

Internationalisierung der Rechnungslegung (2): Konzeptionelle Unterschiede der Rechnungslegung nach IFRS und HGB

Im letzten Rundschreiben haben wir dargestellt, dass die Internationalisierung der Rechnungslegung auf Dauer auch für den Mittelstand Bedeutung erlangt. In diesem Rundschreiben stellen wir die konzeptionellen Unterschiede der Rechnungslegung nach IFRS (International Financial Reporting Standards) und deutschem HGB vor.

Die beiden Bilanzierungssysteme beruhen auf abweichenden Grundkonzeptionen und unterscheiden sich deshalb zum Teil erheblich:

Adressaten der Rechnungslegung

Die Adressaten eines HGB-Jahresabschlusses sind sowohl aktuelle und potenzielle Gesellschafter bzw. Anteilseigner als auch Gläubiger, Arbeitnehmer, Geschäftspartner, die Steuerbehörden und die interessierte Öffentlichkeit. Der Abschluss nach IFRS dagegen richtet sich primär an Investoren, also insbesondere Eigen- bzw. Risikokapitalgeber, und orientiert sich an deren Informationsbedürfnissen.

Funktionen der Rechnungslegung

Bei der HGB-Rechnungslegung ist zwischen dem Jahresabschluss und dem Konzernabschluss zu unterscheiden. Der Konzernabschluss hat ausschließlich eine Informationsfunktion, dem Jahresabschluss hingegen kommt nach HGB auch eine Zahlungsbemessungsfunktion zu. So bildet der Jahresabschluss die Grundlage für das so genannte gesellschaftsrechtliche Schutzsystem. Er definiert auf der Grundlage der Gewinnermittlung die Gewinnanteile- und Ausschüttungsansprüche der Gesellschafter. Bei Kapitalgesellschaften ist im Sinne des Gläubigerschutzes gesetzlich die Erhaltung des Kapitals vorgeschrieben, das im Jahresabschluss abgebildet wird. Durch die Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz über das so genannte Maßgeblichkeitsprinzip ist der handelsrechtliche Gewinn eine entscheidende Grundlage für die Bemessung der Gewinnsteuern.

Der IFRS-Abschluss hingegen hat ausschließlich die Funktion, Informationen über die Vermögens- und Finanzlage, die Ertragskraft und die Cashflows eines Unternehmens bereitzustellen, die die Adressaten bei ihren wirtschaftlichen Entscheidungen benötigen.

Gewinnermittlungskonzeption

Aufgrund der ausschließlichen Informationsfunktion der Abschlüsse, steht nach IFRS der Konzernabschluss im Vordergrund der Betrachtung. Wie der Konzernabschluss nach HGB besteht auch der IFRS-Konzernabschluss aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang, Kapitalflussrechnung und Eigenkapital-Veränderungsrechnung. Um der Informationsfunktion gerecht zu werden, sind die Angabe- und Erläuterungspflichten im Konzernanhang

nach IFRS jedoch wesentlich weitreichender als nach HGB.

Das für den handelsrechtlichen Abschluss charakteristische Vorsichtsprinzip ist insbesondere auf das Ziel des Gläubigerschutz durch Kapitalerhaltung zurückzuführen. Darüber hinaus soll mit dem Vorsichtsprinzip eine Objektivierung und damit Verlässlichkeit der Rechnungslegung erreicht werden. Diesen eher "rechtlichen" Zielen wird im HGB mehr Bedeutung zugemessen als der Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen für die Adressaten.

Die IFRS-Gewinnermittlung ist dagegen durch eine „betriebswirtschaftliche“ Interpretation des Realisationsprinzips geprägt. So stellen die IFRS beim Gewinnausweis - anders als das HGB - nicht die tatsächlich erfolgte Realisierung in den Vordergrund, sondern die reine Realisierbarkeit: Gewinne sind bereits zu vereinnahmen, also im Abschluss zu zeigen, sobald eine Werterhöhung mit dem betreffenden Vermögenswert zuverlässig ermittelt werden kann. Die Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden ist stark am Zeitwert ("Fair Value") bzw. dem wahrscheinlichen künftigen Nutzenzufluss bzw. -abfluss ausgerichtet.

Zusammenfassung

Die IFRS stehen ausschließlich im Dienst der Informationsfunktion der Rechnungslegung. Das HGB dagegen ist aufgrund der im Vordergrund stehenden Ausschüttungsbemessungsfunktion und des angestrebten Gläubigerschutzes stark vom Vorsichtsprinzip geprägt. So sind nach IFRS Gewinne bereits zu erfassen, wenn die Realisierbarkeit gegeben ist. Das HGB dagegen sieht ausschließlich die Erfassung tatsächlich bereits realisierter Gewinne vor.

Bei Spezialfragen zur Internationalen Rechnungslegung wenden Sie sich bitte an Frank Stäudle, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Leiter des RWT-Kompetenzzentrums Wirtschaftsprüfung (Telefon 07121 489-450 oder E-Mail frank.staedle@rwt-gruppe.de) oder an Ihren persönlichen RWT-Berater, der Ihre Anfrage gegebenenfalls weiterleitet.