

RAHMENKONZEPT FÜR DIE AUFSTELLUNG UND DARSTELLUNG VON ABSCHLÜSSEN

in der von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften
im November 2003 veröffentlichten Fassung.

Im April 1989 wurde vom Board die Veröffentlichung des IASC Rahmenkonzepts im Juli 1989 genehmigt; seine Annahme durch den IASB erfolgte im April 2001.

INHALT	Ziffer
Vorwort	
Einführung	1–11
Zweck und Status	1–4
Anwendungsbereich	5–8
Adressaten und ihre Informationsbedürfnisse	9–11
Die Zielsetzung von Abschlüssen	12–21
Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage	15–21
Anhang und ergänzende Übersichten	21
Zu Grunde liegende Annahmen	22–23
Periodenabgrenzung	22
Unternehmensfortführung	23
Qualitative Anforderungen an den Abschluss	24–46
Verständlichkeit	25
Relevanz	26–30
Wesentlichkeit	29–30
Verlässlichkeit	31–38
Glaubwürdige Darstellung	33–34
Wirtschaftliche Betrachtungsweise	35
Neutralität	36
Vorsicht	37
Vollständigkeit	38
Vergleichbarkeit	39–42
Beschränkungen für relevante und verlässliche Informationen	43–45
Zeitnähe	43
Abwägung von Nutzen und Kosten	44
Abwägung der qualitativen Anforderungen an den Abschluss	45
Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes	46
Die Abschlussposten	47–81
Vermögens- und Finanzlage	49–52
Vermögenswerte	53–59
Schulden	60–64
Eigenkapital	65–68
Ertragskraft	69–73
Erträge	74–77
Aufwendungen	78–80
Kapitalerhaltungsanpassungen	81
Erfassung von Abschlussposten	82–98
Die Wahrscheinlichkeit eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens	85
Verlässlichkeit der Bewertung	86–88
Ansatz von Vermögenswerten	89–90
Ansatz von Schulden	91
Erfassung von Erträgen	92–93
Erfassung von Aufwendungen	94–98
Bewertung der Abschlussposten	99–101
Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte	102–110
Kapitalkonzepte	102–103
Kapitalerhaltungskonzepte und Gewinnermittlung	104–110

VORWORT

Weltweit werden von vielen Unternehmen Abschlüsse für externe Adressaten aufgestellt und dargestellt. Obwohl solche Abschlüsse von Land zu Land Ähnlichkeiten aufweisen, bestehen auch Unterschiede, die vermutlich auf einer Vielzahl von sozialen, wirtschaftlichen und rechtlichen Umständen sowie darauf beruhen, dass die einzelnen Länder bei der Festlegung nationaler Vorschriften die Bedürfnisse der verschiedenen Abschlussadressaten berücksichtigt haben.

Diese unterschiedlichen Gegebenheiten haben zur Verwendung verschiedener Definitionen für die Abschlussposten geführt, beispielsweise für die Termini Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen. Sie haben ferner zur Verwendung unterschiedlicher Kriterien für die Darstellung von Sachverhalten im Abschluss sowie zu unterschiedlichen Bewertungsgrundlagen geführt. Auch der Anwendungsbereich der Abschlüsse sowie die darin aufgeführten Angaben waren davon betroffen.

Das International Accounting Standards Committee (IASC) ist bestrebt, diese Unterschiede durch Harmonisierung der Vorschriften, Rechnungslegungsstandards und Verfahren hinsichtlich der Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen zu verringern. Es ist der Ansicht, dass eine weitere Harmonisierung am besten dadurch erreicht werden kann, dass man sich auf die Abschlüsse konzentriert, deren Aufstellung zum Ziel hat, nützliche Informationen für wirtschaftliche Entscheidungen zu liefern.

Der Board des IASC ist überzeugt, dass die zu diesem Zweck aufgestellten Abschlüsse den gemeinsamen Bedürfnissen der meisten Adressaten gerecht werden. Dies ist darauf zurückzuführen, dass fast alle Adressaten wirtschaftliche Entscheidungen treffen, beispielsweise, um:

- (a) zu entscheiden, wann ein Kapitalanteil zu kaufen, zu halten oder zu verkaufen ist;
- (b) die Handlungen oder die Verantwortlichkeit des Managements zu beurteilen;
- (c) die Fähigkeit des Unternehmens zu beurteilen, seine Arbeitnehmer zu entlohnen und ihnen weitere Vergünstigungen zu bieten;
- (d) die Sicherheit der dem Unternehmen geliehenen Beträge zu beurteilen;
- (e) die Festlegung der Steuerpolitik;
- (f) ausschüttbare Gewinne und Dividenden zu bestimmen;
- (g) Statistiken über das Volkseinkommen aufzustellen und zu nutzen; oder
- (h) die Tätigkeiten von Unternehmen zu reglementieren.

Der Board erkennt allerdings an, dass insbesondere Regierungen andere oder zusätzliche Anforderungen für eigene Zwecke formulieren können. Doch diese Anforderungen dürfen die zum Nutzen der anderen Adressaten veröffentlichten Abschlüsse nicht beeinträchtigen, es sei denn, dass sie ebenfalls den Bedürfnissen dieser anderen Adressaten entsprechen.

Abschlüsse werden in der Regel gemäß einem Rechnungslegungsmodell auf der Grundlage historischer Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Konzept der nominalen Kapitalerhaltung aufgestellt. Andere Modelle und Konzepte können unter der Zielsetzung, nützliche Informationen für wirtschaftliche Entscheidungen bereitzustellen, angemessener sein. Gleichwohl besteht derzeit kein Einvernehmen über eine Änderung. Das vorliegende Rahmenkonzept wurde so entwickelt, dass es sich auf eine Reihe verschiedener Rechnungslegungsmodelle sowie Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte anwenden lässt.

EINFÜHRUNG

Zweck und Status

- 1 Dieses Rahmenkonzept legt die Konzeptionen dar, die der Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen für externe Adressaten zugrunde liegen. Das Rahmenkonzept verfolgt die nachfolgenden Zwecke:
 - (a) Unterstützung des Board des IASC bei der Entwicklung zukünftiger International Accounting Standards sowie bei der Überprüfung bereits bestehender International Accounting Standards;
 - (b) Unterstützung des Board des IASC bei der Förderung der Harmonisierung von Vorschriften, Rechnungslegungsstandards und Verfahren hinsichtlich der Darstellung von Abschlüssen, indem eine Grundlage für die Reduzierung der Anzahl alternativer Bilanzierungsmethoden, die nach den International Accounting Standards zulässig sind, geschaffen wird;
 - (c) Unterstützung der nationalen Standardsetter bei der Entwicklung nationaler Standards;
 - (d) Unterstützung der mit der Aufstellung von Abschlüssen befassten Personen bei der Anwendung der International Accounting Standards sowie bei der Behandlung von Themen, die noch Gegenstand eines International Accounting Standard sein werden;
 - (e) Unterstützung von Abschlussprüfern bei der Urteilsfindung, ob Abschlüsse den International Accounting Standards entsprechen;
 - (f) Unterstützung der Abschlussadressaten bei der Interpretation der Informationen aus den Abschlüssen, die gemäß den International Accounting Standards aufgestellt wurden; und
 - (g) Bereitstellung von Informationen über das Vorgehen bei der Formulierung der International Accounting Standards für die Personen, die sich für die Arbeit des IASC interessieren.

Dieses Rahmenkonzept ist kein International Accounting Standard und definiert damit keine Grundsätze für bestimmte Fragen der Bewertung oder von Angaben. Keine Passage aus diesem Rahmenkonzept geht einem International Accounting Standard vor. 2

Der Board des IASC erkennt an, dass in einer begrenzten Anzahl von Fällen Konflikte zwischen dem Rahmenkonzept und einem International Accounting Standard bestehen können. In diesen Fällen, in denen ein Konflikt besteht, haben die Anforderungen aus dem International Accounting Standard Vorrang vor denjenigen aus dem Rahmenkonzept. Da sich aber der Board des IASC bei der Ausarbeitung künftiger Standards sowie bei der Überprüfung bereits bestehender Standards an dem Rahmenkonzept orientiert, wird sich die Zahl der Konfliktpunkte zwischen diesem Rahmenkonzept und den International Accounting Standards mit der Zeit verringern. 3

Der Board wird das Rahmenkonzept regelmäßig auf der Grundlage der damit gemachten Erfahrungen überarbeiten. 4

Anwendungsbereich

Das Rahmenkonzept beschäftigt sich mit folgenden Punkten: 5

- (a) der Zielsetzung von Abschlüssen;
- (b) den qualitativen Anforderungen, die den Nutzen der im Abschluss enthaltenen Informationen bestimmen;
- (c) der Definition, Ansatz und Bewertung der Abschlussposten, aus denen der Abschluss besteht; und
- (d) Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepten.

Das Rahmenkonzept befasst sich mit Abschlüssen für allgemeine Zwecke (nachstehend „Abschlüsse“ genannt) einschließlich der Konzernabschlüsse. Solche Abschlüsse werden mindestens einmal jährlich aufgestellt und publiziert und richten sich nach den gemeinsamen Informationsbedürfnissen eines weiten Adressatenkreises. Einige Adressaten können Informationen benötigen, die nicht im Abschluss enthalten sind, haben aber eventuell Einfluss, diese Informationen zu erhalten. Viele Adressaten hingegen müssen sich auf die Abschlüsse als ihre Hauptquelle für Finanzinformationen verlassen, daher sind diese Abschlüsse unter Berücksichtigung ihrer Bedürfnisse aufzustellen und darzustellen. Finanzberichte für besondere Zwecke, beispielsweise Börsenprospekte und Berechnungen für steuerliche Zwecke, fallen nicht unter den Anwendungsbereich dieses Rahmenkonzeptes. Dennoch kann das Rahmenkonzept für die Erstellung solcher besonderen Berichte zugrundegelegt werden, wenn deren Anforderungen dies gestatten. 6

Abschlüsse sind Teil des Prozesses der Rechnungslegung. Ein vollständiger Abschluss umfasst im Regelfall eine Bilanz, eine Gewinn- und Verlustrechnung, eine Kapitalflussrechnung (hier sind verschiedene Darstellungsformen möglich, beispielsweise eine Darstellung der Barmittelzu- und abflüsse oder eine Darstellung (sonstiger) Mittelzu- und abflüsse) sowie den Anhang und weitere Aufstellungen und Erläuterungen, die integraler Bestandteil des Abschlusses sind. Ferner kann er ergänzende Übersichten und Informationen enthalten, die auf den Darstellungen beruhen oder daraus abgeleitet werden und von denen man erwartet, dass sie in Verbindung mit diesen gelesen werden. Diese Aufstellungen und ergänzenden Informationen können beispielsweise Finanzinformationen zu Geschäftsfeldern und geographischen Segmenten und Angaben zu Auswirkungen von Preisänderungen behandeln. Abschlüsse enthalten allerdings keine Elemente wie Berichte der Mitglieder des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans oder dessen Vorsitzender, Analysen des Managements oder ähnliche Bestandteile, die in einem Geschäftsbericht enthalten sein können. 7

Das Rahmenkonzept gilt für die Abschlüsse aller privaten und öffentlichen Handels-, Industrie- und Dienstleistungsunternehmen, die Bericht erstatten. Ein berichterstattendes Unternehmen ist ein Unternehmen, das Adressaten hat, die sich auf die Abschlüsse als ihre wichtigste Quelle für Finanzinformationen über das Unternehmen verlassen. 8

Adressaten und ihre Informationsbedürfnisse

Zu den Abschlussadressaten gehören derzeitige und potenzielle Investoren, Arbeitnehmer, Kreditgeber, Lieferanten und weitere Kreditoren, Kunden, Regierungen sowie deren Institutionen und die Öffentlichkeit. Sie verwenden die Abschlüsse, um einige ihrer unterschiedlichen Informationsbedürfnisse zu befriedigen. Dazu gehören: 9

- (a) *Investoren.* Die Bereitsteller von Risikokapital und ihre Berater sind mit den Risiken und Erträgen ihrer Investitionen befasst. Sie benötigen Informationen, um besser beurteilen zu können, ob sie kaufen, halten oder veräußern sollen. Auch Aktionäre sind interessiert an Informationen, mit denen sie die Fähigkeit des Unternehmens zur Dividendenausschüttung beurteilen können.
- (b) *Arbeitnehmer.* Arbeitnehmer und ihre Vertretungen sind interessiert an Informationen über die Stabilität und Rentabilität ihrer Arbeitgeber. Ferner sind sie interessiert an Informationen, anhand derer sie die Fähigkeit des Unternehmens zur Zahlung von Löhnen und Gehältern, Altersversorgungsleistungen und zur Bereitstellung von Arbeitsplätzen beurteilen können.
- (c) *Kreditgeber.* Kreditgeber sind interessiert an Informationen, mit denen sie beurteilen können, ob ihre Darlehen und die damit verbundenen Zinsen bei Fälligkeit gezahlt werden.

- (d) *Lieferanten und andere Gläubiger.* Lieferanten und andere Gläubiger sind interessiert an Informationen, mit denen sie beurteilen können, ob die ihnen geschuldeten Beträge bei Fälligkeit gezahlt werden. Andere Gläubiger sind in der Regel kurzfristiger an einem Unternehmen interessiert als Gläubiger, sofern sie nicht von der Weiterführung des Unternehmens als wichtigem Kunden abhängen.
 - (e) *Kunden.* Kunden sind an Informationen über die Fortführung eines Unternehmens interessiert, vor allem dann, wenn sie eine langfristige Geschäftsbeziehung zu dem Unternehmen haben oder von diesem abhängen.
 - (f) *Regierungen und ihre Institutionen.* Regierungen und ihre Institutionen sind an der Zuteilung von Ressourcen und demnach an den Tätigkeiten des Unternehmens interessiert. Sie benötigen auch Informationen, um die Tätigkeiten der Unternehmen zu regulieren sowie die Steuerpolitik festzulegen, und sie benötigen Informationen als Grundlage für die Ermittlung des Volkseinkommens u. ä. Statistiken.
 - (g) *Öffentlichkeit.* Die Unternehmen können Mitglieder der Öffentlichkeit in vielerlei Hinsicht betreffen. So können Unternehmen beispielsweise 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. Abschlüsse können die Öffentlichkeit unterstützen, indem sie Informationen über die Tendenzen und jüngsten Entwicklungen der Prosperität des Unternehmens sowie über seine Tätigkeitsbereiche geben.
- 10 Obwohl die Abschlüsse nicht alle Informationsbedürfnisse dieser Adressaten erfüllen können, gibt es Bedürfnisse, die allen Adressaten gemein sind. Da Investoren dem Unternehmen Risikokapital zur Verfügung stellen, werden die Angaben aus den Abschlüssen, die ihrem Informationsbedarf entsprechen, auch den Informationsbedürfnissen der meisten anderen Adressaten entsprechen, die ein Abschluss erfüllen kann.
- 11 Das Management trägt die Hauptverantwortung für die Aufstellung und Darstellung des Abschlusses eines Unternehmens. Es ist ebenfalls an den im Abschluss enthaltenen Informationen interessiert, obwohl es Zugang zu weiteren Management- und Finanzinformationen hat, mit denen es seine Planungen und seine Entscheidungsfindung besser vornehmen und seiner Kontrollverantwortung besser nachkommen kann. Das Management kann Form und Inhalt solcher zusätzlichen Informationen festlegen, um seinen eigenen Bedürfnissen Rechnung zu tragen. Die Bereitstellung solcher Informationen fällt jedoch nicht unter den Anwendungsbereich dieses Rahmenkonzeptes. Doch die veröffentlichten Abschlüsse basieren auf den vom Management verwendeten Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens.

DIE ZIELSETZUNG VON ABSCHLÜSSEN

- 12 Zielsetzung von Abschlüssen ist es, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens zu geben, die für einen weiten Adressatenkreis bei dessen wirtschaftlichen Entscheidungen nützlich sind.
- 13 Die zu diesem Zweck aufgestellten Abschlüsse erfüllen die gemeinsamen Bedürfnisse der meisten Adressaten. Die Abschlüsse erfüllen jedoch nicht alle Informationen, die die Adressaten gegebenenfalls für ihre wirtschaftlichen Entscheidungen benötigen, da sie vor allem die wirtschaftlichen Auswirkungen der Ereignisse der Vergangenheit zeigen und nicht notwendigerweise auch andere Informationen als Finanzinformationen wiedergeben.
- 14 Abschlüsse zeigen auch die Ergebnisse der Führung des Unternehmens durch das Management und dessen Verantwortlichkeit für das ihm anvertraute Vermögen. Die Adressaten, die die Qualität oder die Effizienz des Managements beurteilen möchten, tun dies, um wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen. Dazu gehört die Entscheidung, die Anteile an dem Unternehmen zu halten oder zu veräußern, sowie die Entscheidung, die Unternehmensleitung zu bestätigen oder zu ersetzen.

Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage

- 15 Die von den Abschlussadressaten getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen erfordern eine Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens, Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente zu erwirtschaften, ferner des Zeitpunktes und der Wahrscheinlichkeit ihres Entstehens. Hiernach bestimmt sich letztendlich etwa die Fähigkeit eines Unternehmens, seine Beschäftigten und Lieferanten zu bezahlen, Zinsverpflichtungen einzuhalten, Darlehen zurückzuzahlen und Ausschüttungen an seine Eigentümer vorzunehmen. Die Adressaten können diese Fähigkeit zur Erwirtschaftung von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten besser beurteilen, wenn sie Informationen erhalten, die sich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie auf Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens konzentrieren.
- 16 Die Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens wird von den wirtschaftlichen Ressourcen bestimmt, über die ein Unternehmen die Verfügungsmacht besitzt, seiner Vermögens- und Finanzstruktur, seiner Liquidität und Solvenz sowie seiner Anpassungsfähigkeit an Veränderungen in seinem Tätigkeitsumfeld. Informationen über die in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehenden wirtschaftlichen Ressourcen und seine Fähigkeit in der Vergangenheit, den Ressourcenbestand zu ändern, sind nützlich, um die Fähigkeit des Unternehmens zur zukünftigen Erwirtschaftung von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zu prognostizieren. Informationen über die Vermögens- und Finanzstruktur

sind hilfreich bei der Beurteilung, wie viel Fremdkapital in der Zukunft benötigt wird und wie zukünftige Gewinne und Mittelzuflüsse unter denjenigen verteilt werden, die am Unternehmen beteiligt sind. Sie sind auch nützlich, um vorherzusagen zu können, wie erfolgreich das Unternehmen voraussichtlich bei der Aufbringung weiterer Finanzmittel sein wird. Informationen über Liquidität und Solvenz helfen bei der Prognose, inwieweit das Unternehmen fähig sein wird, seinen finanziellen Verpflichtungen bei deren Fälligkeit nachzukommen. Liquidität bezieht sich auf die Verfügbarkeit von Zahlungsmitteln in der nahen Zukunft, nachdem die finanziellen Verpflichtungen für diesen Zeitraum berücksichtigt worden sind. Solvenz bezieht sich auf die langfristige Verfügbarkeit flüssiger Mittel zur Erfüllung finanzieller Verpflichtungen bei deren Fälligkeit.

Informationen über die Ertragskraft und insbesondere die Rentabilität eines Unternehmens sind für die Beurteilung potenzieller Veränderungen der wirtschaftlichen Ressourcen, über die das Unternehmen voraussichtlich in Zukunft die Verfügungsmacht besitzen wird, erforderlich. In dieser Hinsicht sind Informationen über die Schwankungen der Ertragskraft wichtig. Informationen über die Ertragskraft dienen der Vorhersage über die Fähigkeit des Unternehmens, Zahlungsmitteln in der nahen Zukunft, nachdem die finanziellen Verpflichtungen für diesen Zeitraum berücksichtigt worden sind, wirksam das Unternehmen zusätzliche Ressourcen einsetzen könnte. 17

Informationen hinsichtlich der Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens helfen bei der Beurteilung seiner Investitions-, Finanzierungs- und betrieblichen Tätigkeiten während der Berichtsperiode. Diese Informationen bieten dem Adressaten eine Grundlage für die Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens zur Erwirtschaftung von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten sowie des Bedarfs des Unternehmens, diese Cashflows zu nutzen. Bei der Erstellung der Kapitalflussrechnung können die Fonds auf verschiedene Weise definiert werden, beispielsweise als Gesamtheit der finanziellen Ressourcen, Nettoumlaufvermögen, liquide Mittel oder Zahlungsmittel. In diesem Rahmenkonzept soll keine Definition von Fonds vorgegeben werden. 18

Informationen über die Vermögens- und Finanzlage werden in erster Linie über die Bilanz bereitgestellt. Informationen zur Ertragskraft werden in erster Linie über die Gewinn- und Verlustrechnung bereitgestellt. Informationen über Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage werden in den Abschlüssen in Form einer gesonderten Aufstellung bereitgestellt. 19

Die Bestandteile des Abschlusses stehen miteinander in Verbindung, da sie unterschiedliche Aspekte derselben Transaktionen oder anderer Ereignisse widerspiegeln. Obwohl jede Aufstellung Informationen enthält, die sich von denjenigen aus den anderen Aufstellungen unterscheiden, verfolgt keine nur einen einzigen Zweck oder liefert alle Informationen für einen spezifischen Bedarf der Adressaten. Eine Gewinn- und Verlustrechnung zeichnet beispielsweise nur ein unvollständiges Bild der Ertragskraft, wenn sie nicht in Verbindung mit der Bilanz und der Kapitalflussrechnung verwendet wird. 20

Anhang und ergänzende Übersichten

Der Abschluss enthält auch einen Anhang, ergänzende Übersichten und weitere Informationen. Er kann beispielsweise zusätzliche Angaben umfassen, die für das Informationsbedürfnis der Adressaten hinsichtlich der Posten in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung relevant sind. Er kann Angaben über Risiken und Unsicherheiten enthalten, die das Unternehmen und seine Ressourcen betreffen (beispielsweise Bodenschätze), ferner Verpflichtungen, die in der Bilanz nicht erfasst sind. Informationen zu Geschäftssegmenten und geographischen Segmenten sowie die Auswirkungen von Preisänderungen auf das Unternehmen können ebenfalls in Form von ergänzenden Angaben gegeben werden. 21

ZU GRUNDE LIEGENDE ANNAHMEN

Periodenabgrenzung

Damit die Abschlüsse ihren Zielen gerecht werden, werden sie nach dem Konzept der Periodenabgrenzung aufgestellt. Gemäß diesem Konzept werden die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen erfasst, wenn sie auftreten (und nicht wenn ein Zahlungsmittel oder ein Zahlungsmitteläquivalent eingeht oder bezahlt wird). Sie werden in der Periode in der Buchhaltung erfasst und im Abschluss der Periode ausgewiesen, der sie zuzurechnen sind. Abschlüsse, die nach dem Konzept der Periodenabgrenzung erstellt sind, bieten den Adressaten nicht nur Informationen über vergangene Geschäftsvorfälle einschließlich geleisteter und erhaltener Zahlungen, sondern sie informieren auch über künftige Zahlungsverpflichtungen sowie Ressourcen, die in der Zukunft zu Zahlungsmittelzuflüssen führen. Somit liefern sie die Art von Informationen über zurückliegende Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse, die für die Adressaten bei deren wirtschaftlichen Entscheidungen besonders nützlich sind. 22

Unternehmensfortführung

Bei der Aufstellung von Abschlüssen wird im Regelfall von der Annahme der Unternehmensfortführung für den absehbaren Zeitraum ausgegangen. Daher wird angenommen, dass das Unternehmen weder die Absicht hat noch gezwungen ist, seine Tätigkeiten einzustellen oder deren Umfang wesentlich einzuschränken. Besteht eine derartige Absicht oder Notwendigkeit, so muss der Abschluss ggf. auf einer anderen Grundlage erstellt werden, die dann anzugeben ist. 23

QUALITATIVE ANFORDERUNGEN AN DEN ABSCHLUSS

- 24 Als qualitative Anforderungen gelten die Merkmale, durch welche die im Abschluss erteilten Informationen für die Adressaten nützlich werden. Die vier wichtigsten qualitativen Anforderungen sind Verständlichkeit, Relevanz, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit.

Verständlichkeit

- 25 Es ist für die Qualität der im Abschluss erteilten Informationen wesentlich, dass diese für die Adressaten leicht verständlich sind. Zu diesem Zweck wird bei den Adressaten vorausgesetzt, dass sie eine angemessene Kenntnis geschäftlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten und der Rechnungslegung sowie die Bereitschaft besitzen, die Informationen mit entsprechender Sorgfalt zu lesen. Informationen zu komplexen Themen, die auf Grund ihrer Relevanz für wirtschaftliche Entscheidungen der Adressaten im Abschluss enthalten sein müssen, dürfen jedoch nicht allein deswegen weggelassen werden, weil sie für bestimmte Adressaten zu schwer verständlich sein könnten.

Relevanz

- 26 Um nützlich zu sein, müssen die Informationen für die wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten relevant sein. Informationen gelten dann als relevant, wenn sie die wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen, indem sie ihnen bei der Beurteilung vergangener, derzeitiger oder zukünftiger Ereignisse helfen oder ihre Beurteilungen aus der Vergangenheit bestätigen oder korrigieren.
- 27 Die Aspekte der Prognose und der Bestätigung durch Informationen sind miteinander verknüpft. So sind beispielsweise Informationen über den derzeitigen Bestand und die Struktur des Besitzes von Vermögenswerten für die Adressaten relevant, etwa wenn sie sich bemühen, die Fähigkeit des Unternehmens zu prognostizieren, Chancen zu nutzen und auf ungünstige Situationen zu reagieren. Dieselben Informationen haben einen bestätigenden Charakter im Hinblick auf frühere Prognosen, beispielsweise zur Strukturierung des Unternehmens oder zum Resultat geplanter Tätigkeiten.
- 28 Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in der Vergangenheit werden häufig als Grundlage für die Prognose der zukünftigen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie anderer Punkte verwendet, an denen die Adressaten direkt interessiert sind, beispielsweise die Zahlung von Dividenden, Löhnen und Gehältern, Kursveränderungen bei Wertpapieren und die Fähigkeit des Unternehmens, seinen Verpflichtungen bei Fälligkeit nachzukommen. Um für Prognosen verwendbar zu sein, müssen die Informationen nicht unbedingt in Form einer konkreten Prognoserechnung vorliegen. Allerdings wird die Möglichkeit, auf der Grundlage des Abschlusses Prognosen zu machen, durch die Darstellungsform der Informationen zu vergangenen Geschäftsvorfällen und Ereignissen beeinflusst. So besitzt beispielsweise die Gewinn- und Verlustrechnung einen höheren Wert für Voraussagen, wenn außergewöhnliche, ungewöhnliche und seltene Erträge und Aufwendungen separat angegeben werden.

Wesentlichkeit

- 29 Die Relevanz einer Information wird durch ihre Art und Wesentlichkeit bedingt. In einigen Fällen reicht allein die Art der Information für die Bestimmung ihrer Relevanz aus. So kann beispielsweise die Berichterstattung über ein neues Segment die Beurteilung der Risiken und Chancen für das Unternehmen beeinflussen, und zwar unabhängig von der Wesentlichkeit der vom neuen Segment in der Berichtsperiode erzielten Ergebnisse. In anderen Fällen sind sowohl Art als auch Wesentlichkeit von Bedeutung, beispielsweise bei Vorräten in jeder der Hauptkategorien, die für das Geschäft angemessen sind.
- 30 Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. Die Wesentlichkeit ist von der Größe des Postens oder des Fehlers abhängig, die sich nach den besonderen Umständen des Weglassens oder der fehlerhaften Darstellung ergibt. Somit ist die Wesentlichkeit eher eine Schwelle oder ein Grenzwert und weniger eine primäre qualitative Anforderung, die eine Information haben muss, um nützlich zu sein.

Verlässlichkeit

- 31 Um nützlich zu sein, müssen Informationen auch verlässlich sein. Informationen sind dann verlässlich, wenn sie keine wesentlichen Fehler enthalten und frei von verzerrenden Einflüssen sind und sich die Adressaten darauf verlassen können, dass sie glaubwürdig darstellen, was sie vorgeben darzustellen oder was vernünftigerweise inhaltlich von ihnen erwartet werden kann.
- 32 Informationen können zwar relevant, jedoch in ihrer Art oder Darstellung so unzuverlässig sein, dass ihr Ansatz möglicherweise irreführend ist. Sind beispielsweise Rechtsgültigkeit und Betrag eines Schadensersatzanspruches im Rahmen eines Gerichtsverfahrens strittig, kann es für das Unternehmen unangebracht sein, den vollen Betrag des Anspruches in der Bilanz anzusetzen. Gleichwohl kann es angebracht sein, den Betrag sowie die Umstände des Anspruches anzugeben.

Glaubwürdige Darstellung

Um verlässlich zu sein, müssen Informationen die Geschäftsvorfälle und anderen Ereignisse glaubwürdig darstellen, die sie zum Inhalt haben oder die sie entweder vorgeben darzustellen oder von denen vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie sie darstellen. So hat beispielsweise eine Bilanz diejenigen Geschäftsvorfälle und Ereignisse glaubwürdig darzulegen, die bei einem Unternehmen am Abschlussstichtag zu Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital führen, die die Bedingungen für ihren Ansatz erfüllen. 33

Die meisten Finanzinformationen unterliegen dem Risiko, dass sie eine weniger glaubwürdige Darstellung dessen sind, was sie vorgeben darzustellen. Das ist nicht durch verzerrende Einflüsse bedingt, sondern vielmehr entweder den inhärenten Schwierigkeiten bei der Identifizierung der zu bewertenden Geschäftsvorfälle und anderen Ereignisse oder der Entwicklung und Anwendung von Bewertungs- und Darstellungstechniken zuzuschreiben, die diesen Geschäftsvorfällen und Ereignissen entsprechende Aussagen vermitteln können. In bestimmten Fällen kann die Bewertung der finanziellen Auswirkungen von Sachverhalten so ungewiss sein, dass die Unternehmen diese im Allgemeinen nicht in den Abschluss aufnehmen würden. Obwohl beispielsweise die meisten Unternehmen intern im Laufe der Zeit einen Geschäfts- oder Firmenwert erzeugen, ist es im Regelfall schwierig, diesen verlässlich zu bestimmen oder zu bewerten. In anderen Fällen kann es jedoch relevant sein, Sachverhalte zu erfassen und das mit ihrem Ansatz und ihrer Bewertung verbundene Fehlerisiko anzugeben. 34

Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Wenn die Informationen die Geschäftsvorfälle und anderen Ereignisse, die sie vorgeben darzustellen, glaubwürdig darstellen sollen, müssen sie gemäß ihrem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt und nicht allein gemäß der rechtlichen Gestaltung bilanziert und dargestellt werden. Der wirtschaftliche Gehalt von Geschäftsvorfällen oder anderen Ereignissen stimmt nicht immer mit dem überein, was scheinbar aus ihrer rechtlichen Gestaltung oder Sachverhaltsgestaltung hervorgeht. Ein Unternehmen kann beispielsweise einen Vermögenswert an eine andere Partei so veräußern, dass das Eigentum formalrechtlich auf diese Partei übergeht. Es können Vereinbarungen bestehen, wonach dem Unternehmen der künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert weiterhin zukommt. Unter derartigen Umständen würde eine Berichterstattung über einen Verkauf den vorgenommenen Geschäftsvorfall nicht glaubwürdig darstellen (wenn tatsächlich eine Transaktion stattgefunden hat). 35

Neutralität

Damit die im Abschluss enthaltenen Informationen verlässlich sind, müssen sie neutral, also frei von verzerrenden Einflüssen sein. Abschlüsse sind nicht neutral, wenn sie durch Auswahl oder Darstellung der Informationen eine Entscheidung oder Beurteilung beeinflussen, um so ein vorher festgelegtes Resultat oder Ergebnis zu erzielen. 36

Vorsicht

Die mit der Aufstellung des Abschlusses befassten Personen müssen sich allerdings mit den Ungewissheiten auseinandersetzen, die mit vielen Ereignissen und Umständen unvermeidlich verbunden sind, beispielsweise mit der Wahrscheinlichkeit, zweifelhafte Forderungen einzutreiben, der voraussichtlichen Nutzungsdauer von technischen Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie der Zahl von Garantieansprüchen, die auftreten können. Solchen Ungewissheiten wird durch die Angabe ihrer Art und ihres Umfangs sowie dadurch Rechnung getragen, dass bei der Aufstellung des Abschlusses die Vorsicht berücksichtigt wird. Vorsicht bedeutet, dass ein gewisses Maß an Sorgfalt bei der Ermessensausübung, die für die erforderlichen Schätzungen unter ungewissen Umständen erforderlich ist, einbezogen wird, so dass Vermögenswerte oder Erträge nicht zu hoch und Schulden oder Aufwendungen nicht zu niedrig angesetzt werden. Allerdings gestattet eine vorsichtige Vorgehensweise beispielsweise nicht, stille Reserven zu legen oder Rückstellungen überzubewerten, den bewusst zu niedrigen Ansatz von Vermögenswerten oder Erträgen oder den bewusst zu hohen Ansatz von Schulden oder Aufwendungen, da der Abschluss dann nicht neutral wäre und deshalb das Kriterium der Verlässlichkeit nicht erfüllen würde. 37

Vollständigkeit

Damit die im Abschluss enthaltenen Informationen verlässlich sind, müssen sie in den Grenzen von Wesentlichkeit und Kosten vollständig sein. Ein Weglassen kann dazu führen, dass die Informationen falsch oder irreführend und somit hinsichtlich ihrer Relevanz unzuverlässig und mangelhaft sind. 38

Vergleichbarkeit

Es muss den Adressaten möglich sein, die Abschlüsse eines Unternehmens über die Zeit hinweg zu vergleichen, damit sie Tendenzen in seiner Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erkennen können. Die Adressaten müssen ebenfalls die Abschlüsse verschiedener Unternehmen vergleichen können, damit sie deren jeweilige Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in deren Vermögens- und Finanzlage beurteilen können. Daher müssen die Bewertung und Darstellung der ökonomischen Auswirkungen ähnlicher Geschäftsvorfälle und anderer Ereignisse innerhalb eines Unternehmens und für dieses über die Zeit hinweg sowie für verschiedene Unternehmen stetig vorgenommen werden. 39

- 40 Eine wichtige Folgerung aus der qualitativen Anforderung der Vergleichbarkeit schließt ein, dass die Adressaten über die bei der Aufstellung der Abschlüsse zu Grunde gelegten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen bei diesen Methoden und die Auswirkungen solcher Änderungen informiert werden. Adressaten müssen in der Lage sein, Unterschiede in den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für ähnliche Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse zu erkennen, die von einem Unternehmen von Periode zu Periode und von verschiedenen Unternehmen angewendet werden. Die Übereinstimmung mit den International Accounting Standards, einschließlich der Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, hilft, die Vergleichbarkeit zu erreichen.
- 41 Die Notwendigkeit der Vergleichbarkeit darf nicht mit einer bloßen Einheitlichkeit verwechselt und nicht zu einem Hindernis für die Einführung verbesserter Rechnungslegungsstandards werden. Es ist für ein Unternehmen nicht zweckmäßig, einen Geschäftsvorfall oder ein anderes Ereignis weiterhin in derselben Art und Weise zu bilanzieren, wenn die angewandte Methode nicht mit den qualitativen Anforderungen der Relevanz und Verlässlichkeit übereinstimmt. Ferner ist es für ein Unternehmen auch nicht sachgerecht, seine Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beizubehalten, wenn relevantere und verlässlichere Alternativen bestehen.
- 42 Da die Adressaten die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens im Zeitablauf vergleichen möchten, ist es wichtig, dass die Abschlüsse auch die entsprechenden Informationen für die vorhergehenden Perioden anführen.

Beschränkungen für relevante und verlässliche Informationen

Zeitnähe

- 43 Kommt es bei der Berichterstattung zu einer unangemessenen Verzögerung, so können die Informationen ihre Relevanz verlieren. Das Management muss in vielen Fällen die jeweiligen Vorteile einer zeitnahen Berichterstattung und einer Bereitstellung verlässlicher Informationen gegeneinander abwägen. Um Informationen zeitnah bereitzustellen, kann es häufig erforderlich sein zu berichten, bevor alle Aspekte eines Geschäftsvorfalles oder eines Ereignisses bekannt sind, wodurch die Verlässlichkeit gemindert ist. Wird umgekehrt die Berichterstattung hinausgezögert, bis alle Aspekte bekannt sind, mag die Information zwar äußerst verlässlich sein, jedoch ist sie für die Adressaten, die in der Zwischenzeit Entscheidungen treffen mussten, nur von geringem Nutzen. Um eine Ausgewogenheit zwischen Relevanz und Verlässlichkeit zu erreichen, ist die übergeordnete Überlegung zu berücksichtigen, wie den Bedürfnissen der Adressaten im Hinblick auf ihre wirtschaftlichen Entscheidungen am besten entsprochen werden kann.

Abwägung von Nutzen und Kosten

- 44 Die Abwägung von Nutzen und Kosten ist weniger eine qualitative Anforderung als vielmehr ein vorherrschender Sachzwang. Der aus einer Information abzuleitende Nutzen muss höher sein als die Kosten für die Bereitstellung der Information. Die Abschätzung von Nutzen und Kosten ist jedoch im Wesentlichen eine Ermessensfrage. Darüber hinaus sind die Kosten nicht notwendigerweise von den Adressaten zu tragen, die in den Genuss des Nutzens kommen. Nutzen kann auch anderen zugute kommen als den Adressaten, für die die Informationen bereitgestellt werden. Beispielsweise kann die Bereitstellung zusätzlicher Informationen für Kreditgeber die Fremdkapitalkosten eines Unternehmens senken. Aus diesen Gründen ist es schwierig, in jedem besonderen Fall einen Kosten-Nutzen-Test durchzuführen. Dennoch müssen die Standardsetter und die Personen, die die Abschlüsse aufstellen, sowie deren Adressaten sich dieses Sachzwanges bewusst sein.

Abwägung der qualitativen Anforderungen an den Abschluss

- 45 In der Praxis ist häufig ein Abwägen der qualitativen Anforderungen notwendig. In der Regel wird eine angemessene Ausgewogenheit zwischen den Anforderungen angestrebt, damit die Zielsetzung des Abschlusses erreicht wird. Die relative Bedeutung der Anforderungen in den einzelnen Fällen ist eine Frage fachkundiger Beurteilung.

Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes

- 46 Abschlüsse verfolgen häufig das Konzept, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens sowie der Veränderungen in dessen Vermögens- und Finanzlage zu vermitteln. Obwohl sich dieses Rahmenkonzept nicht direkt mit solchen Überlegungen befasst, führt die Anwendung der grundlegenden qualitativen Anforderungen und der einschlägigen Rechnungslegungsstandards im Regelfall zu einem Abschluss, der das widerspiegelt, was im Allgemeinen als Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes verstanden wird.

DIE ABSCHLUSSPOSTEN

- 47 Der Abschluss zeigt die wirtschaftlichen Auswirkungen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen, indem er sie je nach ihren ökonomischen Merkmalen in große Klassen einteilt. Diese werden als Abschlussposten bezeichnet. Die in der

Bilanz direkt mit der Ermittlung der Vermögens- und Finanzlage verbundenen Posten sind Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital. Die in der Gewinn- und Verlustrechnung direkt mit der Ermittlung der Ertragskraft verbundenen Posten sind Erträge und Aufwendungen. Die Kapitalflussrechnung spiegelt im Regelfall Posten aus der Gewinn- und Verlustrechnung und Veränderungen von Posten aus der Bilanz wider. Daher werden in diesem Rahmenkonzept keine Posten angesprochen, die nur dieser Darstellung zuzuordnen sind.

Die Darstellung dieser Posten in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung erfordert eine Untereinteilung. So können beispielsweise Vermögenswerte und Schulden nach ihrer Art oder Funktion in der Geschäftstätigkeit des Unternehmens eingeteilt werden, damit Informationen bereitgestellt werden, die für die Adressaten bei deren wirtschaftlichen Entscheidungen von größtmöglichem Nutzen sind. 48

Vermögens- und Finanzlage

Die unmittelbar mit der Ermittlung der Vermögens- und Finanzlage verbundenen Posten sind Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital. Diese werden wie folgt definiert: 49

- (a) Ein Vermögenswert ist eine Ressource, die auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.
- (b) Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.
- (c) Eigenkapital ist der nach Abzug aller Schulden verbleibende Restbetrag der Vermögenswerte des Unternehmens.

Die Definitionen eines Vermögenswertes und einer Schuld kennzeichnen deren wesentlichen Merkmale, aber sie versuchen nicht, Kriterien festzulegen, die im Vorfeld der Prüfung des Bilanzansatzes erfüllt sein müssen. Somit umfassen die Definitionen auch Sachverhalte, die in der Bilanz nicht als Vermögenswerte oder Schulden angesetzt werden, weil sie die in den Paragraphen 82 bis 98 erörterten Kriterien für einen Ansatz nicht erfüllen. Insbesondere muss die Erwartung, dass künftiger wirtschaftlicher Nutzen einem Unternehmen zu- oder aus diesem abfließen wird, hinreichend sicher sein, damit das Kriterium der Wahrscheinlichkeit aus Paragraph 83 erfüllt ist, bevor ein Vermögenswert oder eine Schuld angesetzt wird. 50

Bei der Beurteilung, ob ein Sachverhalt die Definition eines Vermögenswertes, einer Schuld oder des Eigenkapitals erfüllt, müssen sein tatsächlicher wirtschaftlicher Gehalt und nicht allein seine rechtliche Gestaltung berücksichtigt werden. So ist beispielsweise im Falle von Finanzierungsleasing der tatsächliche wirtschaftliche Gehalt so ausgestaltet, dass der Leasingnehmer den wirtschaftlichen Nutzen aus dem Gebrauch des geleasteten Vermögenswertes für den Großteil seiner Nutzungsdauer als Gegenleistung dafür erwirbt, dass er für dieses Recht eine Zahlungsverpflichtung eingeht, die in etwa dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswertes und den damit verbundenen Finanzierungskosten entspricht. Dadurch entstehen bei Finanzierungsleasing Sachverhalte, die die Definition eines Vermögenswertes und einer Schuld erfüllen und als solche in der Bilanz des Leasingnehmers angesetzt werden. 51

Bilanzen, die gemäß den derzeit geltenden International Accounting Standards aufgestellt werden, können Posten enthalten, die die Definitionen eines Vermögenswertes oder einer Schuld nicht erfüllen und nicht als Teil des Eigenkapitals gezeigt werden. Die Definitionen aus Paragraph 49 werden jedoch bei zukünftigen Überarbeitungen bestehender International Accounting Standards sowie bei der Formulierung neuer Standards zu Grunde gelegt werden. 52

Vermögenswerte

Der einem Vermögenswert innewohnende künftige wirtschaftliche Nutzen repräsentiert das Potenzial, direkt oder indirekt zum Zufluss von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zum Unternehmen beizutragen. Dieses Potenzial kann zur Leistungserstellung als Teil der laufenden Geschäftstätigkeit des Unternehmens gehören. Es kann auch in der Konvertierbarkeit in Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente oder in der Fähigkeit bestehen, den Mittelabfluss zu verringern, beispielsweise wenn ein alternatives Herstellungsverfahren die Produktionskosten vermindert. 53

Im Regelfall setzt ein Unternehmen seine Vermögenswerte ein, um Güter oder Dienstleistungen zu erzeugen, mit denen die Wünsche oder Bedürfnisse der Kunden befriedigt werden können. Da diese Güter oder Dienstleistungen diese Wünsche oder Bedürfnisse befriedigen können, sind die Kunden bereit, dafür zu zahlen und somit zum Cashflow des Unternehmens beizutragen. Zahlungsmittel an sich leisten dem Unternehmen einen Dienst, weil dieses damit über andere Ressourcen verfügen kann. 54

Der einem Vermögenswert innewohnende künftige wirtschaftliche Nutzen kann dem Unternehmen auf verschiedene Weise zufließen. Ein Vermögenswert kann beispielsweise 55

- (a) allein oder in Verbindung mit anderen Vermögenswerten bei der Produktion von Gütern oder Dienstleistungen, die vom Unternehmen verkauft werden, genutzt werden;
- (b) gegen andere Vermögenswerte eingetauscht werden;

- (c) für die Begleichung einer Schuld genutzt werden; oder
 - (d) an die Eigentümer des Unternehmens verteilt werden.
- 56 Viele Vermögenswerte, beispielsweise Sachanlagen, sind materieller Natur. Vermögenswerte brauchen jedoch nicht unbedingt materieller Natur zu sein, folglich sind beispielsweise Patente und Copyrights auch Vermögenswerte, sofern erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihnen ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt und dass das Unternehmen die Verfügungsmacht über sie besitzt.
- 57 Viele Vermögenswerte, beispielsweise Forderungen sowie Grundstücke und Bauten, sind mit gesetzlichen Rechten einschließlich des Eigentumsrechtes verbunden. Bei der Bestimmung, ob ein Vermögenswert vorliegt, ist das Eigentumsrecht nicht entscheidend. So liegt beispielsweise bei Grundstücken und Bauten, die auf Grund eines Leasingverhältnisses gehalten werden, ein Vermögenswert vor, wenn das Unternehmen die Verfügungsmacht über den aus den Grundstücken und Bauten erwarteten Nutzen ausübt. Obwohl die Fähigkeit eines Unternehmens, die Verfügungsmacht über den Nutzen auszuüben, im Regelfall auf gesetzlichen Rechten beruht, kann ein Sachverhalt auch ohne gesetzliche Verfügungsmacht der Definition eines Vermögenswertes entsprechen. Beispielsweise kann Know-how aus einer Entwicklungstätigkeit das Kriterium eines Vermögenswertes erfüllen, wenn ein Unternehmen durch Geheimhaltung dieses Know-hows die Verfügungsmacht über den daraus erwarteten Nutzen ausübt.
- 58 Die Vermögenswerte eines Unternehmens sind Ergebnis vergangener Geschäftsvorfälle oder anderer Ereignisse der Vergangenheit. Unternehmen erhalten Vermögenswerte im Regelfall durch Kauf oder Produktion, aber auch andere Geschäftsvorfälle oder Ereignisse können Vermögenswerte erzeugen. Zu den Beispielen zählen Grundstücke und Bauten, die ein Unternehmen vom Staat als Teil eines Programms zur Förderung des Wirtschaftswachstums in einem Gebiet erhält, sowie die Entdeckung von Erzlagertstätten. Geschäftsvorfälle oder Ereignisse, deren Eintreten für die Zukunft erwartet wird, erzeugen für sich gesehen keine Vermögenswerte, daher erfüllt beispielsweise die Absicht, Vorräte zu kaufen, nicht die Definition eines Vermögenswertes.
- 59 Es besteht eine enge Verknüpfung zwischen dem Tätigen von Ausgaben und dem Entstehen von Vermögenswerten, beides muss jedoch nicht notwendigerweise zusammenfallen. Folglich kann zwar die Tatsache, dass ein Unternehmen Ausgaben tätigt, ein substantieller Hinweis darauf sein, dass künftiger wirtschaftlicher Nutzen angestrebt wurde, aber sie ist kein schlüssiger Beweis dafür, dass ein Posten beschafft wurde, der die Definition eines Vermögenswertes erfüllt. Gleichmaßen schließt das Fehlen einer dazugehörigen Ausgabe nicht aus, dass ein Sachverhalt die Definition eines Vermögenswertes erfüllt und damit für den Ansatz in der Bilanz in Frage kommt. Beispielsweise können auch Dinge, die dem Unternehmen geschenkt wurden, die Definition eines Vermögenswertes erfüllen.

Schulden

- 60 Ein wesentliches Merkmal einer Schuld ist die Tatsache, dass das Unternehmen eine gegenwärtige Verpflichtung hat. Eine Verpflichtung ist eine Pflicht oder Verantwortung, in bestimmter Weise zu handeln oder eine Leistung zu erbringen. Verpflichtungen können als Folge eines bindenden Vertrages oder einer gesetzlichen Vorschrift rechtlich durchsetzbar sein. Das gilt im Regelfall beispielsweise für Beträge, die für erhaltene Waren und Dienstleistungen zu zahlen sind. Verpflichtungen erwachsen jedoch auch aus dem üblichen Geschäftsgebaren, aus den Usancen und aus dem Wunsch, gute Geschäftsbeziehungen zu pflegen oder in angemessener Weise zu handeln. Entscheidet sich ein Unternehmen beispielsweise im Rahmen seiner Unternehmenspolitik dafür, Fehler an seinen Produkten zu beheben, selbst wenn diese erst nach Ablauf der Garantiezeit auftreten, so sind die Beträge, die erwartungsgemäß für bereits verkaufte Waren aufzuwenden sind, Schulden.
- 61 Es muss zwischen einer gegenwärtigen und einer zukünftigen Verpflichtung unterschieden werden. Die Entscheidung des Managements, in der Zukunft Vermögenswerte zu erwerben, führt an sich nicht zu einer gegenwärtigen Verpflichtung. Eine gegenwärtige Verpflichtung erwächst im Regelfall nur bei Lieferung des Vermögenswertes oder dann, wenn das Unternehmen eine unwiderrufliche Vereinbarung über den Erwerb des Vermögenswertes abschließt. Im letzten Fall bedeutet die Unwiderruflichkeit der Vereinbarung, dass die wirtschaftlichen Konsequenzen eines Versäumnisses, dieser Verpflichtung nachzukommen, beispielsweise auf Grund einer wesentlichen Vertragsstrafe, dem Unternehmen nur wenig, wenn überhaupt, Ermessensfreiheit lassen, den Abfluss von Ressourcen an eine andere Partei zu vermeiden.
- 62 Die Erfüllung einer gegenwärtigen Verpflichtung führt in der Regel dazu, dass das Unternehmen Ressourcen, die wirtschaftlichen Nutzen enthalten, aufgeben muss, um die Ansprüche der anderen Partei zu erfüllen. Die Erfüllung einer gegenwärtigen Verpflichtung kann auf verschiedene Weise erfolgen, beispielsweise durch:
- (a) Zahlung flüssiger Mittel;
 - (b) Übertragung anderer Vermögenswerte;
 - (c) Erbringung von Dienstleistungen;
 - (d) Ersatz dieser Verpflichtung durch eine andere Verpflichtung; oder
 - (e) Umwandlung der Verpflichtung in Eigenkapital.
- Eine Verpflichtung kann auch auf anderem Wege erlöschen, beispielsweise dadurch, dass ein Gläubiger auf seine Ansprüche verzichtet oder diese verliert.

Schulden resultieren aus vergangenen Geschäftsvorfällen oder anderen Ereignissen der Vergangenheit. So entstehen beispielsweise durch den Erwerb von Waren und die Inanspruchnahme von Dienstleistungen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (sofern sie nicht im Voraus oder bei Lieferung bezahlt wurden), und der Erhalt eines Bankdarlehens führt zu der Verpflichtung, das Darlehen zurückzuzahlen. Ein Unternehmen kann auch künftige Preisnachlässe auf jährliche Einkäufe durch Kunden als Schulden ansetzen. In diesem Fall ist der Verkauf der Waren in der Vergangenheit der Geschäftsvorfall, der die Schulden verursacht. 63

Einige Schulden können nur mit einem erheblichen Maß an Schätzung bewertet werden. Einige Unternehmen beschreiben diese Schulden als Rückstellungen. In einigen Ländern werden derartige Rückstellungen nicht als Schulden im Sinne einer Verbindlichkeit angesehen, weil der Begriff der Verbindlichkeit sehr eng gefasst ist und nur die Beträge umfasst, die ohne Schätzung ermittelt werden können. Die Definition der Schulden aus Paragraph 49 verfolgt einen weiteren Ansatz. Danach stellt eine Rückstellung, wenn sie eine gegenwärtige Verpflichtung umfasst und den Rest der Definition erfüllt, eine Schuld dar, selbst wenn der Betrag geschätzt werden muss. Beispiele hierfür sind Rückstellungen für Garantieverpflichtungen und Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen. 64

Eigenkapital

Obwohl das Eigenkapital in Paragraph 49 als eine Restgröße definiert ist, kann es in der Bilanz unterteilt werden. So können beispielsweise in einer Kapitalgesellschaft Gesellschafterbeiträge, Gewinnrücklagen vor oder nach Verwendung und Kapitalerhaltungsrücklagen gesondert ausgewiesen werden. Solche Aufgliederungen können für die Abschlussadressaten im Rahmen ihrer Entscheidungserfordernisse relevant sein, wenn sie auf gesetzliche oder andere Einschränkungen in der Fähigkeit des Unternehmens hinweisen, Ausschüttungen vorzunehmen oder das Eigenkapital anderweitig zu verwenden. Sie können auch die Tatsache widerspiegeln, dass Anteilseigner eines Unternehmens unterschiedliche Dividendenrechte oder unterschiedliche Rechte auf Rückzahlung von Kapital haben. 65

Die Dotierung von Rücklagen ist manchmal durch die gesellschaftsrechtlichen Statuten oder andere Gesetze vorgeschrieben, damit das Unternehmen und seine Gläubiger in einem höheren Maß vor den Auswirkungen von Verlusten geschützt sind. Andere Rücklagen können gebildet werden, wenn das nationale Steuerrecht bei einem Übertrag auf solche Rücklagen Befreiungen von der Besteuerung oder Steuervergünstigungen gewährt. Existenz und Höhe dieser gesetzlichen, statutarischen oder steuerlichen Rücklagen können für die Adressaten und deren wirtschaftliche Entscheidungen relevant sein. Zuführungen zu solchen Rücklagen sind als Verwendung von Gewinnrücklagen, nicht aber als Aufwendungen anzusehen. 66

Der Betrag, mit dem das Eigenkapital in der Bilanz ausgewiesen wird, hängt von der Ermittlung der Vermögenswerte und Schulden ab. Im Regelfall stimmt die Summe des Eigenkapitals nur zufällig überein mit dem Gesamtmarktwert der Aktien eines Unternehmens oder der Summe, die aus einer Veräußerung des Reinvermögens in Einzelteilen oder des Unternehmens als Ganzes auf Grundlage der Unternehmensfortführung erzielt werden könnte. 67

Handels-, Industrie- oder Dienstleistungstätigkeiten werden häufig von Unternehmen in Form von Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Trusts sowie in verschiedenen Formen von staatlichen Unternehmen betrieben. Die rechtlichen Rahmenbedingungen für solche Unternehmen unterscheiden sich häufig von denjenigen, die für Kapitalgesellschaften gelten. Beispielsweise kann es, wenn überhaupt, nur sehr wenige Einschränkungen bezüglich der Verteilung von Eigenkapital an die Eigentümer oder andere Begünstigte geben. Dennoch sind die Definition des Eigenkapitals sowie die anderen Aspekte dieses Rahmenkonzeptes, die sich mit dem Eigenkapital befassen, auch für solche Unternehmen von Bedeutung. 68

Ertragskraft

Der Gewinn wird häufig herangezogen als Maßstab für die Ertragskraft oder als Grundlage für andere Berechnungen, wie beispielsweise der Verzinsung des eingesetzten Kapitals oder des Ergebnisses je Aktie. Die direkt mit der Ermittlung des Gewinnes verbundenen Posten sind Erträge und Aufwendungen. Die Erfassung und Bemessung von Erträgen und Aufwendungen und folglich des Gewinnes hängt teilweise von den Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepten ab, die das Unternehmen bei der Aufstellung seines Abschlusses anwendet. Diese Konzepte werden in den Paragraphen 102 bis 110 erörtert. 69

Die Posten Erträge und Aufwendungen werden wie folgt definiert: 70

- (a) Erträge stellen eine Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode in Form von Zuflüssen oder Erhöhungen von Vermögenswerten oder einer Abnahme von Schulden dar, die zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führen, welche nicht auf eine Einlage der Anteilseigner zurückzuführen ist.
- (b) Aufwendungen stellen eine Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode in Form von Abflüssen oder Verminderungen von Vermögenswerten oder einer Erhöhung von Schulden dar, die zu einer Abnahme des Eigenkapitals führen, welche nicht auf Ausschüttungen an die Anteilseigner zurückzuführen ist.

- 71 Die Definitionen von Erträgen und Aufwendungen kennzeichnen deren wesentliche Merkmale, aber sie versuchen keine Kriterien festzulegen, die erfüllt sein müssen, bevor sie in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden. Die Kriterien für die Erfassung von Erträgen und Aufwendungen werden in den Paragraphen 82 bis 98 erörtert.
- 72 Erträge und Aufwendungen können in der Gewinn- und Verlustrechnung auf unterschiedliche Weise dargestellt werden, damit sie für wirtschaftliche Entscheidungen relevante Informationen liefern. So ist es beispielsweise übliche Praxis, zwischen Ertrags- und Aufwandsposten zu unterscheiden, die aus der gewöhnlichen Tätigkeit des Unternehmens entstehen, und jenen, bei denen dies nicht der Fall ist. Diese Unterscheidung erfolgt auf der Grundlage, dass die Quelle eines Postens für die Beurteilung der Fähigkeit eines Unternehmens relevant ist, in der Zukunft Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalenten zu erwirtschaften. Beispielsweise ist es bei gelegentlichen Tätigkeiten wie der Veräußerung einer langfristigen Finanzinvestition unwahrscheinlich, dass sie regelmäßig auftreten. Bei einer solchen Unterscheidung sind Art und Tätigkeit des Unternehmens zu beachten. Posten, die sich aus der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens ergeben, können bei einem anderen Unternehmen ungewöhnlich sein.
- 73 Die Unterscheidung zwischen verschiedenen Aufwands- und Ertragsposten sowie die Möglichkeit, diese in unterschiedlicher Art und Weise zu strukturieren, lassen auch verschiedene Ermittlungsformen zu, die Ertragskraft eines Unternehmens zu zeigen. Diese weisen einen unterschiedlichen Aggregierungsgrad auf. Die Gewinn- und Verlustrechnung kann beispielsweise Bruttogewinnspanne, Gewinn der gewöhnlichen Tätigkeit vor Steuern, Gewinn der gewöhnlichen Tätigkeit nach Steuern und Nettogewinn angeben.

Erträge

- 74 Die Definition der Erträge umfasst Erlöse und andere Erträge. Die einen fallen im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens an und haben verschiedene Bezeichnungen, wie Umsatzerlöse, Dienstleistungsentgelte, Zinsen, Mieten, Dividenden und Lizenzerträge.
- 75 Andere Erträge stehen für weitere Posten, die die Definition von Erträgen erfüllen. Sie können im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens anfallen oder nicht. Die anderen Erträge stellen eine Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens dar und unterscheiden sich insofern ihrer Art nach nicht von Erlösen. Folglich werden sie in diesem Rahmenkonzept nicht als eigenständige Posten betrachtet.
- 76 Zu den anderen Erträgen zählen beispielsweise Erträge aus der Veräußerung von langfristigen Vermögenswerten. Die Definition der Erträge umfasst auch unrealisierte Erträge, beispielsweise Erträge aus der Neubewertung marktfähiger Wertpapiere sowie Erträge aus der Erhöhung des Buchwertes langfristiger Vermögenswerte. Werden andere Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, so werden sie gewöhnlich gesondert gezeigt, da ihre Kenntnis für den Zweck, wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen, hilfreich ist. Die anderen Erträge werden häufig nach Abzug der damit verbundenen Aufwendungen dargestellt.
- 77 Zugänge, Erweiterungen und Verbesserungen verschiedener Arten von Vermögenswerten sind gegebenenfalls als Erträge zu erfassen. Dazu zählen Zahlungsmittel, Forderungen sowie Waren und Dienstleistungen im Austausch für gelieferte Waren und Dienstleistungen. Erträge können auch aus der Abgeltung von Schulden resultieren. Ein Unternehmen kann beispielsweise einem Darlehensgeber Waren und Dienstleistungen liefern, um eine Schuld zu erfüllen und damit der Pflicht zu Rückzahlung eines noch ausstehenden Darlehens nachzukommen.

Aufwendungen

- 78 Die Definition der Aufwendungen umfasst sowohl Aufwendungen, die im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit des Unternehmens anfallen, als auch andere Aufwendungen. Zu den Aufwendungen, die im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit des Unternehmens anfallen, zählen beispielsweise die Umsatzkosten, Löhne und Gehälter sowie Abschreibungen. Gewöhnlich treten sie als Abfluss oder als Abnahme von Vermögenswerten auf, beispielsweise von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, Vorräten und Sachanlagen.
- 79 Andere Aufwendungen stehen für weitere Posten, die die Definition von Aufwendungen erfüllen. Sie können im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens entstehen oder nicht. Andere Aufwendungen stellen eine Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens dar und unterscheiden sich insofern ihrer Art nach nicht von den Aufwendungen, die im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit des Unternehmens anfallen. Folglich werden sie in diesem Rahmenkonzept nicht als eigenständige Posten betrachtet.
- 80 Zu den anderen Aufwendungen zählen beispielsweise auch Aufwendungen aus Naturkatastrophen, wie Brand und Überschwemmung, sowie Aufwendungen aus der Veräußerung von langfristigen Vermögenswerten. Die Definition der Aufwendungen umfasst auch unrealisierte andere Aufwendungen, beispielsweise Aufwendungen aus einem Anstieg des Wechselkurses einer Fremdwährung bei den aufgenommenen Krediten eines Unternehmens in der betreffenden Währung. Werden andere Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, so werden sie gewöhnlich gesondert

gezeigt, da ihre Kenntnis für das Ziel, wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen, hilfreich ist. Die anderen Aufwendungen werden häufig nach Abzug der damit verbundenen Erträge dargestellt.

Kapitalerhaltungsanpassungen

Die Neubewertung oder Anpassung von Vermögenswerten und Schulden führt zur Erhöhung oder Verminderung des Eigenkapitals. Obwohl solche Zunahmen oder Abnahmen der Definition von positiven und negativen Erfolgsbeiträgen entsprechen, werden sie entsprechend bestimmten Konzepten der Kapitalerhaltung nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen. Stattdessen werden sie im Eigenkapital als Kapitalerhaltungsanpassungen oder Neubewertungsrücklagen aufgeführt. Diese Kapitalerhaltungskonzepte werden in den Paragraphen 102 bis 110 dieses Rahmenkonzeptes erörtert. 81

ERFASSUNG VON ABSCHLUSSPOSTEN

Unter Erfassung versteht man den Einbezug eines Sachverhaltes in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung, der die Definition eines Abschlusspostens und die Kriterien für die Erfassung erfüllt und die in Paragraph 83 dargelegt sind. Dies erfordert eine verbale und quantitative Beschreibung des Sachverhaltes sowie die Einbeziehung in die Bilanz oder die Gewinn- und Verlustrechnung. Sachverhalte, die die Kriterien für die Erfassung erfüllen, sind in der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Wird es unterlassen, solch einen Sachverhalt zu erfassen, kann dieses weder durch die Angabe der verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden noch durch Anhangangaben oder Erläuterungen berichtigt werden. 82

Ein Sachverhalt, der die Definition eines Abschlusspostens erfüllt, ist zu erfassen, wenn 83

- (a) es wahrscheinlich ist, dass ein mit dem Sachverhalt verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen oder von ihm abfließen wird; und
- (b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Wert des Sachverhaltes verlässlich bewertet werden können.

Bei der Beurteilung, ob ein Sachverhalt diese Kriterien erfüllt und daher im Abschluss zu erfassen ist, muss den in den Paragraphen 29 und 30 beschriebenen Wesentlichkeitsüberlegungen Rechnung getragen werden. Der Zusammenhang zwischen den Abschlussposten bedeutet, dass ein Sachverhalt, der die Definition und die Kriterien für die Erfassung in einem bestimmten Postens erfüllt, beispielsweise die eines Vermögenswertes, automatisch die Erfassung eines anderen Postens, beispielsweise eines Ertrages oder einer Schuld, nach sich zieht. 84

Die Wahrscheinlichkeit eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens

Das Konzept der Wahrscheinlichkeit wird in den Kriterien der Erfassung verwendet, um auf den Grad an Unsicherheit hinzuweisen, mit dem der mit dem Sachverhalt verbundene künftige wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufließen oder von ihm abfließen wird. Das Konzept trägt der Unsicherheit Rechnung, die das Umfeld, in dem ein Unternehmen tätig ist, kennzeichnet. Die Beurteilung des mit dem Zufluss eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens verbundenen Grades an Unsicherheit erfolgt auf der Grundlage der zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses verfügbaren substantiellen Hinweise. Ist es beispielsweise wahrscheinlich, dass eine ausstehende Forderung an ein Unternehmen bezahlt werden wird, so ist es berechtigt, die Forderung als Vermögenswert anzusetzen, solange kein gegenteiliger substantieller Hinweis vorliegt. Bei einer großen Menge von Forderungen wird jedoch im Regelfall ein gewisses Ausmaß von Zahlungsausfällen als wahrscheinlich erachtet. Folglich wird die erwartete Verminderung des wirtschaftlichen Nutzens als Aufwand erfasst. 85

Verlässlichkeit der Bewertung

Als zweites Kriterium für die Erfassung im Abschluss müssen diesem Sachverhalt Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder andere Werte beizumessen sein, die entsprechend den Paragraphen 31 bis 38 dieses Rahmenkonzeptes verlässlich bewertet werden können. In vielen Fällen müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder ein anderer Wert geschätzt werden. Die Verwendung hinreichend genauer Schätzungen ist ein wesentlicher Teil der Aufstellung des Abschlusses, dessen Verlässlichkeit dadurch nicht beeinträchtigt wird. Ist eine hinreichend genaue Schätzung jedoch nicht möglich, wird der Sachverhalt nicht in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. So können beispielsweise die erwarteten Erlöse aus einem Rechtsstreit sowohl den Definitionen eines Vermögenswertes und eines Ertrages entsprechen und auch das Kriterium der Wahrscheinlichkeit für die Erfassung erfüllen. Kann die Höhe des Anspruches jedoch nicht verlässlich bewertet werden, so ist er nicht als Vermögenswert oder Ertrag zu erfassen. Die Existenz eines solchen Anspruches würde allerdings im Anhang, den Erläuterungen oder den ergänzenden Übersichten angegeben. 86

Ein Sachverhalt, der die Kriterien für die Erfassung aus Paragraph 83 zu einem bestimmten Zeitpunkt nicht erfüllt, kann diese zu einem späteren Zeitpunkt auf Grund nachfolgender Umstände oder Ereignisse erfüllen. 87

- 88 Bei einem Sachverhalt, der zwar die wesentlichen Merkmale eines Abschlusspostens aufweist, die Kriterien für die Erfassung jedoch nicht erfüllt, kann trotzdem eine Angabe im Anhang, in den Erläuterungen oder den ergänzenden Darstellungen gerechtfertigt sein. Dies ist angemessen, wenn die Kenntnis des Sachverhaltes als relevant für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der Veränderungen der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens durch die Abschlussadressaten angesehen wird.

Ansatz von Vermögenswerten

- 89 Ein Vermögenswert wird in der Bilanz angesetzt, wenn es wahrscheinlich ist, dass der künftige wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufließen wird, und wenn seine Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder ein anderer Wert verlässlich bewertet werden können.
- 90 Ein Vermögenswert wird nicht in der Bilanz angesetzt, wenn Ausgaben getätigt wurden, bei denen es unwahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen über die aktuelle Berichtsperiode hinaus wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird. Stattdessen wird ein solcher Geschäftsvorfall in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand erfasst. Diese Behandlung impliziert weder, dass das Management mit der Ausgabe keinen künftigen wirtschaftlichen Nutzen für das Unternehmen erzielen wollte, noch, dass das Management eine falsche Entscheidung getroffen hat. Sie impliziert einzig und allein, dass der Grad der Gewissheit, dass der künftige wirtschaftliche Nutzen, der dem Unternehmen über die aktuelle Berichtsperiode hinaus zufließen wird, nicht ausreicht, um den Ansatz eines Aktivpostens zu rechtfertigen.

Ansatz von Schulden

- 91 Eine Schuld wird in der Bilanz angesetzt, wenn es wahrscheinlich ist, dass sich aus der Erfüllung einer gegenwärtigen Verpflichtung ein direkter Abfluss von Ressourcen ergibt, die wirtschaftlichen Nutzen enthalten, und dass der Erfüllungsbetrag verlässlich bewertet werden kann. In der Praxis werden vertragliche Verpflichtungen, die beidseitig anteilig nicht erfüllt sind (beispielsweise Schulden für bestellte, aber noch nicht erhaltene Vorräte) im Regelfall im Abschluss nicht als Schuld erfasst. Allerdings können solche Verpflichtungen definitionsgemäß Schulden sein und, unter der Voraussetzung, dass die Kriterien für die Erfassung unter den besonderen Umständen erfüllt sind, erfasst werden. Unter solchen Umständen erfordert der Ansatz von Schulden die Erfassung der korrespondierenden Vermögenswerte oder Aufwendungen.

Erfassung von Erträgen

- 92 Erträge werden in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, wenn es zu einer Zunahme des künftigen wirtschaftlichen Nutzens in Verbindung mit einer Zunahme bei einem Vermögenswert oder einer Abnahme bei einer Schuld gekommen ist, die verlässlich bewertet werden kann. Dies bedeutet letztlich, dass mit der Erfassung von Erträgen gleichzeitig die Erfassung einer Zunahme bei den Vermögenswerten oder einer Abnahme bei den Schulden verbunden ist (beispielsweise die Nettozunahme der Vermögenswerte beim Verkauf von Gütern oder Dienstleistungen oder die Abnahme der Schulden durch den Verzicht auf eine zu zahlende Verbindlichkeit).
- 93 Die Verfahren, die normalerweise in der Praxis für die Erfassung von Erträgen gewählt werden, beispielsweise die Anforderung, dass Erlöse, die regelmäßig im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit anfallen, erfolgswirksam zu verrechnen sind, fallen unter die Anwendungsfälle der Kriterien dieses Rahmenkonzeptes. Solche Verfahren haben im Allgemeinen das Ziel, die Erfassung von Erträgen auf diejenigen Sachverhalte zu beschränken, die verlässlich bewertet werden können und die einen hinreichenden Grad an Sicherheit aufweisen.

Erfassung von Aufwendungen

- 94 Aufwendungen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, wenn es zu einer Abnahme des künftigen wirtschaftlichen Nutzens in Verbindung mit einer Abnahme bei einem Vermögenswert oder einer Zunahme bei einer Schuld gekommen ist, die verlässlich bewertet werden kann. Dies bedeutet letztlich, dass die Erfassung von Aufwendungen mit der gleichzeitigen Erfassung einer Zunahme bei den Schulden oder einer Abnahme bei den Vermögenswerten verbunden ist (beispielsweise die Rückstellung für Ansprüche der Arbeitnehmer oder die Abschreibung von Betriebs- und Geschäftsausstattung).
- 95 Aufwendungen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung auf der Grundlage eines direkten Zusammenhanges zwischen den angefallenen Kosten und den entsprechenden Erträgen erfasst. Dieses Verfahren, das im Allgemeinen als Zuordnung von Aufwendungen zu Erlösen bezeichnet wird, umfasst die gleichzeitige und gemeinsame Erfassung von Erlösen und Aufwendungen, die unmittelbar und gemeinsam aus denselben Geschäftsvorfällen oder anderen Ereignissen resultieren. Beispielsweise werden die unterschiedlichen Komponenten der Umsatzkosten zur gleichen Zeit wie die Erträge aus dem Verkauf von Waren angesetzt. Die Anwendung dieses Konzeptes der sachlichen Abgrenzung gemäß dem Rahmenkonzept gestattet jedoch nicht die Erfassung von Posten in der Bilanz, die nicht die Definition von Vermögenswerten oder Schulden erfüllen.

Wenn zu erwarten ist, dass wirtschaftlicher Nutzen über mehrere Berichtsperioden hinweg entsteht, und wenn der Zusammenhang mit dem Ertrag nur grob oder indirekt ermittelt werden kann, werden die Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung auf der Grundlage systematischer und vernünftiger Verteilungsverfahren erfasst. Dies ist häufig bei der Erfassung von Aufwendungen erforderlich, die mit dem Verbrauch von Vermögenswerten, beispielsweise Sachanlagen, Geschäfts- oder Firmenwert, Patenten und Schutzrechten, verbunden sind. In diesen Fällen wird der Aufwand als planmäßige Abschreibung bezeichnet. Mit diesen Verteilungsverfahren sollen Aufwendungen in den Perioden erfasst werden, in denen der mit diesen Sachverhalten verbundene wirtschaftliche Nutzen verbraucht wird oder ausläuft. 96

Ein Aufwand wird unverzüglich in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, wenn eine Ausgabe keinen künftigen wirtschaftlichen Nutzen bewirkt oder wenn, und in dem Maße wie künftiger wirtschaftlicher Nutzen nicht oder nicht mehr für eine Erfassung als Vermögenswert in der Bilanz in Betracht kommt. 97

Ein Aufwand wird auch in den Fällen in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, in denen eine Schuld besteht, ohne dass die Erfassung eines Vermögenswertes in Betracht kommt, beispielsweise wenn eine Schuld aus einer Produktgarantie erwächst. 98

BEWERTUNG DER ABSCHLUSSPOSTEN

Bewertung bezeichnet das Verfahren zur Bestimmung der Geldbeträge, mit denen die Abschlussposten zu erfassen und in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung anzusetzen sind. Dies erfordert die Wahl einer bestimmten Bewertungsgrundlage. 99

In Abschlüssen werden verschiedene Bewertungsgrundlagen in unterschiedlichem Maße und in unterschiedlichen Kombinationen eingesetzt. Dazu gehören: 100

- (a) *Historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten.* Vermögenswerte werden mit dem Betrag der entrichteten Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente oder dem beizulegenden Zeitwert der Gegenleistung für ihren Erwerb zum Erwerbszeitpunkt erfasst. Schulden werden mit dem Betrag des im Austausch für die Verpflichtung erhaltenen Erlöses erfasst, oder in manchen Fällen (beispielsweise bei Ertragsteuern) mit dem Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten, der erwartungsgemäß gezahlt werden muss, um die Schuld im normalen Geschäftsverlauf zu tilgen.
- (b) *Tageswert.* Vermögenswerte werden mit dem Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten erfasst, der für den Erwerb desselben oder eines entsprechenden Vermögenswertes zum gegenwärtigen Zeitpunkt gezahlt werden müsste. Schulden werden mit dem nicht diskontierten Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten angesetzt, der für eine Begleichung der Verpflichtung zum gegenwärtigen Zeitpunkt erforderlich wäre.
- (c) *Veräußerungswert (Erfüllungsbetrag).* Vermögenswerte werden mit dem Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten angesetzt, der zum gegenwärtigen Zeitpunkt durch Veräußerung des Vermögenswertes im normalen Geschäftsverlauf erzielt werden könnte. Schulden werden mit dem Erfüllungsbetrag erfasst, d. h. zum nicht diskontierten Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten, der erwartungsgemäß gezahlt werden muss, um die Schuld im normalen Geschäftsverlauf zu begleichen.
- (d) *Barwert.* Vermögenswerte werden mit dem Barwert des künftigen Nettomittelzuflusses angesetzt, den dieser Posten erwartungsgemäß im normalen Geschäftsverlauf erzielen wird. Schulden werden zum Barwert des künftigen Nettomittelabflusses angesetzt, der erwartungsgemäß im normalen Geschäftsverlauf für eine Erfüllung der Schuld erforderlich ist.

Die von den Unternehmen bei der Aufstellung ihrer Abschlüsse am häufigsten eingesetzte Bewertungsgrundlage sind die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Sie wird gewöhnlich mit anderen Bewertungsgrundlagen kombiniert. Beispielsweise werden Vorräte zum niedrigeren Betrag von Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert geführt, marktfähige Wertpapiere können zum Marktwert und Pensionsverpflichtungen mit ihrem Barwert angesetzt werden. Ferner verwenden einige Unternehmen das Konzept der Tageswerte, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass das Rechnungslegungsmodell der historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Auswirkungen von Preisänderungen nicht monetärer Vermögenswerte nicht berücksichtigt. 101

KAPITAL- UND KAPITALERHALTUNGSKONZEPTE

Kapitalkonzepte

Die meisten Unternehmen wenden bei der Aufstellung ihrer Abschlüsse ein finanzwirtschaftliches Kapitalkonzept an. Im Rahmen eines finanzwirtschaftlichen Kapitalkonzeptes, wie investiertes Geld oder investierte Kaufkraft, ist Kapital ein Synonym für das Reinvermögen oder Eigenkapital des Unternehmens. Im Rahmen eines leistungswirtschaftlichen Kapitalkonzeptes, wie betriebliche Leistungsfähigkeit, wird Kapital als Produktionskapazität des Unternehmens, beispielsweise auf der Grundlage der Ausbringungsmenge pro Tag, angesehen. 102

- 103 Die Auswahl des geeigneten Kapitalkonzeptes durch das Unternehmen muss auf der Grundlage der Bedürfnisse der Abschlussadressaten erfolgen. Daher ist ein finanzwirtschaftliches Kapitalkonzept zu wählen, wenn die Adressaten des Abschlusses hauptsächlich an der Erhaltung des investierten Nominalkapitals oder der Kaufkraft des investierten Kapitals interessiert sind. Ist das Hauptanliegen der Adressaten jedoch die betriebliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens, so ist ein leistungswirtschaftliches Kapitalkonzept anzuwenden. Das gewählte Konzept gibt einen Hinweis auf das bei der Ermittlung des Gewinnes angestrebte Ziel, selbst wenn bei der Umsetzung des Konzeptes einige Schwierigkeiten bei der Bewertung auftreten können.

Kapitalerhaltungskonzepte und Gewinnermittlung

- 104 Die Kapitalkonzepte in Paragraph 102 führen zu den folgenden Kapitalerhaltungskonzepten:
- (a) *Finanzwirtschaftliche Kapitalerhaltung.* Nach diesem Konzept gilt ein Gewinn nur dann als erwirtschaftet, wenn der finanzielle (oder Geld-)Betrag des Reinvermögens am Ende der Berichtsperiode höher ist als der finanzielle (oder Geld-)Betrag des Reinvermögens zu Beginn der Berichtsperiode, nachdem alle Kapitalabführungen an die Anteilseigner und Kapitalzuführungen von den Anteilseignern im Laufe der Periode abgerechnet sind. Finanzwirtschaftliche Kapitalerhaltung kann entweder mit nominalen Geldeinheiten oder in Einheiten der konstanten Kaufkraft bewertet werden.
 - (b) *Leistungswirtschaftliche Kapitalerhaltung.* Nach diesem Konzept gilt ein Gewinn nur dann als erwirtschaftet, wenn die physische Produktionskapazität (oder betriebliche Leistungsfähigkeit) des Unternehmens (oder die für die Bereitstellung dieser Kapazität benötigten Ressourcen oder Mittel) am Ende der Periode höher ist als die physische Produktionskapazität zu Beginn der Periode, nachdem alle Kapitalabführungen an die Anteilseigner und Kapitalzuführungen von den Anteilseignern im Laufe der Periode abgerechnet sind.
- 105 Das Konzept der Kapitalerhaltung befasst sich damit, wie ein Unternehmen das Kapital definiert, das es erhalten möchte. Es liefert die Verbindung zwischen den Kapitalkonzepten und den Erfolgskonzepten, denn es liefert den Anhaltspunkt dafür, wie Gewinn bewertet wird. Es ist eine Voraussetzung für die Unterscheidung zwischen dem Kapitalertrag und der Kapitalrückzahlung eines Unternehmens. Nur die Zuflüsse von Vermögenswerten über die zur Erhaltung von Kapital erforderlichen Beträge hinaus dürfen als Gewinn und somit Kapitalertrag betrachtet werden. Folglich ist Gewinn der Restbetrag, nachdem die Aufwendungen (einschließlich angemessener Kapitalerhaltungsanpassungen) von den Erträgen abgezogen wurden. Übersteigen die Aufwendungen die Erträge, so ist der Restbetrag ein Periodenfehlbetrag.
- 106 Das Konzept der leistungswirtschaftlichen Kapitalerhaltung erfordert eine Bewertung auf der Grundlage von Tageswerten. Das Konzept der finanzwirtschaftlichen Kapitalerhaltung erfordert jedoch nicht die Verwendung einer bestimmten Bewertungsgrundlage. Die Auswahl einer Grundlage nach diesem Konzept ist abhängig von der Art des finanzwirtschaftlichen Kapitals, das das Unternehmen erhalten möchte.
- 107 Der grundlegende Unterschied zwischen den beiden Kapitalerhaltungskonzepten besteht in der Behandlung der Auswirkungen von Preisänderungen bei Vermögenswerten und Schulden des Unternehmens. Allgemein hat ein Unternehmen sein Kapital erhalten, wenn es am Ende der Periode so viel Kapital hat wie zu dessen Beginn. Jeder Betrag, der über denjenigen hinausgeht, der zur Erhaltung des zu Beginn der Periode vorhandenen Kapitals erforderlich ist, gilt als Gewinn.
- 108 Gemäß dem Konzept der finanzwirtschaftlichen Kapitalerhaltung, bei dem das Kapital in nominalen Geldeinheiten definiert wird, stellt der Gewinn die Zunahme des nominalen Geldkapitals im Laufe der Periode dar. Somit stellt der Anstieg der Preise für die Vermögenswerte, die in der Periode gehalten werden, üblicherweise als Wertzuwachs bezeichnet, nach diesem Konzept Gewinn dar. Allerdings dürfen sie als solche erst nach Veräußerung der Vermögenswerte in einem Austauschvorgang angesetzt werden. Wird das Konzept der finanzwirtschaftlichen Kapitalerhaltung mit konstanten Einheiten der Kaufkraft definiert, stellt der Gewinn die Zunahme der investierten Kaufkraft der Periode dar. Folglich wird nur der Teil des Anstieges der Preise für die Vermögenswerte, der über den allgemeinen Preisanstieg hinausgeht, als Gewinn angesehen. Der Rest der Zunahme wird als Kapitalerhaltungsanpassung und damit als Teil des Eigenkapitals betrachtet.
- 109 Gemäß dem Konzept der leistungswirtschaftlichen Kapitalerhaltung, bei dem das Kapital als physische Produktionskapazität definiert wird, ist der Gewinn die Erhöhung dieses Kapitals in der Periode. Sämtliche Preisänderungen, die die Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens betreffen, werden als Änderungen bei der Ermittlung der physischen Produktionskapazität des Unternehmens betrachtet. Sie werden folglich als Kapitalerhaltungsanpassungen, die Teil des Eigenkapitals sind, und nicht als Gewinn behandelt.
- 110 Die Wahl der Bewertungsgrundlagen und des Konzeptes der Kapitalerhaltung bedingen das bei der Aufstellung des Abschlusses verwendete Rechnungslegungsmodell. Verschiedene Rechnungslegungsmodelle weisen unterschiedliche Grade an Relevanz und Verlässlichkeit auf, und das Management muss hier, wie in anderen Bereichen, einen Ausgleich zwischen Relevanz und Verlässlichkeit anstreben. Dieses Rahmenkonzept ist auf verschiedene Rechnungslegungsmodelle anwendbar und bietet Unterstützung für die Aufstellung und Darstellung des nach dem ausgewählten Modell erstellten Abschlusses. Derzeit hat der Board des IASC nicht die Absicht, ein bestimmtes Modell vorzuschreiben. Dies ist nur unter besonderen Umständen der Fall, wie beispielsweise für die Unternehmen, die in der Währung eines hochinflationären Landes berichten. Diese Absicht wird jedoch angesichts der weltweiten Entwicklungen überprüft.