

1. Darstellung des Abschlusses (IAS 1)

1.1. Definition und Anwendungsbereich

IAS 1 normiert die Grundlagen der Darstellung eines IFRS-Abschlusses, definiert Leitlinien für den Abschluss in seiner Gesamtheit sowie für den Aufbau einzelner Berichtsbestandteile und legt Mindestinhalte fest. Während IAS 1 die Darstellung fokussiert, werden die Erfassungs-, Bewertungs- und Angabeanfordernisse bestimmter Geschäftsvorfälle in anderen IFRS behandelt. Das Ziel des IAS 1 besteht va darin, Grundprinzipien für die Darstellung des Abschlusses zu definieren, so dass dieser entscheidungsnützliche Informationen für eine Vielzahl von Abschlussadressaten bietet und zudem die Vergleichbarkeit von Abschlüssen sowohl im Zeitverlauf als auch zwischen verschiedenen Unternehmen sichergestellt werden kann. Der Anwendungsbereich des IAS 1 bezieht sich auf den jährlich zu erstellenden Konzern- bzw Jahresabschluss; für verkürzte Zwischenabschlüsse iSd IAS 34 ist der Standard, mit Ausnahme der allgemeinen Prinzipien in IAS 1.15-35, in Bezug auf Struktur und Inhalt hingegen nicht anzuwenden (IAS 1.4).

1.2. Wesentliche Grundlagen der Finanzberichterstattung nach IAS 1

1.2.1. Basisannahmen und Definitionen

Das zentrale Ziel eines IFRS-Abschlusses ist es, **entscheidungsrelevante** Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens für einen breiten Adressatenkreis so zu vermitteln, dass diese den **tatsächlichen Verhältnissen** entsprechen (IAS 1.9 iVm IAS 1.15; sog *Fair Presentation*). Annahm gemäß führt die vollumfängliche und korrekte Anwendung aller Standards und Interpretationen, gegebenenfalls ergänzt um zusätzliche Angaben, zu einem solchen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild. Zudem steht IAS 1 in direktem Konnex zum **Rahmenkonzept** für die Finanzberichterstattung, welches jedoch keinen Standard darstellt und somit nicht dem Übernahmeprozess in EU-Recht unterliegt.¹ Im Rahmenkonzept² werden ua qualitative Merkmale entscheidungsnützlicher Finanzinformationen, grundlegende Definitionen sowie Grundsätze des Ansatzes, der Ausbuchung und der Bewertung behandelt. Der Hauptzweck des *Conceptual Framework* besteht darin, den Standardsetzer selbst bei der Entwicklung neuer und der Überarbeitung bestehender IFRS zu unterstützen. Dies geschieht dadurch, dass im *Conceptual Framework* eine einheitliche Grundlage klar formulierter Prinzipien, Definitionen und Konzepte geschaffen wird,

1 Das alte Rahmenkonzept 1989 wurde von der EU-Kommission noch in alle Amtssprachen übersetzt und dessen Beachtung von den Anwendern gefordert. Eine derartige Initiative ist von der EU-Kommission hinsichtlich des neuen Rahmenkonzepts noch nicht erfolgt.

2 Bei dem hier angeführten Rahmenkonzept handelt es sich um das *Conceptual Framework* 2018.

1. Darstellung des Abschlusses (IAS 1)

welche als deduktive Basis für die Entwicklung konsistenter Einzelregelungen genutzt werden kann. Für den Abschlussersteller hat das Rahmenkonzept im Wesentlichen eine Auslegungsfunktion, vor allem in Hinblick auf Regelungslücken (s IAS 8.11 f).

Einem IFRS-Abschluss liegen neben dem Grundsatz der *Fair Presentation* gemäß IAS 1 folgende Basisannahmen zugrunde:

- **Prinzip der Unternehmensfortführung:** Gemäß IAS 1.25 erfolgt die Aufstellung des Abschlusses unter der Prämisse, dass das Unternehmen die Fähigkeit hat, den Geschäftsbetrieb fortzuführen. Als Konsequenz werden die Vermögenswerte und Schulden nicht auf Basis von Zerschlagungs- sondern auf der Grundlage von Fortführungswerten bewertet. Gemäß IAS 1.26 ist für die Beurteilung des *Going-Concern* auf zumindest zwölf Monate nach dem jeweiligen Abschlussstichtag abzustellen. Das Prinzip der Unternehmensfortführung ist nach IAS 10.14 nicht mehr angemessen, wenn das Management die Auflösung des Unternehmens oder die Einstellung der Geschäftstätigkeit plant. Auch können während der Erstellung des Jahresabschlusses Hinweise bekannt werden, die die Wahrscheinlichkeit der Unternehmensfortführung in Frage stellen können (IAS 10.15). Bestehen trotz positiver Fortführungsprognose erhebliche Zweifel an der Unternehmensfortführung, sind diese Unsicherheiten im Anhang anzugeben (IAS 1.25). Im Falle einer negativen Fortführungsprognose ist dies ebenfalls im Anhang zu erläutern. Es ist jedoch nicht geregelt, welche Bilanzierungsgrundlagen in diesem Fall anzuwenden sind.
- **Prinzip der Periodenabgrenzung:** Nach diesem Prinzip sind Geschäftsvorfälle in jenen Perioden zu erfassen, denen sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Entsprechend dem *Matching Principle* sind Aufwendungen zudem im gleichen Zeitraum wie die korrespondierenden Erträge zu berücksichtigen. Das Prinzip der Periodenabgrenzung wird durch den sog *Asset-Liability Approach* begrenzt, wonach Aufwendungen und Erträge nur dann erfasst werden dürfen, wenn sie selber die Ansatzkriterien eines Vermögenswerts bzw einer Schuld erfüllen oder Teil der Bewertung eines anderen Vermögenswerts/einer Schuld sind. Durch die Anwendung des Matching Principle kann es somit nicht zur Aushebelung der Ansatzkriterien des CF kommen. Dieser Umstand ergibt sich weiters aus IAS 1.28, wonach Posten als Bestandteil des Abschlusses zu erfassen sind, wenn sie die im Rahmenkonzept enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien erfüllen. Als Konsequenz dürfen bspw Aufwendungen dann nicht aktiviert werden, wenn die Definitionskriterien eines Vermögenswerts nicht erfüllt sind (CF 5.6 iVm IAS 1.15).

Gemäß IAS 1.15 ist es für eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erforderlich, die im Rahmenkonzept enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien für Vermögenswerte, Schulden sowie für Aufwendungen und Erträge zu beachten. Einschrän-

kend ist jedoch darauf hinzuweisen, dass den Bestimmungen des Rahmenkonzepts nur subsidiärer bzw. ergänzender Charakter zukommt. Abschlussersteller haben demnach die in den einzelnen IFRS enthaltenen Definitionen und Ansatzkriterien für Vermögenswerte und Schulden selbst dann umzusetzen, wenn diese nicht im Einklang mit jenen im *Conceptual Framework* stehen.

Ein **Vermögenswert** ist nach CF 4.3 f eine in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehende wirtschaftliche Ressource, die ein Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit darstellt. Eine solche Ressource ist ein Recht, welches ein Potential zur Verursachung wirtschaftlichen Nutzens aufweist. Der Begriff der Verfügungsmacht (*Control*, CF 4.9 ff) ist mit dem **wirtschaftlichen Eigentum** gleichzusetzen. Die allein rechtliche Ausgestaltung von Eigentumsverhältnissen kann wertvolle Hinweise auf das Vorliegen von *Control* liefern, ist aber nicht als ausschlaggebend zu erachten (Prinzip der *Substance Over Form*, s dazu auch CF 4.22). Es muss vielmehr gesamtheitlich gewürdigt werden, wer die Fähigkeit hat, die Sache nach seinem Willen zu nutzen, sich den wirtschaftlichen Nutzen aus der Sache zu verschaffen und zugleich Dritte vom Zugriff auf die Sache und den verbundenen wirtschaftlichen Nutzen auszuschließen. Mit dem *Conceptual Framework* 2018 wurden die vormals vorgesehenen Ansatzkriterien – Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses und verlässliche Bewertbarkeit – gestrichen, da laut IASB nicht in allen Standards auf diese Ansatzkriterien Bezug genommen wurde und, wenn doch, unterschiedliche Wahrscheinlichkeitsbegriffe verwendet wurden (CF BC5.2). Der im CF enthaltene Abschnitt 5 „Ansatz und Ausbuchung“ diskutiert die Effekte künftiger Ereignisse und Wahrscheinlichkeiten. Nach Ansicht von *Theile* ist dieser eher als Leitlinie für den Standardsetter als für den Anwender zu sehen.³ Somit ist davon auszugehen, dass (sofern in den Standards nichts Gegenteiliges oder Spezifisches geregelt wird) der Ansatz eines Vermögenswertes geboten ist, wenn die Definitionskriterien des CF 4.3 ff erfüllt sind.

Die Definition der **Schuld** in CF 4.26 setzt sich aus den drei Kriterien der (1) gegenwärtigen Verpflichtung zur (2) Übertragung wirtschaftlicher Ressourcen aus (3) Ereignissen der Vergangenheit zusammen. Wesentlich ist, dass die gegenwärtige Verpflichtung eine gesetzliche, vertragliche oder auch faktische Grundlage haben kann und diese **gegenüber Dritten** bestehen muss. Der Schuldbegriff umfasst damit ausschließlich Außenverpflichtungen des berichterstattenden Unternehmens. Reine Innenverpflichtungen sind hingegen nicht passivierungsfähig (zB Aufwandsrückstellungen). Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften sind gemäß CF 4.47 bei Bestehen der Ausgeglichenheitsvermutung nicht zu passivieren, da damit noch keine gegenwärtige Verpflichtung zur Übertragung wirtschaftlicher Ressourcen begründet wurde.⁴

3 Vgl *Theile* in *Heuser/Theile*, IFRS Handbuch⁶, Kapitel 7, Rz 7.29.

4 Im Falle drohender Verluste kann sich jedoch gem IAS 37 eine Passivierungspflicht ergeben. Siehe hierzu Kapitel 15.6.1.

Das **Eigenkapital** wird in CF 4.63 lediglich als verbleibende Residualgröße definiert, welche sich aus dem bestehenden Vermögen nach Abzug sämtlicher Schulden (sog Nettovermögen) errechnet. Die Höhe des Eigenkapitals wird somit zur Gänze durch die primären Definitionen von Vermögenswert und Schuld bestimmt. Hinsichtlich der Abgrenzung von Eigenkapital und Schulden gibt IAS 32 ergänzende Bestimmungen vor (siehe weiterführend Kapitel 16.5.).

Entsprechend dem vom IASB gewählten *Asset-Liability Approach* sind die Definitionen von Erträgen und Aufwendungen an die Veränderungen von Vermögenswerten und Schulden geknüpft (CF 4.68 ff). Ein **Ertrag** liegt gem CF 4.68 dann vor, wenn eine Zunahme von Vermögenswerten bzw die Reduktion einer Schuld zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt. **Aufwendungen** sind im Umkehrschluss dann gegeben, wenn es durch den Rückgang von Vermögenswerten bzw durch einen Anstieg von Schulden zu einer Reduktion des Eigenkapitals kommt (CF 4.69). Keine Erträge oder Aufwendungen liegen hingegen vor, wenn Eigenkapitalveränderungen aus **Transaktionen mit Eigentümern** resultieren, welche in ihrer Eigenschaft als Eigentümer handeln (zB Kapitaleinzahlungen oder Dividendenausschüttungen). Grundsätzlich sind Erträge und Aufwendungen **erfolgswirksam** in der Gesamtergebnisrechnung bzw in einer gegebenenfalls gesondert erstellten **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV) zu erfassen. Abweichend von diesem Grundsatz sind jedoch bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände Veränderungen des Werts von Vermögenswerten bzw Schulden im **sonstigen Ergebnis** (*Other Comprehensive Income*, OCI) zu verbuchen. Die Entscheidung, welche Ergebnisteile im OCI darzustellen sind, obliegt rein dem Standardsetzer und wird in den jeweiligen IFRS vorgeschrieben (CF 7.17). Eine klare konzeptionelle Grundlage, wann solche außergewöhnlichen Umstände vorliegen, die das IASB ermächtigen, die Erfassung von Wertänderungen im sonstigen Ergebnis vorzusehen, ist bislang nicht erkennbar. Eine Übersicht über die Bestandteile des sonstigen Ergebnisses findet sich in IAS 1.7.

1.2.2. Berichtsbestandteile

Gemäß IAS 1.10 setzt sich ein **vollständiger IFRS-Abschluss** (Einzel- als auch Konzernabschluss) aus den folgenden Berichtsinstrumenten zusammen:

- Bilanz,
- Gesamtergebnisrechnung,
- Eigenkapitalveränderungsrechnung,
- Kapitalflussrechnung (siehe hierfür gesondert Kapitel 3.) und
- Anhang (*Notes*).

Weiters ist von kapitalmarktorientierten Unternehmen eine **Segmentberichterstattung** gemäß IFRS 8 verpflichtend zu erstellen (siehe hierzu Kapitel 4.). Das Ergebnis je Aktie ist zusätzlich nach IAS 33 von Aktiengesellschaften, deren

Stammaktien öffentlich gehandelt werden oder die einen Börsengang bereits eingeleitet haben, zu veröffentlichen (siehe hierzu Kapitel 3.). Die zusätzliche Verpflichtung eines österreichischen Unternehmens, einen (Konzern-)Lagebericht zu erstellen, ergibt sich aus den nationalen Bestimmungen in § 245a Abs 1 iVm § 267 UGB. Das IASB hat lediglich einen Anwendungshinweis, „*Management Commentary*“ publiziert, der eine unverbindliche Empfehlung zur Erstellung eines Managementberichts darstellt.

Der Standard sieht – entgegen den Bestimmungen des UGB – keine zwingenden Gliederungsschemata für die Darstellung der Kernrechenwerke vor, definiert jedoch für Bilanz (IAS 1.54), Gesamtergebnisrechnung (IAS 1.82 f) und Eigenkapitalveränderungsrechnung (IAS 1.106) jedenfalls zu erfüllende **Mindestinhalte. Zusätzliche Aufgliederungen**, Zwischenüberschriften oder Zwischensummen sind einzufügen, wenn diese für das Verständnis der Vermögens- oder Ertragslage wesentlich sind (IAS 1.55 und IAS 1.85). Umgekehrt sind jedoch auch (selbst art- oder funktionsverschiedene) **Posten zusammenzufassen**, wenn diese einzeln unwesentlich sind (IAS 1.29). Hierbei ist jedoch zu beachten, dass gleichartige Posten, die für einen separaten Ausweis in Bilanz oder GuV zu unwesentlich sind, dennoch wesentlich genug sein können, um eine gesonderte Erläuterung im Anhang zu erfordern (IAS 1.30). Zudem schreibt IAS 1 die Angabe weiterer Posten, wahlweise im entsprechenden Berichtsbestandteil oder im Anhang, vor. Hinsichtlich des Ausweises in Bilanz und Gesamtergebnisrechnung beinhaltet IAS 1.32 ein **generelles Saldierungsverbot** für Vermögenswerte und Schulden sowie Aufwendungen und Erträge, sofern ein einzelner IFRS keine abweichende Regelung trifft. Detaillierte Vorschriften zu Ansatz, Bewertung und Ausweis sowie zu den geforderten Anhangangaben sind den jeweiligen Standards vorbehalten. IAS 1.45 enthält die Vorgabe, dass die einmal gewählte Darstellung und der Ausweis von Posten periodenübergreifend stetig beizubehalten sind (**Darstellungsstetigkeit**). Zulässige Abweichungen von der Darstellungsstetigkeit sind an die gleichen Anforderungen wie an Änderungen einmal gewählter Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden geknüpft (siehe Kapitel 5.3.).

Gemäß IAS 1.38 sind für alle in den Berichtsinstrumenten enthaltenen quantitativen Informationen die entsprechenden Vorjahreswerte anzugeben. **Vergleichsinformationen** sind in die verbalen Erläuterungen einzubeziehen, wenn es für das Verständnis des aktuellen Abschlusses von Bedeutung ist. Zudem kann es notwendig sein, eine dritte Bilanz zu erstellen. Dies ist gem IAS 1.40A erforderlich, wenn es zu einer retrospektiven Anwendung einer Rechnungslegungsmethode oder einer rückwirkenden Anpassung bzw Umgliederung von Posten im Abschluss kommt, welche wesentliche Auswirkungen auf die Bilanz zu Beginn der Periode hat. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Bestimmungen des IAS 8 Bedacht zu nehmen (weiterführend Kapitel 5.).

Praxishinweis

Die **Wesentlichkeit** als zentrales Kriterium der IFRS-Rechnungslegung wird in IAS 1.7 definiert. Demnach ist eine Information wesentlich, wenn eine unterlassene, falsche oder verschleiernde Angabe die Entscheidungen der Hauptadressaten, die auf dem Abschluss beruhen, beeinflusst. Um den IFRS-Anwendern eine entsprechende Richtlinie zur Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes zur Verfügung zu stellen, wurde das *IFRS Practice Statement 2 – Making Materiality Judgements* im September 2017 publiziert.

1.2.2.1. Bilanz

Gemäß IAS 1.57 schreibt der Standard keine verbindliche Gliederung oder Reihenfolge für die Darstellung der Bilanzposten vor. In IAS 1.54 wird jedoch ein **Mindestinhalt** einer Bilanz definiert, bei dem jene Posten angeführt sind, die in ihrem Wesen und/oder in ihrer Funktion so unterschiedlich sind, dass sie einen getrennten Bilanzausweis bedingen. Dabei ist jedoch weiterhin auf das in IAS 1.29 normierte Wesentlichkeitsprinzip Bedacht zu nehmen. Ergänzend sind Erweiterungen bzw. Aggregationen von Posten vor dem Hintergrund der *Fair Presentation* erforderlich (IAS 1.55).

Die Gliederung der Bilanz hat grundsätzlich nach der **Fristigkeit** zu erfolgen, sofern nicht die Darstellung nach der Liquidität zuverlässig und relevanter ist, wie bspw. bei Banken und anderen Finanzdienstleistern (IAS 1.60). Für den Fall, dass ein Unternehmen Güter bzw. Dienstleistungen innerhalb eines eindeutig identifizierbaren **operativen Geschäftszyklus** anbietet, ist gemäß IAS 1.62 die Differenzierung in lang- und kurzfristig nach Maßgabe dieses Geschäftszyklus geboten. Der operative Geschäftszyklus ist dabei definiert als Zeitraum zwischen dem Erwerb von Vermögenswerten, die in einen Prozess eingehen, und deren Umwandlung in Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente. Vermögenswerte, die üblicherweise im operativen Geschäftszyklus realisiert oder Schulden, die üblicherweise im operativen Geschäftszyklus erfüllt werden, sind als kurzfristig auszuweisen, und zwar selbst dann, wenn der operative Geschäftszyklus einen Zeitraum von 12 Monaten überschreitet.⁵ Ist der in IAS 1.68 definierte Geschäftszyklus nicht eindeutig abgrenzbar oder wäre dieser kürzer als 12 Monate, wird die Abgrenzung in lang- und kurzfristig anhand der 12-Monats-Betrachtung vorgenommen. Dabei gelten Vorräte, Forderungen sowie Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (LuL), Rückstellungen für personalbezogene Aufwendungen und andere betriebliche Aufwendungen auch dann als kurzfristig, wenn ihre Fälligkeit mehr als zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag liegt, da sie als Teil des kurzfristigen Betriebskapitals (*Working Capital*) zu sehen sind (IAS 1.68, IAS 1.70).

5 Fasst ein Bilanzposten Beträge zusammen, welche innerhalb und außerhalb von zwölf Monaten ab dem Stichtag realisiert bzw. erfüllt werden, muss der Betrag im Anhang angegeben werden, der voraussichtlich erst nach zwölf Monaten ab dem Stichtag realisiert bzw. erfüllt wird (IAS 1.61).

Neben diesem generellen Prinzip gibt das IASB in den Standardstellen IAS 1.66 ff und IAS 1.69 ff weiterführende Anwendungshinweise, wann Vermögenswerte und Schulden dem kurzfristigen Bereich zuzuordnen sind. Eine nähere Definition des langfristigen Bereichs existiert hingegen nicht, da sämtliche Vermögenswerte und Schulden, die nicht kurzfristig sind, automatisch dem langfristigen Bereich zugeordnet werden müssen. Folgende Vermögenswerte und Schulden sind als kurzfristig auszuweisen:

Kurzfristiges Vermögen

- Realisierung innerhalb des operativen Geschäftszyklus (zB Vorräte & Forderungen aus LuL) oder
- Realisierung innerhalb von zwölf Monaten ab dem Abschlussstichtag oder
- zu Handelszwecken gehaltenes Vermögen oder
- Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente (ohne langfristige Verwendungsbeschränkung)

Kurzfristige Schulden

- Tilgung im operativen Geschäftszyklus (zB Verbindlichkeiten aus LuL, Rückstellungen für betriebliche Aufwendungen) oder
- Tilgung innerhalb von zwölf Monaten ab dem Abschlussstichtag oder
- zu Handelszwecken gehaltene Schulden oder
- Kein Recht die Tilgung der Schuld für mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag zu verschieben

Werden definitionsgemäß langfristige Vermögenswerte (zB Sachanlagen oder Immaterialgüter) zur Veräußerung gehalten oder sind eigentlich langfristige Vermögenswerte oder Schulden Teil einer Veräußerungsgruppe iSd IFRS 5, müssen diese in der Bilanz dem kurzfristigen Vermögen bzw den kurzfristigen Schulden zugeordnet werden. Der Ausweis hat jedoch getrennt von den übrigen Vermögenswerten und Schulden zu erfolgen (siehe auch Kapitel 13.).

Latente Steuerschulden und latente Steueransprüche sind gem IAS 1.56 niemals dem kurzfristigen Bereich zuzuordnen. Dies gilt selbst dann, wenn deren Umkehrung innerhalb von zwölf Monaten ab dem Stichtag erwartet wird. Abweichend hiervon sind hingegen tatsächliche Steuern der aktuellen Periode regelmäßig im kurzfristigen Bereich auszuweisen.

Hinsichtlich der Klassifizierung als kurz- bzw langfristige **Schulden** bei Vorliegen eines Rechts zur Verschiebung der Tilgung für mindestens zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag wurde im Jänner 2020 eine Anpassung des IAS 1 veröffentlicht.⁶ Hat ein Unternehmen am Bilanzstichtag ein solches substantielles Recht zur Aufschiebung von Tilgungszahlungen, sind die entsprechenden Schul-

⁶ Aufgrund der Covid-19 Pandemie wurde das *Effective Date* auf 1.1.2023 verlegt.

den jedenfalls dem langfristigen Bereich zuzuordnen. Dies gilt selbst dann, wenn das Management nicht die Absicht besitzt, dieses Recht auch tatsächlich auszuüben. Ist das Recht zur Verschiebung der Tilgung an bestimmte Bedingungen geknüpft (zB *Covenants*), müssen diese am Abschlussstichtag erfüllt sein, sonst ist eine Klassifizierung als kurzfristige Schuld geboten. Dies gilt gem IAS 1.74 selbst dann, wenn der Gläubiger nach dem Bilanzstichtag (und vor Veröffentlichung des Abschlusses) mitteilt, dass er auf eine sofortige Fälligkeit des Kredits verzichtet (sog *Waiver Letter*).⁷ Die bloße Erwartung innerhalb der nächsten zwölf Monate gegen Kreditklauseln zu verstoßen, die jedoch zum Abschlussstichtag noch nicht eingetreten ist, ändert nichts daran, dass die Schuld am Stichtag dem langfristigen Bereich zuzuordnen ist.⁸

1.2.2.2. Gesamtergebnisrechnung

Die Gesamtergebnisrechnung zeigt jene Eigenkapitalveränderungen einer Geschäftsperiode, die aus der laufenden Geschäftstätigkeit und der Bewertung von Abschlussposten erwachsen. Eigenkapitalveränderungen aus rückwirkenden Anpassungen nach IAS 8 sowie aus Transaktionen mit Eigentümern, die in ihrer Eigenschaft als Eigentümer handeln, sind nicht in der Gesamtergebnisrechnung zu erfassen. Das Gesamtergebnis (*Comprehensive Income*) setzt sich dabei aus dem Periodenergebnis (*Net Income*) und dem sonstigen Ergebnis (OCI) zusammen. Das Periodenergebnis entspricht der Summe der in einem Geschäftsjahr realisierten ergebniswirksamen Aufwendungen und Erträge. Das sonstige Ergebnis stellt hingegen den Saldo der direkt im Eigenkapital zu erfassenden Aufwendungen und Erträge dar. Hinsichtlich der Unterscheidung dieser beiden Ergebnisse sieht IAS 1.10A ein **Darstellungswahlrecht** vor. Erstens besteht die Möglichkeit, das Periodenergebnis und das sonstige Ergebnis in nur einem *Statement* („Gesamtergebnisrechnung“) zusammenzufassen (sog *Single Statement Approach*). Zweitens ist es auch zulässig, eine separate Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen und das sonstige Ergebnis in einem unmittelbar folgenden *Statement* getrennt darzustellen (sog *Two Statement Approach*). Unabhängig von der gewählten Darstellung müssen jedenfalls das Periodenergebnis, das sonstige Ergebnis und das Gesamtergebnis als separate Summen ersichtlich sein. Periodenergebnis und Gesamtergebnis sind zudem auf die Anteilseigner des Mutterunternehmens und die nicht beherrschenden Gesellschafter (*Non Controlling Interests, NCI*) aufzuteilen. Das Ergebnis je Aktie wird stets vom Periodenergebnis kalkuliert und ist daher im *Two Statement Approach* in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) aufzunehmen (IAS 33.67A).

7 Eine vor dem Abschlussstichtag eingehende Verzichtserklärung des Gläubigers ist jedoch zu berücksichtigen, wenn dieser eine Nachfrist von mindestens zwölf Monaten ab dem Abschlussstichtag einräumt, in der der Gläubiger keine sofortige Tilgung verlangen kann (IAS 1.75).

8 Siehe auch *Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg* in Haufe IFRS-Kommentar¹⁹, § 2 Rz 42.

Die GuV ist ein zentrales Element in der Beurteilung der Ertragslage des Unternehmens. IAS 1.82 definiert Mindestinhalte der GuV, die unabhängig von der gewählten Darstellungsvariante zu berücksichtigen sind. Dabei kann entweder das **Gesamtkosten- oder das Umsatzkostenverfahren** zur Gliederung der GuV angewendet werden; eine Mischform der beiden Formate wird als unzulässig erachtet. Das IASB bescheinigt dem Umsatzkostenverfahren eine höhere Aussagekraft (IAS 1.103). Um dem Primat der Bereitstellung entscheidungsrelevanter Informationen gerecht zu werden, kann es notwendig sein, zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen in der Gesamtergebnisrechnung einzufügen (IAS 1.85). Hinsichtlich des Ausweises von Zwischensummen ist zusätzlich auf die Anforderungen des IAS 1.85A Bedacht zu nehmen.⁹ Weiters ist es erforderlich, dass im Fall der Wesentlichkeit eines Ertrags- oder Aufwandspostens eine gesonderte Angabe erfolgt (IAS 1.97).

Wie in CF 7.17 angeführt, kann es in vom IASB definierten außergewöhnlichen Umständen zur Erfassung von Wertänderungen im **sonstigen Ergebnis (OCI)** kommen. Die Entscheidung, ob Aufwendungen und Erträge dem sonstigen Ergebnis zuzuordnen sind, obliegt stets dem Standardsetzer, welcher diese einzel-fallbezogen in den jeweiligen IFRS vorgibt. Es ist zu beachten, dass das sonstige Ergebnis gem IAS 1.82A in zwei Kategorien zu unterscheiden ist:

- **OCI-Komponenten**, die in einer späteren Periode bei Abgang des Vermögenswerts oder Erfüllung der Schuld **in die GuV umzugliedern** sind (sog **Recycling** oder Reklassifizierung). Neben den OCI-Komponenten sind auch die Umgliederungsbeträge der aktuellen Periode anzugeben (IAS 1.92).
- **OCI-Komponenten**, für die eine spätere **Umgliederung in die GuV ausgeschlossen** ist. Hier kann lediglich eine spätere ergebnisneutrale Umbuchung in die kumulierten Ergebnisse bzw Gewinnrücklagen in Betracht gezogen werden (zB Neubewertungsrücklage nach IAS 16).

Innerhalb dieser Unterkategorien wird das sonstige Ergebnis getrennt nach Posten gegliedert. Der Ausweis hat entweder nach Abzug von Steuereffekten (Nettomethode) oder unter gesondertem Ausweis des auf die OCI-Bestandteile entfallenden Steuerbetrags (Bruttomethode) zu erfolgen (IAS 1.91).

1.2.2.3. Eigenkapitalveränderungsrechnung

Die Eigenkapitalveränderungsänderung stellt einen Pflichtbestandteil eines IFRS-Abschlusses dar, unabhängig davon, ob es sich um einen Einzel- oder Konzernabschluss handelt. Letzteres beeinflusst jedoch die Funktion der Eigenkapitalveränderungsrechnung, da das Eigenkapital im Einzelabschluss andere Funktionen hat als in einem Konzernabschluss. Die Frage nach der Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital (s IAS 32) determiniert auch die Darstellung dieses Be-

⁹ An dieser Stelle sei auf die Diskussion zu sog *Alternative Performance Measures* verwiesen, für die im Rahmen des IASB-Projekt „*Primary Financial Statements*“ mehr Transparenz gefordert wird.

1. Darstellung des Abschlusses (IAS 1)

rechtsbestandteils. Veränderungen des Eigenkapitals sind dabei grundsätzlich auf zwei Quellen zurückzuführen: aus dem in der Periode erzielten Gesamtergebnis und aus Transaktionen mit Anteilseignern in ihrer Funktion als Eigentümer. In IAS 1.106 definiert das IASB Mindestinhalte, die in einer Eigenkapitalveränderungsrechnung jedenfalls gesondert zu erfassen sind. Dabei nimmt die Tätigkeit des Unternehmens ebenso Einfluss auf die darzustellenden Komponenten. Hinsichtlich der Darstellung der ausgeschütteten Dividende an die Anteilseigner sowie der Dividende pro Aktie sieht IAS 1.107 wahlweise die Erfassung in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang vor. Ebenso kann für die von IAS 1.106A geforderte Überleitung jedes einzelnen Bestandteils des kumulierten sonstigen Ergebnisses entweder eine eigene Spalte in der Matrix-Darstellung der Eigenkapitalveränderungsrechnung aufgenommen werden oder alternativ eine Erläuterung im Anhang erfolgen.

Eigenkapitaländerungen aus einer retrospektiven Anwendung von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie aus einer rückwirkenden Korrektur von wesentlichen Fehlern gemäß IAS 8 sind ebenfalls als Bestandteil in der Eigenkapitalveränderungsrechnung auszuweisen (IAS 1.106 b).

Praxishinweis

Mit dem Projekt „*Primary Financial Statements*“ will das IASB die **Grundprinzipien** der generellen Darstellung und der Angaben überarbeiten, um so die Kommunikation der in den Abschlüssen enthaltenen Informationen zu verbessern. Der zuletzt vorgestellte *Exposure Draft* sieht dabei zB auch eine Erweiterung der Mindestinhalte der Bilanz und der Gesamtergebnisrechnung vor. Der Fokus der Überarbeitung ist vor allem auf die GuV gerichtet. Aufgrund des Umfangs der geplanten Änderungen zielt das Projekt auf einen vollumfänglichen Ersatz des bisherigen IAS 1 ab.

1.3. Beispiele

1.3.1. Bilanz

Aufgabenstellung

Erstellen Sie die **IFRS-Konzernbilanz** zum 31.12.X1 für die Apfel AG. Gehen Sie von der unten angeführten Saldenliste, deren Posten – wenn nichts anderes angegeben – bereits entsprechend den IFRS-Bewertungsregeln erfasst wurden, aus und berücksichtigen Sie weiters die danach folgenden **Zusatzinformationen**. Nehmen Sie an, dass die Apfel AG ihre Bilanz nach **Lang- und Kurzfristigkeit** gliedert und mangels eindeutiger Identifizierung des Geschäftszyklus IAS 1.68 zur Anwendung kommt.

Hinweise

- Soweit möglich soll eine ergebniswirksame Bewertung der Aktiva zum **beizulegenden Zeitwert** erfolgen.
 - Etwaige latente Steuern aus den Zusatzinformationen bleiben **außer Acht!**
-