

1 Einführung in die IFRS

1.1 IASB

Die Vorgänger der „International Financial Reporting Standards“ (IFRS) – die „International Accounting Standards“ (IAS) – gibt es bereits seit den Siebzigerjahren. Schon damals hatte das International Accounting Standards Committee (IASC) Bilanzierungsregeln mit dem Ziel veröffentlicht, die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse internationaler Unternehmen zu vereinfachen. Der recht steinige Weg der weltweiten Anerkennung – immerhin gab es in den Anfängen keine verpflichtende Anwendung und keine Sanktionen bei Verstößen gegen einzelne Regeln – erreichte zu Beginn des neuen Jahrtausends seinen vorläufigen Höhepunkt. Neben einer Umstrukturierung des IASC in das heutige IASB (International Accounting Standard Board) hatte die EU-Verordnung 1606/2002¹⁾ weitreichende Folgen für alle Unternehmen mit Sitz in der EU. Diese Verordnung zwingt kapitalmarktorientierte Konzerne, ihren Konzernabschluss nach den Regeln der IFRS zu erstellen. Darüber hinaus erlaubt sie, den Kreis der Anwendungspflicht der IFRS zu vergrößern.²⁾

Einer der Gründe für die internationale Anerkennung der IFRS ist die transparente und unabhängige Entstehung jedes Standards. Dieser Prozess nennt sich auch „Due Process“ und unterläuft folgenden Schritten:³⁾

1. *Discussion Paper*
2. *Erste Veröffentlichung und Kommentierung*
3. *Exposure Draft*
4. *Zweite Veröffentlichung*
5. *Verabschiedung und Veröffentlichung*

Voraussetzung für die Rechtsverbindlichkeit der IFRS für Unternehmen mit Sitz in der EU ist ihre Anerkennung („Endorsement“) durch die EU.⁴⁾ Dieser Anerkennung geht eine erneute Begutachtung der vom IASB verfassten Änderungen durch die in Brüssel ansässige EFRAG⁵⁾ voraus, die im Anschluss der Begutachtung dem Parlament eine Empfehlung zur Übernahme in europäisches Recht abgibt oder diese ablehnt. Aufbau und Ablauf dieses Verfahrens sollen an dieser Stelle nicht näher erläutert werden.⁶⁾

¹⁾ Verordnung (EG) 1606/2002 betreffend die Anwendung Internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl L 2002/243, 1.

²⁾ In Österreich etwa ein Wahlrecht bei nicht kapitalmarktorientierten Konzernabschlüssen. Siehe auch Kapitel 1.3.

³⁾ Weiterführende Erläuterungen sind dem „Due Process Handbook“ auf der Homepage des IASB zu entnehmen.

⁴⁾ Auch „Komitologieverfahren“ genannt.

⁵⁾ European Financial Reporting Advisory Group.

⁶⁾ Siehe dazu Homepage: www.efrag.org.

Nach erfolgter Zustimmung durch die EU-Kommission bildet die Bekanntmachung der neuen IFRS-Norm als Kommissionsverordnung im Amtsblatt der EU den Abschluss des Endorsement-Verfahrens. Frühestens nach Abschluss dieses Verfahrens können Unternehmen mit Sitz in der EU die Änderungen bzw Neuerungen anwenden. Die zeitliche Spanne zwischen Verabschiedung durch den IASB und Anerkennung durch die EU, kann je nach Dringlichkeit auch längere Zeit in Anspruch nehmen. Nicht betroffen vom Endorsement-Verfahren sind Unternehmen mit Sitz außerhalb der EU. Das kann dazu führen, dass sich der Abschluss eines österreichischen Unternehmens von einem im Drittland ansässigen Unternehmen unterscheidet.

1.2 Aktuelle Standards

Standards, die vom IASC vor der Neustrukturierung veröffentlicht wurden, tragen, wie erwähnt, den Namen „International Accounting Standards“ (IAS). Nach der Umstrukturierung des IASC zum IASB kam es auch zu einer Namensänderung der Standards. Alle Standards, die nach der Umstrukturierung veröffentlicht wurden und in Zukunft werden, sind als „International Financial Reporting Standards“ (IFRS) bekannt. Diese Namensänderung hat allerdings keine Auswirkung auf die Gültigkeit der bestehenden IAS. Im Laufe der Zeit wurden neue Standards erlassen, andere wiederum wurden geändert oder zur Gänze ersetzt.

Die folgende Tabelle enthält eine Aufstellung aller Standards. Nicht mehr anwendbare Standards sind kursiv hinterlegt.

Standard	Bezeichnung	Erläuterung
IAS 1	Darstellung des Abschlusses	Standard in Kraft
IAS 2	Vorräte	Standard in Kraft
<i>IAS 3</i>	<i>Konzernabschlüsse</i>	<i>1989 durch IAS 27 und IAS 28 ersetzt</i>
<i>IAS 4</i>	<i>Abschreibungen</i>	<i>1999 durch IAS 16 und IAS 38 ersetzt</i>
<i>IAS 5</i>	<i>Angabepflichten im Abschluss</i>	<i>1997 durch IAS 1 ersetzt</i>
<i>IAS 6</i>	<i>Rechnungslegung bei Preisänderungen</i>	<i>durch IAS 15 ersetzt</i>
IAS 7	Kapitalflussrechnung	Standard in Kraft
IAS 8	Rechnungslegungsmethoden	Standard in Kraft
<i>IAS 9</i>	<i>Forschungs- und Entwicklungskosten</i>	<i>1999 durch IAS 38 ersetzt</i>
IAS 10	Ereignisse nach dem Abschlussstichtag	Standard in Kraft
<i>IAS 11</i>	<i>Fertigungsaufträge</i>	<i>2018 durch IFRS 15 ersetzt</i>
IAS 12	Ertragsteuern	Standard in Kraft
<i>IAS 13</i>	<i>Darstellung der kurzfristigen Vermögenswerte und Schulden</i>	<i>1997 durch IAS 1 ersetzt</i>
<i>IAS 14</i>	<i>Segmentberichterstattung</i>	<i>2009 durch IFRS 8 ersetzt</i>
<i>IAS 15</i>	<i>Informationen über die Auswirkungen von Preisänderungen</i>	<i>2003 zurückgezogen</i>
IAS 16	Sachanlagen	Standard in Kraft
<i>IAS 17</i>	<i>Leasingverhältnisse</i>	<i>2019 durch IFRS 16 ersetzt</i>
<i>IAS 18</i>	<i>Erträge</i>	<i>2018 durch IFRS 15 ersetzt</i>
IAS 19	Leistungen an Arbeitnehmer	Standard in Kraft

IAS 20	Öffentliche Zuwendungen	Standard in Kraft
IAS 21	Wechselkursänderungen	Standard in Kraft
IAS 22	<i>Unternehmenszusammenschlüsse</i>	<i>2004 durch IFRS 3 ersetzt</i>
IAS 23	Fremdkapitalkosten	Standard in Kraft
IAS 24	Nahestehende Personen	Standard in Kraft
IAS 25	<i>Bilanzierung von Finanzinvestitionen</i>	<i>2001 durch IAS 39 und IAS 40 ersetzt</i>
IAS 26	Altersversorgungspläne	Standard in Kraft
IAS 27	Einzelabschlüsse	Standard in Kraft
IAS 28	Assoziierte Unternehmen	Standard in Kraft
IAS 29	Hochinflation	Standard in Kraft
IAS 30	<i>Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstitutionen</i>	<i>2007 durch IFRS 7 ersetzt</i>
IAS 31	<i>Joint Ventures</i>	<i>2013 durch IFRS 11 ersetzt</i>
IAS 32	Finanzinstrumente: Darstellung	Standard in Kraft
IAS 33	Ergebnis je Aktie	Standard in Kraft
IAS 34	Zwischenberichterstattung	Standard in Kraft
IAS 35	<i>Aufgabe von Geschäftsbereichen</i>	<i>2005 durch IFRS 5 ersetzt</i>
IAS 36	Wertminderungen	Standard in Kraft
IAS 37	Rückstellungen	Standard in Kraft
IAS 38	Immaterielle Vermögenswerte	Standard in Kraft
IAS 39	Finanzinstrumente: Bilanzierung	<i>wurde seit 2018 fast zur Gänze durch IFRS 9 ersetzt</i>
IAS 40	Immobilien	Standard in Kraft
IAS 41	Landwirtschaft	Standard in Kraft
IFRS 1	Erstmalige Anwendung	Standard in Kraft
IFRS 2	Anteilsbasierte Vergütungen	Standard in Kraft
IFRS 3	Unternehmenszusammenschlüsse	Standard in Kraft
IFRS 4	Versicherungsverträge	<i>Standard in Kraft; wird ab 2023 durch IFRS 17 ersetzt werden</i>
IFRS 5	Veräußerungen und Aufgaben	Standard in Kraft
IFRS 6	Exploration und mineralische Ressourcen	Standard in Kraft
IFRS 7	Finanzinstrumente: Angaben	Standard in Kraft
IFRS 8	Geschäftssegmente	Standard in Kraft
IFRS 9	Finanzinstrumente	<i>ab 2018 fast zur Gänze durch IAS 39 ersetzt</i>
IFRS 10	Konzernabschlüsse	Standard in Kraft
IFRS 11	Gemeinsame Vereinbarungen	Standard in Kraft
IFRS 12	Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen	Standard in Kraft
IFRS 13	Bemessung des beizulegenden Zeitwerts	Standard in Kraft
IFRS 14	Regulatorische Abgrenzungsposten	wird von der EU nicht übernommen
IFRS 15	Erlöse aus Verträgen mit Kunden	Standard in Kraft
IFRS 16	Leasingverhältnisse	Standard in Kraft
IFRS 17	Versicherungsverträge	<i>anzuwenden ab 2023</i>

Tab. 1: Aufstellung IAS/IFRS

Quelle: IASB

Da die IFRS allgemeine Regelungen zur Bilanzierung von Sachverhalten darstellen, kann es in der Praxis zu Zweifelsfragen in der Auslegung einzelner Sachverhalte sowie zur Aufdeckung von Regelungslücken kommen. Um hierauf Antworten zu finden, wurde das „Standing Interpretations Committee“ (SIC) gegründet. Aufgabe dieses Ausschusses ist es, Interpretationen zu Zweifelsfragen zu erarbeiten sowie Regelungslücken zu schließen. Mit Veröffentlichung dieser Interpretationen sind diese auch von den IFRS-Anwendern zu befolgen. Im Zuge der Neustrukturierung des IASC (wie bereits oben beschrieben) wurde auch das „Standing Interpretations Committee“ umstrukturiert und ist seitdem – genauer gesagt seit Dezember 2001 – als „International Financial Reporting Interpretations Committee“ (IFRIC) bekannt. Die folgende Tabelle enthält zwecks Übersicht eine Aufstellung aller aktuell anwendbaren Interpretationen:

Interpretation	Bezeichnung
SIC 7	Einführung des Euro
SIC 10	Beihilfen der öffentlichen Hand – kein spezifischer Zusammenhang mit betrieblichen Tätigkeiten
SIC 25	Ertragsteuern – Änderungen im Steuerstatus eines Unternehmens und seiner Anteilseigner
SIC 29	Angaben – Dienstleistungslizenzen
SIC 32	Immaterielle Vermögenswerte – Websitekosten
IFRIC 1	Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen
IFRIC 2	Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente
IFRIC 5	Rechte auf Anteile an Fonds für Entsorgung, Rekultivierung und Umweltsanierung
IFRIC 6	Verbindlichkeiten, die sich aus einer Teilnahme an einem spezifischen Markt ergeben – Elektro- und Elektronik-Altgeräte
IFRIC 7	Anwendung des Anpassungsansatzes unter IAS 29 Rechnungslegung in Hochinflationenländern
IFRIC 10	Zwischenberichterstattung und Wertminderung
IFRIC 12	Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen
IFRIC 14	IAS 19 – Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswerts, Mindestdotierungsverpflichtungen und ihre Wechselwirkung
IFRIC 16	Absicherungen einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb
IFRIC 17	Sachdividenden an Eigentümer
IFRIC 19	Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente
IFRIC 20	Abraumbeseitigungskosten während der Produktionsphase im Tagebau
IFRIC 21	Abgaben
IFRIC 22	Fremdwährungstransaktionen und im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen
IFRIC 23	Unsicherheit bezüglich der ertragssteuerlichen Behandlung

Tab. 2: Aufstellung SIC/IFRIC

Quelle: IASB

Im Zusammenhang mit Zweifelsfragen der nationalen und internationalen Rechnungslegung werden laufend Stellungnahmen durch den Fachsenat der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW), dem Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP) und des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) erarbeitet und veröffentlicht. In der Praxis von besonderer Relevanz sind daneben auch die Veröffentlichungen des Instituts Deutscher Wirtschaftsprüfer (IDW). Soweit zweckmäßig, werden die Erkenntnisse der Stellungnahmen in den nachfolgenden Kapiteln berücksichtigt.

1.3 IFRS in Österreich

Gemäß der EU-Verordnung 1606/2002 iVm § 245a UGB sind die IFRS nur für den Konzernabschluss vorgesehen. Kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen ihn in Übereinstimmung mit den IFRS erstellen, nicht kapitalmarktorientierte haben gemäß § 245a UGB ein Wahlrecht. Kapitalmarktorientierte Unternehmen in Österreich sind jene, die an der Wiener Börse im amtlichen Handel oder geregelten Freiverkehr Aktien, Anleihen, Optionsscheine und Zertifikate begeben haben.

In beiden Fällen befreit der IFRS-Konzernabschluss von einer etwaigen Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach den §§ 244 ff UGB. Einzelabschlüsse müssen hingegen weiterhin nach UGB erstellt werden.

In einigen Ländern der EU ist es bereits auch möglich bzw verpflichtend, einen Einzelabschluss nach IFRS zu erstellen. In Österreich muss allerdings weiterhin der Einzelabschluss nach UGB erstellt werden, zumal dieser maßgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung ist, sofern die einschlägigen steuerlichen Bestimmungen nicht zwingend Abweichendes vorschreiben. Die Möglichkeit einer befreienden Erstellung eines Einzelabschlusses nach IFRS wurde im Rahmen der Erarbeitung des Gesetzesentwurfs zum Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 diskutiert, letztlich aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips des UGB-Abschlusses für die steuerliche Gewinnermittlung aber nicht umgesetzt.

1.4 Enforcement in Österreich

Um die einheitliche Anwendung der IFRS-Vorschriften und damit das öffentliche Interesse an der Richtigkeit der Finanzinformationen zu gewährleisten,⁷⁾ haben sich die Mitgliedsstaaten der EU verpflichtet, eine Einrichtung aufzubauen, welche unabhängig vom Abschlussprüfer die korrekte Anwendung der Rechnungslegungsstandards prüft. Dies wird auch als „IFRS Enforcement“ bezeichnet. In Österreich besteht ein zweistufiges Enforcement-System, wobei dafür in erster Instanz die OePR⁸⁾ zuständig ist. Auf zweiter Stufe fungiert die FMA, die hoheitlich tätig ist. Die Einrichtung des Enforcements erfolgte auf Basis des Rechnungslegungs-Kontrollgesetzes.

⁷⁾ Vgl § 1 Rechnungslegungs-Kontrollgesetz BGBl I 2013/21.

⁸⁾ Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung; siehe auch Homepage www.oepf-afrep.at.

Der Prüfung durch die OePR unterliegen kapitalmarktorientierte Unternehmen, die an der Wiener Börse im amtlichen Handel oder geregelten Freiverkehr Aktien, Anleihen, Optionsscheine und Zertifikate begeben haben. Sollte ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen lediglich einen Einzelabschluss erstellen, erfolgt die Erstellung des Abschlusses, wie oben erwähnt, zwingend nach den Vorschriften des UGB. Auch nach den Vorschriften des UGB erstellte Einzelabschlüsse werden von der OePR geprüft, soweit es sich um kapitalmarktorientierte Unternehmen handelt.

Es werden zwei grundlegende Prüfverfahren unterschieden: 1. die Stichprobenprüfung nach Maßgabe des jährlichen Prüfplans und 2. die Anlassprüfung bei konkreten Anhaltspunkten für einen Verstoß gegen Rechnungslegungsvorschriften. In Abstimmung mit der OePR werden jährlich Prüfungsschwerpunkte von der FMA festgelegt, welche auf der Homepage der FMA veröffentlicht werden. Im Falle einer Fehlerfeststellung hat eine Fehlerveröffentlichung und im kommenden Jahresabschluss eine Fehlerkorrektur im Sinne des IAS 8, dh eine rückwirkende Anpassung und Erläuterung im Anhang, zu erfolgen.⁹⁾

⁹⁾ Zur Darstellung einer Fehlerkorrektur im Jahresabschluss nach IAS 8 siehe Kapitel 2.3.3.

2 Grundlagen der Rechnungslegung

2.1 Rahmenkonzept

2.1.1 Allgemein

Das Rahmenkonzept¹⁰⁾ soll gemäß SP1.1 als Leitlinie und Unterstützung der beteiligten Personen fungieren und ist somit die Basis für die IFRS-Rechnungslegung. Dadurch sollen Adressaten entscheidungsnützliche Finanzinformationen erhalten.

Allerdings legt das Rahmenkonzept fest, dass es keine verpflichtend anzuwendende Norm ist und es daher grundsätzlich keinem anderen Standard vorgeht. Sollte es einen Widerspruch zwischen Rahmenkonzept und einzelnen Standards geben, hat der jeweilige Standard immer Vorrang.¹¹⁾ Wenn aber einzelne Standards auf das Rahmenkonzept verweisen, ist dieses sehr wohl verpflichtend anzuwenden. Dabei ist jedoch zu beachten, dass – soweit verschiedene Standards gleiche oder ähnliche Sachverhalte regeln – diese, um die notwendige Konsistenz sicherzustellen, zu den gleichen Lösungen gelangen sollen. Daher wird auch in weiterer Folge bei der Auseinandersetzung mit einzelnen Standards laufend auf vorangegangene Kapitel verwiesen, um eine Redundanz der Informationen so weit wie möglich zu vermeiden.

Im Rahmen der oben genannten Zielsetzung behandelt das Rahmenkonzept:¹²⁾

- die Zielsetzung von Abschlüssen,
- die qualitativen Anforderungen,
- Elemente des Abschlusses,
- Definition, Ansatz, Ausbuchung und Bewertung von Abschlussposten,
- Offenlegung und Ausweis sowie
- Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte.

2.1.2 Zielsetzung von Abschlüssen

Das grundlegende Ziel ist es, die Informationsbedürfnisse der Abschlussadressaten zu befriedigen.¹³⁾ Im Gegensatz zum UGB spielen der Gläubigerschutz und das damit verbundene Vorsichtsprinzip eine untergeordnete Rolle. Vielmehr kann von einer „Shareholder-Orientierung“ der IFRS gesprochen werden.

Damit das grundlegende Ziel einer möglichst umfassenden Informationsbereitstellung sowie eine Vergleichbarkeit mit anderen IFRS-Abschlüssen gewährleistet wer-

¹⁰⁾ Englisch: Framework.

¹¹⁾ Vgl Rahmenkonzept SP 1.2.

¹²⁾ Vgl Rahmenkonzept Kapitel 1–8.

¹³⁾ Vgl Rahmenkonzept 1.2.

den kann, werden im folgenden Kapitel die qualitativen Anforderungen an einen IFRS-Abschluss erläutert.

2.1.3 Qualitative Anforderungen

Die IFRS-Rechnungslegung kennt zwei grundlegende Basisannahmen: den Grundsatz der Periodenabgrenzung und jenen der Unternehmensfortführung.¹⁴⁾

- Der Grundsatz der Periodenabgrenzung ist notwendig, um Geschäftsvorfälle eines Unternehmens in der wirtschaftlich richtigen Periode, unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen, auszuweisen.
- Der Grundsatz der Unternehmensfortführung¹⁵⁾ bedeutet, dass bei der Bewertung der Bilanzpositionen von der Fortführung des Unternehmens auszugehen ist, solange nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe dieser Prämisse entgegenstehen. Von der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit kann insbesondere dann ausgegangen werden, wenn das Unternehmen in der Vergangenheit nachhaltig Gewinne erwirtschaftet hat, leicht auf finanzielle Mittel zurückgreifen kann, keine wesentlichen Änderungen der wirtschaftlichen Bedingungen eingetreten sind und keine buchmäßige Überschuldung droht. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so hat das Unternehmen eingehende Untersuchungen dahingehend anzustellen, ob von der Fortführung des Unternehmens weiter auszugehen ist oder eben nicht. Kann aufgrund von tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht mehr von der Fortführung des Unternehmens weiter ausgegangen werden, so hat dieser Umstand eine Abkehr von den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen hin zum Ansatz von Einzelveräußerungswerten zur Folge.
- Diese beiden Basisgrundsätze werden im Rahmenkonzept durch die qualitativen Anforderungen an die Rechnungslegung ergänzt. Die beiden fundamentalen qualitativen Anforderungen sind (a) Relevanz unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit sowie (b) glaubwürdige Darstellung.¹⁶⁾

Zusätzlich dazu sind noch weitere Anforderungen zu berücksichtigen, nämlich Vergleichbarkeit, Nachvollziehbarkeit, Zeitnähe und Verständlichkeit.¹⁷⁾

Eine durchaus praktikable Anforderung ist die Wesentlichkeit, da auf unwesentliche Sachverhalte die IFRS-Bestimmungen nicht angewendet werden müssen. Trotz der Bedeutung des Grundsatzes existiert keine einheitliche Auslegung dieses Begriffs. Was wesentlich ist oder nicht, hängt vom konkreten Einzelfall ab. Allgemein gilt:

„Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten.“¹⁸⁾

¹⁴⁾ Vgl Rahmenkonzept 1.17 und 3.9.

¹⁵⁾ In der Praxis auch „Going-Concern-Prinzip“ genannt.

¹⁶⁾ Vgl Rahmenkonzept 2.5 ff.

¹⁷⁾ Vgl Rahmenkonzept 2.23 ff.

¹⁸⁾ Siehe Rahmenkonzept 2.11.

Daraus wird ersichtlich, dass es sich bei der Wesentlichkeit nicht nur um eine rein quantitative, sondern auch um eine qualitative Größe handelt.

Um diesem Grundsatz in der Praxis gerecht zu werden, behelfen sich Unternehmen mit der Einführung gewisser Wesentlichkeitsgrenzen, etwa eines gewissen Prozentsatzes vom Umsatz, der Bilanzsumme oder des Ergebnisses vor Steuern. Die Beurteilung der Wesentlichkeit ist für jeden Einzelfall gesondert zu treffen, wobei sowohl auf qualitative als auch auf quantitative Kriterien abzustellen ist.

Nach Erläuterung der qualitativen Anforderungen befasst sich das Rahmenkonzept mit der Definition der Abschlussposten, va mit Grundvoraussetzungen für den Ansatz, die Ausbuchung und die Bewertung in der Bilanz sowie für die GuV.¹⁹⁾ Auf die Thematik der Kapital- und Kapitalerhaltungskonzepte wird hier nicht näher eingegangen.²⁰⁾

2.2 IAS 1 und 7: Darstellung und Elemente des Jahresabschlusses / Kapitalflussrechnungen

2.2.1 Allgemein

Die grundlegenden Vorschriften für die Darstellung von Abschlüssen, Anwendungsleitlinien für deren Struktur und inhaltliche Mindestanforderungen sind im IAS 1 geregelt.²¹⁾ Nach IAS 1.10 besteht der IFRS-Abschluss aus folgenden Bestandteilen:

- Bilanz,
- Gesamtergebnisrechnung,
- Eigenkapitalveränderungsrechnung,
- Kapitalflussrechnung,
- Anhang.

Sofern einzelne Standards nichts anderes vorsehen, sind die Angaben von Vorjahresvergleichszahlen für alle Bestandteile verpflichtend.²²⁾ Auch gilt für alle Bestandteile des Jahresabschlusses der Grundsatz der Darstellungsstetigkeit.²³⁾ Wird die Darstellung des Abschlusses geändert, müssen gemäß IAS 1.41 auch die Vorjahresbeträge umgegliedert werden, außer es wäre undurchführbar. Eine Saldierung einzelner Jahresabschlussposten, etwa Erträge und Aufwendungen, ist nur dann erlaubt, wenn einzelne Standards dies gestatten oder vorschreiben.²⁴⁾

Die nachfolgenden Kapitel befassen sich mit den einzelnen Jahresabschlussbestandteilen.

¹⁹⁾ Siehe dazu Rahmenkonzept Kapitel 4 – 7. Weiterführende Erläuterungen dazu sind den nachfolgenden Abschnitten 3.1 sowie 4.1 zu entnehmen.

²⁰⁾ Siehe dazu Rahmenkonzept Kapitel 8.

²¹⁾ Vgl IAS 1.1 Zielsetzung.

²²⁾ Vgl IAS 1.38.

²³⁾ Vgl IAS 1.45.

²⁴⁾ Vgl IAS 1.32, etwa IAS 12 „Ertragsteuern“.

2.2.2 Gesamtergebnisrechnung

Die Gesamtergebnisrechnung besteht aus zwei Teilen, der GuV und dem sonstigen Ergebnis²⁵⁾ und kann daher wahlweise getrennt (two statement approach) oder in einer Aufstellung (one statement approach) dargestellt werden.

Sonstiges Ergebnis

Im sonstigen Ergebnis erfolgt die Darstellung der erfolgsneutral erfassten Erträge und Aufwendungen (einschließlich Umgliederungsbeträgen) aus der Bewertung einzelner Bilanzposten, die auf Basis einer zwingenden oder freiwilligen Folgebewertungsmethode einzelner Standards beruhen. Darunter fallen insbesondere:²⁶⁾

● Neubewertung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten	IAS 16/38	Wahlrecht
● Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste von leistungsorientierten Versorgungsplänen	IAS 19	Pflicht
● Fremdwährungsumrechnung	IAS 21	Pflicht
● Bewertung von finanziellen Vermögenswerten FVOCI	IFRS 9	Pflicht
● Hedge Accounting	IFRS 9	Wahlrecht
● Steuereffekte auf oben genannte Geschäftsfälle	IAS 12	Pflicht

Abb. 1: OCI Eigendarstellung

Quelle: IAS/IFRS Standards

Beispiel:

Die Strauß AG hat zum 31. 12. 20X1 ein Grundstück, um 1,0 Mio Euro erworben. Zum 31. 12. 20X2 steigt der Fair Value auf 1,4 Mio Euro. Welche Auswirkungen ergeben sich zum 31. 12. 20X2 auf die Bilanz und das sonstige Ergebnis, wenn das Grundstück nach IAS 16 zum Neubewertungsmodell bewertet wird?

Lösung:

Wie den einschlägigen Kapiteln zum IAS 16 und IAS 12 zu entnehmen ist, wird der Anstieg von 400 TEUR unter Berücksichtigung der latenten Steuern (25% Steuersatz) wie folgt erfasst:

Grundstücke / OCI – Neubewertung von Grundstücken	400 TEUR
OCI – Neubewertung von Grundstücken / Passive latente Steuern	92 TEUR

Die erfolgsneutrale Erfassung des Fair Values wird nicht in der GuV, sondern im sonstigen Ergebnis dargestellt:

Neubewertung von Grundstücken:	+ 400 TEUR
<u>abzüglich latenter Steuern:</u>	<u>– 92 TEUR</u>
Sonstiges Ergebnis:	+ 308 TEUR

Im Gegensatz zur GuV, die in der Bilanz gegen den Bilanzgewinn abgeschlossen wird, erfolgt der Abschluss des sonstigen Ergebnisses gegen die Neubewertungsrücklage.

²⁵⁾ Englisch: OCI, other comprehensive income.

²⁶⁾ Vgl IAS 1.7.