

**Reinhard Schachl**

**International Accounting Standards und  
österreichische  
Rechnungslegungsvorschriften**

**Diplomarbeit**

## **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:**

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek: Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de/> abrufbar.

Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlanges. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Copyright © 1998 Diplom.de  
ISBN: 9783832451189

**Reinhard Schachl**

# **International Accounting Standards und österreichische Rechnungslegungsvorschriften**



---

Reinhard Schachl

# **International Accounting Standards und österreichische Rechnungslegungsvorschriften**

**Diplomarbeit**  
**an der Johannes Kepler Universität Linz**  
**Fachbereich Sozial- und Wirtschaftswissenschaften**  
**Institut für Betriebswirtschaftslehre der gemeinwirtschaftlichen**  
**Unternehmen,**  
**April 1998 Abgabe**



***Diplom.de***

Diplomica GmbH \_\_\_\_\_  
Hermannstal 119k \_\_\_\_\_  
22119 Hamburg \_\_\_\_\_

Fon: 040 / 655 99 20 \_\_\_\_\_  
Fax: 040 / 655 99 222 \_\_\_\_\_

agentur@diplom.de \_\_\_\_\_  
www.diplom.de \_\_\_\_\_

ID 5118

Schachl, Reinhard: International Accounting Standards und österreichische Rechnungslegungsvorschriften / Reinhard Schachl - Hamburg: Diplomatica GmbH, 2002  
Zugl.: Linz, Universität, Diplom, 1998

---

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden, und die Diplomarbeiten Agentur, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

Diplomatica GmbH  
<http://www.diplom.de>, Hamburg 2002  
Printed in Germany



## Wissensquellen gewinnbringend nutzen

**Qualität, Praxisrelevanz und Aktualität** zeichnen unsere Studien aus. Wir bieten Ihnen im Auftrag unserer Autorinnen und Autoren Wirtschaftsstudien und wissenschaftliche Abschlussarbeiten – Dissertationen, Diplomarbeiten, Magisterarbeiten, Staatsexamensarbeiten und Studienarbeiten zum Kauf. Sie wurden an deutschen Universitäten, Fachhochschulen, Akademien oder vergleichbaren Institutionen der Europäischen Union geschrieben. Der Notendurchschnitt liegt bei 1,5.

**Wettbewerbsvorteile verschaffen** – Vergleichen Sie den Preis unserer Studien mit den Honoraren externer Berater. Um dieses Wissen selbst zusammenzutragen, müssten Sie viel Zeit und Geld aufbringen.

<http://www.diplom.de> bietet Ihnen unser vollständiges Lieferprogramm mit mehreren tausend Studien im Internet. Neben dem Online-Katalog und der Online-Suchmaschine für Ihre Recherche steht Ihnen auch eine Online-Bestellfunktion zur Verfügung. Inhaltliche Zusammenfassungen und Inhaltsverzeichnisse zu jeder Studie sind im Internet einsehbar.

**Individueller Service** – Gerne senden wir Ihnen auch unseren Papierkatalog zu. Bitte fordern Sie Ihr individuelles Exemplar bei uns an. Für Fragen, Anregungen und individuelle Anfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. Wir freuen uns auf eine gute Zusammenarbeit.

### Ihr Team der Diplomarbeiten Agentur

Diplomica GmbH \_\_\_\_\_  
Hermannstal 119k \_\_\_\_\_  
22119 Hamburg \_\_\_\_\_  
Fon: 040 / 655 99 20 \_\_\_\_\_  
Fax: 040 / 655 99 222 \_\_\_\_\_  
agentur@diplom.de \_\_\_\_\_  
www.diplom.de \_\_\_\_\_

## Inhaltsverzeichnis

1	Abbildungs- und Tabellenverzeichnis.....	3
2	Abkürzungsverzeichnis.....	4
3	Einleitung .....	6
4	Grundlagen der internationalen Rechnungslegung.....	8
4.1	Allgemeines .....	8
4.2	Internationale Harmonisierungsbestrebungen.....	10
4.2.1	Gründe für eine Harmonisierung und Standardisierung.....	10
4.2.2	Einwände gegen eine Harmonisierung und Standardisierung.....	12
4.2.3	Harmonisierungsbestrebungen diverser Organisationen .....	13
5	Das International Accounting Standards Committee.....	17
5.1	Entwicklung und Ziele des International Accounting Standards Committee.....	17
5.2	Organisation des IASC.....	18
5.2.1	Mitglieder.....	18
5.2.2	Board .....	18
5.2.3	Consultative Group.....	19
5.2.4	Advisory Council.....	20
5.2.5	Steering Committees.....	20
5.2.6	Sekretariat .....	20
5.3	Das IASC-Framework .....	21
5.4	Der Entstehungsprozeß (due process) der International Accounting Standards.....	23
5.5	Die Kooperation mit der IOSCO.....	25
5.6	Das Arbeitsprogramm des IASC .....	26
6	Die International Accounting Standards .....	28
6.1	Allgemeines .....	28
6.1.1	Vorbemerkungen .....	28
6.1.2	Struktur und Systematik der IAS .....	28
6.1.3	Die geltenden und künftigen IAS .....	30
6.1.4	Die Wahlrechte in den IAS.....	39
6.1.5	Die Akzeptanz von IAS in Österreich.....	40
6.2	Grundsätze der IAS-Rechnungslegung.....	42
6.2.1	Grundannahmen und Prinzipien der IAS-Rechnungslegung .....	42
6.2.2	Qualitative Merkmale.....	44
6.2.3	Grundlagen der Bilanzierung und Bewertung nach IAS .....	46
6.2.4	Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.....	49
6.2.5	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag.....	51
7	Worin liegen die wesentlichen Unterschiede zwischen der österreichischen Rechnungslegung nach HGB und den IAS? .....	52
7.1	Die Unterschiede bei den Grundsätzen der Rechnungslegung .....	52
7.1.1	Geltungsbereich und gesetzliche Vorschriften.....	52
7.1.2	Ziele des Jahresabschlusses .....	53
7.1.3	Die einzelnen Grundsätze.....	53
7.1.4	Wertmaßstäbe.....	58



7.2 Die wesentlichen Unterschiede bei der Bilanzierung/Bewertung einzelner Posten .....	60
7.2.1 Immaterielle Vermögensgegenstände .....	60
7.2.2 Sachanlagevermögen .....	63
7.2.3 Finanzanlagevermögen.....	65
7.2.4 Vorräte.....	68
7.2.5 Langfristige Fertigung.....	69
7.2.6 Kurzfristige Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände (einschließlich Rechnungsabgrenzungsposten).....	72
7.2.7 Wertpapiere des Umlaufvermögens und liquide Mittel.....	73
7.2.8 Eigenkapital.....	74
7.2.9 Rückstellungen für Pensionen und Abfertigungen.....	76
7.2.10 Verbindlichkeiten und sonstige Rückstellungen .....	80
7.2.11 Leasing .....	82
7.2.12 Latente Steuern.....	85
7.2.13 Finanzinstrumente.....	87
7.3 Die wesentlichen Unterschiede beim Konzernabschluß .....	89
7.3.1 Die Aufstellung eines Konzernabschlusses.....	89
7.3.2 Die Konsolidierung .....	93
7.4 Die wesentlichen Unterschiede bei der Gliederung und bei Zusatzangaben.....	103
7.4.1 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung .....	103
7.4.2 Die Gliederung der Bilanz.....	104
7.4.3 Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung .....	105
7.4.4 Die Kapitalflußrechnung .....	107
7.4.5 Der Lagebericht.....	108
8 Die möglichen Auswirkungen einer Anpassung der österreichischen Rechnungslegung an die IAS .....	110
8.1 Allgemeines .....	110
8.2 Die Auswirkungen bei einer erstmaligen Anpassung.....	110
8.3 Die Auswirkungen bei laufender Anpassung.....	111
8.4 Als Auswirkung die “doppelte Buchführung neuer Art“?.....	114
9 Schlußbemerkungen.....	116
10 Anhang .....	119
Anhang I:    IOSCO-Core-List und der dazugehörige Bearbeitungsstatus des IASC, in dem diese Fragen behandelt werden.....	A 1
Anhang II:   Gliederung der Bilanz nach öHGB.....	A 2-3
Anhang III:  Mögliche Bilanzgliederung nach IAS.....	A 4-5
Anhang IV:   GuV-Gliederung nach Gesamt- und Umsatzkostenverfahren.....	A 6
Anhang V:    Mögliche GuV-Gliederung nach IAS.....	A 7
Anhang VI:   Beispiel zur Veranschaulichung des Unterschiedes bei Teilgewinnrealisierung.....	A 8
Anhang VII:  Literaturverzeichnis.....	A 9-17

## 1 Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

### Abbildungsverzeichnis:

Abbildung 1: Das IASC-Framework.....	46
Abbildung 2: Kriterien für die Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses.....	90
Abbildung 3: Auswirkungen der typischen Unterschiede auf die Bilanz.....	112
Abbildung 4: Die Auswirkungen einer Neubewertung auf die Bilanz.....	114

### Tabellenverzeichnis:

Tabelle 1: Unterschiede in den wichtigsten Faktoren für Rechnungslegungssysteme.....	10
Tabelle 2: Charakteristische Ausrichtung von IAS und österreichischer Regelung.....	29
Tabelle 3: Die verbliebenen Wahlrechte in den IAS .....	40
Tabelle 4: Gegenüberstellung der allgemeinen Grundsätze für die Gliederung.....	103
Tabelle 5: Gegenüberstellung der Unterschiede von Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren.....	106

## 2 Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	aus angeführtem Opus
Abs.	Absatz
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AktG	Aktiengesetz
Bsp.	Beispiel
CIME	Committee of International Investment and Multinational Enterprises
d.h.	daß heißt
DBW	Die Betriebswirtschaft
DSOP	Draft Statement of Principles
EC	European Community
EG	Europäische Gemeinschaft
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EU-GesRÄG	Europäische Union - Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz
f	folgende
F&E	Forschung und Entwicklung
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FER	Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung
ff	fortfolgende
FIFO	First In First Out
GEISAR	Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HIFO	Highest In First Out
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountants

IOSCO	International Organization of Securities Commissions
LIFO	Last In First Out
NAFTA	North American Free Trade Agreement
NYSE	New York Stock Exchange
o.V.	ohne Verfasser
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
öHGB	österreichisches Handelsgesetzbuch
RLG	Rechnungslegungsgesetz
RWZ	Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen
S.	Seite
SEC	Securities and Exchange Commission
SIC	Standing Interpretations Committee
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
UK-GAAP	United Kingdom Generally Accepted Accounting Principles
UN	United Nations
UNO	United Nations Organization
USA	United States of America
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
usw.	und so weiter
Z.	Ziffer
z.B.	zum Beispiel
zfbf	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung

### 3 Einleitung

Die Globalisierung der Wirtschaft sowie die weltweit in Gang gekommene Privatisierung staatlicher Unternehmen lösen einen stetig wachsenden Kapitalbedarf international tätiger Konzerne aus, der von ihren nationalen Märkten nicht mehr befriedigt werden kann.<sup>1</sup>

Besonders international ausgerichtete kontinentaleuropäische Unternehmen stehen oft vor dem Problem, daß ihre Jahresabschlüsse, die auf den europäischen Bilanzierungsvorschriften beruhen, als den amerikanischen Bestimmungen nicht gleichwertig anerkannt werden. Dies stellt für die europäischen Unternehmen deshalb ein Problem dar, weil sie ohne einen ergänzenden, den US-GAAP (*United States Generally Accepted Accounting Principles*) entsprechenden Abschluß keine Möglichkeit haben, zusätzliches Eigenkapital am weltweit größten Markt für Eigenkapital, dem US-amerikanischen Kapitalmarkt, aufzubringen. Aus diesem Grund zeigen internationale Unternehmen ein großes Interesse an einer Fortentwicklung von Rechnungslegungsnormen, die internationale Anerkennung finden und so die Aufwendungen einer Bilanzierung nach unterschiedlichen Standards vermeiden.<sup>2</sup>

Eine vereinheitlichte "Internationale Rechnungslegung" im Sinne einheitlich angewandter und anerkannter Rechnungslegungsvorschriften gibt es jedoch noch nicht, aber eine häufig diskutierte Form einer möglichen Vereinheitlichung bilden die *International Accounting Standards*. Nun bedeutet eine Angleichung der Rechnungslegungsnormen an die IAS jedoch eine Absage an die kontinentaleuropäische Rechnungslegung und eine Hinwendung zu angelsächsischen Bilanzauffassungen. Die inhaltliche Nähe zeigt sich darin, daß die UK-GAAP (*United Kingdom Generally Accepted Accounting Principles*) mit den *International Accounting Standards* in hohem Maße übereinstimmen (ca. 95 %). Da die angelsächsische Bilanzauffassung stark differiert zur kontinentaleuropäischen Rechnungslegung, der auch die österreichische Rechnungslegung zuzurechnen ist, würde eine derartige Vereinheitlichung bzw. Angleichung zentrale Kernbereiche der österreichischen Rechnungslegung berühren. Da die EU (Europäische Union), im Rahmen ihrer Harmonisierungsbestrebungen bezüglich der Rechnungslegung, ihre Zusammenarbeit mit dem IASC (*International Accounting Standards Committee*) verstärkt, mit dem Ziel, ein gemeinsames, harmonisiertes, europa- und weltweit

---

<sup>1</sup> Biener, H.: Bedeutung und Chancen der IASC-Vorschriften als internationale Rechnungslegungsnorm, in: Dörner/Wollmert (Hrsg.): IASC-Rechnungslegung, Beiträge zu aktuellen Problemen, Düsseldorf 1995, S. 11

<sup>2</sup> Auer, K.: Der Einfluß anglo-amerikanischer Rechnungslegungstraditionen auf die internationale Harmonisierung der Rechnungslegung, in: Djanani/Kofler/Steckel (Hrsg.): Anpassungsprozesse in Wirtschaft und Recht, Wien 1995, S. 262

akzeptiertes Bilanzrecht zu schaffen, ist der vorhin erwähnte Eingriff in die österreichische Rechnungslegung sehr realistisch und in naher Zukunft möglich.<sup>3</sup>

Während beim Einzelabschluß die Bereitschaft zu Veränderungen und Verknüpfungen noch eher gering ist, sind vor allem bei der Konzernrechnungslegung tatsächlich schon erste Verknüpfungen deutlich erkennbar.<sup>4</sup>

Nachfolgend werden das *International Accounting Standards Committee* sowie die *International Accounting Standards* vorgestellt und anschließend die wesentlichen Unterschiede zwischen den *International Accounting Standards* und dem für die österreichische Rechnungslegung relevanten Handelsgesetzbuch erarbeitet. Es werden sowohl die Unterschiede bezüglich des Einzelabschlusses, als auch des Konzernabschlusses analysiert. Allerdings wird vorwiegend auf die Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften eingegangen, da in Österreich die Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften die umfassendsten Bestimmungen enthalten und die Internationalisierung in erster Linie diese Rechtsform betrifft. Weiters sollen auch, soweit vorhersehbar, die möglichen Auswirkungen auf die Bilanzierung in Österreich erläutert werden.

---

<sup>3</sup> Wagenhofer, A.: *International Accounting Standards: Möglichkeiten für Unternehmen, Unterschiede zur österreichischen Rechtslage, Auswirkungen auf den Jahresabschluß*, Wien 1996, S. 42ff

<sup>4</sup> Gräfer, H./Demming, C.: *Internationale Rechnungslegung*, Stuttgart 1994, S. 1

## 4 Grundlagen der internationalen Rechnungslegung

### 4.1 Allgemeines

Grundsätzlich wird in der Literatur zwischen der kontinentaleuropäischen und der anglo-amerikanischen Rechnungslegung unterschieden, wobei es jedoch auch einige Staaten gibt, die Mischformen präferieren. Die nationalen Rechnungslegungssysteme haben häufig eine sehr lange Tradition, die die Eigenheiten des jeweiligen Staates, seiner Wirtschaft und seiner Menschen widerspiegelt. Wie vorhin erwähnt, zeigt sich jedoch eine Polarisierung zwischen kontinentaleuropäischen, insbesondere deutschen, und anglo-amerikanischen Staaten. Nachfolgend werden jene Einflußfaktoren dargestellt, die zu Unterschieden in den Rechnungslegungen der Staaten führen:

- "Rechtliches System
- Politisches System
- Struktur der Eigentumsverhältnisse
- Größe und Komplexität der Unternehmen, Schwerpunkt der nationalen Wirtschaft
- Soziales Klima
- Wissensniveau im Management und der Finanzwirtschaft
- Umfang gesetzlicher Eingriffe in die Wirtschaft
- Umfang vorhandener spezifischer Rechnungslegungsregeln
- Häufigkeit von Innovationen
- Stand der wirtschaftlichen Entwicklung
- Wachstumsstruktur der Wirtschaft
- Ausbildungsstand und Organisationsstruktur des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer<sup>5</sup>

In der Vergangenheit wurde mehrfach versucht, die unterschiedlichen Rechnungslegungssysteme zu klassifizieren. Trotzdem ist eine eindeutige Ableitung von Zuordnungskriterien, die allen nationalen Besonderheiten gerecht wird, nicht möglich. Dennoch sind es insbesondere die unterschiedlichen länderspezifischen Rechtssysteme, die den Bereich der Rechnungslegung entscheidend beeinflusst haben. Einerseits die vom Römischen Recht hergeleiteten Legislativsysteme mit ihren kodifizierten Rechnungslegungsnormen, denen aufgrund ihrer gesetzlichen Fixierung eine gewisse Inflexibilität nachgesagt wird, die jedoch

---

<sup>5</sup> Wagenhofer, A.: a.a.O., S. 44