Probleme einer Übernahme von internationalen Rechnungslegungsstandards in nationales Recht?



Aufgabe 4:

Nennen Sie Unterschiede zwischen dem sog. Code Law und dem sog. Case Law! Gehen Sie dabei jeweils auf Vor- und Nachteile ein! Nennen Sie jeweils ein Beispiel für das Code Law und das Case Law!

⁵² So der Titel von SCHILDBACH (2007).

Aufgabe 5:

Visualisieren Sie im nachfolgenden Kästchen die wesentlichen Inhalte des ersten Abschnitts! Sie können hierzu eine inhaltszusammenfassende Abbildung erstellen und/oder wesentliche Kernaussagen des Abschnitts mit eigenen Worten darlegen. Denken Sie in diesem Zusammenhang daran, dass Ihnen diese Ausarbeitung bei der Prüfungsvorbereitung einen schnelleren Zugang zur Thematik des ersten Abschnitts ermöglichen soll. Greifen Sie dabei auch auf Ihr Wissen zur Rechnungslegung nach HGB zurück. Vergleichen Sie insb. die Rechnungslegungssysteme nach HGB und nach IFRS!



Leseprobe Modul 31917