

1. Kapitel Einleitung

Übersicht

	Rz
I. Rahmenbedingungen	1.1
II. Das Rahmenkonzept (Framework)	1.9

I. Rahmenbedingungen

Die Globalisierung der Kapitalmärkte und die dadurch von den Investoren und Finanzanalysten verstärkt erhobene Forderung nach international vergleichbaren Finanzdaten haben in der zweiten Hälfte der neunziger Jahre dazu geführt, dass insbesondere börsennotierte österreichische Unternehmen zusätzlich zum Konzernabschluss nach UGB auch einen Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften erstellt haben. Auch die Börsenzulassungsbestimmungen der Wiener Börse sehen für bestimmte Marktsegmente (Prime Market) die Verpflichtung vor, (Konzern-)Abschlüsse nach IFRS oder US-GAAP aufzustellen. An den europäischen Wachstumsbörsen (EASDAQ, Neuer Markt in Frankfurt) ist für die Zulassung zur Notierung gleichfalls ein nach international anerkannten Grundsätzen aufgestellter (Konzern-)Abschluss Voraussetzung. **1.1**

Der österreichische Gesetzgeber hat diesen Entwicklungen mit dem im März 1999 veröffentlichten Konzernabschlussgesetz Rechnung getragen.¹ Mit der durch das Konzernabschlussgesetz in das HGB – nunmehr UGB – eingefügten Bestimmung des § 245 a leg cit wurden alle (Mutter-)Unternehmen, die einen Konzernabschluss nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen und einen Konzernlagebericht aufstellen, von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach den Bestimmungen der §§ 248 bis 267 UGB befreit. **1.2**

Für das (in der Mehrzahl der Fälle am 31. Dezember endende) Geschäftsjahr 2003 haben die im Prime Market der Wiener Börse gelisteten Unternehmen aber auch andere führende Großunternehmen von den Bestimmungen des Konzernabschlussgesetzes Gebrauch gemacht und befreiende Konzernabschlüsse nach IFRS aufgestellt. Die Anzahl jener Unter- **1.3**

1 Vorbild für das Konzernabschlussgesetz war das deutsche Kapitalaufnahmeleichterungsgesetz, von dem der österreichische Gesetzgeber jedoch in zwei wesentlichen Punkten abgewichen ist:

- Im Gegensatz zu Deutschland, wo die Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung auf börsennotierte Konzerne eingeschränkt ist, gilt das Konzernabschlussgesetz für sämtliche Mutterunternehmen, die zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind.
- Die Bestimmungen des deutschen Kapitalaufnahmeleichterungsgesetzes sind mit 31. Dezember 2004 befristet, die Regelungen des österreichischen Konzernabschlussgesetzes gelten unbefristet.

nehmen, die befreiende Konzernabschlüsse nach US-GAAP aufstellen, ist im Vergleich gering. Die Ursache für die Bevorzugung der IFRS gegenüber den US-GAAP liegt unter anderem zweifelsohne auch darin, dass die EU-Kommission die Implementierung der IFRS als einheitliches Rechnungslegungswerk für börsennotierte Gesellschaften in der EU als erklärtes Ziel kommuniziert und im Sommer 2002 in einer Verordnung verabschiedet hat. Demnach haben alle kapitalmarktorientierten Unternehmen im EU-Raum ab 2005 ihren Konzernabschluss nach IFRS zu erstellen. Unternehmen, die sowohl in der EU als auch an einer anderen Börse notieren und bereits international anerkannte Rechnungslegungsvorschriften anwenden (insbesondere US-GAAP), mussten ihren Konzernabschluss erst ab 2007 auf IFRS umstellen. Diese Fristverlängerung galt auch für Unternehmen, die lediglich Schuldverschreibungen emittierten. Dies bedeutet, seit 2007 haben alle kapitalmarktorientierten Unternehmen, die in der EU an einem aktiven Markt notieren, einen Konzernabschluss nach IFRS zu erstellen.

- 1.4 In Österreich wurde die „IAS-Verordnung“ der EU im Rahmen des Rechnungslegungsänderungsgesetzes Ende 2004 in nationales Recht umgesetzt.
- 1.5 Bereits seit 1. 1. 2002 ist die neue Marktsegmentierung der Wiener Börse AG in Kraft. Durch erhöhte Transparenzkriterien und Mindestanforderungen soll die Attraktivität des Marktplatzes für Investoren gesteigert werden. Unternehmen, die im so genannten „Prime Market“ zusammengefasst werden, haben sich über die gesetzlichen Bestimmungen des BörseG hinaus zur Einhaltung erhöhter Transparenz-, Qualitäts- und Publizitätskriterien verpflichtet. Im „Standard Market“ befinden sich alle übrigen Aktien, die im Amtlichen Handel bzw im Geregelten Freiverkehr zugelassen, aber nicht im „Prime Market“ gelistet werden. Die Bedingungen für den „Prime Market“ werden in einem eigenen Regelwerk festgehalten. Die Frist zur Veröffentlichung des Konzernabschlusses beträgt für die sich diesem Regelwerk unterwerfenden Unternehmen drei Monate. Die strengeren Fristen dieses Regelwerkes hinsichtlich der Veröffentlichungen von Abschlüssen haben auch Einfluss auf das Börsegesetz genommen. Nach § 82 des BörseG beträgt die Frist zur Veröffentlichung des Jahresfinanzberichts (dieser enthält unter anderem auch einen allenfalls aufzustellenden IFRS-Konzernabschluss) für Emittenten längstens vier Monate.
- 1.6 Aufgrund der Neuorganisation des IASC hat mit 1. April 2001 der IASB die Aufgabe übernommen, neue Rechnungslegungsstandards zu veröffentlichen. Diese tragen nicht mehr die Bezeichnung IAS, sondern IFRS (International Financial Reporting Standards). Seither wurden vom IASB 17 IFRS verabschiedet. Die bisher bestehenden und noch vom IASC veröffentlichten Standards wurden vom IASB übernommen; die Bezeichnung IAS wird für diese weitergeführt. Allerdings wurden bereits zahlreiche dieser übernommenen Standards durch die neuen IFRS ersetzt. Der IASB besteht aus 14 Mitgliedern, die unterschiedlichen fachlichen Hintergrund vorweisen. Der IASB wird vom Standards Advisory Council (SAC) beraten, das den IASB ua bei der Erstellung des Arbeitsprogramms unterstützt. Ferner werden, um eine möglichst rasche Lösung von Interpretationsfragen zu entwickeln, neue Rechnungslegungsfragen, die nicht in einem Standard spezifisch geregelt werden, durch das International Financial Reporting Interpretations Committee behandelt.
- 1.7 Eine neue Dimension hat die Bedeutung der IFRS durch die Entscheidung der SEC im November 2007 angenommen, wonach nicht-US-amerikanische Unternehmen (*foreign*

private issuers, FPI), die an einer US-amerikanischen Börse notieren und ihren Abschluss nach IFRS, wie sie vom IASB verabschiedet wurden, erstellen, keine Überleitung mehr auf die Rechnungslegungsvorschriften der US-GAAP benötigen. Im August 2008 hat die SEC einen Fahrplan zur Diskussion gestellt, wonach auch US-amerikanischen Unternehmen ab 2014 die Erstellung von IFRS-Abschlüssen ermöglicht werden könnte

In manchen Standards werden für einen Sachverhalt zwei unterschiedliche Bilanzierungsmethoden erlaubt, eine Benchmark-Methode und eine alternativ zulässige Methode. Zwar stellt die Benchmark-Methode die bevorzugte Methode dar, es bleibt aber die Wahlmöglichkeit zwischen den unterschiedlichen Methoden bestehen. In den letzten Jahren wurden diese Wahlrechte allerdings verstärkt reduziert. **1.8**

II. Das Rahmenkonzept (Framework)

Das Rahmenkonzept (Framework) selbst stellt keinen eigenen Standard dar, sondern legt lediglich die Konzeptionen dar, die der Aufstellung und Darstellung zugrunde liegen. Die Bestimmungen der einzelnen Standards gehen den Vorschriften des Rahmenkonzepts vor. **1.9**

Im Rahmenkonzept sind zu folgenden Punkten Ausführungen enthalten:² **1.10**

- Zielsetzung von Abschlüssen.
- Qualitative Anforderungen, die den Nutzen der im Abschluss enthaltenen Informationen bestimmen.
- Definition, Ansatz und Bewertung der Abschlussposten, aus denen der Abschluss besteht.
- Kapital- und Kapitalerhaltungskonzept.

Zielsetzung von Abschlüssen soll es nach F.12 sein, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie Veränderungen in der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens zu geben, die für einen weiteren Adressatenkreis bei dessen wirtschaftlichen Entscheidungen nützlich sind. **1.11**

Die der Erstellung von Abschlüssen zugrunde liegenden Annahmen sind das Konzept der Periodenabgrenzung und der Unternehmensfortführung. Diese Grundannahmen werden durch folgende qualitative Anforderungen an den Abschluss ergänzt:³ **1.12**

- **Verständlichkeit (Understandability):** die Informationen sollen für den Adressaten leicht verständlich sein; komplexe Themen dürfen aber nicht weggelassen werden, weil sie für bestimmte Adressaten schwer verständlich sind.
- **Relevanz (Relevance):** Informationen in einem Abschluss sind dann relevant, wenn sie die wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen, indem sie ihnen bei der Beurteilung vergangener, derzeitiger oder zukünftiger Ereignisse helfen oder ihre Beurteilung aus der Vergangenheit bestätigen oder korrigieren. Die Relevanz wird durch die Art und Wesentlichkeit einer Information bestimmt.

² Siehe F.5.

³ Siehe im Detail zu den einzelnen Anforderungen F.24 ff.

- **Verlässlichkeit (Reliability):** Abschlüsse dürfen keine wesentlichen Fehler enthalten und müssen frei von verzerrenden Einflüssen sein. Diese primäre Anforderung wird durch eine glaubwürdige Darstellung, die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Geschäftsfälle, die Neutralität der Beurteilung von Sachverhalten, die Vorsicht bei Schätzungen und Ermessensentscheidung sowie die Vollständigkeit des Abschlusses erzielt.
- **Vergleichbarkeit (Comparability):** Die Abschlüsse sind so zu erstellen, dass sie über die Zeit Vergleiche für ein Unternehmen und Vergleiche verschiedener Unternehmen ermöglichen.

1.13 Das Rahmenkonzept enthält ua allgemeine Umschreibungen der Begriffe Vermögen, Schulden, Eigenkapital (dies wird lediglich als Residualgröße von Vermögenswerten und Schulden umschrieben), Erträge und Aufwendungen, die in den einzelnen Standards nochmalig wiedergegeben werden. Hier sei nur kurz die Definition von Vermögenswert und Schuld dargestellt, da diese eine grundlegende Bedeutung für die Beurteilung zahlreicher Bilanzierungsfragen haben:⁴

- Ein **Vermögenswert (Asset)** ist eine in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehende Ressource, die ein Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit darstellt und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftig wirtschaftlicher Nutzen zufließt.
- Eine **Schuld (Liability)** ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens aus Ereignissen der Vergangenheit, von deren Erfüllung erwartet wird, dass aus dem Unternehmen Ressourcen abfließen, die wirtschaftlichen Nutzen verkörpern.

1.14 Ein Abschlussposten ist nach F.83 dann zu erfassen, wenn

- es wahrscheinlich ist, dass ein mit dem Sachverhalt verknüpfter künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen oder von ihm abfließen wird, und
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Wert des zugrunde liegenden Sachverhaltes verlässlich ermittelt werden können.

1.15 Erträge werden dann erfasst, wenn es zu einer Zunahme des künftigen wirtschaftlichen Nutzens – iVm einer Zunahme bei einem Vermögenswert – oder einer Abnahme bei einer Schuld gekommen ist. Umgekehrt werden Aufwendungen dann erfasst, wenn es zu einem Abfluss des künftigen wirtschaftlichen Nutzens iVm der Abnahme bei einem Vermögenswert oder einer Zunahme einer Schuld gekommen ist.⁵

4 Siehe im Detail F.49 ff.

5 Vgl F.92 f.

2. Kapitel

Inhalt und Darstellung des Abschlusses

Standard/Interpretation:

2.1

IAS 1 Presentation of Financial Statements (Darstellung des Abschlusses)

IFRIC 17 Distributions of Non-Cash Assets to Owners (Sachdividenden an Eigentümer)

SIC-29 Disclosure – Service Concession Arrangements (Angabe – Vereinbarungen von Dienstleistungslizenzen)

Übersicht

	Rz
I. Zweck und Inhalt des Abschlusses	2.2
II. Grundlagen der Abschlusserstellung	2.7
III. Bilanz	2.18
IV. Gesamtergebnisrechnung	2.35
V. Veränderung des Eigenkapitals	2.48
VI. Sonstige Angaben und Erläuterungen (Anhang)	2.50

I. Zweck und Inhalt des Abschlusses

Zielsetzung dieses Standards ist es, die Grundlagen für die Darstellung eines allgemeinen Abschlusses vorzuschreiben, um die Vergleichbarkeit von Abschlüssen eines Unternehmens sowohl im Zeitablauf als auch im Vergleich zu anderen Unternehmen zu gewährleisten. Mit dem Abschluss sollen Informationen für eine Vielzahl von unterschiedlichen Abschlussadressaten derart aufbereitet werden, dass diese wirtschaftliche Entscheidungen treffen können. Um dieses Informationsziel zu erreichen, legt dieser Standard grundlegende Überlegungen für die Darstellung von Abschlüssen, Richtlinien für deren Struktur und Mindestanforderungen an deren Inhalt vor.⁶ IAS 1 gilt nicht für die Gliederung und den Inhalt eines verkürzten Zwischenabschlusses gemäß IAS 34, allerdings sind die allgemeinen Grundlagen in IAS 1.15–35 anzuwenden

2.2

Ein vollständiger Abschluss hat gemäß IAS 1 folgende Bestandteile zu umfassen:

2.3

- Bilanz (*statement of financial position as at the end of the period/balance sheet*),
- Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis (*statement of comprehensive income for the period*),

6 Im Gegensatz zum UGB schreibt IAS 1 kein striktes Gliederungsschema, sondern nur Mindestanforderungen an die Struktur eines Abschlusses vor.

- eine Aufstellung der Veränderung des Eigenkapitals (*statement of changes in equity for the period/statement of changes in equity*),
- Geldflussrechnung (*statement of cash flows for the period/cash flow statement*)⁷ und
- Anhang (*notes*), einschließlich wesentlicher Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden sowie sonstiger Erläuterungen.

- 2.4** IAS 1.10 räumt den Unternehmen die Möglichkeit ein, andere Bezeichnungen als die vorgegebenen zu wählen. So kann die Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis auch Gesamtergebnisrechnung benannt werden, was sich in der Praxis weitgehend durchgesetzt hat.
- 2.5** Wenn ein Unternehmen seine Bilanzierungsmethoden rückwirkend ändert (zB aufgrund einer verpflichtenden rückwirkenden Änderung eines neuen oder überarbeiteten Standards) oder wenn eine rückwirkende Fehlerkorrektur oder eine Umgliederung in der Bilanz vorgenommen wird, ist aufgrund IAS 8 auch die Eröffnungsbilanz der frühesten Vergleichsperiode anzugeben. Dies hat die Angabe von drei Bilanzen zur Folge (der Bilanz zum Ende eines Geschäftsjahres für die aktuelle und vorangegangene Periode sowie der Eröffnungsbilanz der vorangegangenen Periode).
- 2.6** Eine Segmentberichterstattung hat nach IFRS 8 verpflichtend nur von Unternehmen zu erfolgen, deren Dividendenpapiere oder schuldrechtlichen Wertpapiere öffentlich gehandelt werden und von Unternehmen, die sich im Prozess der Ausgabe von Dividendenpapieren oder schuldrechtlichen Wertpapieren an einem öffentlichen aktiven Markt befinden.

II. Grundlagen der Abschlusserstellung

- 2.7** Abschlüsse haben entsprechend dem Postulat „*fair presentation*“ ein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie der Mittelzu- und -abflüsse eines Unternehmens zu geben. „*Fair presentation*“ erfordert nach IAS 1.15 eine zuverlässige Darstellung der Auswirkungen von Transaktionen, anderen Sachverhalten und Bedingungen in Übereinstimmung mit den Definitionen und Kriterien für die Erfassung von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen (Erlöse und Gewinne) und Aufwendungen gemäß dem Rahmenkonzept (*Framework*). IAS 1 stipuliert, dass die korrekte Anwendung der IFRS, gegebenenfalls ergänzt um zusätzliche Angaben in den *Notes*, in nahezu allen Fällen zu Abschlüssen führt, die ein derart getreues Bild vermitteln.
- 2.8** Ein Unternehmen, dessen Abschluss mit den IFRS in Einklang steht, hat diese Tatsache im Abschluss explizit und uneingeschränkt anzugeben (*unreserved statement*). Ein Abschluss darf nicht als mit den IFRS in Einklang stehend bezeichnet werden, solange er nicht sämt-

7 Vgl dazu im Detail IAS 7. Das UGB sieht keine verpflichtende Aufstellung einer Geldflussrechnung als Teil des Jahresabschlusses vor; für den Konzernabschluss sehr wohl. Der *Fachsenat für Betriebswirtschaft der Kammer der Wirtschaftstreuhänder* hat im Fachgutachten KFS/BW 2 Empfehlungen für die Aufstellung einer Geldflussrechnung erarbeitet, die weitgehend mit den Regelungen des IAS 7 übereinstimmen

liche Anforderungen aller anzuwendenden Standards und aller anzuwendenden Interpretationen des *IFRS Interpretation Committees* erfüllt.

Die Anwendung unangemessener Rechnungslegungsmethoden kann weder durch die Angabe der angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden noch durch Anmerkungen oder zusätzliche Erläuterungen geheilt werden. **2.9**

Bei der Aufstellung eines Abschlusses hat die Geschäftsführung eine Einschätzung über die Fähigkeit des Unternehmens vorzunehmen, den Geschäftsbetrieb fortzuführen. Ein Abschluss ist so lange auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung (*going concern*) aufzustellen, bis die Unternehmensleitung entweder beabsichtigt, das Unternehmen aufzulösen, das Geschäft einzustellen oder keine realistische Alternative mehr hat, als so zu handeln. **2.10**

Ein Unternehmen hat seinen Abschluss, mit Ausnahme der Geldflussrechnung, nach dem Konzept der Periodenabgrenzung aufzustellen. **2.11**

Die Darstellung und der Ausweis von Posten im Abschluss ist von einer Periode zur nächsten beizubehalten (Darstellungstetigkeit), solange nicht: **2.12**

- eine wesentliche Änderung des Tätigkeitsfeldes des Unternehmens oder eine Überprüfung der Darstellung seines Abschlusses zeigt, dass eine Änderung zu einer angemesseneren Darstellungsweise von Ereignissen und Geschäftsvorfällen führt unter Berücksichtigung der Auswahl und Anwendung von Bilanzierungsmethoden gemäß IAS 8, oder
- eine Änderung der Darstellungsweise von einem Standard oder einer Interpretation verlangt wird.

Jeder wesentliche Posten ist in den Abschlüssen gesondert darzustellen. Unwesentliche Beträge sind mit Beträgen ähnlicher Natur oder Funktion zusammenzufassen und brauchen nicht gesondert dargestellt zu werden. Ob ein Posten wesentlich ist, wird von seiner Größe oder von der Art oder aus der Kombination dieser beiden bestimmt. Die Anwendung des Wesentlichkeitskonzepts („*concept of materiality*“) bedeutet, dass spezifische Angabenerfordernisse eines Standards oder einer Interpretation nicht erfüllt werden müssen, wenn ihre Information nicht wesentlich ist. Eine Information ist nach IAS 1.7 dann wesentlich, wenn unter normalen Umständen davon auszugehen ist, dass ihre unterlassene, falsche oder verschleierte Angabe die von den Hauptadressaten eines Abschlusses auf Basis dieses Abschlusses getroffene Entscheidungen beeinflusst. Als Hauptadressaten gelten jene Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger, die vom Unternehmen nicht direkt die Informationen verlangen können. Die Wesentlichkeit hängt von der Art oder dem Umfang der Informationen oder von beidem ab. **2.13**

Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen dürfen nicht saldiert dargestellt werden (grundsätzliches Saldierungsverbot), ausgenommen die Saldierung wird von einem Standard oder einer Interpretation gefordert oder erlaubt. IFRS geht somit von einer Bruttodarstellung aus.⁸ Eine Saldierung von Erträgen und Aufwendungen wird vor- **2.14**

⁸ Die Bewertung eines Vermögenswertes abzüglich einer Wertminderung stellt keine Saldierung dar.

genommen, wenn diese den Gehalt des Sachverhaltes darstellen und durch den gleichen Geschäftsvorfall entstehen, wie etwa Gewinne und Verluste aus dem Verkauf von langfristigen Vermögenswerten, einschließlich Finanzinvestitionen und betriebliche Vermögenswerte (= Verkaufserlös abzüglich Buchwert des Vermögenswertes und abzüglich Veräußerungskosten). Darüber hinaus erlaubt IAS 1.35 eine Saldierung von Gewinnen und Verlusten aus ähnlichen Transaktionen (zB Aufwendungen und Erträge aus Finanzinstrumenten, die zu Handelszwecken gehalten werden), wenn sie nicht wesentlich sind. Eine Saldierung von Finanzaufwendungen und Finanzerträgen ist nach Ansicht des IFRIC nicht zulässig, es kann allerdings eine „Zwischensumme“ eingefügt werden, die diesen saldierten Betrag zeigt.⁹ Der Abzug zB einer Wertberichtigung vom Posten Forderungen stellt hingegen keine Saldierung dar, sondern ist Ergebnis einer Bewertungsmaßnahme.

- 2.15** Im Abschluss sind nach IAS 1.38 Vergleichsinformationen hinsichtlich der vorangegangenen Periode für alle quantitativen Informationen anzugeben. Vergleichsinformationen sind auch in die verbalen und beschreibenden Informationen einzubeziehen, wenn es für das Verständnis des Abschlusses der laufenden Periode von Bedeutung ist. Werden Darstellung oder Struktur von Posten im Abschluss geändert, sind auch die Vergleichsbeträge neu zu gliedern, außer wenn dies praktisch undurchführbar ist, um die Vergleichbarkeit mit der laufenden Periode zu gewährleisten. Art, Betrag und Grund für jede Strukturänderung sind anzugeben. Ist es nicht praktikabel, die Vergleichsbeträge neu zu gliedern, hat ein Unternehmen die Gründe für die unterlassene Anpassung und die Art der Änderungen anzugeben, die vorgenommen worden wären, hätte man Beträge umgegliedert.
- 2.16** Ein Abschluss muss eindeutig als solcher zu identifizieren sein und hat von anderen Informationen, die im gleichen Dokument veröffentlicht werden, unterscheidbar zu sein.
- 2.17** Wenn aufgrund besonderer Umstände der Bilanzstichtag eines Unternehmens geändert wird, und der Jahresabschluss für einen Zeitraum aufgestellt wird, der länger¹⁰ oder kürzer als ein Jahr ist, hat ein Unternehmen zusätzlich zur Berichtsperiode, auf die sich der Abschluss bezieht, anzugeben:
- den Grund für die Verwendung einer anderen Berichtsperiode als ein Jahr und
 - die Tatsache, dass Vergleichsbeträge der Gewinn- und Verlustrechnung, der Veränderungen des Eigenkapitals, der Mittelzu- und -abflüsse und die dazugehörigen erläuternden Angaben nicht vergleichbar sind.

III. Bilanz

- 2.18** Ein Unternehmen hat entsprechend IAS 1.60 in der Bilanz kurzfristige und langfristige Vermögenswerte sowie kurzfristige und langfristige Schulden als getrennte Gliederungsgruppen in der Bilanz darzustellen. Eine Gliederung nach Abnahme der Liquidität ist nur dann ausnahmsweise möglich, wenn damit verlässlichere und relevantere Informationen

⁹ Siehe IFRIC-Update, Oktober 2004, 3.

¹⁰ Nach IAS 1 kann somit – im Gegensatz zum UGB (§ 193 Abs 3 UGB) – in begründeten Ausnahmefällen eine Rechnungslegungsperiode auch einen Zeitraum von 12 Monaten überschreiten.

gegeben werden. Zu den Unternehmen, die von letztgenannter Gliederung Gebrauch machen zählen Finanzinstitute wie Banken und Versicherungen. IAS 1 gibt somit für die restlichen Unternehmen eine eindeutige Präferenz zur Gliederung nach lang- und kurzfristigen Bilanzposten ab. Eine Gliederung der Bilanz entsprechend den Bestimmungen des § 224 UGB findet in IAS 1 keine Deckung. IAS 1.64 erlaubt Unternehmen, einige Vermögenswerte und Schulden nach Liquidität anzuordnen und andere nach Fristigkeiten darzustellen, wenn dadurch zuverlässigere und relevantere Informationen gegeben werden. Dies könnte bei einem Unternehmen relevant sein, das zwei Geschäftsfelder betreibt (zB ein Industrieunternehmen betreibt auch eine Bank).

Unabhängig davon, welche Methode der Darstellung gewählt wird, hat ein Unternehmen für jeden Vermögens- und Schuldposten Informationen (zB im Anhang) über die erwarteten Realisierungszeitpunkte anzugeben. Werden etwa Beträge, von denen erwartet wird, dass sie sowohl innerhalb als auch außerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag realisiert oder erfüllt werden, zusammengefasst und als kurzfristig aufgewiesen (zB Vorräte), so ist der Betrag anzugeben, von dem erwartet wird, dass er nach mehr als 12 Monaten realisiert oder erfüllt wird. **2.19**

Ein Vermögenswert ist nach IAS 1.66 als kurzfristiger Vermögenswert zu klassifizieren, wenn: **2.20**

- seine Realisation innerhalb des normalen Verlaufs des Geschäftszyklus des Unternehmens erwartet wird oder er zum Verkauf oder Verbrauch innerhalb dieses Zeitraums gehalten wird;
- er primär für Handelszwecke oder kurzfristig gehalten wird;
- seine Realisation innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet wird oder
- es sich um Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente iSv IAS 7 handelt, deren Verwendung keiner Beschränkung für 12 Monate nach dem Bilanzstichtag unterliegt.

Alle anderen Vermögenswerte sind als langfristig zu klassifizieren. **2.21**

Kurzfristige Vermögenswerte umfassen Vermögenswerte, wie zB Vorräte oder Lieferforderungen, die innerhalb des normalen Verlaufes des Geschäftszyklus verkauft oder verbraucht oder realisiert werden, auch wenn nicht erwartet wird, dass sie innerhalb von 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag realisiert werden. Kurzfristige Vermögenswerte enthalten auch Vermögenswerte, die zum Handel gehalten werden, wie zB einige Finanzinstrumente, die gemäß IFRS 9 die Definition von *held for trading* erfüllen. Werden Derivate nicht zu Sicherungszwecken gehalten, erfüllen sie nach IFRS 9 die Definition *held for trading*, auch wenn sie nicht mit einer Handelsabsicht gehalten werden. Die Kategorisierung bedeutet aber nach IAS 1 nicht automatisch, dass diese Derivate als kurzfristig auszuweisen sind, sondern der Ausweis in der Bilanz hat nach den Kriterien gemäß IAS 1 zu erfolgen.¹¹ **2.22**

¹¹ Siehe dazu auch IAS 1.BC38A bis BC38D.

- 2.23** Eine Schuld ist nach IAS 1.69 als kurzfristige Schuld zu klassifizieren, wenn
- ihre Tilgung innerhalb des gewöhnlichen Verlaufs des Geschäftszyklus des Unternehmens erwartet wird;
 - sie primär für Handelszwecke oder kurzfristig gehalten wird;
 - die Tilgung innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag fällig ist; oder
 - das Unternehmen kein unbeschränktes Recht hat, die Tilgung der Schuld für mindestens 12 Monate nach dem Bilanzstichtag zu verschieben. Ist die Schuld mit Bedingungen verbunden, nach denen diese aufgrund einer Option der Gegenpartei durch die Abgabe von Eigenkapitalinstrumenten erfüllt werden kann, so beeinflusst dies nicht die Einstufung.
- 2.24** Alle anderen Schulden sind als langfristige Schulden zu klassifizieren¹².
- 2.25** Lieferverbindlichkeiten sowie Rückstellungen für aufgelaufene Aufwendungen für Personal und andere betriebliche Aufwendungen, die Teil des *working capital* sind, werden auch dann den kurzfristigen Schulden zugeordnet, wenn sie später als 12 Monate nach dem Abschlussstichtag fällig sind. Schulden sind nach IAS 1.63 auch dann als kurzfristig auszuweisen, wenn die ursprüngliche Laufzeit mehr als 12 Monate betrug und eine Refinanzierungs- oder Umschuldungsvereinbarung erst nach dem Bilanzstichtag und vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung beschlossen wurde. Steht eine Refinanzierung alleine im Ermessen des Unternehmens, gilt die Schuld als langfristig, auch wenn sie sonst innerhalb eines kürzeren Zeitraumes fällig wäre.¹³ Dies gilt auch für den Fall, dass Darlehensvereinbarungen einer langfristigen Schuld nicht eingehalten werden, und deshalb die Schuld zum Zeitpunkt des Abschlussstichtages fällig gestellt werden kann. Die Zustimmung des Darlehensgebers nach dem Bilanzstichtag und vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung, dass die Schuld aufgrund der Verletzung nicht fällig gestellt wird, ändert nichts an der Klassifizierung als kurzfristige Schuld, sondern kann lediglich eine Erläuterung in den Notes nach IAS 10 als „*event after the balance sheet date*“ zur Folge haben. Dies bedeutet für betroffene Unternehmen in solchen Situationen, dass sie die Verhandlungen mit dem Kreditgeber zeitgerecht einleiten müssen und eine Zustimmung des Kreditgebers bereits vor dem Bilanzstichtag erfolgen muss, andernfalls können dadurch negative Auswirkungen auf das *working capital* entstehen. Kurzfristige Schulden enthalten entsprechend zu der Vorgangsweise bei den Vermögenswerten auch Schulden, die zum Handel gehalten werden, wie zB einige Finanzinstrumente, die gemäß IFRS 9 die Definition von *held for trading* erfüllen.
- 2.26** In der Bilanz sind zumindest nachfolgende Posten darzustellen (IAS 1.54); eine detaillierte Bilanzgliederung ist in IAS 1 nicht vorgesehen:
1. Sachanlagen
 2. Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien
 3. Immaterielle Vermögenswerte

12 Eine Gliederung der Schuldposten nach Fristigkeit kennt das UGB nicht; entsprechende Angaben sind nur für Verbindlichkeiten – jedoch nicht für Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten – im Anhang zu machen.

13 Vgl IAS 1.64.