

1. Rahmenkonzept

1.1. Zielsetzung von Jahresabschlüssen

Die Zielsetzung der Finanzberichterstattung liegt in der **Informationsbereitstellung** an bestehende und potenzielle Investoren, Kreditgeber und sonstige Gläubiger zur Unterstützung in deren Entscheidungsfindung.¹

1.2. Qualitative Anforderungen

Um für die Abschlussadressaten nützlich zu sein, sollen die entscheidungsrelevanten Informationen folgende fundamentale qualitative Merkmale erfüllen:

- **Relevanz:** Relevante Finanzinformationen können einen Unterschied in der Entscheidungsfindung machen.²
- **Wesentlichkeit:** Informationen sind wesentlich, wenn sie weggelassen, falsch angegeben oder verschleiert werden und dies eine Auswirkung auf die Entscheidungsfindung der Adressaten hat.³
- **Getreue Darstellung:** Finanzinformationen müssen die wirtschaftliche Substanz der Sachverhalte, die sie vorgeben darzustellen, getreu darstellen, nicht nur die Darstellung der rechtlichen Form. Dabei hat die Auswahl und Darstellung der Finanzinformation willkürfrei zu erfolgen.⁴

Darüber hinaus verbessern weitere qualitative Merkmale die Nützlichkeit der Informationen:

- **Vergleichbarkeit:** Sowohl vergleichbare Informationen mit anderen Unternehmen als auch solche im Zeitablauf können für die Adressaten relevant sein. Letzteres wird durch die konsistente Anwendung der Bilanzierungsmethoden unterstützt.⁵
- **Nachvollziehbarkeit:** Die Finanzinformationen sollen die zugrundeliegenden Sachverhalte nachvollziehbar darstellen.⁶
- **Zeitnähe:** Informationen sollen den Adressaten zeitnahe zur Verfügung gestellt werden, da ältere Informationen weniger nützlich für Entscheidungsfindungen sind.⁷
- **Verständlichkeit:** Klare und knappe Klassifizierung, Charakterisierung und Darstellung machen Informationen verständlich. Unvollständige Abschlüsse wären irreführend.⁸

1.3. Going Concern

Die Aufstellung des Abschlusses erfolgt unter der Annahme der **Unternehmensfortführung**. Sofern die Absicht der Fortführung nicht mehr besteht, ist der Abschluss auf einer anderen Basis aufzustellen.⁹

1 Vgl. Conceptual Framework 1.2.

2 Vgl. Conceptual Framework 2.6.

3 Vgl. Conceptual Framework 2.11.

4 Vgl. Conceptual Framework 2.12 ff.

5 Vgl. Conceptual Framework 2.24 ff.

6 Vgl. Conceptual Framework 2.31 f.

7 Vgl. Conceptual Framework 2.33.

8 Vgl. Conceptual Framework 2.34 f.

9 Vgl. Conceptual Framework 3.9.

1.4. Bestandteile des Abschlusses

Abschlüsse bestehen aus Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital, deren Veränderung wird in Erträgen und Aufwendungen erfasst, sofern diese nicht aus der Gesellschaftersphäre (zB Zuschüsse bzw Ausschüttungen) oder aus Tauschvorgängen resultieren.¹⁰

Vermögenswerte sind in der Verfügungsmacht eines Unternehmens stehende Ressourcen aus vergangenen Ereignissen, von denen erwartet wird, dass aus ihnen künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.¹¹

Schulden sind gegenwärtige Verpflichtungen aus vergangenen Ereignissen, deren Erfüllung mit dem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.¹²

Eigenkapital stellt den Restbetrag der Vermögenswerte nach Abzug von Schulden dar.¹³

Erträge und **Aufwendungen** stellen eine Zu- bzw Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode dar. Diese können sowohl aus der Geschäftstätigkeit als auch aus Bewertungsergebnissen resultieren.¹⁴ Aufwendungen und Erträge sind entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im sonstigen Ergebnis auszuweisen.¹⁵

1.5. Exkurs: Typischer Aufbau eines Standards

Nicht im Rahmenkonzept enthalten ist der Aufbau der Rechnungslegungsstandards. Jene Standards, die sich mit dem Ansatz und der Folgebewertung von Vermögenswerten und Schulden befassen, zeigen folgende typische Struktur:¹⁶

Zielsetzung (Objective) Anwendungsbereich (Scope) Erfassung (Recognition) Folgebewertung (Measurement) Darstellung (Presentation) Anhangangaben (Disclosure)	von EU übersetzt und im Amtsblatt veröffentlicht (nach Endorsement)
Anhang A: Definitionen Anhang B: Anwendungsleitlinien Anhang C: Inkrafttreten & Übergangsbestimmungen	integraler Bestandteil des Standards von EU übersetzt und im Amtsblatt der EU veröffentlicht
Part B: Implementation Guidance Part B: Illustrative Examples Part C: Basis for Conclusion	keine integralen Bestandteile des Standards nicht im Amtsblatt der EU veröffentlicht

10 Vgl Conceptual Framework 4.1 f.

11 Vgl Conceptual Framework 4.3.

12 Vgl Conceptual Framework 4.26.

13 Vgl Conceptual Framework 4.63.

14 Vgl Conceptual Framework 4.68 ff.

15 Vgl Conceptual Framework 7.15.

16 „Ältere“ Standards bis IFRS 1 weichen von der Struktur insbesondere dahingehend ab, dass die Definitionen sowie Inkrafttretens- und Übergangsbestimmungen fortlaufend im Standard bzw allfällige Anwendungsleitlinien bei der Erfassung und Folgebewertung enthalten sind.

1.6. Unterschiede IFRS vs UGB

Im Vergleich zu den unternehmensrechtlichen **Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung** zeigt sich in den IFRS insbesondere ein Abgehen vom Vorsichtsprinzip, welches im UGB durch das imparitätische Realisationsprinzip gekennzeichnet ist. Gleichermaßen wird das Prinzip der Einzelbewertung im Rahmenkonzept nicht erwähnt und wird davon in Einzelfällen auch abgegangen (zB Gruppenbewertung von Vorräten,¹⁷ Wertminderungen von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten¹⁸). Demgegenüber dient der Jahresabschluss nach UGB nicht primär der Entscheidungsrelevanz der Adressaten, sondern dem Gläubigerschutz ua aufgrund des unternehmensrechtlichen Vorsichtsprinzips.

Von der unternehmensrechtlichen Bilanzidentität wird in den IFRS durch die Möglichkeit retrospektiver Anpassungen von Vergleichsinformationen bei Fehlerkorrekturen¹⁹ oder Änderungen von Rechnungslegungsmethoden²⁰ abgegangen.

IFRS	UGB
Relevanz (CF 2.6)	Vollständigkeit (§ 196 Abs 1)
Verständlichkeit (CF 2.34)	Bilanzklarheit (§ 196 Abs 2)
getreue Darstellung (CF 2.12)	wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 196a Abs 1)
Wesentlichkeit (CF 2.11)	Wesentlichkeit (§ 196a Abs 2)
Vergleichbarkeit in zeitlicher Hinsicht (CF 2.24)	Bilanzkontinuität (§ 201 Abs 2 Z 1)
Vergleichbarkeit mit anderen Unternehmen (CF 2.24)	Implizit durch Gliederungsvorschriften gegeben (§§ 224, 231, 237 f)
Unternehmensfortführung (CF 3.9)	Unternehmensfortführung (§ 201 Abs 2 Z 2)
	Einzelbewertung (§ 201 Abs 2 Z 3)
	Vorsichtsprinzip (§ 201 Abs 2 Z 4)
Periodenabgrenzung (IAS 1.27)	Periodenabgrenzung (§ 201 Abs 2 Z 5)
	Bilanzidentität (§ 201 Abs 2 Z 6)
Willkürfreiheit (CF 2.15)	umsichtige Schätzungen (§ 201 Abs 2 Z 7)

Weitere Unterschiede der Relevanz des Jahresabschlusses ergeben sich aus anderen Rechtsnormen, da die gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen die **Ausschüttungsbemessungsfunktion** an den Bilanzgewinn des Jahresabschlusses knüpfen bzw die steuerrechtlich normierte Maßgeblichkeit unter Berücksichtigung einer allfälligen Mehr-Weniger-Rechnung die **Steuerbemessungsfunktion** des Jahresabschlusses zur Folge hat.

17 Vgl IAS 2.29.

18 Vgl IAS 36.65 ff.

19 Vgl IAS 8.42.

20 Vgl IAS 8.14.

1. Rahmenkonzept

Die Definition des **Vermögenswertes** nach IFRS ist weiter gefasst als der Vermögensgegenstand nach UGB, in welchem Sachen und Rechte umfasst sind, die nach der Verkehrsauffassung einen selbständigen Wert repräsentieren und für sich übertragbar sind.²¹

Schulden unterscheiden sich dahingehend, dass nach UGB das Vorsichtsprinzip stärker ausgeprägt ist. Demzufolge sind auch Innenverpflichtungen ohne rechtliche und faktische Verpflichtung gegenüber Dritten als Aufwandsrückstellung zu erfassen, wenn diesen Aufwendungen zugrunde liegen, die dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzurechnen sind, jedoch noch nicht getätigt wurden.²²

21 Vgl. Nowotny in *Straube*, UGB § 196 Rz 9.

22 Vgl. *Eberhartinger/Weinhandl* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch Rechnungslegung § 198 Rz 5.

2. Bestandteile und Darstellung

Ein vollständiger Abschluss besteht aus:²³

- Bilanz
- Gesamtergebnisrechnung bestehend aus
 - Gewinn- und Verlustrechnung
 - sonstigem Ergebnis
- Eigenkapitalveränderungsrechnung
- Kapitalflussrechnung
- Anhang

und enthält somit Einzelkomponenten im Vergleich zu einem Jahresabschluss nach UGB.

Die Zusammenhänge zwischen den Abschlussbestandteilen lassen sich vereinfacht wie folgt darstellen:

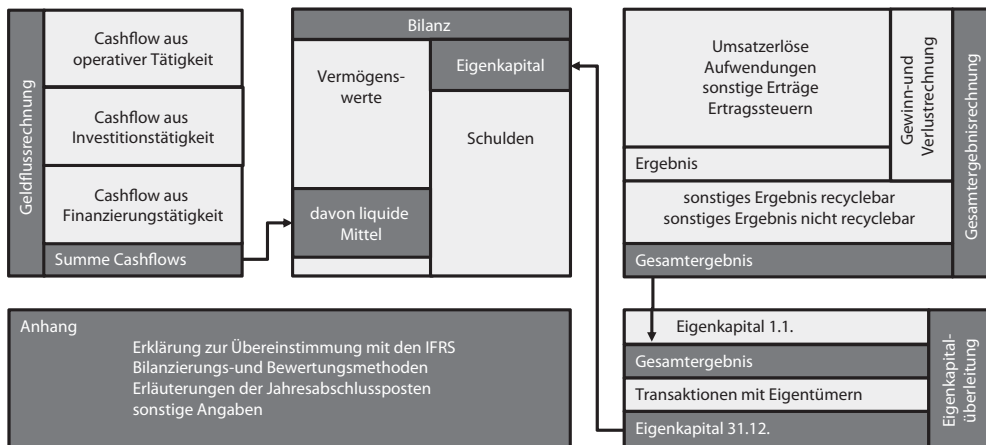


Abb 1: Zusammensetzung und Zusammenhänge der Bestandteile eines IFRS-Abschlusses

Grundsätzlich dürfen Abschlussposten nicht saldiert dargestellt werden (**Saldierungsverbot**), sofern ein separater Standard dies nicht vorschreibt oder erlaubt.²⁴ Dazu gehören ua:

- Saldierung von laufenden oder von latenten Steuern, sofern ein Verrechnungsanspruch gegenüber der gleichen Steuerbehörde besteht,²⁵
- Erträge und Aufwendungen aus Rückerstattungen iVm Rückstellungssachverhalten,²⁶
- Gewinne oder Verluste aus dem Abgang von Anlagevermögen.²⁷

²³ Vgl IAS 1.10.

²⁴ Vgl IAS 1.32.

²⁵ Vgl IAS 12.71 f.

²⁶ Vgl IAS 37.54.

²⁷ Vgl IAS 16.71 bzw IAS 38.113.

Für sämtliche Abschlussbestandteile sind Vorjahreszahlen als **Vergleichsinformationen** darzustellen.²⁸ Im Fall von rückwirkenden Änderungen aufgrund einer Fehlerkorrektur oder der Änderung einer Rechnungslegungsmethode sowie bei Umgliederungen muss zusätzlich die Eröffnungsbilanz des Vorjahres als „dritte Bilanz“ dargestellt werden.²⁹ In diesem Fall sind die Unterschiede gegenüber dem zuletzt veröffentlichten Abschluss im Anhang zu erläutern.

Nur wenn eine wesentliche Änderung in der Geschäftstätigkeit des Unternehmens oder eine Überprüfung der Darstellung zeigt, dass eine Änderung zu einer angemesseneren Darstellungsweise führt, kann von der **Darstellungstetigkeit** abgegangen werden.

2.1. Bilanz

Die **Mindestgliederung** der Bilanz umfasst lediglich zwölf Vermögenswerte, sechs Schuldposten und zwei Eigenkapitalposten.³⁰ Aufgrund des im Rahmenkonzept verankerten Grundsatzes der Verständlichkeit und der Vergleichbarkeit kann somit der Postenbezeichnung des UGB weitgehend gefolgt werden, da Posten hinzugefügt werden können bzw die Reihenfolge verändert werden kann, sofern dies für das Verständnis relevant ist.³¹ Die Gliederung unterscheidet sich dahingehend, dass im Regelfall eine Unterteilung nach Fristigkeiten vorgenommen wird, sofern nicht eine Darstellung nach der Liquidität zuverlässiger ist (zB bei Finanzdienstleistern).³²

2.1.1. Struktur nach Fristigkeiten

Die Unterscheidung zwischen **kurz- und langfristigen** Vermögenswerten und Schulden richtet sich nach der Dauer eines Geschäftszyklus bzw danach, ob Vermögenswerte und Schuldposten bis oder mehr als zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag realisiert bzw erfüllt werden.³³

Als kurzfristige Vermögenswerte gelten darüber hinaus solche, die primär für Handelszwecke gehalten werden, sowie Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente.³⁴

Kurzfristige Schulden sind auch solche, bei denen das Unternehmen kein Recht darauf hat, die Erfüllung der Schuld um mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben.³⁵ Kurzfristige Darlehen, die zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Abschlusses durch Prolongationen oder Refinanzierungen verlängert werden, sind zum Abschlussstichtag dennoch als kurzfristig auszuweisen, da dies ein nicht berücksichtigungspflichtiges Ereignis darstellt.³⁶

28 Vgl IAS 1.38 f.

29 Vgl IAS 1.40A f.

30 Vgl IAS 1.54.

31 Vgl IAS 1.5.

32 Vgl IAS 1.60.

33 Vgl IAS 1.61 f.

34 Vgl IAS 1.66.

35 Vgl IAS 1.69.

36 Vgl IAS 1.76 iVm IAS 10.21 f.

Latente Steueransprüche und -schulden dürfen nicht als kurzfristig ausgewiesen werden.³⁷ Daraus lässt sich ein Ausweis unter den langfristigen Vermögenswerten bzw. Schulden ableiten oder gegebenenfalls als ein zur Veräußerung gehaltener langfristiger Vermögenswert.

2.1.2. Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte oder Veräußerungsgruppen

Langfristige Vermögenswerte oder Veräußerungsgruppen, bei denen die Kriterien als „zur Veräußerung gehalten“³⁸ gegeben sind, müssen getrennt von anderen Vermögenswerten dargestellt werden.³⁹ In diesem Fall kommt es bei einer Gliederung nach Fristigkeiten zu drei Unterteilungen. Dies lässt sich folgendermaßen darstellen.⁴⁰

Beispiel 2.1: Darstellung der Bilanz

VERMÖGENSWERTE	20X5	20X4
langfristiges Vermögen		
immaterielle Vermögenswerte	2.500	2.700
Sachanlagen	5.300	8.400
Finanzanlagen	3.600	3.500
latente Steueransprüche	800	900
	12.200	15.500
kurzfristiges Vermögen		
Vorräte	1.400	1.600
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstigen Verbindlichkeiten	2.200	2.100
liquide Mittel	400	300
	4.000	4.000
zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte	2.800	0
	6.800	4.000
Summe Vermögenswerte	19.000	19.500

³⁷ Vgl. IAS 1.56.

³⁸ Vgl. IFRS 5.6 ff.

³⁹ Vgl. IFRS 5.38.

⁴⁰ Vgl. IFRS 5 Guidance on implementing Example 12.

2. Bestandteile und Darstellung

EIGENKAPITAL UND SCHULDEN	20X5	20X4
Eigenkapital		
Grundkapital	1.500	1.500
Kapitalrücklage	1.200	1.000
sonstige Rücklagen	1.320	1.200
angesammelte Ergebnisse	1.280	1.400
	5.300	5.100
langfristige Schulden		
Finanzverbindlichkeiten	5.200	5.600
Personalarückstellungen	1.200	1.100
Rückstellungen	700	800
latente Steuerschulden ⁴¹	200	300
	7.500	7.800
langfristige Schulden		
Finanzverbindlichkeiten	500	300
Rückstellungen	1.100	1.200
laufende Steuerschulden	600	700
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten	4.200	4.400
	6.400	6.600
Summe Schulden	13.900	14.400
Summe Eigenkapital und Schulden	19.000	19.500

2.2. Gesamtergebnisrechnung

Die Darstellung der Gesamtergebnisrechnung kann gesamthaft mit Zwischensummen erfolgen oder in zwei separaten Abschnitten als⁴²

- Gewinn- und Verlustrechnung, sowie dem
- sonstigen Ergebnis (OCI – *other comprehensive income*).

Wird die Gesamtergebnisrechnung in einer einzelnen Rechnung (*single statement approach*) dargestellt, ist der Gewinn oder Verlust separat als Zwischensumme auszuweisen. In der Bilanzierungspraxis wird überwiegend eine Aufteilung in die beiden Bestandteile vorgenommen (*two statement approach*), da die separate Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung den Abschlussadressaten ein vertraueres Bild vermittelt.

41 Beispielhaft sei hier davon ausgegangen, dass keine Verrechnungsmöglichkeit zwischen latenten Steueransprüchen und Schulden besteht, zB im Fall einer ausländischen Betriebsstätte.

42 Vgl IFRS 1.81A.

2.2.1. Gewinn- und Verlustrechnung

Die Gewinn- und Verlustrechnung kann entweder nach dem Gesamtkostenverfahren oder nach dem Umsatzkostenverfahren aufgestellt werden.⁴³

Die **Mindestgliederung** der Gewinn- und Verlustrechnung umfasst lediglich acht Einzelposten.⁴⁴ Aufgrund des im Rahmenkonzept verankerten Grundsatzes der Verständlichkeit und der Vergleichbarkeit kann somit der Postenbezeichnung des UGB weitgehend gefolgt werden, da Posten hinzugefügt werden können bzw die Reihenfolge verändert werden kann, sofern dies für das Verständnis relevant ist.⁴⁵

2.2.2. Sonstiges Ergebnis

Im sonstigen Ergebnis („*other comprehensive income*“ bzw „OCI“) sind insbesondere Bewertungssachverhalte enthalten. Diese betreffen unter anderem⁴⁶

- die Neubewertung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten
- die Fair-Value-Bewertung von finanziellen Vermögenswerten bei Klassifizierung als FVOCI
- versicherungsmathematische Gewinne und Verluste von Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen (Neubewertungen der Nettoschuld aus leistungsorientierten Verpflichtungen)

samt den darauf anfallenden laufenden und/oder latenten Steuern. Diese können im sonstigen Ergebnis offen ausgewiesen werden oder gegen den zugrundeliegenden Sachverhalt saldiert dargestellt werden mit separater Aufgliederung im Anhang.⁴⁷

Im sonstigen Ergebnis ausgewiesene Beträge sind zu untergliedern in jene Posten, die zu einem späteren Zeitpunkt nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert werden (nicht recyclebare), und jene, die unter bestimmten Bedingungen in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert werden (recyclebare).⁴⁸ Von den zuvor genannten Sachverhalten werden bei der Amortisation von Transaktionskosten oder bei der Veräußerung von Fremdkapitalinstrumenten (zB gehaltene Anleihen, ausgereichte Darlehen) kumulierte Ergebnisse aus Vorperioden recycelt, nicht jedoch bei Eigenkapitalinstrumenten (zB Aktien, GmbH-Anteile).

43 Vgl IAS 1.102 f.

44 Vgl IAS 1.82.

45 Vgl IAS 1.5.

46 Weitere OCI-Bestandteile betreffen ua die Fremdwährungsumrechnung im Konzernabschluss oder Effekte aus Sicherungsbeziehungen. Diese Sachverhalte werden im vorliegenden Buch nicht behandelt.

47 Vgl IAS 1.91.

48 Vgl IAS 1.82A.