

Masterarbeit

Titel der Masterarbeit

**„Die Gesamtergebnisrechnung gemäß IAS 1 mit besonderem Schwerpunkt auf
den Komponenten des sonstigen Ergebnisses – Eine empirische Auswertung
der Abschlüsse der ATX-Prime-Unternehmen“**

Verfasserin

Katharina Schaffer, Bakk.rer.soc.oec.

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2014

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 066 915
Masterstudium Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto A. Altenburger

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	V
Beispielverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	VIII
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Aufbau der Arbeit	2
1.3 Grundlegendes zum IAS 1	3
1.3.1 Allgemeines	3
1.3.2 Änderungen am IAS 1 im Jahr 2007	5
2 Überblick über die Gesamtergebnisrechnung gemäß IAS 1 ..	12
2.1 Allgemeines zur Gesamtergebnisrechnung	12
2.2 Unterschied zur Eigenkapitalveränderungsrechnung.....	19
2.3 Gewinn- und Verlustrechnung.....	22
2.4 Sonstiges Ergebnis	30
3 Sonstiges Ergebnis gemäß IAS 1	32
3.1 Grundlegendes zum sonstigen Ergebnis nach IAS 1 (rev. 2011).....	32
3.1.1 Überblick über die Komponenten des sonstigen Ergebnisses.....	32
3.1.2 Überleitungsrechnung.....	41
3.1.3 Komponenten des sonstigen Ergebnisses im Einzelnen und deren Reklassifizierbarkeit.....	45
3.1.3.1 Neubewertung von Sachanlagevermögen und immateriellen Vermögenswerten (permanent GuV-neutrale Komponenten)	45
3.1.3.2 Neubewertung der Nettoschuld gem. IAS 19	47
3.1.3.3 Währungsumrechnungsdifferenzen, welche sich aus dem Gewinn oder Verlust bei der Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe ergeben	50

3.1.3.4	Gewinne und Verluste von mit beizulegendem Zeitwert bewertete zur Veräußerung verfügbare Wertpapiere.....	54
3.1.3.5	Effektiver Teil der Gewinne und Verluste betreffend der Sicherungsinstrumente bei Cashflow Hedges sowie Hedges einer Nettoinvestition, welche ebenfalls wie Cashflow Hedges gebucht werden	56
3.1.3.6	Gewinne und Verluste aus der Bewertung von Eigenkapitalinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert, welche ohne Handelsabsicht gehalten werden (IFRS 9) und Änderungen, welche aus Änderungen des Ausfallsrisikos (eigenes Kreditrisiko) resultieren, des beizulegenden Zeitwerts von finanziellen Verbindlichkeiten, welche zur erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert bestimmt sind (IFRS 9).....	61
3.2	Änderungen am IAS 1 im Jahr 2011	65
3.3	Studien zum sonstigen Ergebnis gemäß IAS 1.....	68
3.3.1	Studie 1: Other Comprehensive Income: Empirische Analyse von Ausmaß, Komponenten und Recycling in deutschen IFRS-Abschlüssen	68
3.3.2	Studie 2: Zur Darstellung des Other Comprehensive Income nach IAS 1 (rev. 2011) – Bedeutung der Neuerungen für die DAX-Unternehmen ...	71
4	Methodik der empirischen Untersuchung	73
4.1	Stichprobe.....	73
4.2	Vorgehensweise	74
5	Ergebnisse der Untersuchung	76
5.1	Ergebnisse für das Jahr 2011	76
5.2	Ergebnisse für das Jahr 2012	86
5.3	Gegenüberstellung der Ergebnisse aus den Jahren 2011 und 2012	96
6	Conclusio.....	107
	Quellenverzeichnis.....	109
	Anhang.....	113

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Abgrenzung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis nach den IFRS	13
Abbildung 2: One Statement Approach und Two Statement Approach	15
Abbildung 3: Zusammenhang zwischen Gesamtergebnis- und Eigenkapitalveränderungsrechnung	22
Abbildung 4: Ertragsbegriff nach den IFRS	24
Abbildung 5: Aufwandsbegriff nach den IFRS	25
Abbildung 6: Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren.....	28
Abbildung 7: Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren	29
Abbildung 8: Eigenkapitalveränderungen nach den IFRS	31
Abbildung 9: Brutto-Darstellung des sonstigen Ergebnisses	39
Abbildung 10: Angabe der auf das sonstige Ergebnis entfallenden Steuern im Anhang.....	40
Abbildung 11: Angabe der Umgliederungsbeträge des sonstigen Ergebnisses im Anhang.....	44
Abbildung 12: Darstellung der Nettopensionsverbindlichkeit nach den IFRS	49
Abbildung 13: Häufigkeiten positiver und negativer Ergebnisgrößen im Jahr 2011..	76
Abbildung 14: Betragsmäßige Auswertung der Ergebnisgrößen für das Jahr 2011 (Angaben in Mio. EUR)	77
Abbildung 15: Häufigkeiten positiver und negativer Werte der einzelnen OCI-Komponenten im Jahr 2011	78
Abbildung 16: Betragsmäßige Auswertung der einzelnen OCI-Komponenten im Vergleich für das Jahr 2011 (Angaben in Mio. EUR).....	80
Abbildung 17: Häufigkeiten positiver und negativer Umgliederungsbeträge aus OCI-Komponenten im Jahr 2011	83
Abbildung 18: Umgliederungsbeträge im Jahr 2011 (Angaben in Mio. EUR)	84

Abbildung 19: Häufigkeiten positiver und negativer Ergebnisgrößen im Jahr 2012..	86
Abbildung 20: Betragsmäßige Auswertung der Ergebnisgrößen für das Jahr 2012 (Angaben in Mio. EUR)	87
Abbildung 21: Häufigkeiten positiver und negativer Werte der einzelnen OCI- Komponenten im Jahr 2012	88
Abbildung 22: Betragsmäßige Auswertung der einzelnen OCI-Komponenten im Vergleich für das Jahr 2012 (Angaben in Mio. EUR).....	90
Abbildung 23: Häufigkeiten positiver und negativer Umgliederungsbeträge aus OCI- Komponenten im Jahr 2012	93
Abbildung 24: Umgliederungsbeträge im Jahr 2012 (Angaben in Mio. EUR)	94
Abbildung 25: Häufigkeiten positiver und negativer Ergebnisgrößen im Jahr 2011 und 2012	97
Abbildung 26: Betragsmäßige Auswertung der Ergebnisgrößen für die Jahre 2011 und 2012 (Angaben in Mio. EUR).....	98
Abbildung 27: Häufigkeiten positiver und negativer Werte der einzelnen OCI- Komponenten im Jahr 2011 und 2012	100
Abbildung 28: Betragsmäßige Auswertung der einzelnen OCI-Komponenten im Vergleich für die Jahre 2011 und 2012 (Angaben in Mio. EUR)....	101
Abbildung 29: Häufigkeiten positiver und negativer Umgliederungsbeträge aus OCI- Komponenten im Jahr 2011 und 2012	102
Abbildung 30: Umgliederungsbeträge im Jahr 2011 und 2012 (Angaben in Mio. EUR).....	104

Beispielverzeichnis

Beispiel 1: Neubewertung von abnutzbaren Vermögenswerten	46
Beispiel 2: Neubewertung von Nettopensionsverbindlichkeiten.....	49
Beispiel 3: Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen Geschäftsbetriebes in die Berichtswährung des berichtenden Unternehmens (= Mutterunter- nehmens).....	52
Beispiel 4: Umgliederung eines zur Veräußerung verfügbaren Wertpapiers	55
Beispiel 5: Verbuchung von Cashflow Hedges	60
Beispiel 6: Verbuchung von Eigenkapitalinstrumenten, die gem. IFRS 9 zum beizu- legenden Zeitwert über das sonstige Ergebnis gebucht werden.....	64

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AFS	available for sale
AG	Aktiengesellschaft
ATX	Austrian Traded Index
BC	Basis for Conclusions
BGBI	Bundesgesetzblatt
bzw.	beziehungsweise
DAX	Deutscher Aktienindex
d.h.	das heißt
dRGBI	Reichsgesetzblatt
ED	Exposure Draft
EG(-Verordnung)	Europäische Gemeinschafts(-verordnung)
EU	Europäische Union
EUR	Euro
FASB	Financial Accounting Standards Board
f.	folgende
ff.	folgende (Plural)
gem.	gemäß
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
i.d.F.	in der Fassung
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards

IG	Implementation Guidance
Inc.	Incorporated
i.V.m.	in Verbindung mit
lt.	laut
MDAX	Midcap-Deutscher-Aktienindex
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
neg.	negativ
OCI	Other Comprehensive Income
pos.	positiv
PwC	PricewaterhouseCoopers
RK.	Rahmenkonzept
rev.	revised
RWZ	Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen
Rz.	Randziffer
SA	Société Anonyme
SE	Societas Europaea
SIC	Standing Interpretations Committee
sog.	sogenannte(s)
S.	Seite(n)
UGB	Unternehmensgesetzbuch
USD	United States Dollar
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
vgl.	vergleiche
WIWI	Wirtschaftswissenschaften
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
z.B.	zum Beispiel

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Die Gesamtergebnisrechnung stellt einen Pflichtbestandteil eines International Reporting Financial Standards (IFRS)-Abschlusses dar und gilt als das zentrale Instrument, welches die Ertragslage eines Unternehmens abbildet. Die Besonderheit der Gesamtergebnisrechnung liegt darin, dass in dieser sowohl erfolgswirksame Erträge und Aufwendungen (Gewinn- und Verlustrechnung, kurz: GuV) als auch die erfolgsneutralen Erträge und Aufwendungen (sonstiges Ergebnis) enthalten sind.¹ Nun hat das IASB (International Accounting Standards Board) im Jahr 2011 beschlossen, das sonstige Ergebnis in zwei Teilbereiche aufzugliedern. Der erste Teilbereich beinhaltet jene Komponenten, die zukünftig in die GuV umgegliedert werden können. Der zweite Teilbereich weist folglich nur jene Komponenten aus, für welche zukünftig keine Umgliederung in die GuV vorgesehen ist.² Mit dieser Unterteilung des sonstigen Ergebnisses in diese zwei Teilbereiche verfolgte das IASB das Ziel, die Übersichtlichkeit des sonstigen Ergebnisses zu optimieren.³ Ein weiteres Ziel bestand darin, es den Abschlussadressaten zu ermöglichen, eine bessere Einschätzung der zukünftigen Auswirkungen der Komponenten des sonstigen Ergebnisses auf die Gewinn- und Verlustrechnung vornehmen zu können.⁴

Für die Rechnungslegungspraxis bedeutet dies, dass es zu Änderungen in der Darstellung des Jahresergebnisses kommt. Zusätzlich wird erwartet, dass es zu einer Erhöhung der Vergleichbarkeit, Verständlichkeit und Prognoserelevanz kommt.⁵

Ein großer Kritikpunkt aus Sicht der Rechnungslegungspraxis ist die konzeptionslose Erfassung von Erfolgskomponenten im sonstigen Ergebnis. Diese konzeptionslose Erfassung führt bei den IFRS-Abschlusserstellern und -adressaten oft zu Problemen. Mit den Änderungen aus dem Jahr 2011 verfolgt das IASB das Ziel, diese Probleme zu lindern.⁶

In dieser Masterarbeit soll nun das sonstige Ergebnis näher behandelt werden und zugleich zum Verständnis für das sonstige Ergebnis beitragen. Damit eingeschätzt

¹ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 1.

² Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 121.

³ Vgl. Kirsch (2012), S. 300.

⁴ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 142.

⁵ Vgl. Kirsch (2010), S. 373.

⁶ Vgl. Dobler / Dobler (2012), S. 35.

werden kann, welche Bedeutung dem sonstigen Ergebnis in der Praxis zukommt, bedarf es empirischer Befunde. Daher soll für diese Arbeit eine empirische Untersuchung durchgeführt werden.

1.2 Aufbau der Arbeit

Da die Gesamtergebnisrechnung im IAS 1 geregelt wird, wird zunächst ein Einblick in diesen Standard gewährt. In diesem Kapitel werden unter anderem die Zielsetzung vom IAS 1 und die Pflichtbestandteile eines vollständigen IFRS-Abschlusses erläutert. Anschließend werden in dieser Arbeit die Änderungen am IAS 1 im Jahr 2007 aufgezeigt.

Kapitel 2 widmet sich sodann der Gesamtergebnisrechnung. Zunächst werden grundsätzliche Fakten betreffend der Gesamtergebnisrechnung festgehalten, wie beispielsweise welchen Zweck die Gesamtergebnisrechnung erfüllt oder wie sich diese zusammensetzt. Das nächste Unterkapitel zeigt die Unterschiede zur Eigenkapitalveränderungsrechnung auf, da die Eigenkapitalveränderungsrechnung das Gegenstück zur Gesamtergebnisrechnung ist. Anschließend wird die Gewinn- und Verlustrechnung gem. den IFRS erläutert. Das letzte Unterkapitel von Kapitel 2 umfasst eine kurze Einführung in das sonstige Ergebnis.

Das dritte Hauptkapitel widmet sich ausschließlich dem sonstigen Ergebnis gem. IAS 1. Zunächst sind auch hier wieder grundsätzliche Fakten bzw. Informationen über das sonstige Ergebnis festgehalten. Vor allem wird in diesem Unterkapitel erläutert, welche Komponenten das sonstige Ergebnis beinhaltet. Im nächsten Schritt wird erklärt, was genau die Überleitungsrechnung im Zusammenhang mit dem sonstigen Ergebnis ist und für welche Komponenten im sonstigen Ergebnis diese gemacht werden muss, da es auch hier zu Änderungen kam. Als Nächstes werden sämtliche Komponenten des sonstigen Ergebnisses im Einzelnen und gegebenenfalls deren Reklassifizierbarkeit betrachtet und für die Verständlichkeit mit Beispielen erläutert. Anschließend werden im nächsten Unterkapitel die Änderungen am IAS 1 im Jahr 2011 näher gebracht. Damit wird vor Augen geführt, welche Änderungen im Jahr 2011 zum aktuellen Stand der Regelung des sonstigen Ergebnisses beigetragen haben. Kapitel 3 wird zuletzt mit der Darstellung von zwei empirischen Studien abgerundet.

Kapitel 4 und 5 stellen wie Kapitel 3 zentrale Kapitel dieser Arbeit dar. Um ein Bild über das Ausmaß, die Komponenten und Umgliederungen des sonstigen Ergebnis-

ses von österreichischen ATX-Prime-Unternehmen zu ermöglichen, wurde selbst eine empirische Untersuchung durchgeführt. Dies erscheint aus dem Grunde interessant, da für die österreichischen ATX-Prime-Unternehmen keine vergleichbaren empirischen Befunde vorliegen. Somit kann die in dieser Arbeit durchgeführte Studie als Grundlage für solch eine Studie herangezogen werden.

Falls in dieser Masterarbeit nichts anderes steht, beziehen sich sämtliche IAS und IFRS auf die mit Stichtag 1. Jänner 2014 in der Europäischen Union (EU) anerkannten IAS und IFRS. Des Weiteren beziehen sich in dieser Arbeit sämtliche Angaben zum Rahmenkonzept auf das Rahmenkonzept 1989, da dieses Rahmenkonzept das von der EU übernommene und anerkannte Rahmenkonzept darstellt.

1.3 Grundlegendes zum IAS 1

1.3.1 Allgemeines

Die IFRS sind gem. der EG-Verordnung Nr. 1606/2002⁷ grundsätzlich mit Übergangsregelungen für bestehende Unternehmen seit dem Jahr 2005 verpflichtend für Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen in der EU anzuwenden. Die korrespondierende Regelung bezüglich der obligatorischen Anwendung der IFRS befindet sich in Österreich im § 245a Abs. 1 UGB⁸. Gem. § 245a Abs. 2 UGB können Mutterunternehmen, die nicht gem. der EG-Verordnung Nr. 1606/2002 einen IFRS-Konzernabschluss erstellen müssen, ebenfalls einen befreienden Konzernabschluss nach IFRS aufstellen.

Zu den internationalen Rechnungslegungsstandards zählt unter anderem auch der IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“. Die Zielsetzung dieses Standards ist es gem. IAS 1.1, die Grundlagen für die Darstellung eines Abschlusses für allgemeine Zwecke zu normieren. Somit wird auf der einen Seite eine Vergleichbarkeit mit den Abschlüssen des eigenen Unternehmens aus vergangenen Perioden (Periodenvergleich) und auf der anderen Seite eine Vergleichbarkeit mit den Abschlüssen anderer Unternehmen (Betriebsvergleich) hergestellt. Des Weiteren kann dem IAS 1.1 entnommen werden, dass dieser Standard grundlegende Vorschriften für die Darstellung von Abschlüssen, Anwendungsleitlinien für deren Struktur und Mindestanforderungen an deren Inhalt enthält. Zudem finden sich im IAS 7, 8, 10, 12, 18, 24, 27, 34

⁷ Vgl. Verordnung Nr. 1606/2002.

⁸ Vgl. Unternehmensgesetzbuch, dRGBI 1897 S 219 i.d.F. BGBl 2013/50.

und im IFRS 5 weitere Regelungen zu der Darstellung eines IFRS-Abschlusses.⁹ Gem. IAS 1.3 werden jedoch die Erfassung, Bewertung und Angaben von spezifischen Geschäftsvorfällen und Ereignissen in anderen IFRS behandelt.

Der Zweck eines Abschlusses ist im IAS 1.9 enthalten. Gemäß dieser Regelung dient ein IFRS-Abschluss dazu, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und die Cashflows eines Unternehmens zu liefern, welche bei Treffen wirtschaftlicher Entscheidungen für einen breiten Adressatenkreis nützlich sind. Die Zielsetzung eines IFRS-Abschlusses ist zudem auch im Rahmenkonzept (RK.)¹² definiert. Im IASB-Rahmenkonzept ist definiert, wer zu den Abschlussadressaten zählt. Gem. RK.9 zählen zu diesen derzeitige und potenzielle Investoren, Arbeitnehmer, Kreditgeber, Lieferanten und weitere Kreditoren, Kunden, Regierungen und deren Institutionen sowie die Öffentlichkeit. Gem. IAS 1.9 ist ein IFRS-Abschluss auch dahingehend zweckmäßig, als dass dieser Rechenschaft über die Ergebnisse der Verwaltung des dem Management anvertrauten Vermögens ablegt.

Im IAS 1 sind auch die Bestandteile eines vollständigen IFRS-Abschlusses aufgelistet. Gem. IAS 1.10 beinhaltet ein vollständiger Abschluss folgende sieben Bestandteile:

1. eine Bilanz zum Abschlussstichtag;
2. eine Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis für die Berichtsperiode;
3. eine Eigenkapitalveränderungsrechnung für die Berichtsperiode;
4. eine Kapitalflussrechnung für die Berichtsperiode;
5. einen Anhang, in welchem die wesentlichen Rechnungslegungsmethoden und sonstige Erläuterungen repräsentiert werden;
6. Vergleichsinformationen hinsichtlich der vorangegangenen Periode; und
7. eine Bilanz zu Beginn der frühesten Vergleichsperiode, wenn ein Unternehmen eine Rechnungslegungsmethode rückwirkend anwendet oder Posten im Abschluss rückwirkend anpasst oder umgliedert.

Mindestens einmal pro Jahr muss ein vollständiger IFRS-Abschluss aufgestellt werden. In den IFRS finden sich keine Regelungen dazu, zu welchem Zeitpunkt der Ab-

⁹ Vgl. Hayn / Hold (2011), Rz. 5.

schlussstichtag festzulegen ist. Somit wird hier auf die Bestimmungen des nationalen Rechts abgestellt. Das Geschäftsjahr muss nicht dem Kalenderjahr entsprechen.¹⁰

Wenn der Abschluss IFRS-konform ist, so muss diese Tatsache im Abschluss ausdrücklich und uneingeschränkt vom Unternehmen bekannt gegeben werden. Das Unternehmen hat jedoch darauf zu achten, dass es sämtliche für das Unternehmen relevanten Standards und anzuwendende Interpretationen des Financial Reporting Interpretation Committees einhält. Ist dies gewährleistet, so kann es seinen Abschluss mit den IFRS im Einklang stehend bezeichnen.¹¹

Die einzelnen Abschlussbestandteile sind obligatorisch für alle Unternehmen, unabhängig von ihrer Rechtsform, Größe und Branche. Bei einzelnen Abschlussbestandteilen können sich jedoch zusätzliche Darstellungspflichten ergeben. Diese können sich jedoch nur bei kapitalmarktorientierten Unternehmen ergeben. Die Bereitstellung von Segmentinformationen im Anhang und die Angabe des Ergebnisses je Aktie in der Gesamtergebnisrechnung stellen die zusätzlichen Darstellungspflichten für diese Unternehmen dar.¹²

1.3.2 Änderungen am IAS 1 im Jahr 2007

IAS 1 erfuhr bisher des Öfteren Änderungen, wobei manche Änderungen umfassend waren und andere nur punktuell. So verfolgte man im Jahr 1997 beispielsweise das Ziel, die in drei Standards verteilten Regelungen zur Darstellung von Abschlüssen in einem Standard zu vereinen. Des Weiteren wollte man eine Konsistenz zum Rahmenkonzept erreichen und gewisse Abschnitte des Rahmenkonzepts im IAS 1 übernehmen, um diese Teilbereiche verbindlich zu machen.¹³ IAS 1 wurde im September 2007 neuerlich herausgegeben. Die Überarbeitung des Standards ersetzte IAS 1 (revised 2003). Der überarbeitete IAS 1 war erstmalig auf Abschlüsse anzuwenden, deren Berichtsperioden am oder nach dem 1. Jänner 2009 begonnen haben. Es war auch erlaubt, den überarbeiteten Standard früher anzuwenden, jedoch musste in diesem Fall die Tatsache der früheren Anwendung im Anhang bekanntgegeben werden.¹⁴

¹⁰ Vgl. Grünberger (2012), S. 354.

¹¹ Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 7 f.

¹² Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 76.

¹³ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 2.

¹⁴ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 26.

Die Änderungen, welche die Überarbeitung mit sich gebracht hat, waren das Ergebnis des Financial Statement Presentation Project. Dieses Projekt stellte ein gemeinschaftliches Projekt zwischen dem IASB und dem US-amerikanischen Standardsetter Financial Accounting Standards Board (FASB) dar. Das Gemeinschaftsprojekt wurde bereits im April 2004 gestartet. Ziel dieses Projekts war es, eine Verbesserung für die Abschlussadressaten herbeizuführen, indem es ihnen künftig einfacher und schneller möglich gemacht werden sollte, entscheidungsrelevante Unternehmensdaten bzw. Informationen zweckgerecht zu analysieren und zu vergleichen. Demzufolge zielte dieses Projekt darauf ab, Unternehmensdaten in einem IFRS-Abschluss verbessert darzustellen und auszuweisen. Das gemeinsame Projekt wurde in drei Phasen (Phase A, Phase B und Phase C) unterteilt. Ziel der Phase A war es, die Rechnungslegungskreise der beiden Standardsetter einander anzugleichen. Weiters hat das IASB mit IAS 1 (revised 2007) ein sog. Clean Surplus Accounting angestrebt.¹⁵

Bei dem Clean Surplus Concept werden sämtliche erfolgswirksame Ereignisse/Geschäftsfälle bzw. Eigenkapitalveränderungen, welche nicht auf Transaktionen mit Anteilseigner in ihrer Funktion als Eigentümer zurückzuführen sind, in der GuV der betreffenden Periode erfasst. Die erfolgswirksame Erfassung in der GuV erfolgt unabhängig von dem Charakter der Erträge und Aufwendungen. Dies bedeutet, dass die Erfolgskomponenten unabhängig von ihrem Entstehungsgrund, ihrer Betriebszugehörigkeit und Regelmäßigkeit erfasst werden. Somit erfüllt dieser Ansatz vollständig das sog. Kongruenzprinzip.¹⁶ Das Kongruenzprinzip besagt, dass die Summe sämtlicher Periodenergebnisse, welche in der GuV erfasst wurden, dem Erfolg des Unternehmens über die Totalperiode entspricht, wobei der Erfolg des Unternehmens über die Totalperiode an der Gesamtsumme aller nicht eigentümerbezogenen Einzahlungen und Auszahlungen des Unternehmens über dessen Existenz gemessen wird.¹⁷

Die folgenden dargestellten Änderungen am IAS 1 (revised 2007) sind das Resultat der ersten Phase (Phase A):

Mit IAS 1 (revised 2007) wurden Neubezeichnungen für die IFRS-Abschlussbestandteile eingeführt, damit diese gleich lauten wie jene, die der US-amerikanischen Regelungen unterliegen. Des Weiteren wurden die Neubezeichnun-

¹⁵ Vgl. Zülch / Fischer / Erdmann (2007), S. 963.

¹⁶ Vgl. Kuhnle / Banzhaf (2007), S. 141 f.

¹⁷ Vgl. Coenenberg / Haller / Schultze (2009), S. 498.

gen auch deshalb eingeführt, damit es zu einer Vereinheitlichung der Begrifflichkeiten im IAS 1 und im IASB-Rahmenkonzept kommt. So wurde beispielsweise das Balance Sheet in „Statement of Financial Position“ (= Bilanz) umbenannt. Konkret sieht IAS 1.10 für die Bilanz sowohl die Bezeichnung „Statement of Financial Position as at the End of the Period“, als auch die Bezeichnung „Statement of Financial Position as at the Beginning of the Period“ vor. Dies lässt sich darauf zurückführen, dass es mit IAS 1 (revised 2007) für Unternehmen verpflichtend sein kann, dass zum Abschlussstichtag zwei Bilanzen aufgestellt werden müssen.¹⁸

Die Kapitalflussrechnung wurde ebenfalls umbenannt. So wurde „Cash Flow Statement“ in „Statement of Cash Flows for the Period“ (= Kapitalflussrechnung) umbenannt. Im Zuge dessen wurde auch die Bezeichnung für die Eigenkapitalveränderungsrechnung geändert. Zukünftig wird dafür der Begriff „Statement of Changes in Equity for the Period“ (= Eigenkapitalveränderungsrechnung) verwendet statt dem Begriff „Statement of Changes in Equity“. Eine Änderung in der Bezeichnung erfuhr auch die Gewinn- und Verlustrechnung. Der ehemalige Begriff dafür war „Income Statement“. Der neue Begriff für die GuV ist „Statement of Comprehensive Income for the Period“ (= Gewinn- und Verlustrechnung).¹⁹ An dieser Stelle sei auch noch erwähnt, dass für den Anhang keine Neubezeichnung eingeführt wurde. Dieser wird nach wie vor mit „Notes, Comprising a Summary of Significant Accounting Policies and Other Explanatory Information“ (= Anhang) bezeichnet.²⁰

Die Änderungen der IFRS-Abschlussbestandteile stellen jedoch nicht nur bloße begriffliche Änderungen dar, sondern beinhalten auch eine inhaltliche Neugestaltung.²¹ Die Unternehmen wurden allerdings nicht dazu verpflichtet, die neuen Bezeichnungen für die IFRS-Abschlussbestandteile in ihren Abschlüssen zu verwenden.²² Vielmehr ist es ausschlaggebend, dass die ausgewählte Bezeichnung klar erkennen lässt, welcher Abschlussbestandteil gemeint ist bzw. um welchen Abschlussbestandteil es sich im konkreten Fall handelt.²³

Eine weitere Änderung am IAS 1 (revised 2007) erfolgte auch dahingehend, dass unter gewissen Voraussetzungen ein Unternehmen eine zusätzliche Vergleichsbilanz

¹⁸ Vgl. Bischof / Molzahn (2008), S. 172.

¹⁹ Vgl. ebenda.

²⁰ Vgl. Zülch / Fischer / Erdmann (2007), S. 964.

²¹ Vgl. Bischof / Molzahn (2008), S. 172.

²² Vgl. ebenda.

²³ Vgl. Zülch / Fischer / Erdmann (2007), S. 964.

aufstellen muss. IAS 1 (revised 2007) forderte demnach unter Umständen eine zusätzliche Darstellung der Eröffnungsbilanz für die früheste dargestellte Vergleichsperiode. Diese wird in der Regel das Vorjahr sein.²⁴ Gem. IAS 1.10(f) muss ein Unternehmen eine zusätzliche Vergleichsbilanz aufstellen, wenn ein Unternehmen eine Rechnungslegungsmethode retrospektiv (rückwirkend) anwendet oder Abschlussposten rückwirkend anpasst oder umgliedert.

Gem. IAS 1.10(a) i.V.m. IAS 1.10(f) i.V.m. IAS 1.38 – .40A kann diese Änderung in den soeben genannten Fällen folglich dazu führen, dass ein Unternehmen, zu drei Bilanzstichtagen ihre Bilanz darzustellen hat. Folgende drei Bilanzstichtage wären in den oben genannten Fällen darzustellen:²⁵

- die Bilanz am Ende der laufenden Berichtsperiode,
- die Bilanz zu Beginn der laufenden Berichtsperiode bzw. zum Ende der Vorperiode,
- die Bilanz zu Beginn der Vorperiode (= die Schlussbilanz der Vorvorjahresperiode).

Das IASB verfolgte mit dieser Änderung die Interessen der Investoren und Kreditgeber. Mit dieser zusätzlichen Offenlegungspflicht ist es den Abschlussadressaten ohne unverhältnismäßig großem Aufwand möglich, einen konsistenten Zeitreihenvergleich für mindestens drei Berichtszeitpunkte bzw. zwei Berichtsperioden zu machen. Somit tritt für die Abschlussadressaten eine Erleichterung bezüglich der Unternehmensanalyse ein.²⁶

Eine weitere grundlegende Änderung des Konvergenzprojektes betraf den Periodenerfolg eines Unternehmens. Die beiden Standardsetter setzten sich das Ziel, den Periodenerfolg eines Unternehmens zu harmonisieren und dessen Ausweis in den IFRS-Abschlussbestandteilen zu regeln.²⁷

Bis zu IAS 1 (revised 2007) setzte sich das Periodenergebnis ausschließlich aus den ergebniswirksamen Aufwendungen und Erträgen zusammen, welche in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen wurden. Durch die Änderung am IAS 1 im Jahr 2007 wurde das Periodenergebnis bzw. der Gesamtperiodenerfolg um ergebnisneutrale Erfolgsbestandteile, welche im Eigenkapital zu erfassen sind, erweitert. Somit

²⁴ Vgl. Bischof / Molzahn (2008), S. 172.

²⁵ Vgl. ebenda.

²⁶ Vgl. Bischof / Molzahn (2008), S. 172 f.

²⁷ Vgl. Bischof / Molzahn (2008), S. 173.

sind alle ergebnisneutral im Eigenkapital erfassten Erfolgsbestandteile, welche sich nicht auf Transaktionen mit Anteilseignern in ihrer Eigenschaft als Eigenkapitalgeber zurückführen lassen, im sonstigen Ergebnis (Other Comprehensive Income, kurz: OCI) zu erfassen. Zuvor wurden sämtliche erfolgsneutrale Bestandteile lediglich in der Eigenkapitalveränderungsrechnung berücksichtigt.²⁸ Da die erfolgsneutralen Bestandteile unmittelbar im Eigenkapital in bestimmten Rücklagen ausgewiesen werden, stellen diese unrealisierte Aufwendungen und Erträge dar.²⁹

Die Erweiterung des Periodenergebnisses um das sonstige Ergebnis ist dahingehend von Vorteil, als das Verhältnis von realisierten zu unrealisierten Gewinnen deutlicher aufgezeigt wird als der bisherige vorherrschende und bis 2008 zulässige Ausweis der unrealisierten Gewinne in der Eigenkapitalveränderungsrechnung. Somit ist es dem Abschlussadressaten beispielsweise mit einem Blick möglich, zu erkennen, ob negative unrealisierte Verluste ein an sich positives Periodenergebnis in ein negatives Einkommen umgewandelt haben.³⁰

Jene Komponenten, welche unter dem sonstigen Ergebnis zu subsumieren sind, behielten den Charakter einer erfolgsneutralen Eigenkapitalveränderung bei. Durch die Neupositionierung der Komponenten im OCI sollte lediglich bezweckt werden, dass die Abschlussadressaten künftig nicht mehr zwei Abschlussbestandteile (Gewinn- und Verlustrechnung sowie Eigenkapitalveränderungsrechnung) für die Erfolgslage eines Unternehmens analysieren müssen, sondern lediglich die Gesamtergebnisrechnung. Somit sollte sichergestellt werden, dass die Abschlussadressaten im Rahmen der Unternehmensanalyse nicht auf das OCI „vergessen“. Mit der Einführung des sonstigen Ergebnisses in die Gesamtergebnisrechnung trat auch insofern eine Verbesserung ein, als dass die Komponenten des sonstigen Ergebnisses nun klarer von den Transaktionen mit den Eigenkapitalgebern abgrenzt werden können.³¹

Des Weiteren wurde mit der Änderung der GuV gem. IAS 1 im Jahr 2007 festgelegt, dass sämtliche Umbuchungen von zuvor im OCI erfassten Komponenten in der GuV (Reclassification Adjustments oder auch als Recycling, Umgliederung bezeichnet) entweder direkt in der Gesamtergebnisrechnung selbst angegeben werden müssen

²⁸ Vgl. Bischof / Molzahn (2008), S. 173.

²⁹ Vgl. Grünberger (2012), S. 363.

³⁰ Vgl. Lüdenbach (2013), Rz. 85.

³¹ Vgl. Zülch / Fischer / Erdmann (2007), S. 965 f.

oder alternativ im Anhang.³² Welche Komponenten gegebenenfalls in die GuV umbucht werden müssen finden sich in Kapitel 3.1.1 bzw. 3.1.3 der vorliegenden Arbeit.

Durch IAS 1 (revised 2007) hatte die Eigenkapitalveränderungsrechnung eine deutliche Verringerung erfahren. So müssen sämtliche Eigenkapitalveränderungen, die nicht auf Transaktionen mit Anteilseignern in ihrer Funktion als Eigenkapitalgeber zurückzuführen sind, im OCI ausgewiesen werden und nicht wie bisher gesondert in der Eigenkapitalveränderungsrechnung.³³ Aus welchen Bestandteilen sich die Eigenkapitalveränderungsrechnung nunmehr zusammensetzt und welche Gestalt dieser Abschlussbestandteil nun annimmt, wird im Kapitel 2.2 der vorliegenden Masterarbeit erläutert.

Der im Jahr 2007 überarbeitete IAS 1 hat auch die Darstellung der Dividendenzahlungen an die Anteilseigner reformiert. Vor dieser Änderung konnten die Dividendenzahlungen an die Anteilseigner und der korrespondierende Betrag je Aktie entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung, in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder aber auch im Anhang ausgewiesen werden. Nach der Änderung können die Dividendenzahlungen an die Anteilseigner und der entsprechende Betrag je Aktie nur mehr entweder in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang ausgewiesen werden. Somit ist es nicht mehr erlaubt, den Ausweis in der Gesamtergebnisrechnung bzw. in der Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen.³⁴

Das Ausweiswahlrecht bezüglich der Dividendenzahlungen an die Anteilseigner macht jedoch nur insofern Sinn, als dass es keine weiteren Kapitalrückzahlungen an Anteilseigner gab. Denn solche Zahlungen an die Eigenkapitalgeber müssen stets in der Eigenkapitalveränderungsrechnung separat ausgewiesen werden. Nichtsdestotrotz wurde durch die Verpflichtung eines getrennten Ausweises der Eigenkapitalveränderungen, die auf Transaktionen mit Anteilseignern in ihrer Funktion als Eigenkapitalgeber zurückzuführen sind, und jenen Eigenkapitalveränderungen, die nicht auf Transaktionen mit Anteilseignern in ihrer Funktion als Eigenkapitalgeber zurückzuführen sind, das Ziel der Standardsetter insofern erreicht, als dass der Abschluss für

³² Vgl. Bischof / Molzahn (2008), S. 175.

³³ Vgl. Zülch / Fischer / Erdmann (2007), S. 967.

³⁴ Vgl. Bischof / Molzahn (2008), S. 177.

eine Unternehmensanalyse für die Abschlussadressaten verständlicher dargestellt wird.³⁵

³⁵ Vgl. Bischof / Molzahn (2008), S. 178.

2 Überblick über die Gesamtergebnisrechnung gemäß IAS 1

2.1 Allgemeines zur Gesamtergebnisrechnung

Mit der Gesamtergebnisrechnung soll dem Abschlussadressaten ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über den Unternehmenserfolg vermittelt werden. Somit gibt die Gesamtergebnisrechnung Aufschluss darüber, wie sich der Unternehmenserfolg auf die Vermögens- und Finanzlage ausgewirkt hat. Somit lässt sich aus der Gesamtergebnisrechnung herauslesen, zu welchen Veränderungen es zwischen der Bilanz zum Anfang und der Bilanz zum Ende der Berichtsperiode gekommen ist. In der Gesamtergebnisrechnung wird der Unternehmenserfolg nach Art, Höhe und Quellen der diversen Erfolgsbestandteile aufgeschlüsselt. Aufgrund dieser Aufschlüsselung kann der Abschlussadressat die Ertragslage eines Unternehmens genauer analysieren und im Zuge dessen auch die Vermögens- und Finanzlage dazu in Beziehung setzen. Ein weiteres Ziel, welches das IASB mit der Gesamtergebnisrechnung verfolgt, ist es, den Abschlussadressaten zu ermöglichen, sich ein umfassendes Bild über die künftigen Erfolgsaussichten eines Unternehmens zu machen. Somit soll die Gesamtergebnisrechnung für die Abschlussadressaten als Prognosegrundlage dienen und damit den Investoren bei der Entscheidung für oder gegen eine Investition helfen.³⁶

In der Gesamtergebnisrechnung dürfen lediglich jene Sachverhalte ausgewiesen werden, welche auf der einen Seite sowohl wahrscheinlich als auch auf der anderen Seite verlässlich bewertbar sind. Dies ist im RK.83 beinhaltet.³⁷

Die Gesamtergebnisrechnung setzt sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung und aus dem sonstigen Ergebnis zusammen. In die Gewinn- und Verlustrechnung fließen sämtliche erfolgswirksame (= GuV-wirksam) Aufwands- und Ertragsposten ein. Somit ergibt deren Saldo den Gewinn oder den Verlust der Berichtsperiode. Daran anschließend werden die erfolgsneutralen (= GuV-neutral) Aufwands- und Ertragsposten (= sämtliche Eigenkapitalveränderungen, die nicht auf Transaktionen mit Anteilseignern in ihrer Funktion als Eigenkapitalgebern zurückzuführen sind) dargestellt. Diese erfolgsneutralen Aufwands- und Ertragsposten fließen in das sonstige Ergeb-

³⁶ Vgl. Zülch / Hendler (2009), S. 116.

³⁷ Vgl. Pellens et al. (2011), S. 175.

nis ein. Die Summe aus der Gewinn- und Verlustrechnung und dem sonstigen Ergebnis ergeben das Gesamtergebnis.³⁸

Folgende Abbildung dient zur Veranschaulichung des Aufbaus der Gesamtergebnisrechnung:

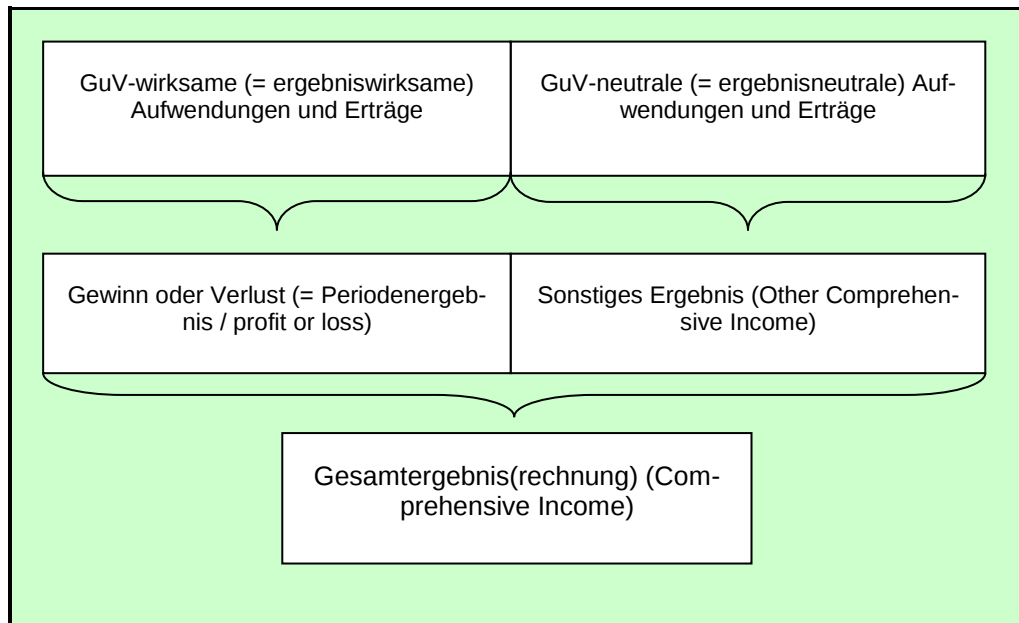


Abbildung 1: Abgrenzung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis nach den IFRS³⁹

Die Gesamtergebnisrechnung kann entweder in einer einzigen Aufstellung oder aber auch in zwei separaten Aufstellungen dargestellt werden. Entscheidet sich ein Unternehmen die Gesamtergebnisrechnung in einer einzigen fortlaufenden Darstellung auszuweisen, so wird der One Statement Approach angewendet. Bei dem One Statement Approach werden sämtliche erfolgswirksame und erfolgsneutrale Aufwendungen und Erträge in einem einheitlichen Rechenwerk abgebildet. Die Summe dieses einheitlichen Rechenwerks stellt das Gesamtergebnis dar. Entscheidet sich ein Unternehmen jedoch ihren Gewinn/Verlust in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen und dazu in einem zweiten Rechenwerk die erfolgsneutralen Aufwendungen und Erträge (= sonstiges Ergebnis), so wird der Two Statement Approach angewendet. Bei dem Two Statement Approach ist dementsprechend zuerst die Gewinn- und Verlustrechnung gesondert darzustellen und in unmittelbarem

³⁸ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 622 f.

³⁹ Vgl. Pellens et al. (2011), S. 176.

Anschluss das sonstige Ergebnis, welches mit dem Gewinn bzw. Verlust der laufenden Berichtsperiode beginnt.⁴⁰

In der Praxis wird üblicherweise der Two Statement Approach angewendet. Doch ob sich ein Unternehmen für den One Statement Approach oder für den Two Statement Approach entscheidet, ist zum größten Teil davon abhängig, welche Informationspolitik das Unternehmen verfolgt. Vorwiegend wird sich ein durchschnittlicher Abschlussadressat zunächst auf das Ergebnis am Ende der jeweils dargestellten Erfolgsrechnung konzentrieren. Hierbei ist es ohne Bedeutung, ob es sich nun um den realisierten Gewinn/Verlust handelt oder um das Gesamtergebnis. Wenn die Geschäftspolitik des Unternehmens darin besteht, Wertsteigerungen zu erzielen, diese aber nicht zur Gänze ertragswirksam bilanziert werden, so wird das Unternehmen zu dem One Statement Approach tendieren und das Gesamtergebnis in einem einzigen Rechenwerk darstellen. Wenn im Gegensatz dazu unrealisierte Gewinne und Verluste überwiegend beiläufig oder zufällig entstehen (z.B. aus dem Hedge Accounting oder aus der Währungsumrechnung im Konzern), dann wird das Unternehmen den Two Statement Approach wählen und die Gesamtergebnisrechnung in zwei separaten Rechenwerken darstellen.⁴¹

Zur Veranschaulichung des One Statement Approach und des Two Statement Approach dient folgende Abbildung:

⁴⁰ Vgl. Lüdenbach (2013), Rz. 82; Grünberger (2012), S. 363.

⁴¹ Vgl. Grünberger (2012), S. 363 f.

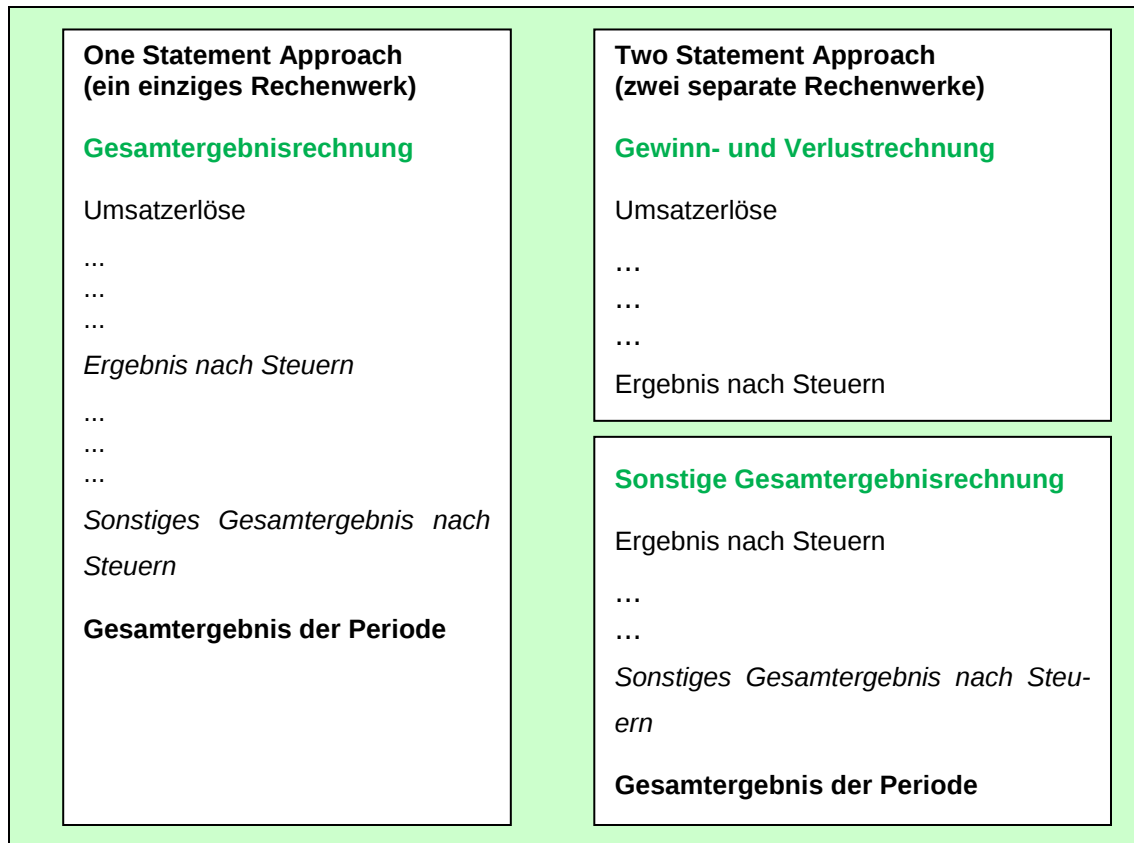


Abbildung 2: One Statement Approach und Two Statement Approach⁴²

Prinzipiell werden dem One Statement Approach und dem Two Statement Approach ein gleichwertiger Aussagegehalt beigemessen. Bei dem Two Statement Approach wird nur die Anzahl der Abschlussbestandteile erhöht. Die Gleichwertigkeit ist auch dadurch gegeben, indem die Gewinn- und Verlustrechnung und die unmittelbar anschließende Gesamterfolgsrechnung an gleicher Stelle im IFRS-Abschluss zu finden sind. Die korrespondierende Regelung findet sich im IAS 1.11. Gem. IAS 1.11 ist es verboten, die IFRS-Abschlussbestandteile nicht gleichwertig darzustellen. Demzufolge ist es nicht erlaubt, einen IFRS-Abschlussbestandteil an eine weniger beachtete Stelle in einem IFRS-Abschluss abzubilden. Die Absicht des IASB ist es vor allem, dass die Gesamterfolgsrechnung bei Anwendung des Two Statement Approach an jener Stelle veröffentlicht wird, an welcher die Gesamterfolgsrechnung in keiner engen Beziehung zur Eigenkapitalveränderungsrechnung steht. Vielmehr ist der Bezug zur Erfolgslage klarzustellen.⁴³

⁴² Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 18.

⁴³ Vgl. Zülch / Fischer / Erdmann (2007), S. 966 f.

IAS 1 schreibt für die Gesamtergebnisrechnung kein obligatorisches Gliederungsschema vor. Dieser Standard regelt nur, welche Posten in der Gesamtergebnisrechnung mindestens enthalten sein müssen.⁴⁴

Des Weiteren schreibt IAS 1.85 vor, zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen in der Gesamtergebnisrechnung auszuweisen, wenn dies zum Verständnis der Erfolgslage eines Unternehmens beiträgt bzw. relevant ist und somit der Grundsatz der fair presentation erfüllt wird. Auch andere Standards können verlangen, dass zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen in der Gesamtergebnisrechnung bzw. in der gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen werden müssen.⁴⁵

Gem. IAS 1.97 sind die Art und der Betrag von Ertrags- oder Aufwandsposten gesondert anzugeben, wenn diese Posten wesentlich sind. Diese Regelung bezieht sich sowohl auf GuV-Posten als auch auf Posten des sonstigen Ergebnisses.⁴⁶ Anzugeben sind die wesentlichen Ertrags- oder Aufwandsposten entweder im Anhang oder in der Gesamtergebnisrechnung bzw. in der gesondert dargestellten Gewinn- und Verlustrechnung.⁴⁷

Gem. IAS 1.98 können folgende Sachverhalte zu einer gesonderten Angabe von Ertrags- und Aufwandsposten führen:

- außerplanmäßige Abschreibungen der Vorräte auf den Nettoveräußerungswert oder von Sachanlagevermögen auf den erzielbaren Betrag sowie die Wertaufholung solcher außerplanmäßigen Abschreibungen,
- eine Umstrukturierung von Unternehmensaktivitäten und die Rückstellungsauflösung für Umstrukturierungsaufwand,
- Veräußerung von Posten von Sachanlagevermögen,
- Abgang von Finanzanlagen,
- aufgegebene Geschäftsbereiche,
- Beendigung von Rechtsstreitigkeiten, oder
- sonstige Rückstellungsaufösungen.

⁴⁴ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 133.

⁴⁵ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 160.

⁴⁶ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 135.

⁴⁷ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 165.

Bei diesen Posten müssen unter Umständen auch einige weitere Sachverhalte beachtet werden, die entweder in der Gesamtergebnisrechnung bzw. in der gesondert dargestellten Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang auszuweisen sind. Zum Beispiel ist dies der Fall bei den Bestandteilen des Steueraufwands. Zu beachten ist auch, dass Aufwendungen und Erträge nicht als „außerordentlich“ gekennzeichnet werden dürfen. Solch eine Kennzeichnung darf weder in der Gesamtergebnisrechnung bzw. in der gesondert dargestellten Gewinn- und Verlustrechnung noch im Anhang gemacht werden. Diese Regelung beinhaltet IAS 1.87. Erklärend dazu führt das IASB im IAS 1, Basis for Conclusions (IAS 1.BC60 ff), aus, dass „außerordentliche“ Aufwendungen und Erträge ebenfalls einen Ausfluss des „normalen“ Betriebsrisikos des Unternehmens darstellen. Somit sind „außerordentliche“ Aufwendungen und Erträge auch als ein „normales“ Betriebsrisiko auszuweisen. Im Gegensatz dazu kann es sinnvoll sein, im Zuge der Kapitalflussrechnung Ausgaben und Einnahmen als „außerordentlich“ separat im Anhang aufzuzeigen.⁴⁸

Gem. IAS 1.32 ist es grundsätzlich verboten, Aufwendungen und Erträge zu saldieren. Hintergrund dieser Regelung ist es, die Entscheidungsnützlichkeit der Abschlussadressaten und eine fair presentation aufrechtzuerhalten. Bei einem unsaldierten Ausweis der Aufwendungen und Erträge ist es dem Abschlussadressaten zum Beispiel möglich, Geschäftsvorfälle zu beurteilen. Das Saldierungsverbot findet nur dann keine Anwendung, wenn eine Saldierung von einem IFRS explizit vorgeschrieben oder gestattet wird. Gem. IAS 1.33 ist eine Saldierung gestattet, wenn trotz Verrechnung der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäftsvorfalles oder eines sonstigen Ereignisses widergespiegelt wird. Ansonsten ist eine Saldierung in der Gesamtergebnisrechnung bzw. in der separat dargestellten Gewinn- und Verlustrechnung und sonstigem Ergebnis nicht erlaubt.⁴⁹ Eine Saldierung ist beispielsweise explizit in dem IAS 1.34, IAS 2.34, IAS 1.34 i.V.m. IAS 18.10 sowie IAS 37.54 zugelassen. Gemäß diesen Regelungen ist es gestattet, Rückstellungen und die dazugehörigen Rückerstattungsansprüche von Dritten zu saldieren oder Veräußerungserlöse aus dem Verkauf langfristiger Vermögenswerte mit dem Buchwert und den dazugehörigen Veräußerungskosten zu saldieren.⁵⁰

⁴⁸ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 63 f.

⁴⁹ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 50.

⁵⁰ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 65.

IAS 1 schreibt nicht obligatorisch vor, in welcher Form die Gesamtergebnisrechnung darzustellen ist. Vielmehr besteht ein Wahlrecht zwischen der Kontoform und der Staffelform. International betrachtet ist es üblich, dass sich die Unternehmen für die Staffelform entscheiden. Wenn sich das Unternehmen für eine Darstellungsform entschieden hat, so hat es diese beizubehalten, denn die vom Unternehmen gewählte Darstellungsform unterliegt dem Grundsatz der Darstellungstetigkeit.⁵¹ Aufgrund der Änderung des IAS 1 im Jahr 2011 (revised 2011), des IAS 19 und der Verabschiedung vom IFRS 9 hat sich auch die Darstellung der Gesamtergebnisrechnung erneuert. So muss die Gesamtergebnisrechnung auf der einen Seite die geforderten Informationen für die Abschnitte GuV und sonstiges Ergebnis beinhalten und auf der anderen Seite müssen Angaben zum Periodenerfolg (Gewinn oder Verlust), sonstigem Ergebnis insgesamt und zum Gesamtergebnis (= Summe aus dem Periodenerfolg und sonstigem Ergebnis) gemacht werden.⁵²

Die Gesamtergebnisrechnung muss auf jeden Fall erweitert werden, wenn diese im Rahmen eines Konzerns mit nicht beherrschenden Gesellschaftern aufgestellt wird.⁵³ Somit muss gem. IAS 1.81B eine Ergebniszuordnung zu den Abschnitten Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis erfolgen:

- Gewinn oder Verlust der Berichtsperiode, der
 - den nicht beherrschenden Anteilen und
 - den Eigentümern des Mutterunternehmens zuzurechnen ist.
- Gesamtergebnis der Berichtsperiode, das
 - den nicht beherrschenden Anteilen und
 - den Eigentümern des Mutterunternehmens zuzurechnen ist.

Gem. IAS 1.81B muss ein Unternehmen, wenn es den Two Statement Approach anwendet, die Zurechnung des Periodenergebnisses zu den nicht beherrschenden Anteilen und den Eigentümern des Mutterunternehmens in der separaten GuV vornehmen.

Sämtliche Unternehmen, die ihre Stammaktien öffentlich handeln oder deren potenziellen Stammaktien öffentlich gehandelt werden sollen, müssen für alle dargestellten Berichtsperioden das unverwässerte und gegebenenfalls das verwässerte Ergebnis

⁵¹ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 66.

⁵² Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 53.

⁵³ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 129.

je Aktie in der Gesamtergebnisrechnung ausweisen. Das unverwässerte und gegebenenfalls das verwässerte Ergebnis je Aktie sind sowohl für fortzuführende Geschäftsbereiche, als auch für die aufgegebenen Geschäftsbereiche darzustellen. Die betroffenen Unternehmen müssen die unverwässerten und die verwässerten Ergebnisse je Aktie unabhängig davon ausweisen, ob diese nun positiv oder negativ (also als Verlust je Aktie) sind. Für jede Gattung von Stammaktien, die unterschiedliche Rechte am Periodenergebnis gewähren, sind diesbezügliche Angaben zu machen. Die Darstellung ist bei Anwendung des Single Statement Approach am Ende der Gesamtergebnisrechnung zu machen oder bei Anwendung des Two Statement Approach im Anschluss an der GuV vorzunehmen. Es ist nicht ausreichend, wenn diese Beträge lediglich im Anhang erläutert werden. Hingegen ist es zulässig, wenn das verwässerte und unverwässerte Ergebnis je Aktie aus aufgegebenen Geschäftsbereichen nur im Anhang erläutert werden. Wenn ein verwässertes Ergebnis je Aktie für mindestens eine Berichtsperiode ausgewiesen wird, so muss für sämtliche dargestellten Berichtsperioden ein verwässertes Ergebnis veröffentlicht werden, selbst wenn das verwässerte Ergebnis dem unverwässerten Ergebnis entspricht. Ist jedoch für keine Berichtsperiode ein verwässertes Ergebnis je Aktie vorhanden, so stimmen die unverwässerten Ergebnisse je Aktie mit den verwässerten Ergebnissen je Aktie betraglich überein. In diesem Fall können diese in einer Zeile in der Gesamtergebnisrechnung dargestellt werden. Die entsprechenden Regelungen zu dem Ausweis von verwässerten und unverwässerten Ergebnissen je Aktie finden sich im IAS 33.66 i.V.m. IAS 33.2.⁵⁴

2.2 Unterschied zur Eigenkapitalveränderungsrechnung

Wie bereits in Kapitel 1.3.1 erwähnt, zählt die Eigenkapitalveränderungsrechnung ebenfalls wie die Gesamtergebnisrechnung zu den Pflichtbestandteilen eines IFRS-Abschlusses. Durch die Änderungen am IAS 1 im Jahr 2007 bzw. im Jahr 2011 erfuhr die Eigenkapitalveränderungsrechnung wie auch die Gesamtergebnisrechnung eine Änderung. Die Eigenkapitalveränderungsrechnung hat insofern eine Änderung erfahren, als dass bei diesem Abschlussbestandteil eine Kürzung vorgenommen wurde. Denn im Gegensatz zur früheren Eigenkapitalveränderungsrechnung müssen

⁵⁴ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 130.

die Veränderungen des Eigenkapitals seither in einer deutlich kürzeren Übersicht in der Eigenkapitalveränderungsrechnung dargestellt werden.⁵⁵

Während die Gesamtergebnisrechnung alle Veränderungen des Eigenkapitals, die nicht auf Transaktionen mit den Eigentümern in ihrer Funktion als Eigenkapitalgeber zurückzuführen sind, umfasst, enthält die Eigenkapitalveränderungsrechnung eigentümerbezogene Eigenkapitalveränderungen (wie z.B. Dividendenzahlungen, nicht ausgeschüttete Jahresergebnisse, Kapitalmaßnahmen).⁵⁶ Die Zielsetzung der Eigenkapitalveränderungsrechnung ist es nun, dass die Veränderungen des Eigenkapitals schärfer voneinander abgegrenzt werden. Demnach müssen Eigenkapitalveränderungen, welche aus der Wertschöpfung des Unternehmens heraus resultieren, von jenen Eigenkapitalveränderungen unterschieden werden, welche auf Transaktionen mit den Eigentümern in ihrer Eigenschaft als Eigenkapitalgeber zurückzuführen sind.⁵⁷

Gem. IAS 1.106 muss die Eigenkapitalveränderungsrechnung nun folgende Bestandteile enthalten:

- das Gesamtergebnis der Berichtsperiode, wobei die Beträge, welche den Eigentümern des Mutterunternehmens und den nicht beherrschenden Anteilen insgesamt zuzurechnen sind, getrennt auszuweisen sind,
- die Auswirkungen einer rückwirkenden Anwendung oder rückwirkenden Anpassung, die gemäß IAS 8 bilanziert wurden, für jede Eigenkapitalkomponente,
- die Überleitungsrechnung für die Buchwerte zu Beginn und am Ende der Berichtsperiode für jede Eigenkapitalkomponente. Daraus resultierende Veränderungen müssen jedoch gesondert ausgewiesen werden, die zurückzuführen sind auf
 - den Gewinn oder Verlust,
 - das sonstige Ergebnis und
 - Transaktionen mit Eigentümern, die in dieser Eigenschaft tätig sind, wobei Einzahlungen von Eigentümern und Ausschüttungen an Eigentümer sowie Veränderungen bei Eigentumsanteilen an Tochterunter-

⁵⁵ Vgl. Zülch / Fischer / Erdmann (2007), S. 967.

⁵⁶ Vgl. Grünberger (2012), S. 55; Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 5.

⁵⁷ Vgl. Schöllhorn et al. (2008), S. 520 f.

nehmen, die keinen Verlust der Beherrschung nach sich ziehen, gesondert auszuweisen sind.

In der Eigenkapitalveränderungsrechnung wird das Gesamtergebnis lediglich als Saldo ausgewiesen. Des Weiteren wird in der Eigenkapitalveränderungsrechnung das Gesamtergebnis den entsprechenden Eigenkapitalposten zugewiesen.⁵⁸ Denn letztendlich stellen die Veränderungen des Eigenkapitals, welche aus dem Gesamtergebnis der Berichtsperiode herrühren, nur eine Zwischensumme dar, welche, wie aus der soeben dargestellten Aufzählung ersichtlich ist, weiter aufzugliedern ist in die Komponenten Gewinn oder Verlust sowie die einzelnen Komponenten des sonstigen Ergebnisses.⁵⁹

Des Weiteren ist aus der Aufzählung ersichtlich, dass, wenn Rechnungslegungsmethoden rückwirkend geändert werden sowie wesentliche Fehler berichtigt werden, sich dessen Auswirkungen in der Eigenkapitalveränderungsrechnung niederschlagen. Im Gegensatz dazu werden Schätzungsänderungen wegen ihrer obligatorischen erfolgswirksamen Erfassung im Periodenerfolg und somit im Gesamtergebnis erfasst. Die entsprechende Regelung dazu findet sich im IAS 8.36.⁶⁰ Die Auswirkungen der Fehlerberichtigungen und rückwirkenden Änderungen von Rechnungslegungsmethoden bzw. Bilanzierungsmethoden nach IAS 8 müssen entweder direkt in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang gesondert nach den betroffenen Eigenkapitalbestandteilen aufgegliedert werden.⁶¹

Die folgende Abbildung veranschaulicht den Zusammenhang zwischen Gesamtergebnisrechnung und Eigenkapitalveränderungsrechnung:

⁵⁸ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 5.

⁵⁹ Vgl. Brücks / Ehrcke (2012), Rz. 299.

⁶⁰ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 48.

⁶¹ Vgl. Grünberger (2012), S. 370.

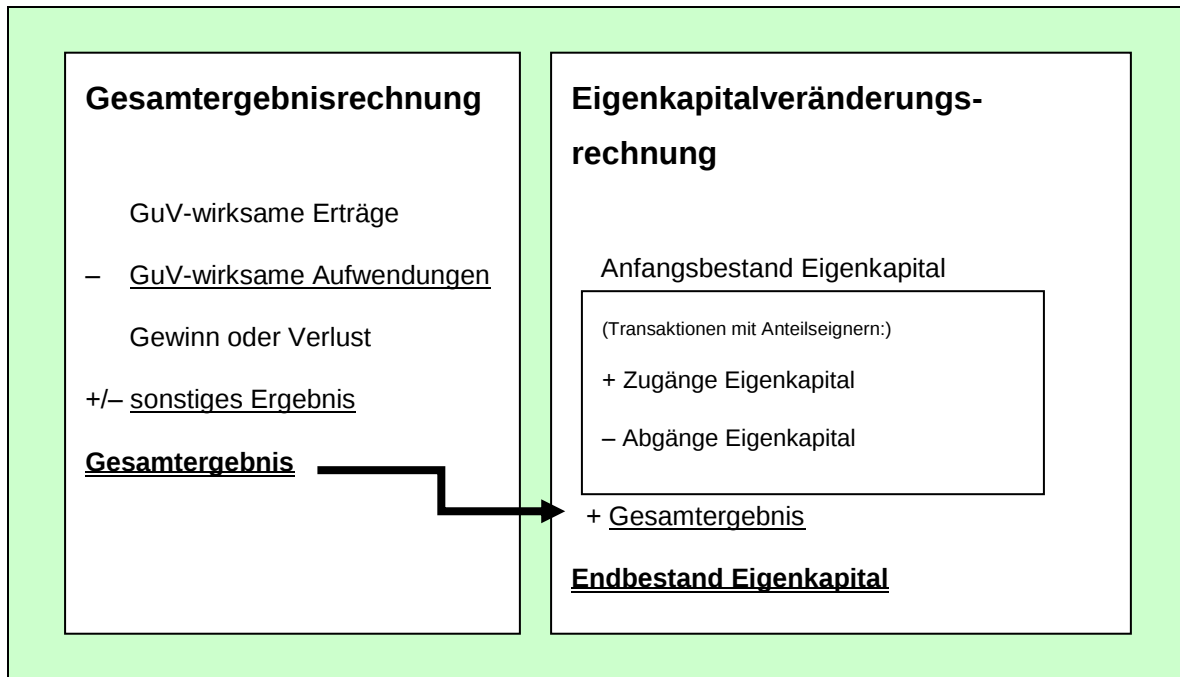


Abbildung 3: Zusammenhang zwischen Gesamtergebnis- und Eigenkapitalveränderungsrechnung⁶²

2.3 Gewinn- und Verlustrechnung

Die Gewinn- und Verlustrechnung gibt den Abschlussadressaten Informationen über die Ertragskraft, deren Veränderungen und auch über die Profitabilität eines Unternehmens. Für die Abschlussadressaten ist die Gewinn- und Verlustrechnung darüber hinaus ein wichtiges Instrument, als dass die Gewinn- und Verlustrechnung mit ihren enthaltenen Informationen den Abschlussadressaten möglicherweise Auskünfte darüber liefern kann, ob das Unternehmen in der Lage ist, Zahlungsmittel mit der bestehenden Ressourcenausstattung zu erwirtschaften. Zudem können die Abschlussadressaten möglicherweise auch noch darüber urteilen, wie wirksam das Unternehmen zusätzliche Ressourcen verwerten könnte. Der Gewinn wird somit als Maßstab für die Ertragskraft eines Unternehmens herangezogen.⁶³

Gem. IAS 1.7 wird der Gewinn oder Verlust als die Summe der Erträge abzüglich der Summe der Aufwendungen beschrieben, wobei die Komponenten des sonstigen Ergebnisses unberücksichtigt bleiben.

In der Gewinn- und Verlustrechnung müssen Erträge und Aufwendungen untergliedert ausgewiesen werden. Zweck dieser Untergliederung ist es, dass die Ertragslage

⁶² Vgl. Pellens et al. (2011), S. 169.

⁶³ Vgl. Kuhnle / Banzhaf (2007), S. 14 f.

des Unternehmens verständlicher dargestellt wird und dass zukünftige Ergebnisse besser eingeschätzt werden können.⁶⁴

Im IASB-Rahmenkonzept werden Aufwendungen und Erträge definiert. Die Definitionen dazu finden sich im RK.70. So stellen gem. RK.70(a) Erträge eine Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode dar, entweder in Form von Zuflüssen oder Erhöhungen von Vermögenswerten oder in Form einer Abnahme von Schulden. Weiters wird an dieser Stelle im Rahmenkonzept noch festgehalten, dass die Erträge das Eigenkapital erhöhen, aber nicht auf eine Einlage der Anteilseigner zurückzuführen sind. Gem. RK.70(b) stellen Aufwendungen eine Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode dar, entweder in Form von Abflüssen oder Verminderungen von Vermögenswerten oder in Form einer Erhöhung der Schulden. Im Gegensatz zu den Erträgen verändern Aufwendungen das Eigenkapital negativ, d.h. sie führen zu einer Abnahme des Eigenkapitals. Auch diese sind nicht auf Ausschüttungen an die Anteilseigner zurückzuführen.

Innerhalb der Erträge und Aufwendungen muss nochmals unterschieden werden. Die Erträge sind zwischen solchen zu unterscheiden, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit hervorgehen (revenues) und Erträgen, die aus der sonstigen Unternehmenstätigkeit resultieren (gains). Gleich wie bei den Erträgen müssen die Aufwendungen zwischen jenen unterschieden werden, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallen (expenses) und Aufwendungen, die aus der sonstigen Geschäftstätigkeit resultieren (losses). Zu den revenues können zum Beispiel Umsatzerlöse, Zinsen, Lizenz- und Mieteinnahmen zählen. Gains entstehen in der Regel aus Wertsteigerungen von Vermögenswerten oder aus Wertminderungen von Schulden. Expenses können beispielsweise Herstellungskosten, Gehälter und Abschreibungen sein. Zu den losses können zum Beispiel Verluste aus dem Abgang von Vermögenswerten des Anlagevermögens, außerplanmäßige Abschreibungen auf Vermögenswerte oder Aufwendungen aus Naturkatastrophen zählen.⁶⁵

Folgende Abbildung dient zur Veranschaulichung des Ertragsbegriffs nach den IFRS:

⁶⁴ Vgl. Adler / Düring / Schmaltz (2011), Rz. 151.

⁶⁵ Vgl. Coenenberg (2005), S. 474.

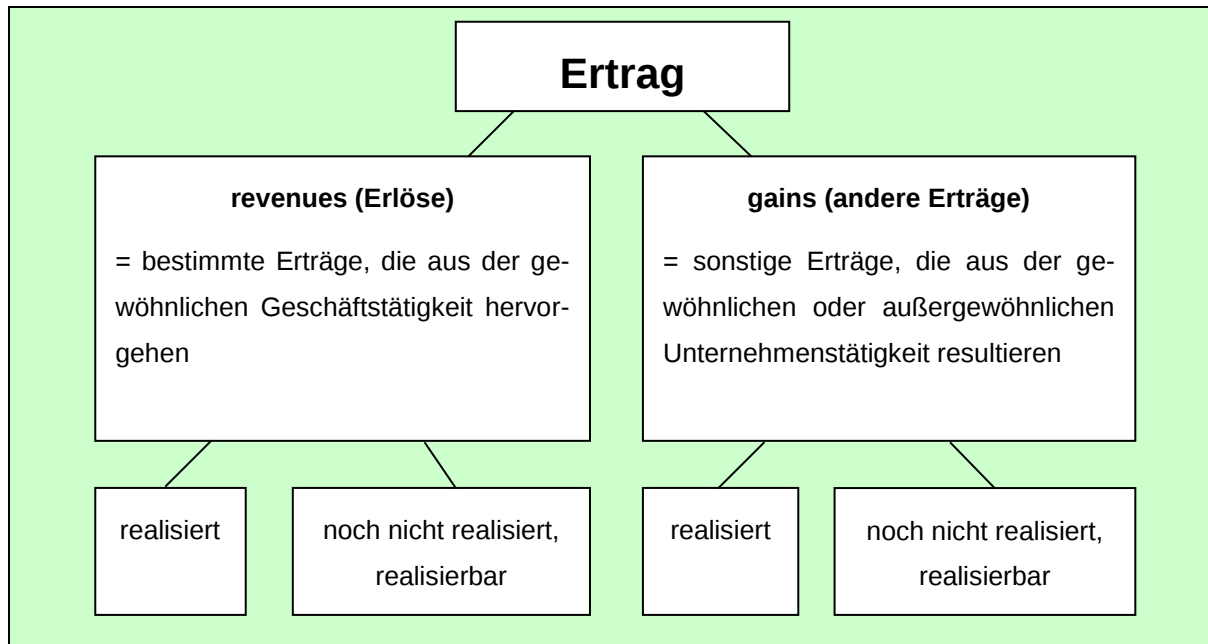


Abbildung 4: Ertragsbegriff nach den IFRS⁶⁶

Gains (= andere Erträge) resultieren, wie soeben erwähnt, aus der sonstigen Unternehmenstätigkeit. Unter den sonstigen Unternehmenstätigkeiten können sowohl gewöhnliche Unternehmenstätigkeiten als auch außergewöhnliche Unternehmenstätigkeiten subsumiert werden. Andere Erträge können zum Beispiel Erträge aus der Veräußerung langfristiger Vermögenswerte sein. Andere Erträge erhöhen wie revenues (= Erlöse) den wirtschaftlichen Nutzen. Aufgrund des fehlenden Artunterschiedes zwischen anderen Erträgen und Erlösen, sieht das IASB-Rahmenkonzept bei den anderen Erträgen keine Behandlung als eigenständige Posten vor. Dennoch erfolgt in der Gewinn- und Verlustrechnung in der Regel ein Hinweis darauf, dass andere Erträge erfasst wurden.⁶⁷

Der Ertragsbegriff des IASB-Rahmenkonzeptes ist weit zu verstehen. In die Ertragsdefinition fallen einerseits bereits realisierte Erträge und andererseits noch nicht realisierte (aber realisierbare) Erträge. Bei Fertigungsaufträgen können beispielsweise noch nicht realisierte, aber realisierbare Erträge entstehen, wenn die Percentage-of-Completion-Methode angewendet wird. Unrealisierte andere Erträge können sich bei Wertsteigerungen aus Vermögensgegenständen ergeben. Dies könnte beispielsweise der Fall sein, wenn sich die Buchwerte von Sachanlagevermögen oder immateriell-

⁶⁶ Vgl. Kuhnle / Banzhaf (2007), S. 35.

⁶⁷ Vgl. Kuhnle / Banzhaf (2007), S. 34.

len Werten erhöhen.⁶⁸ Ist dies der Fall, müssten die sich daraus ergebenden Erträge zunächst im sonstigen Ergebnis gebucht werden. Erst bei Veräußerung würden die Werterhöhungen ertragswirksam erfasst werden. Mit diesem Konzept wird gewährleistet, dass noch nicht tatsächlich realisierte Werterhöhungen aufgrund der noch fehlenden Veräußerung noch nicht ertragswirksam gebucht werden.⁶⁹

Damit ein Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wird, muss dem Unternehmen zumindest mit hinreichender Wahrscheinlichkeit eine zuverlässig ermittelbare Erhöhung des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens tatsächlich zufließen. Die Erhöhung kann entweder auf einer Zunahme bei einem Vermögenswert oder auf einer Verminderung bei einer Schuld beruhen.⁷⁰

Der Zeitpunkt für die Erfassung der Erträge ist in den einzelnen Standards normiert. Im IASB-Rahmenkonzept sind diesbezüglich die Abgrenzungsgrundsätze (Periodenabgrenzung) von grundlegender Bedeutung.⁷¹

Folgende Abbildung dient zur Veranschaulichung des Aufwandsbegriffs nach den IFRS:

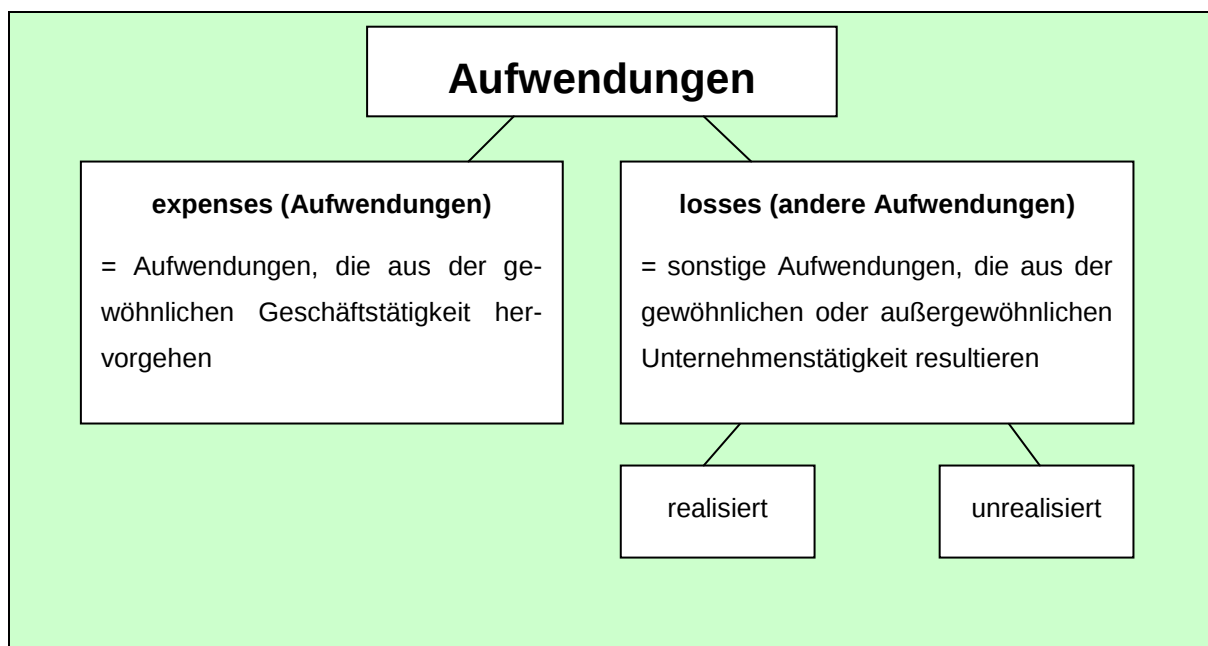


Abbildung 5: Aufwandsbegriff nach den IFRS⁷²

⁶⁸ Vgl. Kuhnle / Banzhaf (2007), S. 35.

⁶⁹ Vgl. Wawrzinek (2013), Rz. 146.

⁷⁰ Vgl. Kuhnle / Banzhaf (2007), S. 36.

⁷¹ Vgl. ebenda.

⁷² Vgl. Kuhnle / Banzhaf (2007), S. 39.

Losses (= andere Aufwendungen) resultieren aus der sonstigen Geschäftstätigkeit. Unter den sonstigen Geschäftstätigkeiten können sowohl gewöhnliche als auch außergewöhnliche Unternehmenstätigkeiten subsumiert werden. Andere Aufwendungen können zum Beispiel Aufwendungen aus der Veräußerung langfristiger Vermögenswerte sein. Andere Aufwendungen vermindern wie expenses (= Aufwendungen) den wirtschaftlichen Nutzen. Aufgrund des fehlenden Artunterschiedes zwischen anderen Aufwendungen und Aufwendungen sieht das IASB-Rahmenkonzept bei den anderen Aufwendungen keine Behandlung als eigenständige Posten vor. Dennoch erfolgt in der Gewinn- und Verlustrechnung in der Regel ein Hinweis darauf, dass andere Aufwendungen erfasst wurden.⁷³

Andere Aufwendungen können entweder bereits realisiert sein oder auch nicht. Folglich müssen andere Aufwendungen nicht notwendigerweise bereits realisiert sein.⁷⁴ Analog zu den Erträgen werden beispielsweise Aufwendungen aus der Neubewertung von Sachanlagevermögen oder eines immateriellen Vermögenswertes zunächst im sonstigen Ergebnis gebucht. Erst bei der Veräußerung wird die Wertminderung ertragswirksam erfasst, da zu diesem Zeitpunkt die Wertminderung tatsächlich realisiert wurde.⁷⁵

Damit ein Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wird, muss das Unternehmen zumindest mit hinreichender Wahrscheinlichkeit eine zuverlässig ermittelbare Verminderung des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens realisieren. Die Verminderung kann entweder auf einer Vermögenswertabnahme oder auf einer Schuldzunahme basieren.⁷⁶

Der Zeitpunkt der Erfassung von Aufwendungen folgt allgemein dem matching principle. Beim matching principle sollen Aufwendungen und Erträge, welche sich aus ein und demselben Sachverhalt ergeben, zeitgleich erfasst werden.⁷⁷ Wenn das Unternehmen annimmt, dass der wirtschaftliche Nutzen über mehrere Berichtsperioden verteilt generiert wird und der Zusammenhang mit dem Ertrag lediglich grob oder indirekt ermittelt werden kann, so werden die Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung ebenfalls beruhend auf systematischen, vernünftigen Verfahren über mehrere Berichtsperioden erfasst. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn planmäßige

⁷³ Vgl. Kuhnle / Banzhaf (2007), S. 38.

⁷⁴ Vgl. ebenda.

⁷⁵ Vgl. Wawrzinek (2013), Rz. 147.

⁷⁶ Vgl. Kuhnle / Banzhaf (2007), S.39.

⁷⁷ Vgl. Pellens / Fülbier / Gassen (2006), S. 157.

Abschreibungen vorgenommen werden.⁷⁸ Gem. RK.97 wird ein Aufwand umgehend in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, wenn eine Ausgabe keinen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen generiert. Weiteres regelt RK.98, dass ein Aufwand auch dann in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst wird, wenn eine Schuld besteht, jedoch dafür kein Vermögenswert erfasst wird. Als Beispiel wird hier eine Schuld, welche aus einer Produktgarantie resultiert, genannt.

Für die Gewinn- und Verlustrechnung gibt es zwei Darstellungsformen. Zum einen gibt es das Gesamtkostenverfahren und zum anderen das Umsatzkostenverfahren.⁷⁹ Die entsprechende Regelung ist Gegenstand des IAS 1.99.

Beim Gesamtkostenverfahren werden die Aufwendungen im Gewinn oder Verlust nach Aufwandsarten zusammengefasst. Gem. IAS 1.102 können zum Beispiel Abschreibungen, Transportkosten, Leistungen an Arbeitnehmer und Werbekosten Aufwandsarten sein. Die Aufwendungen werden beim Gesamtkostenverfahren somit nach Kostenarten aufgeschlüsselt. Bei diesem Verfahren werden in der Gewinn- und Verlustrechnung die Bestandsveränderungen erfasst. Die Bestandsveränderungen werden den gesamten Kosten der Berichtsperiode inklusive der Herstellungskosten der nicht umgesetzten Leistungen (= Bestandserhöhungen) gegenübergestellt.⁸⁰ Die Bestandsveränderungen der fertigen und unfertigen Erzeugnisse sowie der aktivierten Eigenleistungen werden in der Praxis in aller Regel direkt nach den Umsatzerlösen ausgewiesen. Solch ein Ausweis direkt nach den Umsatzerlösen ist auch legitim, solange solch eine Darstellung nicht zu jenem Irrtum führt, dass diese Beträge Erträge darstellen.⁸¹

Die Gewinn- und Verlustrechnung kann nach dem Gesamtkostenverfahren wie folgt dargestellt werden:

⁷⁸ Vgl. Kuhnle / Banzhaf (2007), S. 39 f.

⁷⁹ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 69.

⁸⁰ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 70.

⁸¹ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 157.

Umsatzerlöse		X
Sonstige Erträge		X
Erhöhung oder Verminderung des Bestands an		
fertigen und unfertigen Erzeugnissen	X	
Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	X	
Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer	X	
Aufwand für planmäßige Abschreibungen	X	
Andere Aufwendungen	<u>X</u>	
Gesamtaufwand		<u>(X)</u>
Gewinn vor Steuern		<u><u>X</u></u>

Abbildung 6: Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren⁸²

Für die Darstellung der erfolgswirksamen Teilrechnung kann ein Unternehmen auch das Umsatzkostenverfahren verwenden. Generell sollte davon ausgegangen werden, dass das Umsatzkostenverfahren zur Anwendung kommt. Die Begründung hierfür ist, dass dieses Verfahren zumeist relevantere Informationen vorzuweisen hat als die Aufschlüsselung nach Aufwandsarten. Dies kann aus IAS 1.103 abgeleitet werden. Beim Umsatzkostenverfahren werden die Aufwendungen nach betrieblichen Funktionsbereichen aufgeschlüsselt. Beispiele für betriebliche Funktionsbereiche sind Umsatzkosten, Vertriebskosten oder Verwaltungskosten. Im Gegensatz zum Gesamtkostenverfahren werden beim Umsatzkostenverfahren die Bestandsveränderungen nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Bei den Herstellungskosten werden nur jene Kosten berücksichtigt, die für die Erzielung der abgesetzten Leistungen angefallen sind. Wenn das Unternehmen das Umsatzkostenverfahren anwendet, so muss es zusätzliche Informationen über die Aufwandsarten, vor allem Aufwendungen für Abschreibungen und Leistungen an Arbeitnehmer, angeben.⁸³

Die Gewinn- und Verlustrechnung kann nach dem Umsatzkostenverfahren wie folgt dargestellt werden:

⁸² Vgl. Ballwieser (2009), S. 125.

⁸³ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 71.

Umsatzerlöse	X
Umsatzkosten	<u>(X)</u>
Bruttogewinn (Bruttoergebnis)	X
Sonstige Erträge	X
Vertriebskosten	(X)
Verwaltungskosten/Verwaltungsaufwendungen	(X)
Andere Aufwendungen	<u>(X)</u>
Gewinn vor Steuern	<u>X</u>

Abbildung 7: Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren⁸⁴

Ob sich nun ein Unternehmen für das Gesamtkostenverfahren oder das Umsatzkostenverfahren entscheidet, muss vom Unternehmenstyp unter Berücksichtigung historischer, branchenbezogener und organisatorischer Faktoren abhängig gemacht werden. Das Management eines Unternehmens ist dazu verpflichtet, stets jene Darstellungsform zu wählen, die zum einen verlässliche und zum anderen relevantere Informationen hinsichtlich der Komponenten der Ertragskraft eines Unternehmens bereitstellt.⁸⁵ Generell sieht aber IAS 1 das Umsatz- und das Gesamtkostenverfahren als gleichwertig an. Gleichwertig sind diese beiden Darstellungsformen deshalb, da diese für unterschiedliche Unternehmenstypen als vorteilhaft angesehen werden. Dies lässt sich aus IAS 1.105 entnehmen. Ungeachtet der Gleichwertigkeit dieser beiden Verfahren gehen die IFRS trotzdem davon aus, dass das Umsatzkostenverfahren den Abschlussadressaten oftmals relevantere Informationen vermittelt. Indes wird auch im IAS 1.103 darauf hingewiesen, dass die Aufwendungen zu den Funktionen willkürlich zugeordnet werden können und somit die Zuordnung erheblichen Ermessensentscheidungen unterliegen kann. Das Gesamtkostenverfahren gilt hingegen als das einfachere Verfahren, da hier keine Kostenstellenrechnung notwendig ist. International kommt das Umsatzkostenverfahren überwiegend zur Anwendung.⁸⁶

⁸⁴ Vgl. Ballwieser (2009), S. 125 f.

⁸⁵ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 69.

⁸⁶ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 158.

Gem. IAS 1.82 muss die erfolgswirksame Teilrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) mindestens folgende Posten beinhalten:

- Umsatzerlöse,
- Finanzierungsaufwendungen,
- Gewinn- oder Verlustanteil von nach der Equity-Methode bilanzierten assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen,
- Steueraufwendungen,
- ein gesonderter Betrag, der die Gesamtsumme der aufgegebenen Geschäftsbereiche beinhaltet,
- Periodenerfolg.

Diese Posten stellen lediglich eine Mindestgliederung dar, d.h. diese Posten sind verpflichtend in der Gesamtergebnisrechnung darzustellen. Somit genügt es nicht, für diese Posten lediglich eine Anhangangabe zu machen. Für diese Mindestgliederung ist es auch ohne Bedeutung, ob die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatz- oder Gesamtkostenverfahren abgebildet wird. IAS 1 gibt keinen Aufschluss darüber, was konkret in den jeweiligen Posten beinhaltet sein muss. Die Mindestgliederungsposten können jedoch anders bezeichnet und auch in einer anderen Reihenfolge ausgewiesen werden.⁸⁷

2.4 Sonstiges Ergebnis

Im IAS 1.7 wird unter anderem das sonstige Ergebnis definiert. Gem. IAS 1.7 beinhaltet das sonstige Ergebnis Ertrags- und Aufwandsposten (inklusive Umgliederungsbeträge), die nach Regelungen anderer IFRS nicht im Gewinn oder Verlust erfasst werden dürfen oder müssen.

Daher umfasst das sonstige Ergebnis (und somit auch die Gesamtergebnisrechnung) sämtliche erfolgsneutral erfasste Eigenkapitalveränderungen, sofern sich diese nicht auf Eigenkapitaltransaktionen mit den Eignern, auf Fehlerkorrekturen oder auf Methodenänderungen zurückführen lassen.⁸⁸

Während die Aufwendungen und Erträge, die in die Gewinn- und Verlustrechnung fließen, erfolgswirksam gebucht werden, stellen die Aufwendungen und Erträge, die in das sonstige Ergebnis einfließen, erfolgsneutrale bzw. unrealisierte Aufwendungen

⁸⁷ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 136 f.

⁸⁸ Vgl. Dobler / Dobler (2012), S. 36.

und Erträge dar. Diese erfolgsneutralen bzw. unrealisierten Aufwendungen und Erträge fließen direkt in das Eigenkapital in bestimmte Rücklagen ein.⁸⁹ Welche Aufwendungen und Erträge nun unter das sonstige Ergebnis zu subsumieren sind und somit nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden, ergibt sich bisweilen nicht aus der Bedeutung oder dem Rahmenwerk der IFRS-Rechnungslegung abgeleiteten Prinzipien, sondern aus den einzelnen IAS/IFRS bzw. SIC/IFRIC-Interpretationen.⁹⁰

Um das Zusammenspiel der Eigenkapitalveränderungen nach den IFRS zu veranschaulichen, hilft folgende Abbildung:

Eigenkapitalveränderungen			
nicht eigentümerbezogen		eigentümerbezogen	
Gesamtergebnisrechnung		Fehlerkorrekturen/ Methodenänderungen	Einlagen, Ausschüttungen
GuV-wirksam	GuV-neutral	ergebnisneutral	
Gewinn- und Verlustrechnung (Periodenergebnis)	Sonstiges Ergebnis (OCI)		

Abbildung 8: Eigenkapitalveränderungen nach den IFRS⁹¹

Aus welchen Komponenten sich das sonstige Ergebnis zusammensetzen kann und welche Regelungen es zu diesem Teil der Gesamtergebnisrechnung gibt, kann dem Kapitel 3.1.1 entnommen werden.

⁸⁹ Vgl. Grünberger (2012), S. 363.

⁹⁰ Vgl. Esser / Brendle (2009), S. 144; Kirsch (2012), S. 300.

⁹¹ Vgl. Coenenberg / Haller / Schultze (2009), S. 505.

3 Sonstiges Ergebnis gemäß IAS 1

3.1 Grundlegendes zum sonstigen Ergebnis nach IAS 1 (rev. 2011)

3.1.1 Überblick über die Komponenten des sonstigen Ergebnisses

Im IAS 1.7 werden die Komponenten des sonstigen Ergebnisses aufgelistet. Das OCI muss folgende Komponenten enthalten:⁹²

- die Neubewertung von Sachanlagevermögen und immateriellen Vermögenswerten (in das sonstige Ergebnis fließen sodann die Veränderungen der Neubewertungsrücklage ein),
- versicherungsmathematische Gewinne und Verluste der Berichtsperiode aus der Bilanzierung von Pensionsplänen bei sofortiger erfolgsneutraler Erfassung,
- Währungsumrechnungsdifferenzen, welche sich aus dem Gewinn oder Verlust bei der Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe ergeben,
- Gewinne und Verluste von zur Veräußerung verfügbaren Wertpapieren, welche sich durch Änderungen des beizulegenden Zeitwerts ergeben haben sowie
- den effektiven Teil der Gewinne und Verluste betreffend der Sicherungsinstrumente bei Cashflow Hedges sowie Hedges einer Nettoinvestition, welche ebenfalls wie Cashflow Hedges gebucht werden.

Des Weiteren muss das Mutterunternehmen, das den IFRS-Konzernabschluss erstellt, ihren Anteil an den Veränderungen des sonstigen Ergebnisses von assoziierten Unternehmen und Joint Ventures, welche at equity bilanziert werden, ausweisen.⁹³

Anlässlich der verabschiedeten Änderungen des IAS 1 im Jahr 2011, der grundlegenden Überarbeitung des IAS 19 im Jahr 2011 und der Verabschiedung des IFRS 9 sind signifikante Änderungen in der Zusammensetzung der Bestandteile des sonstigen Ergebnisses entstanden.⁹⁴ Dabei ist allerdings zu beachten, dass gegenwärtig der Anwendungszeitpunkt bezüglich der sich aus IFRS 9 ergebenden Änderungen

⁹² Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 119.

⁹³ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 119; Kirsch (2010), S 374.

⁹⁴ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 55.

betreffend das sonstige Ergebnis noch nicht exakt vorhersehbar ist.⁹⁵ Das IASB hat jedoch mit 20. Februar 2014 in seiner Sitzung beschlossen, dass der IFRS 9 verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden sein soll, die ab dem 1. Jänner 2018 beginnen. EU-Bilanzierer müssen vor Anwendung des IFRS 9 jedoch den Endorsementprozess durch die EU abwarten.⁹⁶

Unter der Bedingung, dass ein Unternehmen sämtliche soeben erwähnten Änderungen anwendet, muss im sonstigen Ergebnis folgendes ausgewiesen sein:⁹⁷

- die Neubewertung von Sachanlagevermögen und immateriellen Vermögenswerten (in das sonstige Ergebnis fließen sodann die Veränderungen der Neubewertungsrücklage ein),
- die Neubewertung der Nettoschuld betreffend Pensionsrückstellungen (IAS 19),
- Gewinne und Verluste, die sich aus der Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe ergeben,
- Gewinne und Verluste aus der Bewertung von Eigenkapitalinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert, welche ohne Handelsabsicht gehalten werden (IFRS 9),
- bei Cashflow Hedges den effektiven Teil der Gewinne und Verluste (IFRS 9) und
- Änderungen, welche aus Änderungen des Ausfallsrisikos (eigenes Kreditrisiko) resultieren, des beizulegenden Zeitwerts von finanziellen Verbindlichkeiten, welche zur erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert bestimmt sind (IFRS 9).

Die Komponenten des sonstigen Ergebnisses sind nach ihrer Art und ihrer Umgliederungsfähigkeit in zwei Gruppen aufzuspalten. Unter die erste Gruppe fallen Komponenten, die niemals in die GuV umklassifiziert bzw. umgegliedert werden. Dies sind somit Komponenten, die permanent GuV-neutral bleiben. Die zweite Gruppe setzt sich aus Komponenten zusammen, die bei Verwirklichung bestimmter Bedingungen zukünftig umklassifiziert bzw. umgegliedert werden. Diese stellen somit temporär GuV-neutrale Komponenten dar.⁹⁸ Solch eine Aufspaltung der OCI-Komponenten

⁹⁵ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 60.

⁹⁶ Vgl. PwC (2014).

⁹⁷ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 120.

⁹⁸ Vgl. Lüdenbach (2013), Rz. 84.

zwischen ihrer möglichen GuV-Wirkung erlaubt es dem Abschlussadressaten einzuschätzen, welche potenziellen zukünftigen Auswirkungen die Komponenten des sonstigen Ergebnisses auf die zukünftige Gewinn- und Verlustrechnung (= zukünftiger Periodenerfolg) haben. Dass die Abschlussadressaten solch eine Einschätzung vornehmen können, erscheint aus dem Grund wichtig, als dass das sonstige Ergebnis einen bedeutsamen Anteil an der Gesamtergebnisrechnung und somit am Gesamtergebnis innehaben kann und oft auch tatsächlich inne hat.⁹⁹

Im IAS 1 wird nicht geregelt, ob nun Komponenten des sonstigen Ergebnisses einer Umgliederung unterliegen oder nicht. Die diesbezüglichen Vorschriften befinden sich in den jeweiligen Einzelstandards.¹⁰⁰ Auch hier, wie bei der Zuteilung der Aufwendungen und Erträge in das sonstige Ergebnis oder in die Gewinn- und Verlustrechnung, hat sich das IASB bisher noch nicht durchringen können, ein prinzipienorientiertes Unterscheidungskriterium oder eine Verknüpfung mehrerer Unterscheidungskriterien herauszuarbeiten, um zu bestimmen, ob nun eine Komponente des sonstigen Ergebnisses in die Gruppe der umzuklassifizierenden Komponenten fällt oder nicht.¹⁰¹

Dem IASB ist es bis dato noch nicht gelungen, dem sonstigen Ergebnis eine verständliche Bedeutung zuzuschreiben. Zum jetzigen Zeitpunkt handelt es sich bei dem OCI um eine historisch gewachsene Akkumulation von Einzelbereichen. Bei diesen Einzelbereichen hat es das IASB als unbefriedigend empfunden, dass diese zu einer Gewinnrealisierung führen. Bis heute hat sich kein eindeutiges bzw. durchgehendes Konzept für die Umklassifizierung der OCI-Komponenten herauskristallisiert, da das sonstige Ergebnis aus bilanzanalytischer Sicht ein nicht näher auszulegendes Ergebnis zweiter Klasse ist.¹⁰²

Bei einer Umklassifizierung ist darauf zu achten, dass es zu keiner Doppelerfassung kommt. Denn zunächst wird ein Vorgang im sonstigen Ergebnis erfasst, und damit auch gleichzeitig in der Gesamtergebnisrechnung. Wenn dieser Vorgang nunmehr in die Gewinn- und Verlustrechnung umklassifiziert wird, findet dieser Vorgang genauso Eingang in die Gesamtergebnisrechnung. Daher muss an dieser Stelle stets darauf geachtet werden, dass die Umklassifizierung nie in einer doppelten Erfassung mün-

⁹⁹ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 55.

¹⁰⁰ Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 21.

¹⁰¹ Vgl. Kirsch (2012), S. 300.

¹⁰² Vgl. Grünberger (2012), S. 365.

det.¹⁰³ Deshalb muss solch ein Vorgang bei einer etwaigen späteren erfolgswirksamen Erfassung in die Gewinn- und Verlustrechnung um die Umgliederung korrigiert werden. Zur Vermeidung der Doppelerfassung stehen dem Unternehmen bei der Offenlegung der Umgliederungsbeträge zwei Alternativen zur Verfügung. Die erste Möglichkeit besteht darin, die umgegliederten Beträge der Berichtsperiode offen innerhalb der Gesamtergebnisrechnung abzusetzen, beispielsweise mittels einer Vorspalte innerhalb der OCI-Rechnung. Die zweite Möglichkeit, die dem Unternehmen zur Verfügung steht, ist, die saldierten umgegliederten Beträge im Anhang anzugeben, wobei dies jeweils für jede OCI-Komponente einzeln aufgezeigt werden muss. Diese zwei Möglichkeiten können im IAS 1.94 nachgelesen werden.¹⁰⁴ Des Weiteren müssen Umgliederungen offengelegt werden, um deren Transparenz zu erhöhen.¹⁰⁵

Nun stellt sich die Frage, welche Komponenten des sonstigen Ergebnisses einer Umgliederung unterliegen können. Bei folgenden Komponenten muss verpflichtend gegenwärtig eine Umgliederung (reclassification adjustment) vorgenommen werden:¹⁰⁶

- Gewinne und Verluste, die sich aus der Währungsumrechnung von Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe ergeben,
- Gewinne und Verluste von zur Veräußerung verfügbaren Wertpapieren, welche sich durch Änderungen des beizulegenden Zeitwerts ergeben haben, und
- den effektiven Teil der Gewinne und Verluste betreffend der Sicherungsinstrumente bei Cashflow Hedges sowie Hedges einer Nettoinvestition, welche ebenfalls wie Cashflow Hedges gebucht werden.

So müssen beispielsweise die Gewinne und Verluste, die sich aus der Währungsumrechnung von Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe ergeben, zu dem Zeitpunkt in die GuV umgegliedert werden, zu dem das ausländische Tochterunternehmen vom Konzern entkonsolidiert wird. Die Wertänderungen von zur Veräußerung verfügbaren Wertpapieren werden bei ihrem Abgang in die GuV umgegliedert. Treten die durch Cashflow Hedges gesicherten Transaktionen ein, so erfahren zu diesem

¹⁰³ Vgl. Lüdenbach (2013), Rz. 86.

¹⁰⁴ Vgl. Esser / Brendle (2009), S. 145.

¹⁰⁵ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 74.

¹⁰⁶ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 122.

Zeitpunkt auch die effektiven Teile der Gewinne und Verluste eine Umgliederung in die GuV.¹⁰⁷

Zu keinem späteren Zeitpunkt werden dagegen die Neubewertungsrücklagen von Sachanlagevermögen und immateriellen Vermögenswerten in die GuV umgegliedert.¹⁰⁸ So werden beispielsweise bisher unrealisierte Neubewertungsgewinne von Sachanlagevermögen und immateriellen Vermögenswerten erfolgsneutral aus der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklage umgegliedert. Dementsprechend kommt es bei Umgliederungen, bei welchen Wertveränderungen aus der Nutzung der Vermögenswerte (planmäßige Abschreibungen) oder aus deren Veräußerung bzw. Abgang resultieren, zu keiner erfolgswirksamen Umbuchung in die Gewinn- und Verlustrechnung.¹⁰⁹ Das Gleiche gilt auch für die bis 2011 geltenden IAS 19-Regelungen über versicherungsmathematische Gewinne und Verluste aus Pensionszusagen, welche im sonstigen Ergebnis erfasst wurden, bzw. nach dem im Jahr 2011 geänderten IAS 19 für die Bewertungskomponente. Auch in diesen Fällen kommt es nie zu einer ergebniswirksamen Umgliederung in die Gewinn- und Verlustrechnung.¹¹⁰

Auch wenn bei diesen Komponenten keine Umgliederung in die GuV stattfindet, können die zunächst in der Neubewertungsrücklage erfassten Gewinne und Verluste bei ihrer endgültigen Realisierung einer Gewinnrücklage zugeführt werden. Bei solch einem Vorgang bleibt, im Gegensatz zur Umgliederung, die GuV unangetastet.¹¹¹ An dieser Stelle sei jedoch noch angemerkt, dass das Kongruenzprinzip dauerhaft durchbrochen ist. Denn wenn die Erträge und Aufwendungen zu keinem Zeitpunkt in die GuV reklassifiziert werden, sondern beispielsweise in die Gewinnrücklage übertragen werden, kann das Kongruenzprinzip (siehe dazu Kapitel 1.3.2) nicht eingehalten werden. Über die Tatsache, dass es diesbezüglich kein eindeutiges Konzept gibt, ist sich das IASB zwar im Klaren, dennoch konzentriert sich das IASB im Augenblick auf die noch nicht gelösten Probleme betreffend der Erfolgsdarstellung. Aus diesen soeben genannten Gründen wird das IASB wohl zukünftig weiterhin mit Kritik seitens der Praxis konfrontiert sein.¹¹²

¹⁰⁷ Vgl. Lüdenbach (2013), Rz. 86.

¹⁰⁸ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 123.

¹⁰⁹ Vgl. Brücks / Ehrcke (2012), Rz. 287.

¹¹⁰ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 166e.

¹¹¹ Vgl. Grünberger (2012), S. 365.

¹¹² Vgl. Dobler / Dobler (2012), S. 37.

Die Bedeutung der OCI-Komponenten, die permanent GuV-neutral bleiben, hat zugenommen. So ist nach der Überarbeitung des IAS 19 im Jahr 2011 der Korridoransatz gestrichen worden und es erfolgt die Erfassung aller Neubewertungen aus der Nettoschuld aus leistungsorientierten Versorgungsplänen im sonstigen Ergebnis und es kommt anschließend zu keiner Umgliederung in die GuV mehr. Des Weiteren werden zukünftig Änderungen des beizulegenden Zeitwerts von finanziellen Verbindlichkeiten, welche aus Änderungen des Ausfallsrisikos (eigenes Kreditrisiko) resultieren, zu keinem Zeitpunkt in die GuV umgegliedert (IFRS 9). Das Gleiche gilt für Gewinne und Verluste aus der Bewertung von Eigenkapitalinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert, welche ohne Handelsabsicht gehalten werden (IFRS 9). Zudem wird zukünftig im IFRS 9 die Kategorisierung von finanziellen Vermögenswerten als zur Veräußerung verfügbar gestrichen. Somit entfällt zu diesem Zeitpunkt auch eine Umgliederung von Wertänderungen von zur Veräußerung verfügbaren Wertpapieren bei deren Abgang.¹¹³

Wenn sonstige Ergebnisse auf einen aufgegebenen Geschäftsbereich gem. IFRS 5 entfallen, so muss das sonstige Ergebnis von der fortgeführten Tätigkeit abgegrenzt bzw. unterschieden werden. Das Gleiche gilt auch für die Gewinn- und Verlustrechnung.¹¹⁴

Für die Darstellung des sonstigen Ergebnisses macht es keinen Unterschied, ob die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkosten- oder dem Gesamtkostenverfahren aufgestellt wurde, denn das sonstige Ergebnis ist nach dem Umsatz- und Gesamtkostenverfahren identisch. Die erfolgsneutrale Teilrechnung baut auf dem Periodenerfolg, welcher nach Steuern dargestellt ist, auf.¹¹⁵

Für den Fall, dass die Gewinn- und Verlustrechnung vor Steuern dargestellt wird, so müssen die auf die Gewinn- und Verlustrechnung entfallenden Steuern in einer Zeile in einer Gesamtsumme ausgewiesen werden, sodass der Periodenerfolg im Endeffekt nach Steuern dargestellt ist.¹¹⁶ Die Posten, die im sonstigen Ergebnis ausgewiesen werden, können wahlweise nach Steuern (Netto-Darstellung) oder vor Steuern (Brutto-Darstellung) dargestellt werden. Falls sich das zu bilanzierende Unternehmen für die Darstellung der Posten des sonstigen Ergebnisses auf einer Vorsteuerbasis

¹¹³ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 124.

¹¹⁴ Vgl. Lüdenbach (2013), Rz. 87.

¹¹⁵ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 73.

¹¹⁶ Vgl. Lüdenbach (2013), Rz. 83.

entscheidet, so muss es den auf das sonstige Ergebnis entfallenden Steueraufwand bzw. -ertrag in einer gesonderten Zeile im OCI ausweisen. Der Steueraufwand bzw. -ertrag muss hier ebenfalls aufgeteilt werden zwischen Posten, die nie reklassifiziert werden und jenen Posten, die bei Eintritt bestimmter Bedingungen in die Gewinn- und Verlustrechnung reklassifiziert werden. Die indirekten Ergebniskomponenten des sonstigen Ergebnisses müssen nach ihrer Art genauso in diesen beiden Gruppen untergliedert werden. Indirekte Ergebniskomponenten sind jene Komponenten, die sich auf die Anteile des Mutterunternehmens an die auf at equity-Basis bewerteten assoziierten Unternehmen und gemeinschaftlich geführten Unternehmen und die aufgegebenen Geschäftsbereiche zurückführen lassen. Es wird vermutet, dass die indirekten Ergebniskomponenten wie in der Gewinn- und Verlustrechnung nach Steuern auszuweisen sind.¹¹⁷

Falls das Unternehmen das sonstige Ergebnis mit der Brutto-Darstellung abbildet, also die Komponenten des sonstigen Ergebnisses vor Steuern ausweist, ergibt sich folgendes Schema für das OCI:

¹¹⁷ Vgl. Kirsch (2012), S. 301.

Periodenergebnis von der Gewinn- und Verlustrechnung
+ / – Gewinne und Verluste aus der Neubewertung von Sachanlagevermögen und immateriellen Vermögenswerten
+ / – Anpassungen aus der Neubewertung der Nettoschuld bzw. des Nettovermögens aus leistungsorientierten Pensionsplänen (IAS 19)
+ / – unter der Voraussetzung, dass IFRS 9 angewendet wird, Gewinne und Verluste aus der Bewertung von Eigenkapitalinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert, welche ohne Handelsabsicht gehalten werden
+ / – Bewertungsergebnisse, welche aus Änderungen des Ausfallsrisikos (eigenes Kreditrisiko) resultieren, des beizulegenden Zeitwerts von finanziellen Verbindlichkeiten, welche zur erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert bestimmt sind
– / + Ertragsteueraufwand/-ertrag auf die soeben genannten Erträge/Aufwendungen
+ / – sonstiges Gesamtergebnis aus nie in die GuV zu reklassifizierenden Posten aus aufgegebenen Geschäftsbereichen (nach Steuern)
+ / – aliquotes sonstiges Gesamtergebnis aus nie in die GuV zu reklassifizierenden Posten von auf at equity-Basis bewerteten assoziierten Unternehmen und Joint Ventures (nach Steuern)
= sonstiges Ergebnis aus nie in die GuV zu reklassifizierenden Posten
+ / – bei Anwendung des IAS 39, Bewertungsergebnisse aus von zur Veräußerung verfügbaren Wertpapieren, welche sich durch Änderung des beizulegenden Zeitwert ergeben haben
+ / – Bewertungsergebnisse aus dem effektiven Teil betreffend Cashflow Hedges
+ / – Währungsumrechnungsdifferenzen, welche sich aus dem Gewinn oder Verlust bei der Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe oder konzernzugehöriger Unternehmen ergeben
– / + Ertragsteueraufwand/-ertrag auf die soeben genannten Erträge/Aufwendungen
+ / – sonstiges Gesamtergebnis aus bei Verwirklichung bestimmter Bedingungen zu reklassifizierenden Posten aufgebener Geschäftsbereiche (nach Steuern)
+ / – aliquotes sonstiges Gesamtergebnis aus bei Verwirklichung bestimmter Bedingungen zu reklassifizierenden Posten von auf at equity-Basis bewerteten assoziierten Unternehmen und Joint Ventures (nach Steuern)
= sonstiges Ergebnis aus bei Verwirklichung bestimmter Bedingungen zu reklassifizierenden Posten
Summe aus Periodenergebnis, sonstiges Ergebnis aus nie in die GuV zu reklassifizierenden Posten und sonstiges Ergebnis aus bei Verwirklichung bestimmter Bedingungen zu reklassifizierenden Posten ergibt das Gesamtergebnis der Berichtsperiode

Abbildung 9: Brutto-Darstellung des sonstigen Ergebnisses¹¹⁸

Des Weiteren müssen die Steuererträge und -aufwendungen, welche auf die einzelnen Posten des sonstigen Ergebnisses entfallen, entweder in der Gesamtergebnisrechnung selbst oder im Anhang ausgewiesen werden.¹¹⁹ Die Offenlegung der auf die einzelnen Posten des sonstigen Ergebnisses entfallenden Steuern ist jedoch im

¹¹⁸ Vgl. Kirsch (2012), S. 301.

¹¹⁹ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 73.

Anhang zu favorisieren. Eine Offenlegung im Anhang ist zumindest in den ersten Jahren deshalb zu bevorzugen, weil die Abschlussadressaten mit der ohnehin noch neuartigen Gesamtergebnisrechnung noch nicht ganz vertraut sind.¹²⁰ Nachstehend ein Beispiel, wie ein Unternehmen eine Offenlegung im Anhang darstellen kann:

	t ₂			t ₁		
	vor Steuern	Steuern	nach Steuern (netto)	vor Steuern	Steuern	nach Steuern (netto)
Währungsumrechnung von ausländischen Tochtergesellschaften	5.334,00	–1.334	4.000,00	10.667,00	–2.667,00	8.000,00
Cashflow Hedges	–667,00	167,00	–500,00	–4.000,00	1.000,00	–3.000,00
Versicherungsmathematische Verluste	933,00	–333,00	600,00	3.367,00	–667,00	2.700,00
	5.600,00	–1.500,00	4.100,00	10.034,00	–2.334,00	7.700,00

Abbildung 10: Angabe der auf das sonstige Ergebnis entfallenden Steuern im Anhang¹²¹

Im Gegensatz zu den Komponenten, welche im Periodengewinn oder -verlust abgebildet werden, sind die Angabepflichten über die steuerlichen Auswirkungen von Geschäftsvorfällen oder Ereignissen für Erträge und Aufwendungen, welche im sonstigen Ergebnis abgebildet werden, um etliches umfangreicher. Obwohl dem Unternehmen ein Wahlrecht eingeräumt wird, ob es Angaben der auf das sonstige Ergebnis entfallenden Steuern in der Gesamtergebnisrechnung oder alternativ im Anhang macht, ist dennoch regelmäßig ein Ausweis im Anhang nötig. Dies ergibt sich zwangsläufig in jenem Fall, wenn sich das bilanzierende Unternehmen gem. IAS 1.91(b) für eine vor Steuer Darstellung der Posten des sonstigen Ergebnisses entscheidet. Da in diesem Fall die Ertragsteuern lediglich zusammengefasst in einer Zeile bzw. zwei Zeilen (getrennt nach Posten, die bei Abgang in die GuV reklassifiziert werden und Posten, bei denen das nicht so ist) dargestellt werden, muss es für eine detaillierte Darstellung der auf die einzelnen OCI-Komponenten entfallenden Ertragsteuern eine Anhangangabe geben.¹²²

Das Ziel einer Offenlegung der Steuern in der Gesamtergebnisrechnung oder im Anhang ist jedoch nicht bzw. kaum erkennbar. Bemängelung fand die Offenlegung der auf die einzelnen Posten des sonstigen Ergebnisses entfallenden Steuern bereits in

¹²⁰ Vgl. Lüdenbach (2013), Rz. 88 f.

¹²¹ Vgl. Lüdenbach (2013), Rz. 89.

¹²² Vgl. Brücks / Ehrcke (2012), Rz. 285.

den Stellungnahmen zum Exposure Draft. In den Stellungnahmen zum Exposure Draft wurde beispielsweise bemängelt, dass in der Gewinn- und Verlustrechnung solch eine Aufschlüsselung zu Recht nicht gemacht werden muss. Das IASB hat diese Kritik jedoch abgelehnt. Die Ablehnung wurde dahingehend begründet, dass den Anforderungen des Abschlussadressaten entsprochen werden muss und dass es potenzielle Unterschiede zwischen den Steuersätzen der Gewinn- und Verlustrechnung und des sonstigen Ergebnisses geben kann.¹²³

Der Gewinn oder Verlust muss auf die einzelnen Aktien heruntergebrochen werden. Dies gilt jedoch nicht für das Gesamtergebnis. Somit finden alle GuV-neutralen Aufwendungen und Erträge bei der Berechnung vom Ergebnis je Aktie keine Berücksichtigung.¹²⁴ In Kapitel 2.1 wurde bereits erläutert, unter welchen Voraussetzungen ein Unternehmen eine Berechnung über das Ergebnis je Aktie aufstellen muss.

3.1.2 Überleitungsrechnung

Für die bilanzierenden Unternehmen stellt die Erstellung einer Überleitungsrechnung (reclassification adjustments) eine Verpflichtung dar. Sinn einer solchen Überleitung ist es, dass die Auswirkungen von Umgliederungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung aufgezeigt werden. Die Angabepflicht bezieht sich auf alle Komponenten des sonstigen Ergebnisses, die im IAS 1.7 aufgezählt sind.¹²⁵

Wenn das bilanzierende Unternehmen die Umgliederungsbeträge im Anhang darstellt, so müssen in der Gesamtergebnisrechnung die Komponenten des sonstigen Ergebnisses netto, d.h. nach Berücksichtigung zugehöriger Umgliederungsbeträge, dargestellt werden.¹²⁶ So würde sich beispielsweise der erfasste Betrag einer Berichtsperiode des OCI-Postens „zur Veräußerung verfügbare Wertpapiere“ zusammensetzen aus den unrealisierten Gewinnen oder Verlusten der Berichtsperiode, wobei hiervon die in dieser Berichtsperiode in die GuV reklassifizierten Beträge noch abgezogen werden. Durch solch eine Angabe wird kenntlich gemacht, in welchem Ausmaß Eigenkapitalveränderungen auf in der Berichtsperiode entstandene Wertänderungen und auf in der Berichtsperiode realisierte, bis dato im Eigenkapital geparkte Beträge basieren.¹²⁷

¹²³ Vgl. Lüdenbach (2013), Rz. 89.

¹²⁴ Vgl. Pellens et al. (2011), S. 181.

¹²⁵ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 125.

¹²⁶ Vgl. Brücks / Ehrcke (2012), Rz. 287.

¹²⁷ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 166f.

Wenn das bilanzierende Unternehmen die Umgliederungsbeträge direkt in der Gesamtergebnisrechnung darstellt, ist es empfehlenswert eine Vorspalte bei den jeweiligen Berichtsperioden in der Gesamtergebnisrechnung einzugliedern, um Wertänderungen und Umgliederungen je OCI-Komponente übersichtlich ausweisen zu können.¹²⁸

Gem. IAS 1.7 sind Umgliederungsbeträge Beträge, die in der laufenden oder einer vergangenen Berichtsperiode als sonstiges Ergebnis gebucht wurden und in der laufenden Berichtsperiode in den Gewinn oder Verlust umklassifiziert bzw. umgegliedert werden. Gem. dieser Definition wird hier nur auf die Überführung in die Gewinn- und Verlustrechnung abgestellt. Demzufolge kann nach dieser Definition beispielsweise eine Erfassung gem. IAS 39.98b, wonach es zu einer ergebnisneutralen Anpassung des Buchwerts des gesicherten Geschäfts bei einem Cashflow Hedge kommt, nicht unter diese Definition subsumiert werden. Jedoch muss diese Anpassung ebenfalls im sonstigen Ergebnis oder im Anhang angegeben werden. Dies kann aus dem Beispiel in den Anwendungsleitlinien zu IAS 1 (IAS 1.IG6) schlussgefolgert werden.¹²⁹

Im IAS 1 wird nicht geregelt, ob oder unter welchen Bedingungen eine ergebniswirksame Umbuchung gemacht werden muss. Vielmehr wird dies in den einzelnen IFRS geregelt. Ein klares bzw. einheitliches Konzept wurde vom IASB hierfür jedoch noch nicht erstellt.¹³⁰ Jedoch muss zu dem Zeitpunkt, zu welchem nach Regeln anderer IFRS die im sonstigen Ergebnis erfolgsneutral erfassten Ergebnisbestandteile als realisiert angesehen werden, eine Umgliederung in die Gewinn- und Verlustrechnung erfolgen. Somit läuft das bilanzierende Unternehmen nicht Gefahr, dass es zu einer doppelten Erfassung in der Gesamtergebnisrechnung in der aktuellen Berichtsperiode kommt. So sind beispielsweise nicht realisierte Wertschwankungen von zur Veräußerung verfügbaren Wertpapieren grundsätzlich erfolgsneutral zu erfassen. Werden diese jedoch veräußert und kommt es dadurch zum Abgang dieser Wertpapiere, so müssen die Erfolge aus der Veräußerung ergebniswirksam bilanziert werden. Die bis dato erfolgsneutral erfassten Wertänderungen müssen, um eine Doppelerfassung zu vermeiden, dementsprechend in die GuV reklassifiziert werden.¹³¹ Dies ergibt sich

¹²⁸ Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 125.

¹²⁹ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 166d.

¹³⁰ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 166e.

¹³¹ Vgl. Brücks / Ehrcke (2012), Rz. 286.

ohnehin aus dem Prinzip der doppelten Buchführung, da für die Umgliederung ein Gegenposten erforderlich ist.¹³²

Welche Umgliederungen zu keiner ergebniswirksamen Erfassung führen wurde bereits im Kapitel 3.1.1 erläutert.

Um solch eine Offenlegung im Anhang zu veranschaulichen, dient folgende Abbildung (Beispiel aus IAS 1.IG6):

¹³² Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 166e.

Anhangangaben zu den Bestandteilen des sonstigen Ergebnisses				
Geschäftsjahr zum 31. Dezember t₂				
		t₂		t₁
Sonstiges Ergebnis:				
Umrechnungsdifferenzen resultierend aus der Umrechnung ausländischer Geschäftsbetriebe		5.334,00		10.667,00
Finanzinvestitionen in Instrumente des Eigenkapitals		(24.000,00)		26.667,00
Absicherung von Zahlungsströmen: im Laufe des Jahres entstandene Gewinne (Verluste)	(4.667,00)		(4.000,00)	
Abzüglich: in die GuV umgegliederte Gewinne (Verluste)	3.333,00		-	
Abzüglich: Anpassungen um Beträge, welche auf den anfänglichen Buchwert gesicherter Geschäfte übertragen wurden	<u>667,00</u>	(667,00)	=	(4.000,00)
Gewinne aus Immobilienneubewertungen		933,00		3.367,00
Versicherungsmathematische Gewinne (Verluste) aus leistungsorientierten Pensionsplänen		(667,00)		1.333,00
Anteil am sonstigen Ergebnis von assoziierten Unternehmen		400,00		(700,00)
Sonstiges Ergebnis		(18.667,00)		37.334,00
Ertragsteuer auf OCI-Komponenten		<u>4.667,00</u>		<u>(9.334,00)</u>
Sonstiges Ergebnis der Berichtsperiode		<u>(14.000,00)</u>		<u>28.000,00</u>

Abbildung 11: Angabe der Umgliederungsbeträge des sonstigen Ergebnisses im Anhang¹³³¹³³ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 166c.

3.1.3 Komponenten des sonstigen Ergebnisses im Einzelnen und deren Reklassifizierbarkeit

3.1.3.1 Neubewertung von Sachanlagevermögen und immateriellen Vermögenswerten (permanent GuV-neutrale Komponenten)

IAS 16 enthält Regelungen zu der Bilanzierung von Sachanlagevermögen.¹³⁴ Nachdem Sachanlagevermögen erstmalig erfasst wurde, kommt es zu einer Folgebewertung. Das Sachanlagevermögen kann wahlweise mit dem cost model oder mit dem revaluation model folgebewertet werden. Bei dem cost model erfolgt die Folgebewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der kumulierten planmäßigen Abschreibungen und den kumulierten außerplanmäßigen Abschreibungen. Bei dem revaluation model erfolgt die Folgebewertung mittels eines Neubewertungsbetrages, wobei der Neubewertungsbetrag mit dem beizulegenden Wert am Neubewertungstag abzüglich nachfolgender kumulierter planmäßiger Abschreibungen und nachfolgender kumulierter Impairments (= Wertminderungen) übereinstimmt. Jedoch darf eine Neubewertung nur unter der Voraussetzung der verlässlichen Bestimmung des beizulegenden Wertes vorgenommen werden. Neubewertungen müssen mit angemessener Regelmäßigkeit durchgeführt werden. Unterliegt der Zeitwert eines Vermögenswertes beispielsweise starken Schwankungen, so muss jährlich eine Neubewertung durchgeführt werden.¹³⁵

Wenn das bilanzierende Unternehmen eine Neubewertung durchführt und dies zu einer Erhöhung des Buchwerts eines Vermögenswertes führt, so muss solch ein Sachverhalt grundsätzlich im sonstigen Ergebnis innerhalb einer Neubewertungsrücklage gebucht werden. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn eine Erhöhung im Rahmen einer Neubewertung einen Aufwand, welcher aus einer vergangenen Abwertung des selben Vermögenswertes resultiert, rückgängig macht. Hier ist die Erhöhung als Ertrag zu bilanzieren. Wenn jedoch eine Neubewertung zu einer Verminderung des Buchwerts eines Vermögenswertes führt, muss solch ein Sachverhalt als Aufwand gebucht werden. Es kommt jedoch nur insofern zu einem Aufwand, als die Verminderung die Neubewertungsrücklage übersteigt. Dies bedeutet, dass eine

¹³⁴ Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 50.

¹³⁵ Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 59.

Verminderung immer vorerst mit der entsprechenden Neubewertungsrücklage verrechnet wird.¹³⁶

IAS 38 enthält Regelungen zu der Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten.¹³⁷ Für die Folgebewertung von immateriellen Vermögenswerten stehen wie bei Sachanlagevermögen das cost model und das revaluation model zur Verfügung.¹³⁸

Beispiel 1:¹³⁹ Neubewertung von abnutzbaren Vermögenswerten

Ein Unternehmen macht in seinem IFRS-Abschluss von der Neubewertungsmethode für dessen Sachanlagevermögen Gebrauch. Dafür bewertet es seine Maschinen beginnend mit Periode 01. Zum 31.12.01 betragen die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten EUR 5.000.000. Der beizulegende Wert beträgt zum Stichtag EUR 7.500.000. Die Maschinen weisen eine Restnutzungsdauer von fünf Jahren auf. Die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Neuwert verringern sich linear über die Nutzungsdauer. In diesem Beispiel wird eine Besteuerung aus Vereinfachungsgründen nicht berücksichtigt.

Der höhere Zeitwert der Maschine wird am 31.12.01 wie folgt gebucht:

<i>Maschinen</i>	<i>EUR 2.500.000</i>
an <i>Neubewertungsrücklage (OCI)</i>	<i>EUR 2.500.000</i>

Die herrschende Meinung geht davon aus, dass eine Abschreibung der neu bewerteten Vermögenswerte von den Zeitwerten (in diesem Beispiel also von EUR 7.500.000) vorgenommen wird. Dementsprechend ergeben sich folgende Abschreibungen für die Jahre 02 bis 06 (7.500.000/5):

<i>Abschreibungen</i>	<i>EUR 1.500.000</i>
an <i>Maschinen</i>	<i>EUR 1.500.000</i>

Die Abnutzung des neu bewerteten Vermögenswertes vermindert zudem auch die Neubewertungsrücklage im Zeitverlauf um EUR 500.000 (= 2.500.000/5). Des Weiteren wird die Neubewertungsrücklage periodisch anteilig in die Gewinnrücklage umgebucht. Dies führt zu folgenden Auswirkungen:

<i>Neubewertungsrücklage</i>	<i>EUR 500.000</i>
an <i>Gewinnrücklage</i>	<i>EUR 500.000</i>

¹³⁶ Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 60.

¹³⁷ Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 76.

¹³⁸ Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 82.

¹³⁹ Vgl. Kirsch (2012), S. 305.

Sonstiges Ergebnis gemäß IAS 1

in EUR	Vermögenswert	Auswirkung auf das Periodenergebnis	Neubewertungs- rücklage	Auswirkungen auf die Gewinnrücklage
31.12.01	7.500.000		2.500.000	
31.12.02	6.000.000	–1.500.000	2.000.000	–1.000.000
31.12.03	4.500.000	–1.500.000	1.500.000	–2.000.000
31.12.04	3.000.000	–1.500.000	1.000.000	–3.000.000
31.12.05	1.500.000	–1.500.000	500.000	–4.000.000
31.12.06	0	–1.500.000	0	–5.000.000

3.1.3.2 Neubewertung der Nettoschuld gem. IAS 19

IAS 19 regelt die Bilanzierung und die Angabepflichten für Leistungen an Arbeitnehmer.¹⁴⁰ Die Neufassung vom IAS 19 erfolgte im Jahr 2011 und ist für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2013 beginnen, anzuwenden. Des Weiteren ist IAS 19 sowohl für Arbeitnehmer anzuwenden, die einer Vollzeitbeschäftigung nachgehen, als auch für Arbeitnehmer, die einer Teilzeitbeschäftigung nachgehen. Ebenfalls findet IAS 19 bei Dienstnehmer, die auf Werkvertragsbasis beschäftigt sind, Anwendung. Zu guter Letzt sind die Regelungen des IAS 19 auch für das Management anzuwenden.¹⁴¹

Zentrales Element des IAS 19 sind Pensionspläne. Zu den Pensionsplänen zählen Betriebspensionen oder ähnliche Versorgungsmodelle.¹⁴² Bei den Pensionsplänen müssen beitragsorientierte und leistungsorientierte Pensionspläne unterschieden werden.¹⁴³

Im Regelfall sind bei den beitragsorientierten Pensionsplänen Beiträge an Fonds und Pensionskassen festgelegt. Versicherungsmathematische Parameterrisiken (beispielsweise Lebenserwartung und Zinsrisiken) und Veranlagungsrisiken der Beiträge fallen hier auf Seiten des Dienstnehmers. Für die Bilanzierung werden die Beiträge periodengerecht abgegrenzt und im Personalaufwand erfasst. Werden die abge-

¹⁴⁰ Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 198.

¹⁴¹ Vgl. Grünberger (2012), S. 298.

¹⁴² Vgl. ebenda.

¹⁴³ Vgl. Grünberger (2012), S. 299.

grenzten Verpflichtungen erst in einem Zeitraum nach zwölf Monaten fällig, so sind diese zu diskontieren.¹⁴⁴

Im Gegensatz dazu sind Unternehmen bei leistungsorientierten Pensionsplänen im Regelfall selbst dazu verpflichtet, Pensionszahlungen in festgelegter Höhe zu leisten. Hier liegen versicherungsmathematische Parameterrisiken und Veranlagungsrisiken der Beiträge auf Seiten des Unternehmens. Auch die Bilanzierung ist dementsprechend komplexer, da versicherungsmathematische Annahmen mit einfließen müssen und sich die Verpflichtung auf einen relativ großen Zeitraum bezieht.¹⁴⁵

Folgende Prinzipien sind im IAS 19.55 ff geregelt:¹⁴⁶

- **Nettodarstellung:** In der Bilanz wird nur die Restschuld bzw. das Restvermögen (Defizit oder Überschuss) abgebildet. Die Restschuld bzw. das Restvermögen ergibt sich aus der Pensionsverpflichtung abzüglich des Planvermögens.
- **Verzögerte und eingeschränkte Realisation:** Der Pensionsaufwand muss so verteilt werden, dass dieser systematisch über den Zeitraum der vom Plan begünstigten Dienstzeit verteilt wird. So erfolgt über diesen Zeitraum ein sukzessiver Aufbau der Pensionsverpflichtung. Im sonstigen Ergebnis sind sodann Wertschwankungen der Pensionsverpflichtung oder des Planvermögens zu erfassen.
- **Nettopensionsaufwand:** Als Saldobetrag werden Aufwands- und Ertragskomponenten dargestellt. Dies ist zum Beispiel der Fall bei Zinsaufwendungen und Zinserträgen, und bei dem Verpflichtungszuwachs resultierend aus Arbeitsleistungen.

Der Pensionsaufwand (Nettopensionsaufwand) setzt sich prinzipiell aus dem Dienstzeitaufwand und Zinsaufwand zusammen. Indessen werden die Auswirkungen von Neubewertungen der Nettopensionsverpflichtung im other comprehensive income bilanziert. Bei diesen Beträgen kommt es, wie im Kapitel 3.1.1 erwähnt, zu keiner späteren Umgliederung in die GuV. Somit stellen diese Beträge permanent GuV-

¹⁴⁴ Vgl. Grünberger (2012), S. 299 f.

¹⁴⁵ Vgl. Grünberger (2012), S. 300.

¹⁴⁶ Vgl. ebenda.

neutrale OCI-Komponenten dar. Eine Übertragung innerhalb des Eigenkapitals wird jedoch gestattet.¹⁴⁷

Folgende Abbildung veranschaulicht den Zusammenhang:

Nettopensionsverbindlichkeit/Nettovermögen (bzw. Buchwert der Rückstellung) zu Jahresbeginn
+ Dienstzeitaufwand der Berichtsperiode
+ Zinsaufwand der Berichtsperiode
+ / – Neubewertungen im sonstigen Ergebnis (zum größten Teil versicherungsmathematische Verluste/Gewine)
– Beiträge (+ Rückerstattungen) des Unternehmens an den Pensionsfonds (= Zahlungen der Berichtsperiode)
= Nettopensionsverbindlichkeit/Nettovermögen (bzw. Buchwert der Rückstellung) zu Jahresende

Abbildung 12: Darstellung der Nettopensionsverbindlichkeit nach den IFRS¹⁴⁸

Beispiel 2:¹⁴⁹ Neubewertung von Nettopensionsverbindlichkeiten

Ein Unternehmen hat zu Beginn der Berichtsperiode eine Nettopensionsverbindlichkeit in Höhe von EUR 5.000.000 auf der Passivseite ausgewiesen. Des Weiteren hat das Unternehmen genau zur Jahreshälfte EUR 2.000.000 an den Pensionsfonds überwiesen. Der Zinsaufwand beträgt EUR 200.000.

Die Nettopensionsverbindlichkeit zu Jahresende beläuft sich auf EUR 8.000.000. Die Nettopensionsverbindlichkeit zu Jahresende ergibt sich aus folgenden Faktoren:

Nettopensionsverbindlichkeit zu Beginn der Berichtsperiode	EUR 5.000.000
Dienstzeitaufwand	+EUR X
Zinsaufwand	+EUR 200.000
Verluste aus dem Planvermögen	+EUR 1.000.000
Aufgrund einer neuen Sterbetafel, welche eine längere Lebenserwartung aufweist, erfolgt ein Anstieg in der Pensionsverpflichtung	+EUR 300.000
Geleistete Beiträge an den Pensionsfonds	–EUR 2.000.000
Nettopensionsverbindlichkeit zum Ende der Berichtsperiode	= EUR 8.000.000

¹⁴⁷ Vgl. Grünberger (2012), S. 305.

¹⁴⁸ Vgl. Grünberger (2012), S. 305; Rohatschek / Maukner (2012), S. 209.

¹⁴⁹ Vgl. Grünberger (2012), S. 306 f.

In Anbetracht dieser Angaben errechnet sich der Dienstzeitaufwand mit EUR 3.500.000.

In der Gewinn- und Verlustrechnung werden in Summe EUR 3.700.000 erfasst. Dieser Betrag ergibt sich aus der Summe der Beträge des Zinsaufwandes und des Dienstzeitaufwandes. Im sonstigen Ergebnis wird ein Betrag in Höhe von EUR 1.300.000 erfasst. Dieser Betrag stellt die Neubewertung der Nettopensionsverbindlichkeit dar und setzt sich zusammen aus dem Verlust des Planvermögens und dem Anstieg der Pensionsverpflichtung.

Der entsprechende Buchungssatz zeigt folgendes Bild:

<i>Pensionsaufwand</i>	<i>EUR 3.700.000</i>	
<i>Neubewertungsrücklage (OCI)</i>	<i>EUR 1.300.000</i>	
an Kassa (oder Bank)		<i>EUR 2.000.000</i>
an Nettopensionsverbindlichkeit		<i>EUR 3.000.000</i>

Die Neubewertungen, die im sonstigen Ergebnis erfasst werden, sind zurückzuführen auf:¹⁵⁰

- versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die aus der Anpassung der Pensionsverpflichtung resultieren,
- Erträge des Planvermögens (können aus laufenden Erträgen oder aus Bewertungsgewinnen und Bewertungsverlusten resultieren), unter Ausschluss der Rendite langfristiger, hochwertiger Unternehmensanleihen, denn diese finden bereits im Nettopensionsaufwand Berücksichtigung, und
- in bestimmten Fällen die Auswirkungen aus der Anpassung der Obergrenze, wenn die Obergrenze für die Aktivierung des Nettopensionsvermögens angepasst wird.

3.1.3.3 Währungsumrechnungsdifferenzen, welche sich aus dem Gewinn oder Verlust bei der Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe ergeben

Die Währungsumrechnung wird im IAS 21 geregelt. IAS 21 ist anzuwenden, wenn ein Unternehmen Transaktionen in einer Fremdwährung durchführt. IAS 21 findet aber auch bei der Konsolidierung ausländischer Geschäftsbetriebe Anwendung. Der

¹⁵⁰ Vgl. Grünberger (2012), S. 307.

dritte Fall, bei welchem dieser Standard zur Anwendung kommt, ist, wenn ein Jahresabschluss in einer Fremdwährung dargestellt wird.¹⁵¹

Zunächst ist es jedoch noch wichtig zu wissen, dass im IAS 21 prinzipiell drei Währungsbegriffe unterschieden werden. So wird im IAS 21 unter funktionaler Währung jene Währung verstanden, welche die Währung des primären wirtschaftlichen Umfelds eines Geschäftsbetriebes darstellt. Fremdwährungen sind folglich solche, die nicht der funktionalen Währung eines Geschäftsbetriebes entsprechen. Die Berichtswährung bzw. Darstellungswährung entspricht jener Währung, die sich im Jahresabschluss wiederfindet.¹⁵²

Es muss für jeden Geschäftsbetrieb eines Unternehmens die funktionale Währung bestimmt werden. Ein ausländischer Geschäftsbetrieb liegt in dem Fall vor, wenn dessen funktionale Währung von der Berichtswährung abweicht.¹⁵³ Gemäß IAS 21.8 kann ein ausländischer Geschäftsbetrieb ein Tochterunternehmen, ein assoziiertes Unternehmen, ein Joint Venture oder eine Niederlassung des berichtenden Unternehmens sein.

Wenn Abschlüsse von ausländischen Geschäftsbetrieben im Rahmen der Konzernabschlusserstellung umgerechnet werden, so muss die funktionale Währung von dem ausländischen Geschäftsbetrieb festgestellt werden. Wenn die Berichtswährung des zu berichtenden Unternehmens von der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebes abweicht, so muss der Abschluss des ausländischen Geschäftsbetriebs mittels der modifizierten Stichtagskursmethode in die Berichtswährung des zu berichtenden Unternehmens umgerechnet werden.¹⁵⁴

Es besteht aber auch die Möglichkeit, dass ein ausländischer Geschäftsbetrieb seine Bücher sowie seine Aufzeichnungen in einer Währung darstellt, die von seiner funktionalen Währung abweicht. In solch einer Situation wird nach der Zeitbezugsmethode in die funktionale Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs umgerechnet. In weiterer Folge muss bei der Konzernabschlusserstellung wieder der Abschluss des ausländischen Geschäftsbetriebs in die Berichtswährung des zu berichtenden Unternehmens mittels der modifizierten Stichtagskursmethode umgerechnet werden.¹⁵⁵

¹⁵¹ Vgl. Grünberger (2012), S. 492.

¹⁵² Vgl. ebenda.

¹⁵³ Vgl. Grünberger (2012), S. 492 f.

¹⁵⁴ Vgl. Lüdenbach / Christian (2012), S. 215 f.

¹⁵⁵ Vgl. Lüdenbach / Christian (2012), S. 216.

Nach der modifizierten Stichtagskursmethode werden jedoch nicht alle Posten des Jahresabschlusses am Abschlussstichtag mit dem Stichtagskurs umgerechnet. So wird beispielsweise das Eigenkapital grundsätzlich mit dem historischen Kurs umgerechnet, wobei der historische Kurs dem Kurs im Erstkonsolidierungszeitpunkt entspricht. Ebenfalls werden alle GuV-Posten nicht mit dem Stichtagskurs umgerechnet, sondern zu den Zeitpunkten der Geschäfte. Die Posten der GuV können aber auch mit Durchschnittskursen umgerechnet werden, falls keine zu großen Kursschwankungen vorliegen. Unter günstigen Bedingungen kann sogar ein Jahresdurchschnittskurs herangezogen werden.¹⁵⁶

Durch die modifizierte Stichtagskursmethode ergeben sich oftmals Wechselkursdifferenzen bzw. Umrechnungsdifferenzen, welche im sonstigen Ergebnis in einer Währungsrücklage zu erfassen sind. Die Währungsrücklage ist bei Abgang des ausländischen Geschäftsbetriebs erfolgswirksam aufzulösen. Ein Abgang kann durch einen Verkauf, einer Liquidation, einer Kapitalrückzahlung oder einer Betriebsaufgabe verursacht werden.¹⁵⁷

Solche Wechselkursdifferenzen müssen auch bei Anwendung der Equity-Methode erfolgsneutral in der Währungsrücklage erfasst werden. Dementsprechend wird die Beteiligung an dem ausländischen Geschäftsbetrieb nach Maßgabe auf- oder abgestockt, wobei das Gegenkonto die Währungsrücklage ist.¹⁵⁸

Beispiel 3:¹⁵⁹ Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen Geschäftsbetriebes in die Berichtswährung des berichtenden Unternehmens (= Mutterunternehmens)

Bilanz einer ausländischen selbständigen Einheit in einer Fremdwährung:

Sachanlagevermögen	420	Kapital	120
Kassa	120	Bilanzgewinn (= Periodenergebnis)	140
		Fremdkapital	<u>280</u>
	540		540

¹⁵⁶ Vgl. Lüdenbach / Christian (2012), S. 216.

¹⁵⁷ Vgl. Lüdenbach / Christian (2012), S. 216 f.

¹⁵⁸ Vgl. Grünberger (2012), S. 498.

¹⁵⁹ Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 261 f.

Gewinn- und Verlustrechnung einer ausländischen selbständigen Einheit in einer Fremdwährung:

Umsatzerlöse	400
Abschreibung	–120
sonstige Aufwendungen	<u>–140</u>
Periodenergebnis/Jahresüberschuss	140

Der historische Kurs für die Umrechnung in die Berichtswährung des Mutterunternehmens beträgt 1 : 12 (EURO : Fremdwährung), der Stichtagskurs 1 : 10 (EURO : Fremdwährung) und der Durchschnittskurs beträgt 1 : 8 (EURO : Fremdwährung).

Wenn nun die Bilanz bzw. die Gewinn- und Verlustrechnung in die Berichtswährung des Mutterunternehmens (Euro) umgerechnet werden, ergeben sich folgende Werte:

	<u>Kurs</u>	<u>EURO</u>		<u>Kurs</u>	<u>EURO</u>
Sachanlagevermögen	10	42	Kapital	12	10
Kassa	10	12	Gesamtergebnis		16
			Fremdkapital	10	<u>28</u>
		<u>54</u>			54

	<u>Kurs</u>	<u>EURO</u>
Umsatzerlöse	8	50
Abschreibung	8	–15
sonstige Aufwendungen	8	<u>–17,5</u>
Periodenergebnis		17,5

Umrechnungsdifferenzen ergeben sich aus der Umrechnung des Kapitals ($120/10 - 120/12 = 2$) und der Umrechnung des Jahresergebnisses ($140/10 - 140/8 = -3,5$). Die Summe aus diesen beiden Werten ergibt somit –1,5. Diese müssen im sonstigen Ergebnis in der Währungsrücklage erfasst werden.

Für die Berechnung des Gesamtergebnisses muss nun vom Periodenergebnis (= 17,5) das sonstige Ergebnis (= –1,5) abgezogen werden. Das Gesamtergebnis ist, wie oben dargestellt, in der Bilanz auszuweisen.

3.1.3.4 Gewinne und Verluste von mit beizulegendem Zeitwert bewertete zur Veräußerung verfügbare Wertpapiere

Finanzinstrumente werden unter anderem im IAS 39 geregelt. Im IAS 39 werden der Ansatz, die Bewertung und die Angaben über die finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten geregelt. Des Weiteren fällt unter den Anwendungsbereich dieses Standards auch die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften. Neben IAS 39 spielt auch IAS 32 eine wichtige Rolle bei den Finanzinstrumenten. Im IAS 32 werden die Angaben und die Darstellung von Finanzinstrumenten geregelt. Dem IAS 39 sind zahlreiche Ausnahmen und Detailregelungen zum Anwendungsbereich zu entnehmen.¹⁶⁰

Je nachdem, zu welcher Kategorie ein finanzieller Vermögenswert zugeordnet wird, muss eine entsprechende Folgebewertung durchgeführt werden. Insgesamt gibt es folgende vier Kategorien:¹⁶¹

- At Fair Value through Profit and Loss,
- Nicht derivative Finanzinstrumente, die bis zum Laufzeitende gehalten werden sollen und auch können (Held-to-Maturity),
- Kredite und Forderungen (Loans and Receivables) und
- Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte (Available-for-Sale)

Abgesehen von ein paar Ausnahmen werden finanzielle Vermögenswerte grundsätzlich mit dem beizulegenden Zeitwert im Rahmen der Folgebewertung bewertet.¹⁶²

Wenn ein finanzieller Vermögenswert der Kategorie „zur Veräußerung verfügbar“ zugeordnet wird, müssen, abgesehen von Ausnahmen, Änderungen (sowohl Erhöhungen als auch Minderungen) des beizulegenden Zeitwerts erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis erfasst werden. Werden die zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerte ausgebucht und kommt es zur Realisierung der bisher im OCI erfassten Änderungen des beizulegenden Zeitwerts, so werden diese OCI-Beträge in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert.¹⁶³

¹⁶⁰ Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 124.

¹⁶¹ Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 128.

¹⁶² Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 131.

¹⁶³ Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 136 f.

Beispiel 4:¹⁶⁴ Umgliederung eines zur Veräußerung verfügbaren Wertpapiers

Ein Unternehmen erwirbt in 01 um EUR 1.000 ein Wertpapier, welches als zur Veräußerung verfügbar klassifiziert wird. Der Marktwert des Wertpapiers beträgt am Ende der Periode EUR 1.600. Das Wertpapier wird Ende 02 veräußert. Es finden keine weiteren Geschäftsvorfälle statt. Alle Beträge des sonstigen Ergebnisses werden nach Steuern dargestellt. Die Ertragssteuerquote beträgt 25 %.

Zunächst muss der Erwerb des Wertpapiers in 01 mit folgendem Buchungssatz erfasst werden:

<i>zur Veräußerung verfügbares Wertpapier</i>	<i>EUR 1.000</i>
an Bank	<i>EUR 1.000</i>

Am Ende von 01 muss die Veränderung des beizulegenden Zeitwerts des Wertpapiers mit folgender ergebnisunwirksamer Buchung gebucht werden:

<i>zur Veräußerung verfügbares Wertpapier</i>	<i>EUR 450</i>
an sonstiges Ergebnis, Bewertungsergebnisse	
<i>aus zur Veräußerung verfügbare Wertpapiere</i>	<i>EUR 450</i>

Die 450 berechnen sich wie folgt: $600 \cdot (1 - 0,25) = 450$ (= abzüglich der Ertragsteuern)

Das sonstige Ergebnis beläuft sich in 01 auf EUR 450. Das Gesamtergebnis von 01 entspricht dem sonstigen Ergebnis.

In 02 wird das Wertpapier veräußert. Zu diesem Zeitpunkt muss der im sonstigen Ergebnis erfasste Betrag in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert werden. Daher kommt es zu folgenden Buchungen:

<i>sonstiges Ergebnis, Bewertungsergebnisse aus</i>	
<i>zur Veräußerung verfügbare Wertpapiere</i>	<i>EUR 450</i>
an zur Veräußerung verfügbares Wertpapier	<i>EUR 450</i>
 <i>Bank</i>	 <i>EUR 2.000</i>
an zur Veräußerung verfügbares Wertpapier	<i>EUR 1.000</i>
<i>sonstige finanzielle Erträge</i>	<i>EUR 1.000</i>

¹⁶⁴ Vgl. Esser / Brendle (2009), S. 145.

Das sonstige Ergebnis beläuft sich in 02 auf EUR –450, das Periodenergebnis auf EUR 750 (Erträge in Höhe von EUR 1.000 abzüglich EUR 250 Ertragsteuern), somit ergibt das ein Gesamtergebnis in Höhe von EUR 300.

3.1.3.5 Effektiver Teil der Gewinne und Verluste betreffend der Sicherungsinstrumente bei Cashflow Hedges sowie Hedges einer Nettoinvestition, welche ebenfalls wie Cashflow Hedges gebucht werden

Bei Sicherungsgeschäften (Hedge Accounting) werden oftmals Werte oder Zahlungsströme (Cashflows) mit Derivaten abgesichert. Aus wirtschaftlicher Sichtweise wird das Grundgeschäft zusammen mit dem Sicherungsinstrument buchungstechnisch erfolgsneutral behandelt. Dies ist jedoch nur dann der Fall, wenn ein effektives Hedging vorliegt. Im Umkehrschluss kann daraus geschlossen werden, dass in Summe die Wertänderungen von Grund- und Sicherungsgeschäften zu keinen Gewinnauswirkungen führen dürfen. Obwohl Sicherungsgeschäfte in der Regel mit dem beizulegenden Zeitwert (Fair Value) bewertet werden, erfährt die Form der Gewinnrealisierung oder die Bilanzierung des abgesicherten Grundgeschäfts beim Hedge Accounting eine Änderung.¹⁶⁵

Es gibt zwei Formen von Hedge Accounting, durch welche dieses Ziel erreicht wird:¹⁶⁶

- Fair Value Hedge: Wenn bei dieser Form Vermögenswerte und Schulden der Bilanz abgesichert werden, so müssen die daraus resultierenden Wertänderungen erfolgswirksam zu- oder abgeschrieben werden, jedoch nur bis zu jenem Ausmaß, als dass sie vom Derivat abgesichert sind. Des Weiteren wird bei dieser Form das Derivat ebenfalls erfolgswirksam angesetzt. Somit kommt es zu einem gegenseitigen Ausgleich der Wertänderungen im Jahresergebnis. Der Fair Value Hedge führt daher zu einer Beseitigung der ungleichen Behandlung von Derivaten (erfolgswirksam zum Fair Value) und Grundgeschäften (grundsätzlich zu Anschaffungskosten).
- Cashflow Hedge: Bei dieser Form wird in der Regel ein künftiger Geldfluss (Cashflow) abgesichert. Somit stellt das Grundgeschäft in diesem Fall in der Regel keinen Vermögenswert oder eine Schuld in der Bilanz dar. Zur Erreichung einer erfolgsneutralen Sicherungsbeziehung, müssen an dieser Stelle

¹⁶⁵ Vgl. Grünberger (2012), S. 275.

¹⁶⁶ Vgl. ebenda.

die Wertänderungen des Derivats erfolgsneutral gebucht werden. Für die Gegenbuchung dient dementsprechend eine Rücklage (Rücklage aus Sicherungsgeschäften).

Folgende abgesicherte Grundgeschäfte sind beim Cashflow Hedge möglich:¹⁶⁷

- Schwankungen von zukünftigen, erfolgswirksamen Cashflows, welche sich auf ein Risiko von Vermögenswerten oder Schulden, die in der Bilanz angesetzt wurden, beziehen,
- Schwankungen von zukünftigen, erfolgswirksamen Cashflows, die auf einer sehr wahrscheinlichen erwarteten Transaktion basieren, die zudem bei Eintritt erfolgswirksam wären. Voraussetzung hierfür ist eine Wahrscheinlichkeit von deutlich mehr als 50 % und eine bestimmte Transaktion muss identifizierbar sein und
- Fremdwährungsrisiken aus bestimmten gruppeninternen Transaktionen im Rahmen eines Konzernabschlusses.

Die Cashflows, welche abgesichert wurden, dürfen erst nach der Designation der Hedge-Beziehung anfallen. Dies kann entweder in derselben oder in einer zukünftigen Berichtsperiode sein. Des Weiteren müssen die betroffenen Vermögenswerte und Schulden im Moment der Designation und im Laufe der Laufzeit in der Bilanz erfasst sein. Eine Transaktion, die wahrscheinlich erwartet wird, muss im Zeitpunkt der Designation und im Laufe der Laufzeit der Sicherungsbeziehung wahrscheinlich sein.¹⁶⁸

Als Grundgeschäft ebenfalls möglich sind Wechselkursrisiken einer Nettoinvestition in eine ausländische Teileinheit. In diesem Fall kann ein Derivat ebenfalls erfolgsneutral in einer Rücklage erfasst werden.¹⁶⁹

Die Erfassung von Wertänderungen des Derivats erfolgt erfolgsneutral unter der Voraussetzung, dass das Derivat eine effektive Sicherung mit sich bringt. Die Wertänderungen werden sodann im sonstigen Ergebnis in einer Rücklage aus Sicherungsgeschäften (bzw. Cashflow Hedge-Rücklage) gebucht. Der Saldo dieser Rücklage kann sowohl positiv als auch negativ sein.¹⁷⁰

¹⁶⁷ Vgl. Grünberger (2012), S. 285 f.

¹⁶⁸ Vgl. Grünberger (2012), S. 286.

¹⁶⁹ Vgl. ebenda.

¹⁷⁰ Vgl. Grünberger (2012), S. 287.

Die Erfassung von Wertänderungen des Derivats bzw. des Sicherungsinstruments erfolgt jedoch in jenem Fall erfolgswirksam über die Gewinn- und Verlustrechnung, wenn die Wertänderungen des Derivats keine effektive Sicherung mit sich bringen.¹⁷¹

Im Gegensatz dazu erfahren die Sicherungsinstrumente beim Fair Value Hedge stets eine erfolgsneutrale Erfassung. Des Weiteren spielt das Ausmaß der Effektivität bei der Verbuchung eines Fair Value Hedge keine Rolle, solange die Effektivitätsbedingung eingehalten wird. Demgegenüber folgt beim Cashflow Hedge lediglich der effektive Teil der Wertänderung den Bestimmungen des Hedge Accounting.¹⁷²

Für die buchmäßige Erfassung ist jedoch die buchmäßige Effektivität von Bedeutung. Die Effektivität nach dem Effektivitätstest bleibt hierfür unberücksichtigt. Bei der buchmäßigen Effektivität werden die kumulierten Wertänderungen von Grundgeschäft und Sicherungsgeschäft, die seit der Designation aufgetreten sind, miteinander verglichen. Es kommt nur insoweit zu einer erfolgsneutralen Erfassung, als die kumulierte Wertänderung von Grund- und Sicherungsgeschäft gleich sind. Dementsprechend wird in die Rücklage lediglich der kleinere Betrag zwischen der kumulierten Änderung des Fair Value des Sicherungsinstruments oder der kumulierten Änderung des Fair Value des Grundgeschäfts gebucht.¹⁷³

Sämtliche erfolgsneutral erfassten Gewinne von Sicherungsinstrumenten werden als Erträge im sonstigen Ergebnis ausgewiesen. Umgekehrt werden sämtliche erfolgsneutral erfassten Verluste als Aufwendungen im sonstigen Ergebnis ausgewiesen. Die Cashflow Hedge-Rücklage wird zu jenem Zeitpunkt aufgelöst, zu welchem der abgesicherte Cashflow eintritt und Auswirkungen auf das Periodenergebnis entfaltet.¹⁷⁴

Zur Vermeidung einer Doppelerfassung der Erfolge im Gesamtergebnis darf die Rücklage bei ihrer erfolgswirksamen Umbuchung in die Gewinn- und Verlustrechnung im sonstigen Ergebnis nicht unberücksichtigt bleiben. Für den Fall, dass die Rücklage nach ihrer Umgliederung in die Gewinn- und Verlustrechnung einen Ertrag darstellt, muss diese im sonstigen Ergebnis als Aufwand berücksichtigt werden. Umgekehrt, wenn die Rücklage nach ihrer Umgliederung in die Gewinn- und Verlustrechnung einen Aufwand darstellt, muss diese im sonstigen Ergebnis als Ertrag be-

¹⁷¹ Vgl. Grünberger (2012), S. 287.

¹⁷² Vgl. ebenda.

¹⁷³ Vgl. Grünberger (2012), S. 288.

¹⁷⁴ Vgl. Grünberger (2012), S. 290.

rücksichtigt werden. Es kann jedoch auch vorkommen, dass es zu einer erfolgsneutralen Auflösung der Rücklage kommt. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Rücklage mit den Anschaffungskosten verrechnet wird. Wenn solch ein Umstand vorliegt, kommt es zu keinen Auswirkungen auf das übrige Ergebnis.¹⁷⁵

Zur Beendigung eines Hedge Accounting kommt es, wenn der gesicherte, erfolgswirksame Cashflow eintritt, das Sicherungsinstrument, wie beispielsweise ein Derivat, ausläuft, ausgeübt, glattgestellt wird oder es zu einer Veräußerung kommt bzw. wenn die formalen Bedingungen dafür nicht mehr erfüllt sind. Hier kommt es dann zur Auflösung der Cashflow Hedge-Rücklage. Auf welche Art die Auflösung vonstaten geht, wird vom Wesen der Sicherungsbeziehung abhängig gemacht. Für gewöhnlich wird nachdem das Sicherungsinstrument abgegangen ist, die Rücklage so lange fortgeführt, bis es zum Eintreten des gesicherten Cashflows kommt. Die Auflösung der Rücklage erfolgt zu jenem Zeitpunkt, zu welchem das abgesicherte Risiko eintritt. Somit kommt es zu einem gegenseitigen Ausgleich der Aufwendungen bzw. Erträge aus dem abgesicherten Risiko und der Auflösung der Rücklage. Wenn eine wahrscheinlich erwartete Transaktion durchgeführt wurde, erfährt die Rücklage eine Auflösung. Die Auflösung kann in solch einem Fall entweder erfolgswirksam oder aber auch erfolgsneutral sein. Bei einer erfolgsneutralen Auflösung wird die Rücklage mit den Anschaffungskosten des Vermögenswerts oder der Schuld verrechnet.¹⁷⁶

Hier muss zwischen folgenden Fällen differenziert werden:¹⁷⁷

- Die Rücklage erfährt eine erfolgswirksame Auflösung, wenn es bei der Anschaffung eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Schuld zu einer Absicherung gekommen ist. Die Auflösung der Rücklage unterliegt in diesem Fall einer zeitlichen Verteilung. Die zeitliche Verteilung entspricht den Erfolgswirkungen aus dem angesetzten Finanzinstrument. Sind in der Rücklage Verluste ausgewiesen, so müssen die dazugehörigen künftigen Erfolge wahrscheinlich sein. Falls die Erträge nicht mehr wahrscheinlich sind, so kommt es zu einer sofortigen Auflösung der Rücklage als Aufwand.
- Zu einer Verrechnung der Rücklage mit den Anschaffungskosten kommt es, wenn es bei der Anschaffung oder Begebung nichtfinanzieller Vermögenswerte oder Schulden zu einer Absicherung gekommen ist. Die Anschaffungskosten

¹⁷⁵ Vgl. Grünberger (2012), S. 290.

¹⁷⁶ Vgl. Grünberger (2012), S. 291.

¹⁷⁷ Vgl. ebenda.

ten können dadurch entweder eine Verminderung oder eine Erhöhung erfahren. Es besteht aber auch die Möglichkeit einer erfolgswirksamen Auflösung der Rücklage. Diese entspricht den Erfolgswirkungen des Vermögenswerts bzw. der Schuld. Beispielsweise kann die Auflösung der Rücklage analog zur planmäßigen Abschreibung eines abnutzbaren Vermögenswerts erfolgen. Wenn sich ein Unternehmen für eine Methode entschieden hat, so hat die ausgewählte Methode auf alle anderen Cashflow Hedges ebenfalls Anwendung zu finden.

Beispiel 5:¹⁷⁸ Verbuchung von Cashflow Hedges

Die X-AG hat im November t_1 einen Kaufvertrag über den Kauf einer Fertigungsanlage abgeschlossen. Der Kaufvertrag lautet auf USD 10 Millionen. Da zum Zeitpunkt des Abschlusses ein günstiges EUR/USD-Kursverhältnis herrscht, schließt das Unternehmen ein Forward-Geschäft ab, wobei sich hierfür die Anschaffungskosten auf Null belaufen. Somit hat sich das Unternehmen einen Kurs von 1,250 USD für 1 EUR gesichert.

Zum Abschlussstichtag 31.12. t_1 beträgt der Kurs 1,210 USD für 1 EUR. Der Forward weist einen beizulegenden Wert in Höhe von EUR 264.463 auf. Die X-AG behandelt die Absicherung der festen Verpflichtung als Cashflow Hedge.

Der Ausweis der Fertigungsanlage soll bei Erwerb mit dem gesicherten Kurs erfolgen. Aus Vereinfachungsgründen wird in diesem Beispiel angenommen, dass im Geschäftsjahr t_2 (= Jahr der Lieferung und Bezahlung) der EUR/USD-Kurs und der beizulegende Zeitwert des Forward keiner Schwankung unterliegen. Des Weiteren ist das Sicherungsgeschäft zu 100 % effektiv und die Bedingungen für Hedge Accounting sind erfüllt.

Zum 31.12. t_1 muss zunächst die Veränderung des beizulegenden Zeitwerts des Forward unmittelbar im Eigenkapital (bzw. im sonstigen Ergebnis) erfasst werden. Die dazugehörige Buchung hat folgendes Bild:

<i>Devisentermingeschäft</i>	<i>EUR 264.463</i>
an <i>Cashflow Hedge-Rücklage</i>	<i>EUR 264.463</i>

¹⁷⁸ Vgl. Rohatschek / Maukner (2012), S. 148 f.

Sobald die Anlage geliefert wird, sind folgende Buchungen vorzunehmen:

<i>Technische Anlagen</i>	<i>EUR 8.264.463</i>	
an <i>Lieferverbindlichkeiten</i>		<i>EUR 8.264.463</i>
<i>Cashflow Hedge-Rücklage</i>	<i>EUR 264.463</i>	
an <i>Technische Anlagen</i>		<i>EUR 264.463</i>

Mit diesen Buchungen wurde sichergestellt, dass die Fertigungsanlage mit einem Wert in Höhe von 8.000.000 ausgewiesen wurde. Dies entspricht dem gesicherten Kurswert.

Wenn es zur Bezahlung der Anlage kommt, können folgende Buchungen gemacht werden:

<i>Lieferverbindlichkeiten</i>	<i>EUR 8.264.463</i>	
an <i>Bank</i>		<i>EUR 8.264.463</i>
<i>Bank</i>	<i>EUR 264.463</i>	
an <i>Devisentermingeschäft</i>		<i>EUR 264.463</i>

3.1.3.6 Gewinne und Verluste aus der Bewertung von Eigenkapitalinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert, welche ohne Handelsabsicht gehalten werden (IFRS 9) und Änderungen, welche aus Änderungen des Ausfallrisikos (eigenes Kreditrisiko) resultieren, des beizulegenden Zeitwerts von finanziellen Verbindlichkeiten, welche zur erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert bestimmt sind (IFRS 9)

Wie bereits erwähnt, enthält IAS 39 Regelungen zum Ansatz und zur Bewertung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten. Das IASB erarbeitet derzeit jedoch einen neuen Standard. Dieser neue Standard ist IFRS 9. Dieser wird künftig IAS 39 vollständig ersetzen. Das IASB hat dieses Vorhaben in drei Hauptphasen unterteilt. Die erste Hauptphase widmet sich der Klassifizierung und der Bewertung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten. Die zweite Hauptphase beschäftigt sich mit der außerplanmäßigen Abschreibung. In der letzten Hauptphase wird die Sicherungsbilanzierung (Hedge Accounting) neu geregelt. Sobald eine Phase fertiggestellt wurde, werden die korrespondierenden

Bestimmungen im IAS 39 gelöscht und im Zuge dessen werden die neuen Regelungen im IFRS 9 ergänzt.¹⁷⁹

Wenn finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten erstmalig erfasst werden, werden diese zum beizulegenden Zeitwert bewertet.¹⁸⁰ Für Zwecke der Folgebewertung müssen finanzielle Vermögenswerte im Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung entweder der Kategorie „fortgeführte Anschaffungskosten“ oder der Kategorie „beizulegender Zeitwert“ zugeteilt werden. Eine Zuteilung in die Kategorie „fortgeführte Anschaffungskosten“ erfolgt nur dann, wenn das Ziel des Geschäftsmodells für die Gruppe der Vermögenswerte, zu der der betreffende Vermögenswert subsumiert wird, darin besteht, dass die gehaltenen Vermögenswerte zur Realisierung der vertraglichen Geldflüsse führen und wenn die vertraglichen Bestimmungen des finanziellen Vermögenswertes zu Geldflüssen an festgelegten Zeitpunkten führen, welche nur Zins- und Tilgungszahlungen auf die ausstehende Kapitalsumme repräsentieren. Für den Fall, dass ein finanzieller Vermögenswert diese Bedingungen nicht erfüllt, muss dieser der Kategorie „beizulegender Zeitwert“ zugeordnet werden und wird dementsprechend mit dem beizulegenden Zeitwert bilanziert.¹⁸¹

Es besteht jedoch auch die Möglichkeit, einen finanziellen Vermögenswert im Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung der Kategorie „zum Zeitwert über die GuV“ zuzuordnen. Wird diese Möglichkeit ausgeschöpft, so wird von der Zeitwertoption gesprochen. Diese kann jedoch nur in jenen Fällen ausgeübt werden, in welchen dadurch Inkonsistenzen bei der Bewertung oder beim Ansatz beseitigt werden oder zumindest zu einer signifikanten Reduktion von Inkonsistenzen beitragen. Eine Bewertungs- oder Ansatzinkonsistenz kann ihren Ursprung durch eine differierende Bewertung von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten finden oder aus einer differierenden Erfassung von Gewinnen und Verlusten.¹⁸²

Wie bei den finanziellen Vermögenswerten können auch finanzielle Verbindlichkeiten gem. IFRS 9 entweder mit dem beizulegenden Zeitwert oder zu fortgeführten Anschaffungskosten folgebewertet werden. Im Gegensatz zu den finanziellen Vermögenswerten erfolgt die Folgebewertung bei den finanziellen Verbindlichkeiten in der Regel zu fortgeführten Anschaffungskosten. Ausnahmen hiervon stellen finanzielle

¹⁷⁹ Vgl. Lüdenbach / Christian (2012), S. 521.

¹⁸⁰ Vgl. Lüdenbach / Christian (2012), S. 523.

¹⁸¹ Vgl. Lüdenbach / Christian (2012), S. 524.

¹⁸² Vgl. Lüdenbach / Christian (2012), S. 525.

Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden und Finanzgarantien dar. Zu den erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bilanzierten finanziellen Verbindlichkeiten zählen zum einen finanzielle Verbindlichkeiten des Handelsbestands und zum anderen zählen dazu auch finanzielle Verbindlichkeiten, für die im Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes die Zeitwertoption (führt zu einer erfolgswirksamen Zeitwertbilanzierung) ausgeübt wurde. Wie auch bei den finanziellen Vermögenswerten ist die Ausübung der Zeitwertoption bei den finanziellen Verbindlichkeiten an bestimmten Voraussetzungen, wovon zumindest eine erfüllt werden muss, geknüpft. Eine Voraussetzung für die Ausübung der Zeitwertoption ist beispielsweise, dass eine Inkonsistenz beseitigt oder signifikant reduziert werden muss.¹⁸³

Grundsätzlich führen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts von zum beizulegenden Zeitwert bilanzierten finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht Bestandteil einer Sicherungsbeziehung sind, zu einer erfolgswirksamen Erfassung. Wenn ein Unternehmen für dessen finanzielle Vermögenswerte zur Zeitwertoption optiert hat, so erfolgt die Erfassung von Zeitwertänderungen erfolgswirksam.¹⁸⁴

Falls ein Unternehmen für dessen finanzielle Verbindlichkeiten zur Zeitwertoption optiert hat, so erfolgt die Erfassung von Zeitwertänderungen wie folgt:¹⁸⁵

- Im sonstigen Ergebnis wird jener Zeitwertänderungsbetrag der Verbindlichkeit erfasst, der aus Änderungen des Kreditrisikos der Verbindlichkeit resultiert.
- Der Restbetrag der Zeitwertänderung der Verbindlichkeit unterliegt einer erfolgswirksamen Erfassung.
- Eine Ausnahme besteht jedoch, wenn die im sonstigen Ergebnis abgebildeten Zeitwertänderungen, die aus den Änderungen des Kreditrisikos der Verbindlichkeit resultieren, zu einer Entstehung oder zu einer Vergrößerung einer Inkonsistenz im Jahreserfolg führen. Ist dies der Fall, muss die gesamte Zeitwertänderung der Verbindlichkeit erfolgswirksam gebucht werden. Davon sind ebenfalls die Auswirkungen einer Änderung des Kreditrisikos der Verbindlichkeit betroffen.

¹⁸³ Vgl. Lüdenbach / Christian (2012), S. 526.

¹⁸⁴ Vgl. Lüdenbach / Christian (2012), S. 527.

¹⁸⁵ Vgl. ebenda.

Wurde für finanzielle Verbindlichkeiten zur Zeitwertoption optiert, so unterliegen die im sonstigen Ergebnis erfassten Beträge keiner Umgliederung in die Gewinn- und Verlustrechnung. Es besteht allerdings die Möglichkeit, die im sonstigen Ergebnis ausgewiesenen Beträge innerhalb des Eigenkapitals, beispielsweise in die Gewinnrücklage, zu transferieren.¹⁸⁶

Wenn finanzielle Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, sind sämtliche Zeitwertänderungen entweder im Periodenerfolg oder im sonstigen Ergebnis zu erfassen. Die im sonstigen Ergebnis erfassten Beträge dürfen ebenfalls nie in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert werden.¹⁸⁷

Ebenfalls im sonstigen Ergebnis können wahlweise die im Zuge der Folgebewertung auftretenden Zeitwertänderungen eines Eigenkapitalinstruments erfasst werden, sofern das Eigenkapitalinstrument in den Anwendungsbereich des IFRS 9 fällt und nicht zum Handelsbestand gehört. Dieses Wahlrecht kann jedoch nur beim erstmaligen Ansatz ausgeübt werden. Des Weiteren ist das Wahlrecht unwiderruflich. Die im sonstigen Ergebnis für Eigenkapitalinstrumente erfassten Beträge dürfen zukünftig nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert werden. Zu einer Umgliederung kommt es auch dann nicht, wenn das Eigenkapitalinstrument ausgebucht wird. Es besteht allerdings die Möglichkeit, die im sonstigen Ergebnis erfassten Beträge innerhalb des Eigenkapitals beispielsweise in die Gewinnrücklage umzugliedern.¹⁸⁸

Beispiel 6:¹⁸⁹ Verbuchung von Eigenkapitalinstrumenten, die gem. IFRS 9 zum beizulegenden Zeitwert über das sonstige Ergebnis gebucht werden

Ein Unternehmen erwirbt zum 01.01.t₁ für 10 Geldeinheiten Aktien. Das Unternehmen beschließt unwiderruflich den Zeitwert der Aktien im sonstigen Ergebnis auszuweisen. Am 31.12.t₁ beläuft sich der beizulegende Zeitwert der erworbenen Aktien auf 18 Geldeinheiten. Nächstes Jahr am 01.05.t₂ werden die Aktien um 18 Geldeinheiten veräußert. Im Zuge der Ausbuchung der Aktien bucht das Unternehmen den im sonstigen Ergebnis erfassten Betrag in die Gewinnrücklage um.

Zunächst muss der Erwerb der Aktien mit folgendem Buchungssatz gebucht werden:

Aktien	10
an Kassa	10

¹⁸⁶ Vgl. Lüdenbach / Christian (2012), S. 527 f.

¹⁸⁷ Vgl. Lüdenbach / Christian (2012), S. 528.

¹⁸⁸ Vgl. ebenda.

¹⁸⁹ Vgl. Lüdenbach / Christian (2012), S. 30 ff.

Am 31.12. t_1 muss die Zeitwertänderung der Aktien im sonstigen Ergebnis mit folgendem Buchungssatz gebucht werden:

<i>Aktien</i>	8
an <i>Sonstiges Gesamtergebnis</i>	8

Am Ende des Jahres t_1 wirken sich diese Buchungen sowohl auf das sonstige Ergebnis und somit auch auf das Gesamtergebnis mit 8 Geldeinheiten aus.

Die Veräußerung der Aktien führt am 01.05. t_2 zu folgenden Buchungen:

<i>Kassa</i>	18
an <i>Aktien</i>	18
 <i>Sonstiges Gesamtergebnis</i>	 8
an <i>Gewinnrücklage</i>	8

Der in t_1 angesammelte Betrag des sonstigen Ergebnisses darf bei Ausbuchung der Aktien nicht in den Periodenerfolg umgebucht werden. Vielmehr hat sich das Unternehmen dazu entschieden, diesen Betrag in die Gewinnrücklage umzubuchen. Die Umbuchung in die Gewinnrücklage in t_2 haben keine Auswirkungen auf die Gesamtergebnisrechnung.

3.2 Änderungen am IAS 1 im Jahr 2011

Nach den Änderungen am IAS 1 im Jahr 2007 (siehe Kapitel 1.3.2) sah das IASB bereits im Jahr 2010 wieder einen Überarbeitungsbedarf am IAS 1. Im Mai 2010 wurde der vom IASB veröffentlichte Exposure Draft „Presentation of Items of Other Comprehensive Income – Proposed amendments to IAS 1“ zur Kommentierung freigegeben. Dieser Exposure Draft stellte einen Teil der Phase B des wesentlich umfangreicheren „Financial Statements Presentation“-Projekts dar. Dieser Exposure Draft war ausschließlich der Darstellung des sonstigen Gesamtergebnisses gewidmet. Im Vergleich zu den bis dahin vorgenommenen Änderungen, stellten diese geplanten Änderungen nur geringfügige Änderungen dar. Deshalb hatte das IASB die Veröffentlichung dieser geplanten Änderungen vorgezogen. Die Kommentierungsfrist dieses Exposure Draft wurde mit 30.09.2010 beendet.¹⁹⁰ Nach ED/2010/5 „Presentation of Items of Other Comprehensive Income – Proposed amendments to IAS 1“ kam es am 16.06.2011 zur Veröffentlichung des Änderungsstandards „Presentation of Items of Other Comprehensive Income“ zu IAS 1 (revised 2011) seitens des IASB.

¹⁹⁰ Vgl. Kirsch (2010), S. 373.

IAS 1 (revised 2011) musste für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.07.2012 begonnen haben verpflichtend zur Anwendung gebracht werden.¹⁹¹ Im Juni 2012 hatte die EU die Änderungen des Jahres 2011 am IAS 1 übernommen.¹⁹²

Die Änderungen im Jahr 2011 betrafen IAS 1.7, IAS 1.10, IAS 1.82, IAS 1.85 bis IAS 1.87, IAS 1.90, IAS 1.91, IAS 1.94, IAS 1.100 und IAS 1.115. IAS 1.10A, IAS 1.81A, IAS 1.81B und IAS 1.82A wurden neu hinzugefügt. Hingegen wurden die Paragraphen 12, 81, 83 und 84 des IAS 1 (2007) im Zuge der Überarbeitung gelöscht.¹⁹³

Im Unterschied zum IAS 1.81 (revised 2007) sollten nach ED-IAS 1.81 die GuV-Rechnung und das sonstige Ergebnis in einem einzigen Abschlussinstrument (Single Statement Approach) dargestellt werden. Dieses Abschlussinstrument sollte nach Vorschlag des ED/2010/5 sodann aus zwei Bereichen bestehen, zum einen aus der GuV-Rechnung und zum anderem aus dem sonstigen Gesamtergebnis. Das Periodenergebnis als Zwischenergebnis sollte jedoch beibehalten werden. Das IASB hatte die Einschränkung des Wahlrechts dahingehend begründet, dass dadurch auf der einen Seite eine Verbesserung der Vergleichbarkeit geschaffen werden würde und auf der anderen Seite, dass dadurch eine klare Abgrenzung zur Eigenkapitalveränderungsrechnung geschaffen werden würde, indem alle nicht eigentümerbezogenen Eigenkapitalveränderungen zusammengefasst dargestellt werden würden.¹⁹⁴ Jedoch wurde der im ED/2010/5 geforderte Ausweis des Gesamtergebnisses in einem Abschlussinstrument in dem Änderungsstandard nicht übernommen. Somit bleibt weiterhin das Wahlrecht zwischen dem One Statement Approach und dem Two Statement Approach bestehen.¹⁹⁵ Der Ausweis in einem einzigen Abschlussinstrument war vor allem bei der Arbeitsgruppe Joint International Group on Performance Reporting, welche vom IASB und dem FASB eingerichtet wurde, auf großen Widerstand gestoßen. So kritisierten diese unter anderem, dass dem Abschlussadressaten nur eine unterste Ergebnisgröße präsentiert werden würde, die sowohl die ergebniswirksamen Erträge und Aufwendungen enthält, als auch unrealisierte Zeitwertschwankungen und diese miteinander vermengt werden würden.¹⁹⁶

¹⁹¹ Vgl. Sellhorn / Hahn / Müller (2011), S. 1013.

¹⁹² Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 146.

¹⁹³ Vgl. ebenda.

¹⁹⁴ Vgl. Kirsch (2010), S. 374 f.

¹⁹⁵ Vgl. Sellhorn / Hahn / Müller (2011), S. 1014.

¹⁹⁶ Vgl. Brücks / Ehrcke (2012), Rz. 263.

Des Weiteren müssen die Komponenten des sonstigen Ergebnisses seit den Änderungen im Jahr 2011 unterschieden werden zwischen temporär GuV-neutrale Posten und permanent GuV-neutrale Posten. Diese verpflichtende Einteilung der OCI-Komponenten beruht auf dem ED/2010/5. Diese Überlegungen hinsichtlich der Unterteilung waren dahingehend, dass es einen Anstieg bezüglich der Anzahl der im sonstigen Ergebnis zu erfassenden Erträge und Aufwendungen aufgrund vom IAS 19 und IFRS 9 gab bzw. zu erwarten ist.¹⁹⁷ Durch die Einteilung der OCI-Komponenten in diesen beiden Gruppen wollte das IASB eine bessere Übersichtlichkeit bzw. Transparenz des sonstigen Ergebnisses schaffen.¹⁹⁸ Des Weiteren sollte es nun dem Abschlussadressaten möglich gemacht werden, die zukünftigen Effekte, welche aus den OCI-Komponenten resultieren, auf die Gewinn- und Verlustrechnung besser einschätzen zu können.¹⁹⁹

Die Steuereffekte der OCI-Komponenten wurden ebenfalls im ED/2010/5 thematisiert. So wurde vorgeschlagen, in der Gesamtergebnisrechnung die Steuereffekte der einzelnen OCI-Komponenten anzugeben oder zumindest die Steuereffekte, welche auf die temporär GuV-neutralen Komponenten und welche auf die permanent GuV-neutralen Komponenten entfallen, anzugeben.²⁰⁰

Wie bereits in Kapitel 3.1.1 erwähnt, wurde im Änderungsstandard folgendes festgelegt: Das zu bilanzierende Unternehmen kann OCI-Posten vor oder nach Steuern darstellen. Für den Fall, dass das Unternehmen die OCI-Posten vor Steuern darstellt, so muss es jeweils in einer gesonderten Zeile im sonstigen Ergebnis zum einen den Steuerbetrag, welcher auf die temporär GuV-neutralen Komponenten entfällt und zum anderen den Steuerbetrag, welcher auf die permanent GuV-neutralen Komponenten entfällt, gesondert angeben.²⁰¹ Zudem müssen die Steuererträge und -aufwendungen, welche auf die einzelnen Posten des sonstigen Ergebnisses entfallen, stets in der Gesamtergebnisrechnung oder im Anhang offengelegt werden.²⁰²

¹⁹⁷ Vgl. Kirsch (2010), S. 375.

¹⁹⁸ Vgl. Kirsch (2012), S. 300.

¹⁹⁹ Vgl. Bischof et al. (2012), Rz. 142.

²⁰⁰ Vgl. Kirsch (2010), S. 375 f.

²⁰¹ Vgl. Kirsch (2012), S. 301.

²⁰² Vgl. Schlüter / Beiersdorf (2013), Rz. 73.

Zusammenfassend haben die Änderungen im Jahr 2011 folgende Änderungen herbeigeführt und haben somit zu den derzeitigen Regelungen beigetragen:²⁰³

- Das Wahlrecht zwischen One Statement Approach und Two Statement Approach wurde aufrechterhalten.
- Die offizielle Bezeichnung der Gesamtergebnisrechnung lautet „GuV-Rechnung und sonstiges Gesamtergebnis“. Andere Bezeichnungen sind dennoch durchaus zulässig.
- Die Komponenten des sonstigen Ergebnisses sind zu gruppieren, ob sie in die GuV umgegliedert werden können oder nicht.
- Falls ein Unternehmen die OCI-Posten vor Steuern darstellt, so muss es jeweils in einer gesonderten Zeile im sonstigen Ergebnis zum einen den Steuerbetrag, welcher auf die temporär GuV-neutralen Komponenten entfällt und zum anderen den Steuerbetrag, welcher auf die permanent GuV-neutralen Komponenten entfällt, gesondert angeben.

3.3 Studien zum sonstigen Ergebnis gemäß IAS 1

3.3.1 Studie 1: Other Comprehensive Income: Empirische Analyse von Ausmaß, Komponenten und Recycling in deutschen IFRS-Abschlüssen

Diese empirische Analyse von Michael Dobler und Sylvia Dobler wertet das Ausmaß, die Komponenten und Umgliederungen in den Gewinn oder Verlust des sonstigen Ergebnisses aus den IFRS-Konzernabschlüssen der Jahre 2009 und 2010 aus. In den jeweiligen Jahren wurden jeweils 80 Gesellschaften untersucht, die zum 30. April 2011 im DAX oder MDAX notiert waren.²⁰⁴

Die Mehrheit der ausgewerteten Gesellschaften hat sowohl im Jahr 2009 als auch im Jahr 2010 den Two Statement Approach angewendet.²⁰⁵

Im Jahr 2010 macht das sonstige Ergebnis am Gesamtergebnis durchschnittlich 26,8 % aus. Das sonstige Ergebnis beträgt unter Berücksichtigung sich kompensierender Beträge im Jahr 2010 14.096,00 Mio. EUR, im Jahr 2009 4.897,00 Mio. EUR. Demgegenüber steht im Jahr 2010 ein Gewinn in Höhe von 72.414,00 Mio. EUR und im Jahr 2009 29.019,00 Mio. EUR. Bei solch einer Betrachtungsweise entfällt im Jahr

²⁰³ Vgl. Lüdenbach (2013), Rz. 93.

²⁰⁴ Vgl. Dobler / Dobler (2012), S. 37.

²⁰⁵ Vgl. ebenda.

2010 vom Gesamtergebnis 16,29 % auf das sonstige Ergebnis und im Jahr 2009 14,44 %. In einem weiteren Schritt analysiert diese empirische Untersuchung, die Häufigkeiten von positiven und negativen Periodenergebnissen, sonstigen Ergebnissen und Gesamtergebnissen. Dabei überwiegen in beiden Jahren positive Ergebnisgrößen. Unter den ausgewerteten Gesellschaften gibt es kaum Gesellschaften die das sonstige Ergebnis mit Null ausgewiesen haben. Im Jahr 2009 haben lediglich drei Unternehmen das sonstige Ergebnis mit Null ausgewiesen, im Jahr 2010 sind es vier. Neben der Auswertung der Häufigkeiten ist auch eine betragsmäßige Auswertung des Periodenergebnisses, sonstigen Ergebnisses und Gesamtergebnisses vorgenommen worden. Die 80 ausgewerteten Gesellschaften weisen im Jahr 2009 betragsmäßig ein aggregiertes sonstiges Ergebnis in Höhe von 14.709,00 Mio. EUR aus und im Jahr 2010 24.720,00 Mio. EUR. Diese Werte lassen eine große Spannweite beim sonstigen Ergebnis erkennen. Das aggregierte Gesamtergebnis der 80 Gesellschaften beträgt im Jahr 2009 62.473,00 Mio. EUR und im Jahr 2010 91.324,00 Mio. EUR. Werden das aggregierte sonstige Ergebnis und das aggregierte Gesamtergebnis in Relation gesetzt, ist das Ausmaß des sonstigen Ergebnisses bemerkenswert.²⁰⁶

Bei der weiteren Vorgehensweise sind in der empirischen Analyse die einzelnen OCI-Komponenten der 80 DAX- und MDAX-Gesellschaften ausgewertet worden. Dabei sind neben den Steuereffekten und der Kategorie „Sonstige“ fünf weitere Hauptkomponenten gebildet worden. Dabei ist die Kategorie „Währungsumrechnung“ als die am häufigsten genannte Kategorie in den Jahren 2009 und 2010 identifiziert worden. Des Weiteren zeigt diese Untersuchung, dass in dieser Kategorie in beiden Jahren überwiegend positive Werte ausgewiesen sind und dass sämtliche DAX-Unternehmen in dieser Kategorie im Jahr 2010 ausschließlich positive Beträge aus Währungsänderungen aufweisen. Es ist keine Kategorie eigens für die Folgebewertung von Sachanlagevermögen und immateriellen Vermögenswerten gebildet worden, da das Anschaffungskostenmodell zur Folgebewertung bei den DAX- und MDAX-Unternehmen vorherrschend ist. Ebenfalls häufig genannte Kategorien sind die Kategorien „Cashflow Hedges“ und „versicherungsmathematische Gewinne und Verluste“. Die Kategorie „versicherungsmathematische Gewinne und Verluste“ ist von knapp der Hälfte der Gesellschaften im sonstigen Ergebnis ausgewiesen worden. Wie bei der Auswertung der Ergebnisgrößen ist auch bei der Auswertung der

²⁰⁶ Vgl. Dobler / Dobler (2012), S. 37 f.

einzelnen OCI-Komponenten eine betragsmäßige Auswertung vorgenommen worden. Dabei kam man zu dem Ergebnis, dass im Jahr 2010 auch die am häufigsten genannten Kategorien („Währungsumrechnung“ und „Cashflow Hedges“) jene Kategorien sind, die auch betragsmäßig das sonstige Ergebnis am meisten beeinflussen. Im Jahr 2009 trifft dies allerdings nicht zu. Hier sind die Kategorien „zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente“ und „versicherungsmathematische Gewinne und Verluste“ die betragsmäßigen zentralen Treiber des sonstigen Ergebnisses. Vor allem Finanzinstitute haben bei der Kategorie „zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente“ hohe OCI-Beträge ausgewiesen. Jedoch sind von Finanzinstituten nur niedrige Beträge in der Kategorie „versicherungsmathematische Gewinne und Verluste“ ausgewiesen worden. Generell haben nur vier Finanzinstitute bei der Kategorie „versicherungsmathematische Gewinne und Verluste“ einen Betrag im sonstigen Ergebnis ausgewiesen.²⁰⁷

Zu guter Letzt sind noch die von den Gesellschaften vorgenommenen Umgliederungen analysiert worden. Dabei sind die Umgliederungsbeträge in fünf Kategorien unterteilt worden. Insgesamt sind von den 80 Gesellschaften unter Berücksichtigung sich kompensierender Beträge im Jahr 2009 –5,60 Mrd. EUR vom sonstigen Ergebnis in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert worden. Im Jahr 2010 beträgt dieser Umgliederungsbetrag –3,20 Mrd. EUR. Dabei beziehen sich die negativen Beträge auf das sonstige Ergebnis. Demzufolge erhöhen diese Beträge den Periodengewinn oder vermindern den Periodenverlust. Zum größten Teil sind von den Unternehmen keine Umgliederungen vorgenommen worden. Am häufigsten sind jedoch Umgliederungen in den Kategorien „Cashflow Hedges“, „zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente“ und „Währungsumrechnung“ vorgenommen worden. Dies gilt für beide Jahre. Dazu sind wieder die betragsmäßigen Umgliederungsbeträge analysiert worden. Dabei lässt sich festhalten, dass im Jahr 2009 und 2010 betragsmäßig insgesamt absolut jeweils zwischen 8,00 und 9,00 Mrd. EUR umgegliedert worden sind. In Relation zu den Ergebnisgrößen sind diese Umgliederungsbeträge durchaus beträchtlich, da die Umgliederungen von einer Minderheit der Gesellschaften ausgewiesen worden sind. Sowohl im Jahr 2009 als auch im Jahr 2010 haben über die Hälfte der Gesellschaften keine Umgliederungen ausgewiesen. Die höchsten Um-

²⁰⁷ Vgl. Dobler / Dobler (2012), S. 38 f.

gliederungsbeträge sind in den Kategorien „Währungsumrechnung“, „Cashflow Hed- ges“ und „zur Veräußerung verfügbare Finanzinstrumente“ verzeichnet worden.²⁰⁸

3.3.2 Studie 2: Zur Darstellung des Other Comprehensive Income nach IAS 1 (rev. 2011) – Bedeutung der Neuerungen für die DAX-Unternehmen

Diese empirische Untersuchung von Thorsten Sellhorn, Stefan Hahn und Maximilian Müller untersucht die Relevanz des sonstigen Ergebnisses und der Umgliederungen der Jahre 2009 und 2010 für im DAX gelistete Unternehmen.²⁰⁹

Dabei ist der Betragsanteil des sonstigen Ergebnisses am Betragsgesamtergebnis gemessen worden. In Prozent ausgedrückt beträgt dieser Wert im Jahr 2009 25,60 % und im Jahr 2010 24,60 %. Somit kann für beide Jahre festgehalten werden, dass das sonstige Ergebnis einen wesentlichen Anteil am Gesamtergebnis einnimmt. Wie auch schon in der vorher dargestellten Studie festgestellt wurde, sind in den Fällen von Währungsumrechnung und Hedge Accounting die meisten Werte von den aus- gewerteten Unternehmen im sonstigen Ergebnis ausgewiesen worden. Auch diese Studie kam zu dem Ergebnis, dass die OCI-Komponente für die Neubewertung von Sachanlagevermögen oder immateriellen Vermögenswerten keine praktische Rele- vanz hat.²¹⁰

Des Weiteren wird in der empirischen Untersuchung festgehalten, dass über zwei Drit- tel der im DAX notierten Gesellschaften die OCI-Komponente „zur Veräußerung ver- fügbare finanzielle Vermögenswerte“ aufweisen. Bei der Hälfte der Gesellschaften werden OCI-Beträge aus der at-equity-Bewertung ausgewiesen. Jedoch wird an die- ser Stelle auch darauf hingewiesen, dass es für die Bilanzadressaten nicht ersichtlich ist, ob es bei diesen OCI-Beträgen zu zukünftigen Umgliederungen kommt.²¹¹

Im Rahmen dieser empirischen Untersuchung ist auch analysiert worden, welche quantitative Relevanz OCI-Komponenten, bei welchen Umgliederungen vorgesehen sind, im Vergleich zu jenen OCI-Komponenten, bei welchen keine Umgliederungen vorgesehen sind, in den Jahren 2009 und 2010 bei den DAX-Unternehmen haben. Dabei kam man zu dem Ergebnis, dass in der Regel jene OCI-Komponenten, bei welchen Umgliederungen vorgesehen sind, eine höhere Relevanz aufweisen. Im Jahr 2009 setzt sich das sonstige Ergebnis der ausgewerteten Gesellschaften durch-

²⁰⁸ Vgl. Dobler / Dobler (2012), S. 39 f.

²⁰⁹ Vgl. Sellhorn / Hahn / Müller (2011), S. 1015.

²¹⁰ Vgl. ebenda.

²¹¹ Vgl. Sellhorn / Hahn / Müller (2011), S. 1016.

schnittlich zu 71,40 % (Jahr 2010: 81,10 %) aus OCI-Komponenten, bei welchen eine Umgliederung vorgesehen ist, und zu 28,60 % (Jahr 2010: 18,90 %) aus OCI-Komponenten, bei welchen keine Umgliederung vorgesehen ist, zusammen.²¹²

²¹² Vgl. Sellhorn / Hahn / Müller (2011), S. 1015 f.

4 Methodik der empirischen Untersuchung

4.1 Stichprobe

Diese Masterarbeit liefert anhand österreichischer ATX-Prime-Unternehmen der Jahre 2011 und 2012 empirische Befunde zum Ausmaß, zur Zusammensetzung und zur Umgliederung des sonstigen Ergebnisses in den Gewinn oder Verlust der jeweiligen Periode. In die empirische Auswertung werden jene ATX-Prime-Unternehmen berücksichtigt, welche zum 15. Februar 2014 an der Wiener Börse notiert waren. Einzige Ausnahmen stellen die Unternehmen Valneva SE ST und Century Casinos Inc. dar. Diese beiden Unternehmen wurden nicht in die empirische Auswertung miteinbezogen.

In der empirischen Auswertung fließt anstatt der Valneva SE ST die Intercell AG ein. Die zwei Biotech-Unternehmen, Intercell AG (österreichisches Unternehmen) und Vivalis SA (französisches Unternehmen), wurden am 28. Mai 2013 miteinander zu der Valneva SE ST verschmolzen. Seit diesem Zeitpunkt listet das neu hervorgehende Unternehmen Valneva SE ST an der Wiener Börse und nicht mehr die Intercell AG.²¹³

Century Casinos Inc. fand keine Berücksichtigung, da dieses Unternehmen lediglich US-GAAP Jahresabschlüsse für die auszuwertenden Jahre zur Veröffentlichung brachte und keine IFRS-Abschlüsse.

Stichprobe der empirischen Studie bilden somit sowohl im Jahr 2011 als auch im Jahr 2012 jeweils insgesamt 36 ATX-Prime-Unternehmen. An dieser Stelle soll auch noch festgehalten werden, dass bei Unternehmen, bei denen das Geschäftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, stets statt dem Kalenderjahr 2011 das Geschäftsjahr 2011/12 bzw. statt dem Kalenderjahr 2012 das Geschäftsjahr 2012/13 ausgewertet wurde. Für die empirische Auswertung wurden die Geschäftsberichte der ATX-Prime-Unternehmen herangezogen, wobei die Geschäftsberichte von der Homepage der Wiener Börse bezogen wurden.²¹⁴

²¹³ Vgl. Wiener Börse (2014a).

²¹⁴ Vgl. Wiener Börse (2014b).

4.2 Vorgehensweise

Die vorliegende deskriptive Untersuchung soll anhand aktueller Daten zur Klärung der praktischen Bedeutung, zu den Quellen des OCI und dem Umfang von Umgliederungen beitragen. Dazu wurden, wie bereits erwähnt, die IFRS-Konzernabschlüsse der ATX-Prime-Unternehmen der Jahre 2011 und 2012 strukturiert ausgewertet.

Für die Auswertung wurden aus den Gesamtergebnisrechnungen und den Anhängen der Konzernabschlüsse betragsmäßig die Ergebnisgrößen, die OCI-Komponenten sowie die Umgliederungsbeträge aus dem OCI in die Gewinn- und Verlustrechnung erhoben. Nach Studium der IFRS-Konzernabschlüsse sämtlicher ATX-Prime-Unternehmen der Jahre 2011 und 2012 wurden folgende sieben Kategorien für die empirische Auswertung gebildet:

- Währungsdifferenzen
- Hedge Accounting
- Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste
- Available for Sale Finanzinstrumente (AFS-Finanzinstrumente)
- at equity-Bewertung
- Steuern
- Sonstige (als Residualgröße)

Da sich im Ausweisverhalten des OCI eine deutliche Heterogenität herausgestellt hat, wurden die Steuereffekte aggregiert in einem Posten (Steuern) zusammengefasst. Dies deshalb, da sich die Steuereffekte nicht immer eindeutig zu den einzelnen OCI-Komponenten zuordnen ließen. Des Weiteren wurden die Steuereffekte bei der Auswertung der Umgliederungen außer Acht gelassen, da auch hier zum Gros eine eindeutige Zuordnung zu den Umgliederungsbeträgen nicht möglich war. Bei den Umgliederungen fanden auch jene OCI-Komponenten keine Berücksichtigung, bei denen keine Umgliederung in den Gewinn oder Verlust vorgesehen ist. Die Umgliederungsbeträge, welche in die Auswertung einfließen, sind stets brutto, d.h. vor Berücksichtigung der Steuereffekte, angegeben. Aus diesem Grund mussten bei der Auswertung der Umgliederungen zum einen das Unternehmen „Wienerberger AG“ und zum anderen das Unternehmen „AT&S Austria Technologie & Systemtechnik AG“ unberücksichtigt bleiben, da bei diesen beiden Unternehmen die Umgliederungsbeträge lediglich netto angegeben waren. Bei der Auswertung des Ausmaßes der einzelnen OCI-Komponenten sind ebenfalls stets die Werte brutto angegeben.

Bei einigen Unternehmen²¹⁵ wurden im Jahr 2012 die Jahresabschlusswerte vom Jahr 2011 angepasst, zum Gros wegen der Neuerungen am IAS 19. Falls dies der Fall war, wurden für die Auswertung die im Jahr 2012 angepassten Werte herangezogen.

Generell orientiert sich die vorliegende empirische Studie an der im Kapitel 3.3.1 dargestellten empirischen Studie „Other Comprehensive Income: Empirische Analyse von Ausmaß, Komponenten und Recycling in deutschen IFRS-Abschlüssen“ von Michael Dobler und Sylvia Dobler.

²¹⁵ Zumtobel AG, Immofinanz AG, Verbund AG Kat. A, Semperit AG Holding, Wolford AG, Wienerberger AG, OMV AG, Oesterreichische Post AG.

5 Ergebnisse der Untersuchung

5.1 Ergebnisse für das Jahr 2011

Im Jahr 2011 wenden von den 36 ausgewerteten Unternehmen 34 (94,44 %) Unternehmen den Two Statement Approach an und lediglich zwei (5,56 %) Unternehmen (Kapsch Trafficcom AG und Warimpex Finanz und Beteiligungs-AG) den One Statement Approach.

Im Jahr 2011 entfallen bei den im ATX-Prime-Unternehmen notierten Gesellschaften durchschnittlich 33,81 % des Gesamtergebnisses auf das sonstige Ergebnis. Das sonstige Ergebnis addiert sich unter Berücksichtigung von sich kompensierenden Beträgen auf –1.745,11 Mio. EUR, das Gesamtergebnis auf 3.415,83 Mio. EUR und das Periodenergebnis auf 5.161,14 Mio. EUR. Bei solch einer Betrachtungsweise macht das OCI 29,26 % am Gesamtergebnis aus. Dieses Ergebnis zeigt somit auf, dass dem OCI bei der Gesamtergebnisrechnung eine große Bedeutung zukommt. Bei dieser Betrachtung wird zunächst von jeder einzelnen Gesellschaft der jeweilige Anteil des sonstigen Ergebnisses an dessen Gesamtergebnis berechnet und dann von sämtlichen ATX-Prime-Unternehmen der Durchschnitt.

Folgende Abbildung soll nun die Häufigkeiten positiver und negativer Beträge des Gesamtergebnisses, des Periodenergebnisses und des sonstigen Ergebnisses veranschaulichen:

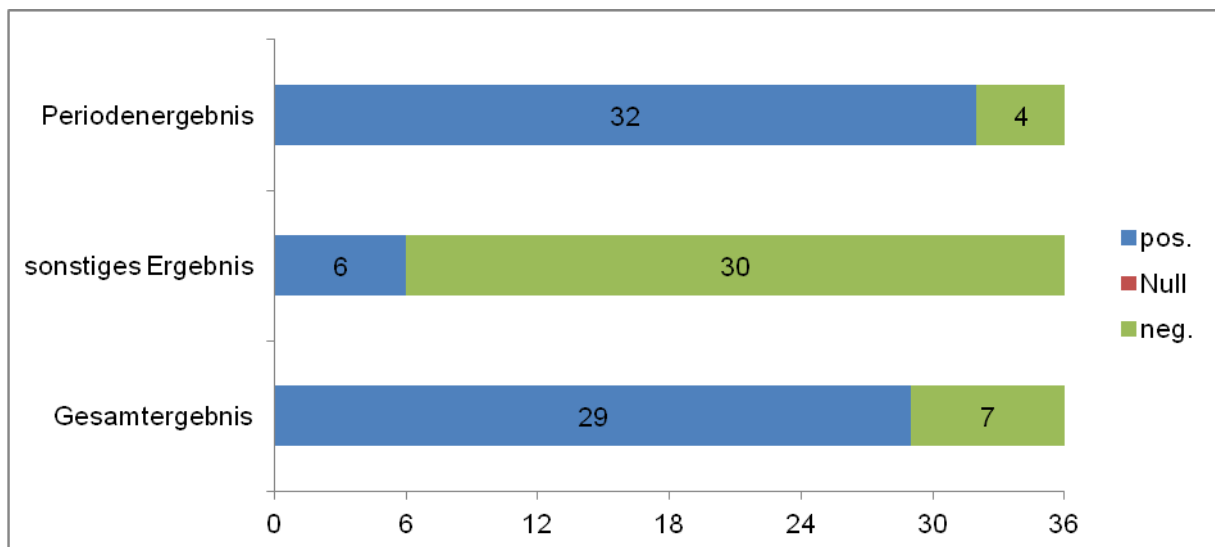


Abbildung 13: Häufigkeiten positiver und negativer Ergebnisgrößen im Jahr 2011²¹⁶

²¹⁶ Quelle: eigene Darstellung.

Wie Abbildung 13 zeigt, überwiegen durchwegs positive Werte beim Periodenergebnis und beim Gesamtergebnis. Dies trifft allerdings nicht beim OCI zu. Hier sind die meisten Werte negativ. Dies wird vor allem nochmals durch die Summe aller Beträge des sonstigen Ergebnisses, welche unter Berücksichtigung sich kompensierender Beträge –1.745,11 Mio. EUR beträgt, verdeutlicht. Bei drei Unternehmen (Wienerberger AG, Conwert Immobilien Invest SE und S Immo AG) hat das sonstige Ergebnis sogar ein an sich positives Periodenergebnis in ein negatives Gesamtergebnis umgewandelt. In keinem Fall hat ein positives sonstiges Ergebnis ein negatives Periodenergebnis in ein positives Gesamtergebnis umgekehrt. Lediglich die Wolford AG, RHI AG, Kapsch Trafficcom AG, Schoeller-Bleckmann AG, AMAG Austria Metall AG und die AT&S Austria Technologie & Systemtechnik AG weisen im Jahr 2011 ein positives sonstiges Ergebnis auf. In keinem einzigen Fall beträgt das sonstige Ergebnis Null.

In Abbildung 14 sind die betragsmäßigen Auswertungen des Periodenergebnisses, des sonstigen Ergebnisses und des Gesamtergebnisses zusammengefasst.

	Periodenergebnis	sonstiges Ergebnis	Gesamtergebnis
Median	49,56	–5,00	46,19
Mittelwert	143,36	–48,48	94,88
Maximum	1.587,90	34,59	1.160,40
Minimum	–562,57	–427,50	–849,17
Gesamt	5.161,14	–1.745,11	3.415,83

Abbildung 14: Betragsmäßige Auswertung der Ergebnisgrößen für das Jahr 2011 (Angaben in Mio. EUR)²¹⁷

Abbildung 14 zeigt, dass das OCI eine erhebliche Spannbreite aufweist. Die Gesellschaft AT&S Austria Technologie & Systemtechnik AG weist mit 34,59 Mio. EUR das höchste positive sonstige Ergebnis auf. Das höchste negative sonstige Ergebnis beträgt –427,50 Mio. EUR und wird von der Gesellschaft OMV AG ausgewiesen. Bei der betragsmäßigen Auswertung ist weiters aufgefallen, dass vor allem die Finanzin-

²¹⁷ Quelle: eigene Darstellung.

stitute und die Versicherungsunternehmen zu dem hohen negativen OCI-Gesamtbetrag beitragen. Alleine der OCI-Betrag von Finanzinstitute und Versicherungsunternehmen macht zusammen –789,09 Mio. EUR aus. In Prozent ausgedrückt, sind das 45,22 % vom durch sich unterschiedliche Vorzeichen kompensierende OCI-Betrag. Da der Gesamtbetrag des sonstigen Ergebnisses negativ ist, erscheint es nicht verwunderlich, dass in Summe das sonstige Ergebnis sowohl einen negativen Median als auch einen negativen Mittelwert aufweist.

Solch eine Darstellung des sonstigen Ergebnisses gibt jedoch noch keinen Aufschluss darüber, aus welchen Posten sich das sonstige Ergebnis schlussendlich zusammensetzt und inwiefern sich diese Einzelposten kompensieren. Daher ist es an dieser Stelle unumgänglich, die einzelnen OCI-Komponenten zu analysieren. Bevor die betragsmäßige Auswertung erfolgt, soll auch hier wieder zunächst mit der folgenden Abbildung die Häufigkeiten positiver und negativer Werte der einzelnen OCI-Komponenten dargestellt werden. Die folgende Abbildung orientiert sich an den im Kapitel 4.2 aufgezählten Kategorien:

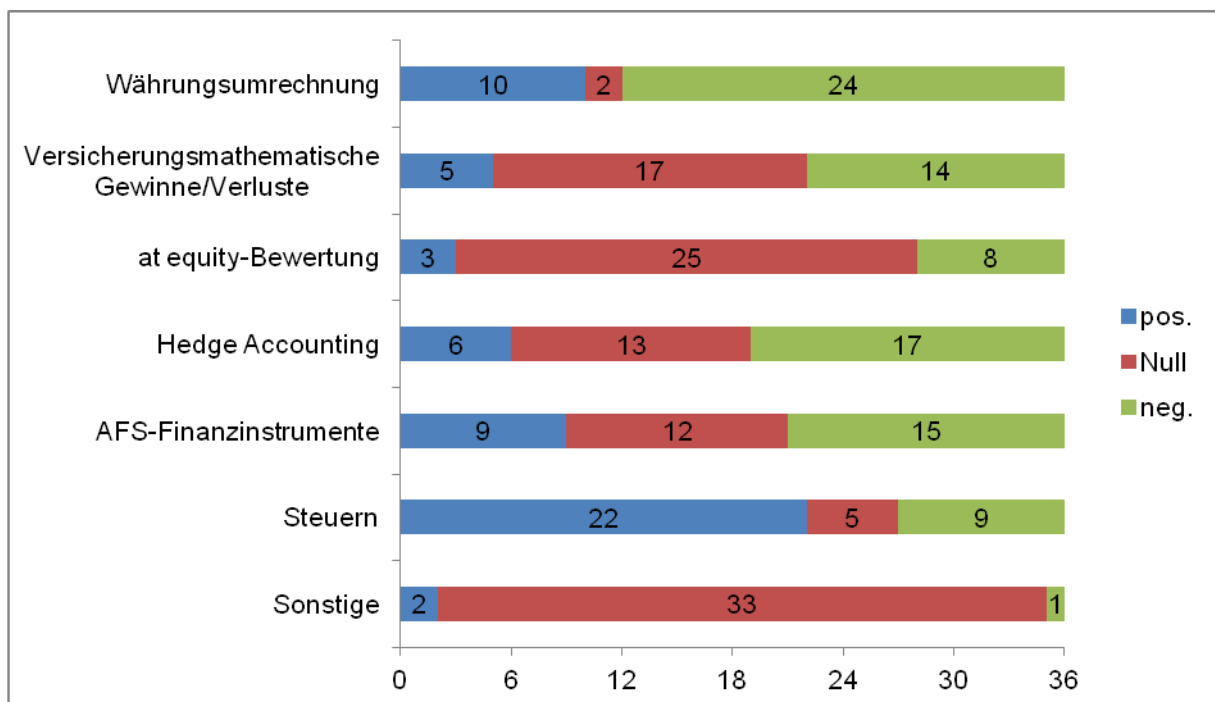


Abbildung 15: Häufigkeiten positiver und negativer Werte der einzelnen OCI-Komponenten im Jahr 2011²¹⁸

²¹⁸ Quelle: eigene Darstellung.

Wie der Abbildung 15 entnommen werden kann, überwiegen bei den einzelnen OCI-Komponenten, sofern Werte ausgewiesen sind, negative Werte. Ausnahmen stellen lediglich die Kategorien „Sonstige“ und „Steuern“ dar. Die Kategorie „Steuern“ nimmt überwiegend positive Beträge an. Die Kategorie „Sonstige“ beinhaltet zum größten Teil keine Werte. Lediglich drei Unternehmen (Conwert Immobilien Invest SE, Uniqua Insurance Group AG und Raiffeisen Bank International AG) weisen in dieser Kategorie Werte aus. Conwert Immobilien Invest SE weist bei seinen OCI-Komponenten die Komponente „Übrige“ aus, im Anhang wird jedoch nicht erläutert, was nun genau unter dieser OCI-Komponente subsumiert wird. Die Uniqua Insurance AG weist unter der Kategorie „Sonstige“ einen Betrag in Höhe von –1,48 Mio. EUR aus. Dieser Betrag stellt sonstige Veränderungen dar, welche überwiegend aus Währungsschwankungen resultieren. Die Raiffeisen Bank International AG verbucht bei ihren OCI-Komponenten die Komponente „Hochinflation“. Diese wird bei der vorliegenden empirischen Auswertung ebenfalls mit einem Wert in Höhe von 95,15 Mio. EUR in der Kategorie „Sonstige“ erfasst.

Des Weiteren kann der Abbildung 15 entnommen werden, dass die Kategorie „Währungsumrechnung“ die am häufigste genannte Kategorie darstellt. Diese Tatsache ist aufgrund des regelmäßigen internationalen Geschäfts der ATX-Prime-Unternehmen nicht verwunderlich. Auch diese Kategorie weist überwiegend negative Beträge aus. Auch die Kategorien „AFS-Finanzinstrumente“ und „Hedge Accounting“ stellen häufig genannte Kategorien dar. Die Kategorie „Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste“ scheint bei ungefähr der Hälfte der Gesellschaften auf.

Somit kann festgehalten werden, dass die Kategorien „Währungsumrechnung“, „AFS-Finanzinstrumente“ und „Hedge Accounting“ die am häufigsten genannten Kategorien des sonstigen Ergebnisses darstellen und dass bei diesen Kategorien am häufigsten Werte von den ATX-Prime-Unternehmen im Jahr 2011 im sonstigen Ergebnis ausgewiesen werden.

Auffallend bei der empirischen Auswertung ist, dass im sonstigen Ergebnis der ATX-Prime-Unternehmen keine Werte betreffend Sachanlagevermögen und immateriellem Vermögen im Jahr 2011 vertreten sind. Somit zeigt kein Unternehmen OCI-Beträge aus der Anwendung des revaluation model (siehe Kapitel 3.1.3.1). Folglich scheint das cost model praktisch die alleinige Methode zur Folgebewertung von Sachanlagevermögen und immateriellen Vermögenswerten zu sein. Ausschlagge-

bende Gründe für die in der Praxis vermehrte Anwendung des cost model könnten sein, dass das revaluation model doch sehr aufwendig ist und dass zudem an diesem Modell restriktive Anwendungsvoraussetzungen geknüpft sind.

Interessant ist nun, wie die einzelnen OCI-Komponenten betragsmäßig im sonstigen Ergebnis vertreten sind. Für die betragsmäßige Auswertung der OCI-Komponenten soll folgende Abbildung dienen:

	Währungs- umrech- nung	Versicher- ungsmathe- matische Ge- winne/Verluste	at equity- Bewert- ung	Hedge Account- ing	AFS- Finanz- instru- mente	Sons- tige	Steuern
Median 1	-1,63	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,59
Median 2	-1,83	-5,22	-3,89	-3,93	-0,07	0,40	1,82
Mittelwert 1	-33,21	-5,81	-1,43	-3,48	-12,11	2,61	4,95
Mittelwert 2	-35,17	-11,01	-4,69	-5,44	-19,01	31,36	5,75
Maximum	34,76	14,70	8,37	101,00	150,82	95,15	67,30
Minimum	-354,28	-42,65	-26,10	-58,78	-237,24	-1,48	-44,56
Gesamt	-1.195,69	-209,24	-51,59	-125,12	-435,86	94,07	178,12

Abbildung 16: Betragsmäßige Auswertung der einzelnen OCI-Komponenten im Vergleich für das Jahr 2011 (Angaben in Mio. EUR)²¹⁹

Wie Abbildung 16 erkennen lässt, ist auch aus betragsmäßiger Sicht die Kategorie „Währungsumrechnung“ ein wesentlicher Bestandteil des sonstigen Ergebnisses. Alleine diese Kategorie nimmt gemessen am sich durch unterschiedliche Vorzeichen kompensierenden gesamten sonstigen Ergebnis 68,51 % ein. Dies verdeutlicht nochmals der Gesamtbetrag in Höhe von -1.195,69 Mio. EUR. Wie aus Abbildung 15 zu erkennen ist, sind in dieser Kategorie zum Gros negative Werte ausgewiesen. Folglich weist diese Kategorie auch einen negativen Median und Mittelwert auf. In der Berechnung von Median 1 werden sämtliche 36 ATX-Prime-Unternehmen berücksichtigt. Median 1 beträgt für die Kategorie „Währungsumrechnung“ -1,63 Mio. EUR. In die Berechnung von Median 2 fließen nur jene ATX-Prime-Unternehmen ein,

²¹⁹ Quelle: eigene Darstellung.

bei denen ein Wert in den jeweiligen Kategorien ausgewiesen ist. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass bei der Berechnung von Median 2 all jene ATX-Prime-Gesellschaften ausgeschlossen werden, welche bei der jeweiligen Kategorie keinen Wert ausweisen. Demzufolge muss bei Median 2 stets ein höherer negativer oder positiver Wert ausgewiesen sein als bei Median 1. Median 2 beträgt für die Kategorie „Währungsumrechnung“ –1,83 Mio. EUR. Analog zu der Berechnung des Medianes 1 und 2 werden bei der Berechnung des Mittelwertes 1 sämtliche 36 ATX-Prime-Unternehmen berücksichtigt. Im Gegensatz dazu werden bei der Berechnung des Mittelwertes 2 wieder nur jene ATX-Prime-Gesellschaften berücksichtigt, welche in den jeweiligen Kategorien einen Wert größer oder kleiner als Null ausweisen. Mittelwert 1 beträgt bei der Kategorie „Währungsumrechnung“ –33,21 Mio. EUR, Mittelwert 2 –35,17 Mio. EUR.

Auch die häufig genannte Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ ist aus betragsmäßiger Sicht erwähnenswert. Diese Kategorie macht gemessen am sich durch unterschiedliche Vorzeichen kompensierenden gesamten sonstigen Ergebnis immerhin 24,97 % aus. Der Gesamtbetrag beläuft sich in diesem Fall auf –435,86 Mio. EUR. Da bei dieser Kategorie zwölf ATX-Prime-Unternehmen keinen Wert ausweisen, beträgt Median 1 Null. Hingegen beläuft sich Median 2 auf –0,07 Mio. EUR. Da auch in dieser Kategorie die negativen über die positiven Werte im sonstigen Ergebnis überwiegen, sind Mittelwert 1 und Mittelwert 2 negativ, wobei Mittelwert 1 –12,11 Mio. EUR beträgt und Mittelwert 2 –19,01 Mio. EUR.

Obwohl in der Kategorie „Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste“ nur ungefähr die Hälfte der ATX-Prime-Gesellschaften einen Wert ungleich Null ausweisen, nimmt diese Kategorie aus betragsmäßiger Sicht im Vergleich zu den anderen Kategorien einen großen Anteil ein. Prozentuell gesehen macht diese Kategorie 11,99 % vom sich durch unterschiedliche Vorzeichen kompensierenden gesamten sonstigen Ergebnis aus.

Analog zu den am häufigsten genannten Kategorien stellen betragsmäßig die Kategorien „Währungsumrechnung“ und „AFS-Finanzinstrumente“ die zwei bedeutendsten OCI-Bestandteile dar. Jedoch ergibt sich aus betragsmäßiger Sicht bei der Kategorie „Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste“ ein Unterschied zu den am häufigsten genannten Kategorien. Betragsmäßig ist diese Kategorie nach den Kategorien „Währungsumrechnung“ und „AFS-Finanzinstrumente“ am bedeutsamsten.

Wogegen bei den am häufigsten genannten Kategorien, die Kategorie „Hedge Accounting“ den dritten Platz einnimmt.

Der höchste positive Wert, der sich unter sämtlichen OCI-Komponenten wiederfindet, beträgt 150,82 Mio. EUR. Dieser Wert ist unter der Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ ausgewiesen und lässt sich der Raiffeisen Bank International AG zuordnen. Der zweithöchste positive Wert, der im sonstigen Ergebnis bei den ATX-Prime-Unternehmen ausgewiesen ist, befindet sich in der Kategorie „Hedge Accounting“ und beträgt 101,00 Mio. EUR. Dieser Wert wird von der Verbund AG ausgewiesen.

Demgegenüber beträgt der höchste negative Wert von sämtlichen ausgewiesenen OCI-Komponenten –354,28 Mio. EUR. Dieser Wert ist im sonstigen Ergebnis bei der OMV AG unter der Kategorie „Währungsumrechnung“ ausgewiesen. Der zweithöchste negative Wert beträgt –237,24 Mio. EUR und ist bei der Vienna Insurance Group AG unter der Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ ausgewiesen.

Die vorliegende empirische Untersuchung soll auch Aufschluss darüber geben, welche Rolle Umgliederungen bei den ATX-Prime-Unternehmen spielen und vor allem einen Einblick dahingehend gewähren, in welchem Umfang bzw. in welchem Ausmaß Umgliederungen stattfinden. Vor diesem Hintergrund erfolgt auch hier wieder eine Auswertung von den Häufigkeiten positiver und negativer Umgliederungsbeträge der OCI-Komponenten und anschließend eine betragsmäßige Auswertung. Wie bereits in Kapitel 4.2 erwähnt, werden die beiden Gesellschaften, „Wienerberger AG“ und „AT&S Austria Technologie & Systemtechnik AG“ aus den dort genanntem Grund bei der Auswertung der stattgefundenen Umgliederungen ausgeschlossen. Demzufolge werden bei der empirischen Auswertung der Umgliederungen insgesamt 34 ATX-Prime-Unternehmen miteinbezogen. Folgende fünf Kategorien werden gebildet:

- Währungsumrechnung
- at equity-Bewertung
- Hedge Accounting
- AFS-Finanzinstrumente
- Sonstige (als Residualgröße)

Um die Bedeutung der Umgliederungen festzustellen, ist es interessant in welchem Ausmaß Umgliederungen im Jahr 2011 stattfinden. Unter Berücksichtigung sich

kompensierender Beträge werden von den 34 ATX-Prime-Unternehmen insgesamt 127,02 Mio. EUR vom sonstigen Ergebnis in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert. Dieser Wert lässt erkennen, dass den Umgliederungen in der Praxis eine doch sehr große Bedeutung zukommt.

Um einen Einblick zu ermöglichen, wie viele Umgliederungen die ATX-Prime-Gesellschaften aufweisen bzw. bei welchen Kategorien am häufigsten Umgliederungen festzustellen sind, dient folgende Abbildung:

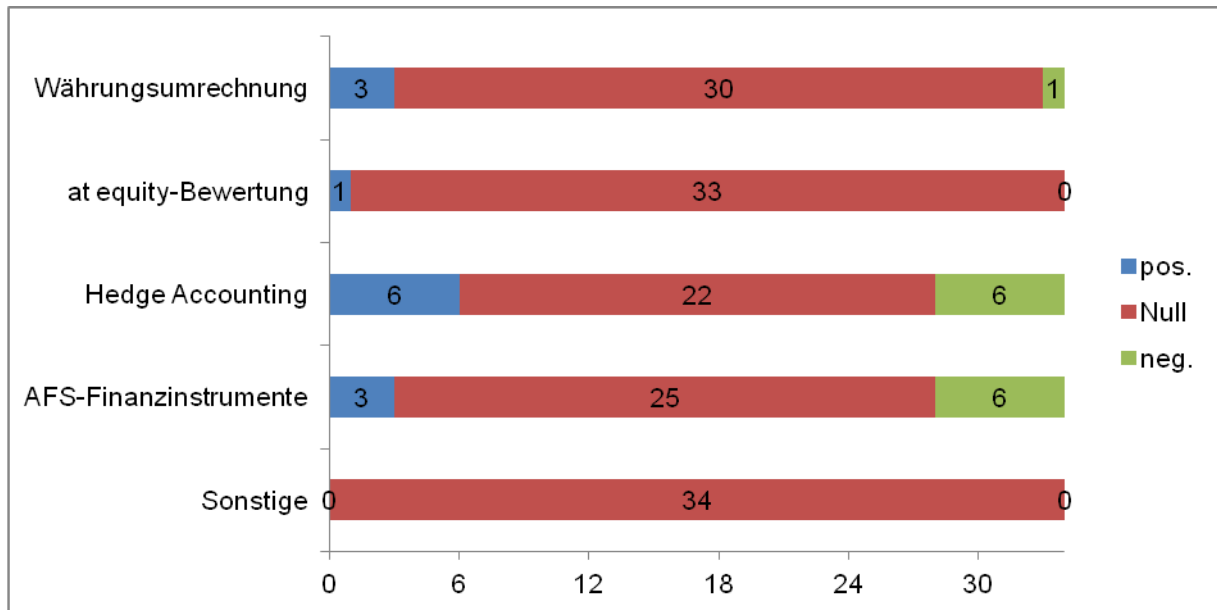


Abbildung 17: Häufigkeiten positiver und negativer Umgliederungsbeträge aus OCI-Komponenten im Jahr 2011²²⁰

Wie Abbildung 17 zeigt, kommt es bei der Mehrheit der Unternehmen zu keinen Umgliederungen von Werten aus dem sonstigen Ergebnis in die Gewinn- und Verlustrechnung. Negative Umgliederungen bzw. Beträge beziehen sich auf das sonstige Ergebnis und erhöhen den Gewinn oder mindern den Verlust der Periode. Dies bedeutet, dass die Beträge zunächst das sonstige Ergebnis erhöht haben und zum Zeitpunkt der Umgliederung das sonstige Ergebnis vermindern und dementsprechend den Gewinn erhöhen oder den Verlust vermindern.

Wie der Abbildung 17 entnommen werden kann, weisen vor allem die Kategorien „Hedge Accounting“, „AFS-Finanzinstrumente“ und „Währungsumrechnung“ Umgliederungen auf. Zu keiner Umgliederung kommt es bei der Kategorie „Sonstige“. Dies ist nicht weiter verwunderlich, da in dieser Kategorie lediglich drei Unternehmen

²²⁰ Quelle: eigene Darstellung.

überhaupt einen Wert im Jahr 2011 ausweisen (siehe Abbildung 15). Bei der Kategorie „at equity-Bewertung“ kommt es im Jahr 2011 nur bei einem Unternehmen (Verbund AG) zu einer Umgliederung.

Neben der Auswertung der Häufigkeiten der OCI-Umgliederungsbeträge ist auch noch die betragsmäßige Auswertung dieser Beträge von großem Interesse. Zur Veranschaulichung der betragsmäßigen Auswertung dient folgende Abbildung:

	Währungs- umrechnung	at equity- Bewertung	Hedge Accounting	AFS- Finanzinstrumente	Sonstige
Median 1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Median 2	0,68	8,90	0,02	–0,40	0,00
Mittelwert 1	0,04	0,26	5,15	–1,71	0,00
Mittelwert 2	0,32	8,90	14,58	–6,46	0,00
Maximum	3,40	8,90	165,88	0,72	0,00
Minimum	–3,47	0,00	–36,53	–33,88	0,00
Gesamt	1,28	8,90	174,97	–58,13	0,00
Absolutbeträge	8,22	8,90	312,37	59,96	0,00

Abbildung 18: Umgliederungsbeträge im Jahr 2011 (Angaben in Mio. EUR)²²¹

Wie auch schon bei Abbildung 16, weist auch Abbildung 18 sowohl einen Median 1 und Median 2 als auch einen Mittelwert 1 und Mittelwert 2 aus, wobei bei der Berechnung von Median 1 und Mittelwert 1 stets sämtliche 34 ATX-Prime-Unternehmen einfließen und bei der Berechnung von Median 2 und Mittelwert 2 nur jene ATX-Prime-Unternehmen berücksichtigt werden, die einen Wert größer oder kleiner als Null bei der jeweiligen Kategorie verbuchen.

Abbildung 18 zeigt, dass die Gesamtbeträge der vorgenommenen Umgliederungen bei den jeweiligen Kategorien positiv oder Null sind. Einzige Ausnahme stellt die Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ dar. Somit erhöht nur diese Kategorie im Gesamten den jeweiligen Periodengewinn oder vermindert den Periodenverlust. Alle anderen

²²¹ Quelle: eigene Darstellung.

Kategorien, die größer als Null sind, haben im Gesamten bei der Umgliederung den jeweiligen Periodengewinn vermindert oder den Periodenverlust erhöht.

Vor allem die Kategorie „Hedge Accounting“ weist unter Berücksichtigung sich durch unterschiedliche Vorzeichen kompensierende Beträge einen beachtlichen Gesamtwert in Höhe von 174,97 Mio. EUR auf. Dies ist auch jene Kategorie, in welcher am häufigsten Umgliederungen verbucht sind. Somit scheint es auch schlüssig, dass diese Kategorie betragsmäßig ebenfalls einen hohen Wert annimmt.

Die Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ verzeichnet nach der Kategorie „Hedge Accounting“ die zweithäufigste genannte Kategorie, in welcher es Umgliederungen gibt. Daher scheint es auch hier nicht sehr verwunderlich, dass diese Kategorie aus betragsmäßiger Sicht eine große Rolle spielt. Unter Berücksichtigung sich kompensierender Beträge werden in dieser Kategorie –58,13 Mio. EUR vom sonstigen Ergebnis in den Gewinn oder Verlust umgegliedert. Diese Kategorie hat vor allem bei Finanzinstituten und Versicherungsunternehmen eine große Bedeutung. Alleine diese beiden Branchen haben in dieser Kategorie absolut 56,54 Mio. EUR umgegliedert, was bei einem gesamten Absolutbetrag in Höhe von 59,96 Mio. EUR doch sehr beträchtlich ist.

Wie aus Abbildung 17 ersichtlich, ist die dritthäufigste genannte Kategorie bei den Umgliederungen die Kategorie „Währungsumrechnung“. Aus betragsmäßiger Sicht kommt jedoch die Kategorie „at equity-Bewertung“ noch vor der Kategorie „Währungsumrechnung“. Obwohl es bei der Kategorie „at equity-Bewertung“ lediglich eine Umgliederung und bei der Kategorie „Währungsumrechnung“ vier Umgliederungen im Jahr 2011 gibt, wird betragsmäßig bei der Kategorie „at equity-Bewertung“ ein höherer positiver Wert in Höhe von 8,9 Mio. EUR umgegliedert.

In Anbetracht dessen, dass es im Jahr 2011 in Summe 26 Umgliederungen gibt und betragsmäßig ein Wert unter Berücksichtigung sich kompensierender Beträge in Höhe von 127,02 Mio. EUR umgegliedert wird, lässt schließen, dass die 26 Umgliederungen von hohen Umgliederungsbeträgen getragen werden müssen.

In Summe nehmen von den 34 ausgewerteten ATX-Prime-Gesellschaften 19 (55,88 %) eine Umgliederung im Jahr 2011 vor.

5.2 Ergebnisse für das Jahr 2012

Im Jahr 2012 wenden von den 36 ausgewerteten Unternehmen 33 (91,67 %) Unternehmen den Two Statement Approach an. Folglich wenden lediglich drei (8,33 %) Unternehmen (KapschTrafficcom AG, Warimpex Finanz und Beteiligungs-AG und Welford AG) den One Statement Approach an.

Im Jahr 2012 entfallen bei den im ATX-Prime-Unternehmen notierten Gesellschaften durchschnittlich 15,49 % des Gesamtergebnisses auf das sonstige Ergebnis.

Das sonstige Ergebnis addiert sich unter Berücksichtigung von sich kompensierenden Beträgen auf 1.202,61 Mio. EUR, das Gesamtergebnis auf 7.765,10 Mio. EUR und das Periodenergebnis auf 6.562,69 Mio. EUR. Bei solch einer Betrachtungsweise macht das sonstige Ergebnis 28,18 % vom Gesamtergebnis aus. Die 28,18 % zeigen, dass das sonstige Ergebnis einen doch sehr beträchtlichen Anteil am Gesamtergebnis ausmacht.

Folgende Abbildung veranschaulicht die Häufigkeiten positiver und negativer Beträge des Gesamtergebnisses, des Periodenergebnisses und des sonstigen Ergebnisses:

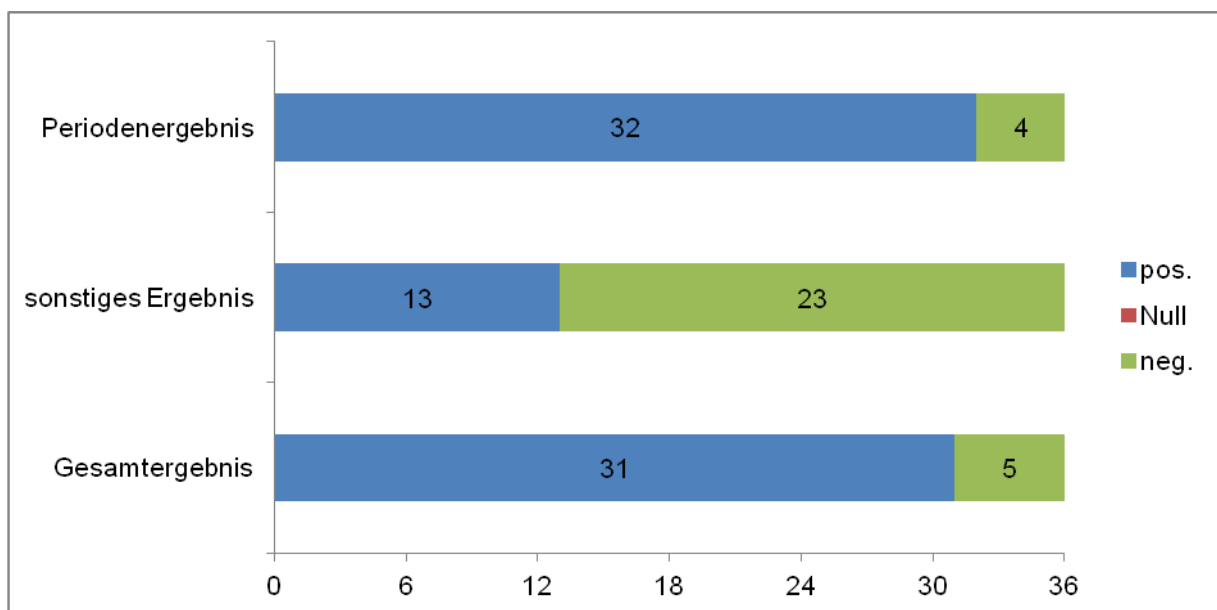


Abbildung 19: Häufigkeiten positiver und negativer Ergebnisgrößen im Jahr 2012²²²

Abbildung 19 zeigt, dass beim Periodenergebnis und beim Gesamtergebnis durchwegs positive Werte überwiegen. Ein anderes Bild zeigt das sonstige Ergebnis. Hier überwiegen die negativen über die positiven Werte. Obwohl 23 ATX-Prime-

²²² Quelle: eigene Darstellung.

Unternehmen in ihrem Jahresabschluss ein negatives sonstiges Ergebnis ausweisen, ist die Summe des sonstigen Ergebnisses sämtlicher ATX-Prime-Unternehmen positiv. Dies lässt sich darauf zurückführen, dass vor allem drei Unternehmen ein sehr hohes positives sonstiges Ergebnis ausweisen. Die Erste Group Bank AG weist ein positives sonstiges Ergebnis in Höhe von 758,88 Mio. EUR aus. Des Weiteren beträgt das sonstige Ergebnis von der Vienna Insurance Group AG 486,93 Mio. EUR und von der Uniqua Insurance Group AG 348,90 Mio. EUR. Daraus lässt sich schließen, dass vor allem die Finanzinstitute und die Versicherungsunternehmen mit ihren hohen positiven OCI-Beträgen das gesamte sonstige Ergebnis stark beeinflussen. Im Jahr 2012 wandelt bei einem Unternehmen (Zumtobel AG) ein negatives sonstiges Ergebnis ein an sich positives Periodenergebnis in ein negatives Gesamtergebnis um. In keinem Fall wandelt ein positives sonstiges Ergebnis ein negatives Periodenergebnis in ein positives Gesamtergebnis um. Wie im Jahr 2011 beträgt das sonstige Ergebnis bei keinem Unternehmen Null.

Folgende Abbildung veranschaulicht die betragsmäßigen Auswertungen des Periodenergebnisses, des sonstigen Ergebnisses und des Gesamtergebnisses:

	Periodenergebnis	sonstiges Ergebnis	Gesamtergebnis
Median	74,29	-4,48	55,21
Mittelwert	182,30	33,41	215,70
Maximum	1.790,46	758,88	1.734,18
Minimum	-172,10	-114,80	-192,90
Gesamt	6.562,69	1.202,61	7.765,10

Abbildung 20: Betragsmäßige Auswertung der Ergebnisgrößen für das Jahr 2012 (Angaben in Mio. EUR)²²³

Wie der Abbildung 20 entnommen werden kann, spielt das sonstige Ergebnis in der Praxis bei den ATX-Prime-Unternehmen in Summe eine große Rolle. Die ausgewerteten Gesellschaften weisen ein unter Berücksichtigung sich kompensierender Beträge sonstiges Ergebnis in Höhe von 1.202,61 Mio. EUR auf. Aus der Abbildung 20 ist erkennbar, dass das OCI eine erhebliche Spannbreite in Höhe von 873,68 Mio.

²²³ Quelle: eigene Darstellung.

EUR aufweist. Das höchste positive sonstige Ergebnis wird von der Ersten Group Bank AG mit 758,88 Mio. EUR ausgewiesen. Das höchste negative sonstige Ergebnis beträgt –114,80 Mio. EUR und lässt sich der Voestalpine AG zuordnen. In Anbetracht der höchsten positiven und negativen OCI-Werte lässt sich nochmals verdeutlichen, weshalb trotz der 23 negativ verbuchten sonstigen Ergebnisse der summierte Gesamtbetrag des sonstigen Ergebnisses positiv ist. Da die negativen die positiven OCI-Beträge überwiegen, ergibt sich ein negativer Median in Höhe von –4,48 Mio. EUR. Demgegenüber ergibt sich ein positiver Mittelwert in Höhe von 33,41 Mio. EUR. Analog zum Jahr 2011 soll auch im Jahr 2012 ein Einblick dahingehend gewährt werden, wie sich das sonstige Ergebnis zusammensetzt und inwiefern sich diese Einzelposten kompensieren. Zu diesem Zweck werden die einzelnen OCI-Posten analysiert und ausgewertet. Zunächst werden die Häufigkeiten positiver und negativer OCI-Komponenten mittels der folgenden Abbildung dargestellt. Im Anschluss daran, erfolgt die betragsmäßige Auswertung. Die folgende Abbildung weist wieder jene Kategorien auf, welche bereits im Kapitel 4.2 für die empirische Auswertung gebildet wurden:

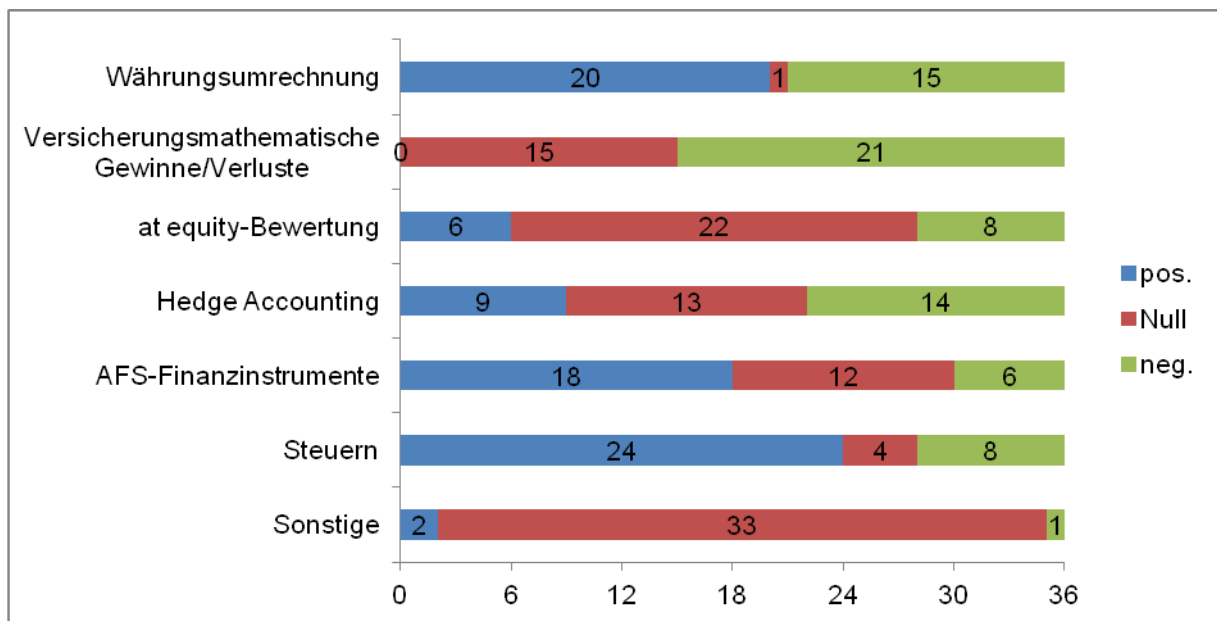


Abbildung 21: Häufigkeiten positiver und negativer Werte der einzelnen OCI-Komponenten im Jahr 2012²²⁴

Wie Abbildung 21 zeigt, herrscht zwischen den einzelnen OCI-Komponenten eine Ausgeglichenheit betreffend den positiven und negativen Werten. In den Kategorien

²²⁴ Quelle: eigene Darstellung.

„Währungsumrechnung“, „AFS-Finanzinstrumente“, „Sonstige“ und „Steuern“ sind jeweils mehr positive Werte als negative Werte ausgewiesen. Bei der Kategorie „Sonstige“ sind analog zum Jahr 2011 zum größten Teil keine Werte verbucht. Nur drei Unternehmen (Uniqua Insurance Group AG, CA Immobilien Anlagen AG und Raiffeisen Bank International AG) weisen in dieser Kategorie jeweils einen Wert aus. Die Uniqua Insurance AG weist unter der Kategorie „Sonstige“ einen Betrag in Höhe von –0,36 Mio. EUR aus. Dieser Betrag stellt sonstige Veränderungen dar, welche überwiegend aus Währungsschwankungen resultieren. Besonders hervorstechend ist bei der Auswertung die CA Immobilien Anlagen AG. Diese Gesellschaft weist als einzige Gesellschaft im Jahr 2012 im sonstigen Ergebnis die Komponente „Veränderung Rücklage IAS 16“ aus und wendet somit das revaluation model für die Folgebewertung von Sachanlagevermögen an. In der vorliegenden Arbeit wird diese Komponente unter der Kategorie „Sonstige“ subsumiert. Die CA Immobilien Anlagen AG weist für die Veränderungen der IAS 16-Rücklage einen Wert in Höhe von 0,49 Mio. EUR aus. Die Raiffeisen Bank International AG verbucht bei ihren OCI-Komponenten die Komponente „Hochinflation“. Diese Komponente wird bei der vorliegenden empirischen Auswertung ebenfalls mit einem Wert in Höhe von 34,00 Mio. EUR in der Kategorie „Sonstige“ erfasst.

In den Kategorien „Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste“, „at equity-Bewertung“ und „Hedge Accounting“ sind jeweils mehr negative als positive Werte ausgewiesen. Diese Kategorien sind auch jene Kategorien, die unter Berücksichtigung sich durch unterschiedliche Vorzeichen kompensierenden Werte einen negativen Gesamtwert ausweisen.

Die mit Abstand am häufigsten genannte Kategorie, stellt die Kategorie „Währungsumrechnung“ dar. In dieser Kategorie wird von allen ausgewerteten ATX-Prime-Unternehmen ein Wert ausgewiesen. Lediglich die Flughafen Wien AG weist als einziges Unternehmen in dieser Kategorie keinen Wert aus. Auch in den Kategorien „AFS-Finanzinstrumente“ und „Hedge Accounting“ werden von den ausgewerteten Gesellschaften häufig Werte verbucht. In den Kategorien „Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste“ und „at equity-Bewertung“ werden von nicht ganz der Hälfte der ATX-Prime-Gesellschaften Werte ausgewiesen.

Endeffekt lässt sich daraus schließen, dass die Kategorien „Währungsumrechnung“, „AFS-Finanzinstrumente“ und „Hedge Accounting“ die am häufigsten genannten Ka-

tegorien darstellen. Bei diesen Kategorien haben jeweils mehr als die Hälfte der ausgewerteten Gesellschaften einen Wert ausgewiesen.

In weiterer Folge wird veranschaulicht, wie die einzelnen OCI-Komponenten betragsmäßig im sonstigen Ergebnis vertreten sind und wie viel diese jeweils zum gesamten sonstigen Ergebnis beitragen. Für die betragsmäßige Auswertung der OCI-Komponenten soll folgende Abbildung dienen:

	Währungs- umrech- nung	Versicher- ungsmathe- matische Ge- winne/Verluste	at equity- Bewert- ung	Hedge Account- ing	AFS- Finanz- instru- mente	Sons- tige	Steuern
Median 1	0,29	-2,57	0,00	0,00	0,01	0,00	0,59
Median 2	0,30	-16,33	-0,11	-0,40	0,49	0,49	1,57
Mittelwert 1	5,73	-18,63	-0,28	-1,39	54,17	0,95	-7,13
Mittelwert 2	5,90	-31,94	-0,73	-2,18	81,26	11,37	-8,03
Maximum	167,40	0,00	24,90	74,54	975,89	34,00	39,80
Minimum	-67,67	-169,74	-35,99	-39,79	-147,38	-0,36	-183,91
Gesamt	206,36	-670,67	-10,25	-50,19	1.950,28	34,12	-256,83

Abbildung 22: Betragsmäßige Auswertung der einzelnen OCI-Komponenten im Vergleich für das Jahr 2012 (Angaben in Mio. EUR)²²⁵

Wie Abbildung 22 zeigt, lässt sich der höchste positive Gesamtwert in Höhe von 1.950,28 Mio. EUR der Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ zuordnen. Obwohl in dieser Kategorie im Vergleich zur Kategorie „Währungsumrechnung“ nur von 24 Unternehmen ein Wert ausgewiesen und in der Kategorie „Währungsumrechnung“ von 35 Unternehmen ein Wert ausgewiesen wird, spielt die Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ betragsmäßig eine bedeutsamere Rolle als die Kategorie „Währungsumrechnung“. Da in der Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ überwiegend positive Werte ausgewiesen werden, lassen sich auch die positiven Mediane und Mittelwerte erklären. Median 1 beträgt für die Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ 0,01 Mio. EUR, Median 2 0,49 Mio. EUR. Da der Gesamtbetrag bei dieser Kategorie positiv ist neh-

²²⁵ Quelle: eigene Darstellung.

men auch die Mittelwerte 1 und 2 einen positiven Wert an. Mittelwert 1 beträgt 54,17 Mio. EUR und Mittelwert 2 81,26 Mio. EUR.

Der zweithöchste positive Gesamtwert in Höhe von 206,36 Mio. EUR lässt sich der Kategorie „Währungsumrechnung“ zuordnen. In dieser Kategorie werden 20 positive und 15 negative Werte ausgewiesen. Ausgehend von einem positiven Gesamtwert und 20 positiv verbuchten Werten verzeichnet auch diese Kategorie positive Mediane und Mittelwerte. Median 1 beträgt 0,29 Mio. EUR und Median 2 0,30 Mio. EUR. Mittelwert 1 nimmt einen Wert in Höhe von 5,73 Mio. EUR an und Mittelwert 2 einen Wert in Höhe von 5,90 Mio. EUR. Da in dieser Kategorie bis auf ein Unternehmen jedes Unternehmen einen Wert ausweist, weichen die Mediane 1 und 2 und die Mittelwerte 1 und 2 kaum voneinander ab.

Der höchste negative Gesamtwert lässt sich der Kategorie „Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste“ zuordnen und beträgt –670,67 Mio. EUR. In dieser Kategorie ist im Jahr 2012 kein einziger positiver Wert ausgewiesen. Dies führt auch dazu, dass der höchste positive Wert innerhalb dieser Kategorie 0,00 Mio. EUR beträgt. Demgegenüber beträgt der höchste negative Wert innerhalb dieser Kategorie –169,74 Mio. EUR. Aufgrund der Tatsache, dass bei dieser Kategorie kein einziges Unternehmen einen positiven Wert ausweist, müssen sowohl Median 1 und Median 2 einen negativen Wert annehmen. Median 1 beträgt –2,57 Mio. EUR und Median 2 nimmt mit einem Wert in Höhe von –16,33 Mio. EUR sogar den höchsten negativen Median 2-Wert von sämtlichen Kategorien an.

Die Kategorie „Hedge Accounting“ ist aus betragsmäßiger Sicht ebenfalls erwähnenswert. Diese Kategorie weist einen negativen Gesamtbetrag in Höhe von –50,19 Mio. EUR auf. Somit vermindert diese Kategorie das sonstige Ergebnis aller ausgewerteten ATX-Prime-Unternehmen um den soeben genannten Betrag. In dieser Kategorie wird von 13 Gesellschaften kein Wert und von 23 Gesellschaften ein Wert im sonstigen Ergebnis ausgewiesen, wobei von den 23 ausgewiesenen Werten, neun positiv und 14 negativ sind. Da von 13 Gesellschaften der Wert Null verbucht wird, beträgt Median 1 für diese Kategorie 0,00 Mio. EUR. Median 2 beträgt hingegen –0,40 Mio. EUR. Aus dem negativen Gesamtwert lassen sich auch negative Mittelwerte schließen. Mittelwert 1 beträgt –1,39 Mio. EUR und Mittelwert 2 –2,18 Mio. EUR.

Analog zu den am häufigsten genannten Kategorien, zählen die Kategorien „AFS-Finanzinstrumente“ und „Währungsumrechnung“ betragsmäßig zu den bedeutendsten OCI-Bestandteilen. Jedoch ergibt sich aus betragsmäßiger Sicht bei der Kategorie „Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste“ ein Unterschied zu den am häufigsten genannten Kategorien. Betragsmäßig stellt diese Kategorie sogar nach der Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ jene Kategorie dar, die am zweitmeisten Einfluss auf das Gesamt-OCI aller Unternehmen hat.

Der höchste positive Wert, der sich unter sämtlichen OCI-Komponenten wiederfindet beträgt 975,89 Mio. EUR. Dieser Wert ist unter der Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ ausgewiesen und lässt sich der Ersten Group Bank AG zuordnen. Der zweithöchste positive Wert, der im sonstigen Ergebnis bei den ATX-Prime-Unternehmen ausgewiesen ist, befindet sich in der Kategorie „Währungsumrechnung“ und beträgt 167,40 Mio. EUR. Dieser Wert wird von der Raiffeisen Bank International AG ausgewiesen.

Demgegenüber beträgt der höchste negative Wert, abgesehen von der Kategorie „Steuern“ von sämtlichen ausgewiesenen OCI-Komponenten –169,74 Mio. EUR. Dieser Wert ist im sonstigen Ergebnis bei der Voestalpine AG unter der Kategorie „Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste“ ausgewiesen. Gefolgt wird dieser Wert von dem Wert –147,38 Mio. EUR. Dieser Wert ist im sonstigen Ergebnis bei der Raiffeisen Bank International AG unter der Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ ausgewiesen.

In weiterer Folge wird in der vorliegenden empirischen Auswertung untersucht, welche Rolle Umgliederungen bei den ATX-Prime-Unternehmen spielen und vor allem wird ein Einblick dahingehend gewährt, in welchem Umfang bzw. in welchem Ausmaß Umgliederungen stattfinden. Zu diesem Zweck werden Befunde von den Häufigkeiten positiver und negativer Umgliederungsbeträge der OCI-Komponenten geliefert und anschließend erfolgt, wie bisher, eine betragsmäßige Auswertung. Analog zum Jahr 2011, werden bei der Auswertung der Umgliederungsbeträge lediglich die 34 ATX-Prime-Unternehmen berücksichtigt. Für die Auswertung wurden die selben fünf Kategorien wie im Jahr 2011 gebildet.

Zur Veranschaulichung wie viele Umgliederungen in den jeweiligen Kategorien von den ATX-Prime-Unternehmen im Jahr 2012 vorgenommen werden bzw. welche Ka-

tegorien am häufigsten von Umgliederungen betroffen sind, dient folgende Abbildung:

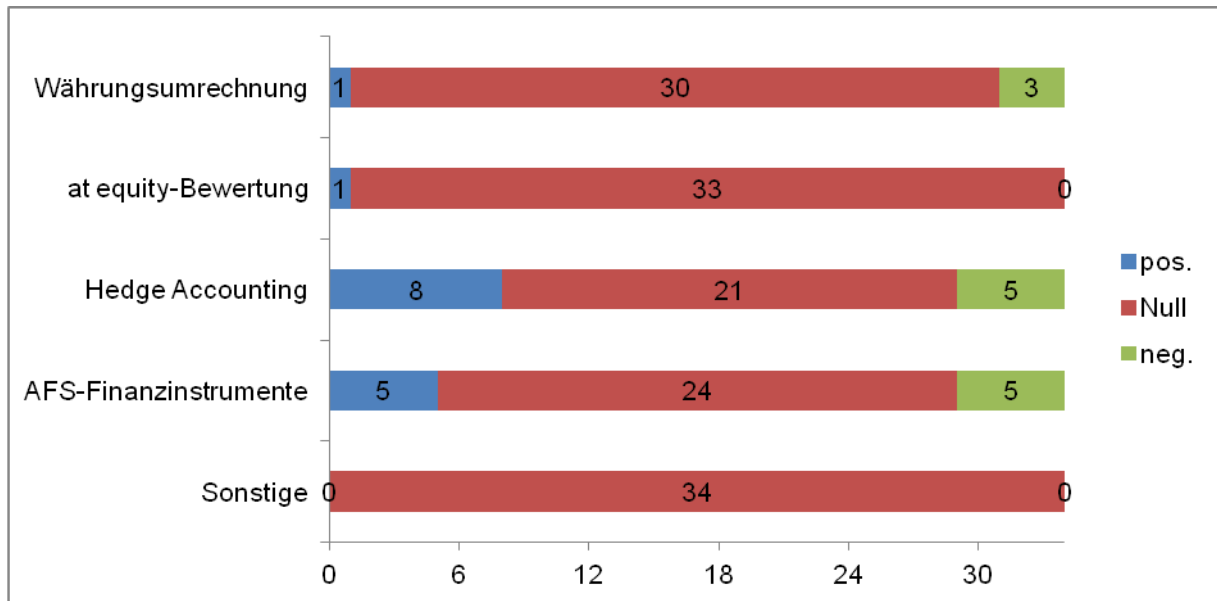


Abbildung 23: Häufigkeiten positiver und negativer Umgliederungsbeträge aus OCI-Komponenten im Jahr 2012²²⁶

Wie Abbildung 23 zeigt, kommt es im Jahr 2012 zum größten Teil zu keinen Umgliederungen von Werten aus dem sonstigen Ergebnis in die Gewinn- und Verlustrechnung.

Unter Berücksichtigung sich durch unterschiedliche Vorzeichen kompensierende Beträge werden im Jahr 2012 in Summe –402,66 Mio. EUR vom sonstigen Ergebnis in den Periodengewinn bzw. -verlust umgegliedert. Anhand diesem Wert ist erkennbar, dass den Umgliederungen in der Praxis eine bedeutende Rolle zukommt.

Abbildung 23 zeigt, dass die Kategorien „Hedge Accounting“ und „AFS-Finanzinstrumente“ die meisten Umgliederungen aufweisen. Bei der Kategorie „Währungsumrechnung“ verbuchen in Summe vier Unternehmen Umgliederungen. Die Kategorie „at equity-Bewertung“ weist lediglich eine Umgliederung auf. Diese Umgliederung wird von der Verbund AG ausgewiesen. Bei der Kategorie „Sonstige“ kommt es zu keiner Umgliederung. Dies ist jedoch nicht verwunderlich, da in dieser Kategorie lediglich drei Unternehmen überhaupt einen Wert im Jahr 2012 ausweisen (siehe Abbildung 21).

²²⁶ Quelle: eigene Darstellung.

Wie bisher, erfolgt nach der Auswertung der Häufigkeiten der OCI-Umgliederungsbeträge, die betragsmäßige Auswertung. Zur Veranschaulichung dient folgende Abbildung:

	Währungs- umrechnung	at equity- Bewertung	Hedge Accounting	AFS- Finanzinstrumente	Sonstige
Median 1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Median 2	-1,34	11,60	0,24	0,02	0,00
Mittelwert 1	-0,18	0,34	0,69	-12,69	0,00
Mittelwert 2	-1,52	11,60	1,79	-43,15	0,00
Maximum	0,03	11,60	191,10	26,90	0,00
Minimum	-3,42	0,00	-142,20	-262,04	0,00
Gesamt	-6,07	11,60	23,29	-431,49	0,00
Absolutbeträge	6,14	11,60	425,57	488,65	0,00

Abbildung 24: Umgliederungsbeträge im Jahr 2012 (Angaben in Mio. EUR)²²⁷

Wie der Abbildung 24 entnommen werden kann, weisen zwei Kategorien jeweils einen positiven Gesamtwert und zwei Kategorien jeweils einen negativen Gesamtwert auf. Einen positiven Gesamtwert weisen die Kategorien „at equity-Bewertung“ und „Hedge Accounting“ auf. Dies bedeutet wiederum, dass diese beiden Kategorien insgesamt den gesamten Periodengewinn sämtlicher 34 ATX-Prime-Unternehmen vermindern bzw. den gesamten Periodenverlust erhöhen. Umgekehrt erhöhen die Kategorien „Währungsumrechnung“ und „AFS-Finanzinstrumente“ insgesamt den gesamten Periodengewinn sämtlicher 34 ATX-Prime-Gesellschaften bzw. vermindern den gesamten Periodenverlust. Da es in der Kategorie „Sonstige“ zu keinen Umgliederungen kommt, hat diese Kategorie betragsmäßig keine Auswirkung auf das gesamte Periodenergebnis sämtlicher 34 ATX-Prime-Gesellschaften.

Obwohl die Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ im Vergleich zu der Kategorie „Hedge Accounting“ weniger Umgliederungen aufweist, spielt dennoch die Kategorie

²²⁷ Quelle: eigene Darstellung.

„AFS-Finanzinstrumente“ betragsmäßig eine wesentlichere Rolle. Unter Berücksichtigung sich durch unterschiedliche Vorzeichen kompensierende Beträge weist die Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ einen Gesamtwert in Höhe von –431,49 Mio. EUR auf. Dagegen weist die Kategorie „Hedge Accounting“ lediglich einen Gesamtwert in Höhe von 23,29 Mio. EUR auf. Diese Differenz erscheint auf dem ersten Blick sehr groß. Daher muss an dieser Stelle ein Blick auf die Absolutbeträge geworfen werden, um die Situation realitätsgetreuer darzustellen. Der Absolutbetrag beträgt bei der Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ 488,65 Mio. EUR und bei der Kategorie „Hedge Accounting“ 425,57 Mio. EUR. Unter diesem Blickwinkel ist der betragsmäßige Unterschiedsbetrag zwischen diesen beiden Kategorien nicht mehr so hoch. Dies bedeutet, dass sich die einzelnen Werte, welche bei der Kategorie „Hedge Accounting“ ausgewiesen sind, durch ihre unterschiedlichen Vorzeichen viel mehr kompensieren, als dies in der Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ der Fall ist. Nichtsdestotrotz weist die Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ in Summe weniger Umgliederungen als die Kategorie „Hedge Accounting“ auf, spielt aber dennoch zumindest betragsmäßig eine bedeutendere Rolle. Daraus lässt sich schließen, dass die Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ betragsmäßig insgesamt höhere Werte ausweisen muss, als die Kategorie „Hedge Accounting“. Unverändert bleibt jedoch die Tatsache, dass diese zwei Kategorien auch betragsmäßig am meisten zu den OCI-Umgliederungsbeträgen beitragen.

Wie bereits erwähnt, kommt es bei der Kategorie „at equity-Bewertung“ lediglich zu einer Umgliederung. Umso beachtlicher ist daher der Umgliederungsbetrag in Höhe von 11,60 Mio. EUR. Im Vergleich dazu verzeichnet die Kategorie „Währungsumrechnung“ insgesamt vier Umgliederungen, jedoch nur einen Gesamtwert in Höhe von –6,07 Mio. EUR und einen Absolutbetrag in Höhe von 6,14 Mio. EUR. Dies bedeutet wiederum, dass die Kategorie „at equity-Bewertung“ von einem im Vergleich zu den in der Kategorie „Währungsumrechnung“ ausgewiesenen Werten höheren Umgliederungsbetrag getragen worden ist. Dies ist auch anhand der höchsten positiven und höchsten negativen Werten erkennbar. Die Kategorie „Währungsumrechnung“ weist mit 0,03 Mio. EUR den höchsten positiven Wert und mit –3,42 Mio. EUR den höchsten negativen Wert auf. Im Gegensatz dazu beträgt der höchste positive Wert bei der Kategorie „at equity-Bewertung“ 11,60 Mio. EUR. Da es in dieser Kategorie nur eine Umgliederung gibt, muss der höchste negative Wert 0,00 Mio. EUR sein.

Im Jahr 2012 gibt es insgesamt 28 Umgliederungen. In Relation dazu, wird insgesamt ein unter Berücksichtigung sich kompensierender Beträge Wert in Höhe von –402,66 Mio. EUR umgegliedert. Diese Gegenüberstellung verdeutlicht, dass in Summe die Umgliederungen von hohen Umgliederungsbeträgen getragen werden.

Generell nehmen von den 34 ausgewerteten ATX-Prime-Unternehmen, 22 (64,71 %) eine Umgliederung im Jahr 2012 vor.

5.3 Gegenüberstellung der Ergebnisse aus den Jahren 2011 und 2012

Im Vergleich zum Jahr 2011, in welchem zwei Unternehmen den One Statement Approach anwenden, wenden im Jahr 2012 drei Unternehmen den One Statement Approach an. Die Welford AG hat vom Jahr 2011 auf das Jahr 2012 von dem Two Statement Approach auf dem One Statement Approach gewechselt.

Wo im Jahr 2011 durchschnittlich noch 33,81 % des Gesamtergebnisses auf das sonstige Ergebnis entfallen, sind es im Jahr 2012 nur mehr durchschnittlich 15,49 %. Somit hat sich dieser Wert halbiert.

Interessant ist auch, dass der Periodenvergleich eine deutliche Volatilität des sonstigen Ergebnisses impliziert. Im Jahr 2011 addiert sich das sonstige Ergebnis unter Berücksichtigung von sich kompensierenden Beträgen auf –1.745,11 Mio. EUR. Im Vergleich dazu addiert sich das sonstige Ergebnis unter Berücksichtigung sich kompensierender Beträge im Jahr 2012 auf 1.202,61 Mio. EUR. An dieser Stelle ist erkennbar, dass in dem einen Jahr das sonstige Ergebnis von einem negativen Vorzeichen geprägt ist und im anderen Jahr von einem positiven. Dies impliziert eine doch sehr starke Volatilität.

In einem nächsten Schritt werden nun die Häufigkeiten positiver und negativer Ergebnisgrößen gegenübergestellt. Dazu dient folgende Abbildung:

Ergebnisse der Untersuchung

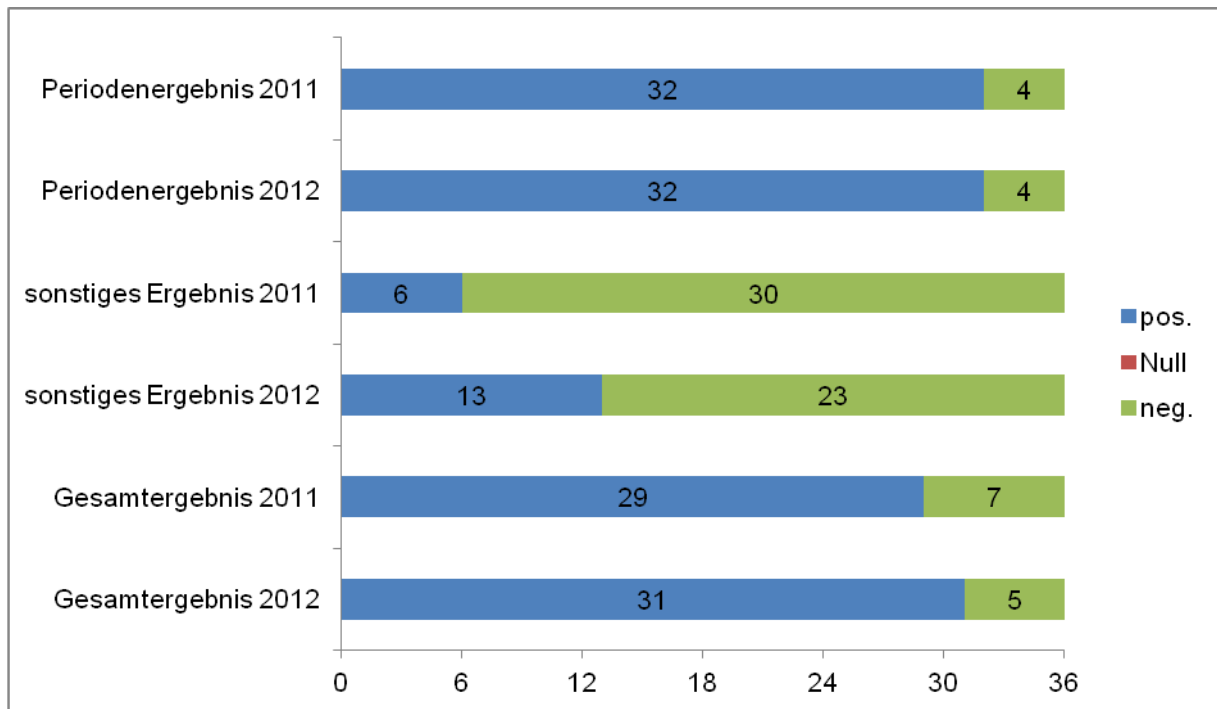


Abbildung 25: Häufigkeiten positiver und negativer Ergebnisgrößen im Jahr 2011 und 2012²²⁸

Wie der Abbildung 25 entnommen werden kann, kommt es beim Periodenergebnis und beim Gesamtergebnis zwischen diesen beiden Jahren zu keinen bzw. nur geringen Abweichungen. Ein anderes Bild wird beim sonstigen Ergebnis präsentiert. Im Jahr 2011 weisen nur sechs Unternehmen ein positives sonstiges Ergebnis aus. Demgegenüber weisen im Jahr 2012 13 ATX-Prime-Unternehmen ein positives sonstiges Ergebnis aus. Da im Jahr 2012 das unter Berücksichtigung sich kompensierender Beträge gesamte sonstige Ergebnis der ATX-Prime-Unternehmen positiv ist, fällt an dieser Stelle auf, dass das gesamte sonstige Ergebnis von hohen positiven einzelnen sonstigen Ergebnisse getragen wird, da im Jahr 2012 mehr als die Hälfte der Unternehmen (23 Unternehmen) ein negatives sonstiges Ergebnis ausweisen.

In der nächsten Abbildung werden die betragsmäßigen Auswertungen des Periodenergebnisses, des sonstigen Ergebnisses und des Gesamtergebnisses der Jahre 2011 und 2012 gegenübergestellt:

²²⁸ Quelle: eigene Darstellung.

		Periodenergebnis	sonstiges Ergebnis	Gesamtergebnis
2011	Median	49,56	-5,00	46,19
	Mittelwert	143,36	-48,48	94,88
	Maximum	1.587,90	34,59	1.160,40
	Minimum	-562,57	-427,50	-849,17
	Gesamt	5.161,14	-1.745,11	3.415,83
2012	Median	74,29	-4,48	55,21
	Mittelwert	182,30	33,41	215,70
	Maximum	1.790,46	758,88	1.734,18
	Minimum	-172,10	-114,80	-192,90
	Gesamt	6.562,69	1.202,61	7.765,10

Abbildung 26: Betragsmäßige Auswertung der Ergebnisgrößen für die Jahre 2011 und 2012 (Angaben in Mio. EUR)²²⁹

Unter Berücksichtigung sich kompensierender Beträge weisen die ATX-Prime-Gesellschaften im Jahr 2011 ein Gesamtperiodenergebnis in Höhe von 5.161,14 Mio. EUR und im Jahr 2012 6.562,69 Mio. EUR auf. Im Jahr 2012 weisen die ausgewerteten Unternehmen in Summe somit ein höheres Periodenergebnis auf. Der Unterschied beim Periodenergebnis zwischen den beiden Jahren ist jedoch nicht so hoch wie dies beim Gesamtergebnis der Fall ist. Im Jahr 2011 beträgt das Gesamtergebnis sämtlicher ATX-Prime-Unternehmen 3.415,83 Mio. EUR und im Jahr 2012 7.765,10 Mio. EUR. Wo im Jahr 2011 das sonstige Ergebnis das Gesamtergebnis vermindert, erhöht im Jahr 2012 das sonstige Ergebnis das Gesamtergebnis durch ein unter Berücksichtigung sich kompensierender Beträge positives gesamtes sonstiges Ergebnis. Durch solch eine betragsmäßige Gegenüberstellung wird nochmals die Volatilität des sonstigen Ergebnisses verdeutlicht.

Der Vergleich zwischen den höchsten positiven und den höchsten negativen Werten des sonstigen Ergebnisses der beiden Jahre ist ebenfalls noch sehr bemerkenswert und trägt dazu bei, zu erklären, weshalb im Jahr 2011 das gesamte sonstige Ergebnis sämtlicher ATX-Prime-Unternehmen negativ und im Jahr 2012 positiv ist. Der höchste positive Wert des sonstigen Ergebnisses beträgt im Jahr 2011 34,59 Mio. EUR. Im Vergleich dazu beträgt der höchste positive Wert des sonstigen Ergebnisses im Jahr 2012 um beinahe das 22-fache mehr, nämlich 758,88 Mio. EUR. Werden

²²⁹ Quelle: eigene Darstellung.

dagegen nun die höchsten negativen Werte gegenübergestellt, ist mit einem Blick erkennbar, dass der höchste negative Wert im Jahr 2011 im Vergleich zum Jahr 2012 doch um ein Beträchtliches höher ist. Der höchste negative Wert des sonstigen Ergebnisses im Jahr 2011 beträgt –427,50 Mio. EUR und im Jahr 2012 –114,80 Mio. EUR. Der negative höchste Wert vom Jahr 2011 ist demzufolge um beinahe das 4-fache höher als der höchste negative Wert im Jahr 2012. Diese doch sehr großen Unterschiede zwischen den höchsten positiven und den höchsten negativen Werten des sonstigen Ergebnisses zwischen den Jahren 2011 und 2012 verdeutlichen nochmals, wie volatil das sonstige Ergebnis ist.

Bei der Gegenüberstellung der Jahre 2011 und 2012 ist es gleichwohl interessant, die Frage zu klären, wie sich im direkten Vergleich in den jeweiligen Jahren das sonstige Ergebnis zusammensetzt und inwiefern sich diese Einzelposten kompensieren. Zu diesem Zweck werden die einzelnen OCI-Posten der Jahre 2011 und 2012 gegenübergestellt. Zunächst werden die Häufigkeiten positiver und negativer OCI-Komponenten mittels der folgenden Abbildung veranschaulicht. Im Anschluss erfolgt die betragsmäßige Gegenüberstellung der einzelnen OCI-Komponenten der Jahre 2011 und 2012.

Ergebnisse der Untersuchung

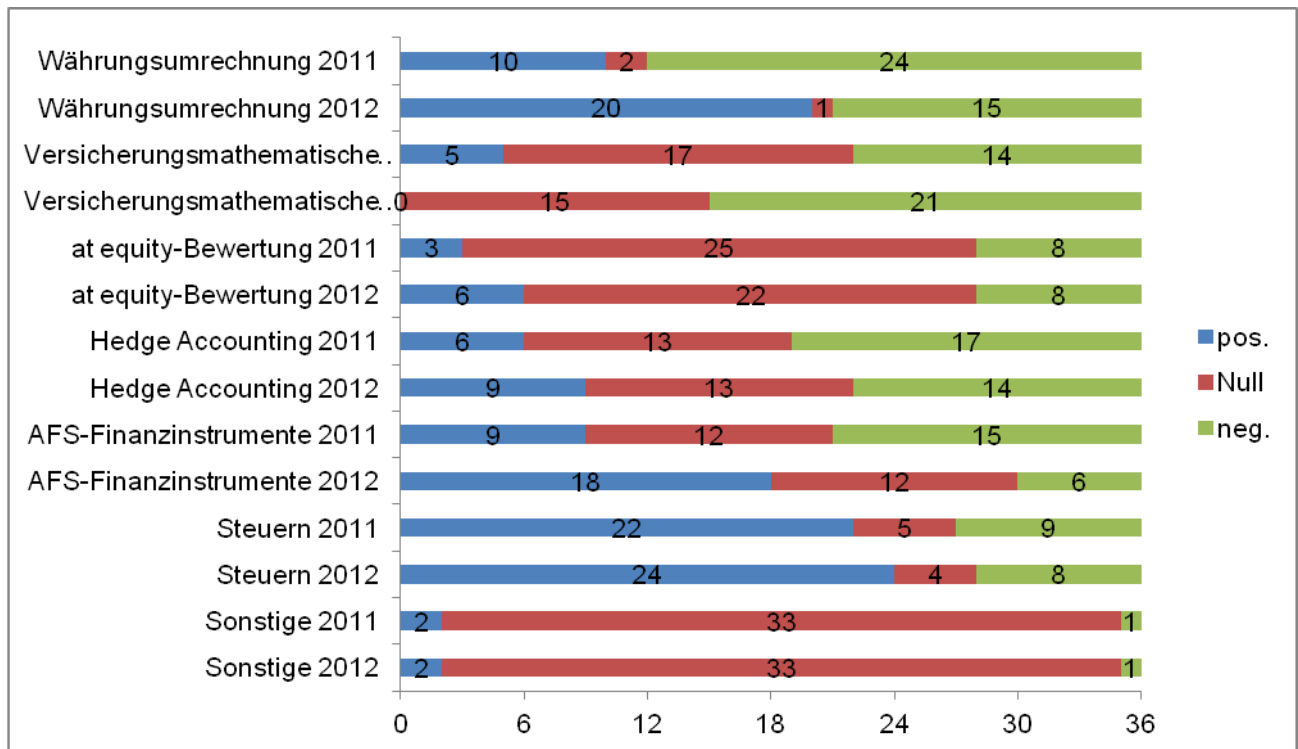


Abbildung 27: Häufigkeiten positiver und negativer Werte der einzelnen OCI-Komponenten im Jahr 2011 und 2012²³⁰

Wie Abbildung 27 zeigt, weisen die ATX-Prime-Unternehmen im Jahr 2012 bei den einzelnen OCI-Komponenten stets mehr positive Werte aus, als dies im Jahr 2011 der Fall ist. Einzige Ausnahme stellt die Kategorie „Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste“ dar. Bei der Kategorie „Sonstige“ weisen die Gesellschaften sowohl im Jahr 2011 als auch im Jahr 2012 jeweils zwei positive und einen negativen Wert aus.

Des Weiteren lässt sich aus der Abbildung ablesen, dass es betreffend den drei häufigsten genannten Kategorien zwischen den beiden Jahren zu keinem Unterschied kommt. Für beide Jahre gilt, dass die drei häufigsten genannten Kategorien die Kategorien „Währungsumrechnung“, „AFS-Finanzinstrumente“ und „Hedge Accounting“ sind. Hier lässt sich eine Kontinuität feststellen und es kommt zu keinen Abweichungen zwischen den Jahren.

Folgende Abbildung dient zur Veranschaulichung der betragsmäßigen Abweichungen der einzelnen OCI-Komponenten zwischen den Jahren 2011 und 2012:

²³⁰ Quelle: eigene Darstellung.

Ergebnisse der Untersuchung

		Währungs- umrech- nung	Versicher- ungsmathe- matische Ge- winne/Verluste	at equity- Bewert- ung	Hedge Account- ing	AFS- Finanz- instru- mente	Sons- tige	Steuern
2011	Median 1	-1,63	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,59
	Median 2	-1,83	-5,22	-3,89	-3,93	-0,07	0,40	1,82
	Mittelwert 1	-33,21	-5,81	-1,43	-3,48	-12,11	2,61	4,95
	Mittelwert 2	-35,17	-11,01	-4,69	-5,44	-19,01	31,36	5,75
	Maximum	34,76	14,70	8,37	101,00	150,82	95,15	67,30
	Minimum	-354,28	-42,65	-26,10	-58,78	-237,24	-1,48	-44,56
	Gesamt	-1.195,69	-209,24	-51,59	-125,12	-435,86	94,07	178,12
2012	Median 1	0,29	-2,57	0,00	0,00	0,01	0,00	0,59
	Median 2	0,30	-16,33	-0,11	-0,40	0,49	0,49	1,57
	Mittelwert 1	5,73	-18,63	-0,28	-1,39	54,17	0,95	-7,13
	Mittelwert 2	5,90	-31,94	-0,73	-2,18	81,26	11,37	-8,03
	Maximum	167,40	0,00	24,90	74,54	975,89	34,00	39,80
	Minimum	-67,67	-169,74	-35,99	-39,79	-147,38	-0,36	-183,91
	Gesamt	206,36	-670,67	-10,25	-50,19	1.950,28	34,12	-256,83

Abbildung 28: Betragsmäßige Auswertung der einzelnen OCI-Komponenten im Vergleich für die Jahre 2011 und 2012 (Angaben in Mio. EUR)²³¹

Sowohl im Jahr 2011 als auch im Jahr 2012 stellen die Kategorien „Währungsumrechnung“, „AFS-Finanzinstrumente“ und „Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste“ zentrale Bestandteile des sonstigen Ergebnisses dar. Bei einem Vergleich zwischen den beiden Jahren kommt es hier somit zu keinem Unterschied.

Insgesamt lässt sich jedoch eine erhebliche Volatilität der Komponenten des sonstigen Ergebnisses feststellen. Aufgrund dieser Schwankungen wird eine Extrapolation der OCI-Größen erschwert. Dies gilt auch für das Periodengesamtergebnis.

Im nächsten Schritt erfolgt ein Vergleich zwischen den Häufigkeiten positiver und negativer Umgliederungsbeträge von OCI-Komponenten zwischen den Jahren 2011 und 2012. Dafür dient folgende Abbildung:

²³¹ Quelle: eigene Darstellung.

Ergebnisse der Untersuchung

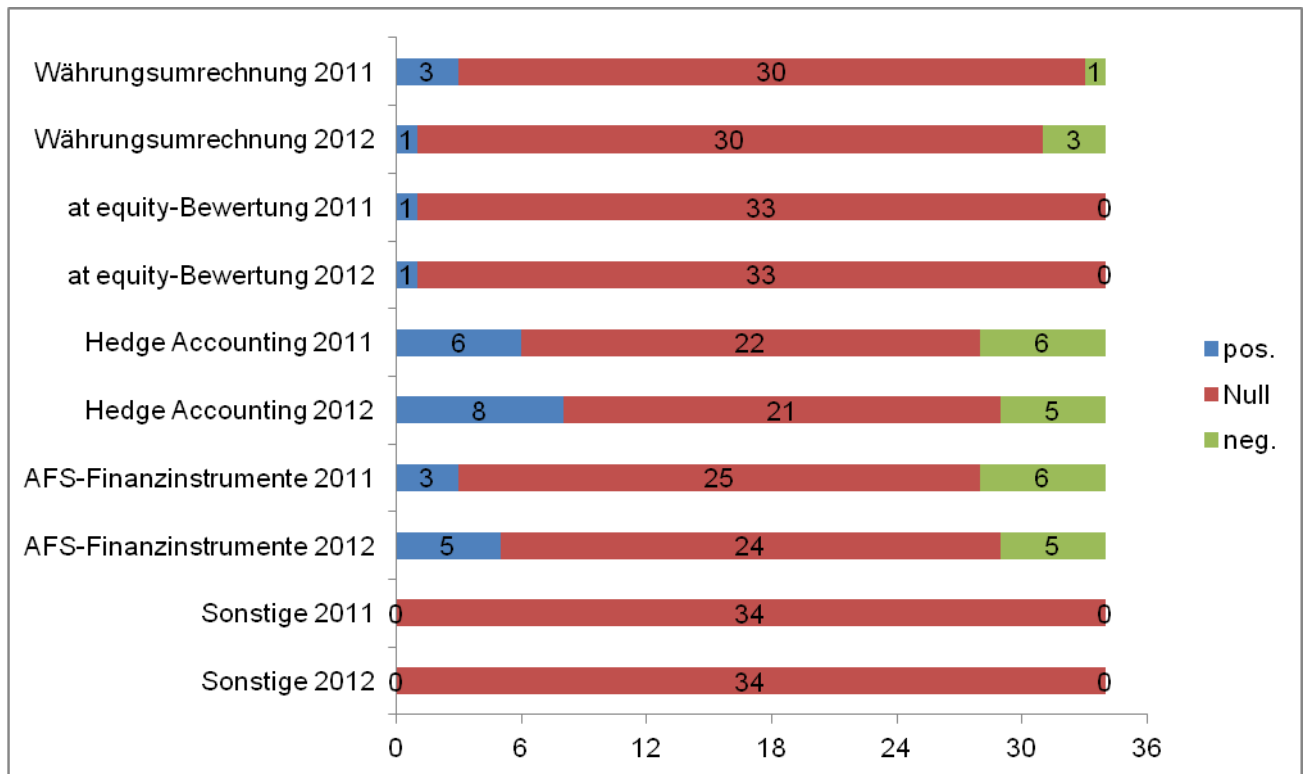


Abbildung 29: Häufigkeiten positiver und negativer Umgliederungsbeträge aus OCI-Komponenten im Jahr 2011 und 2012²³²

Im Jahr 2011 werden insgesamt 26 Umgliederungen von sämtlichen ATX-Prime-Unternehmen verzeichnet. Im Vergleich dazu werden im Jahr 2012 insgesamt 28 Umgliederungen verbucht. Folglich ist der Unterschied diesbezüglich zwischen den beiden Jahren nur sehr gering.

In Summe weist das Jahr 2011 13 positive Umgliederungsbeträge auf und das Jahr 2012 weist insgesamt 15 positive Umgliederungsbeträge auf. Die negativen Umgliederungsbeträge weisen ähnliche Häufigkeiten auf. Im Jahr 2011 und im Jahr 2012 werden von den ATX-Prime-Unternehmen in Summe jeweils 13 negative Umgliederungsbeträge ausgewiesen. Auch diesbezüglich ist der Unterschied zwischen diesen beiden Jahren nur sehr minimal bzw. kommt es zu keinem Unterschied.

Wie Abbildung 29 zeigt, kommt es zum Gros bei den einzelnen Kategorien zu keinen Umgliederungen. Dies gilt sowohl für das Jahr 2011 als auch für das Jahr 2012.

In beiden Jahren finden bei den Kategorien „Hedge Accounting“, „AFS-Finanzinstrumente“ und „Währungsumrechnung“ die meisten Umgliederungen statt.

²³² Quelle: eigene Darstellung.

Auch an dieser Stelle kommt es zu keinen Unterschieden zwischen dem Jahr 2011 und 2012.

Bei der Kategorie „at equity-Bewertung“ kommt es zu überhaupt keiner Abweichung zwischen den beiden Jahren. Die Abbildung 29 zeigt, dass sowohl im Jahr 2011 als auch im Jahr 2012 jeweils ein positiver Umgliederungsbetrag von den ATX-Prime-Unternehmen verzeichnet wird. In beiden Jahren wird der positive Umgliederungsbetrag von der Verbund AG ausgewiesen.

Zu keinen Abweichungen kommt es auch bei der Kategorie „Sonstige“. In beiden Jahren werden hier von den ATX-Prime-Unternehmen keine Umgliederungen vorgenommen.

Aus der soeben vorgenommenen Gegenüberstellung lässt sich schließen, dass es bei der Anzahl der Umgliederungen kaum Unterschiede gibt zwischen den Jahren 2011 und 2012.

Im nächsten Schritt werden die betragsmäßigen OCI-Umgliederungsbeträge analysiert. Um den Vergleich zwischen den Jahren 2011 und 2012 zu veranschaulichen, dient folgende Abbildung:

Ergebnisse der Untersuchung

		Währungs- umrechnung	at equity- Bewertung	Hedge Accounting	AFS- Finanzins- trumente	Sonstige
2011	Median 1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Median 2	0,68	8,90	0,02	–0,40	0,00
	Mittelwert 1	0,04	0,26	5,15	–1,71	0,00
	Mittelwert 2	0,32	8,90	14,58	–6,46	0,00
	Maximum	3,40	8,90	165,88	0,72	0,00
	Minimum	–3,47	0,00	–36,53	–33,88	0,00
	Gesamt	1,28	8,90	174,97	–58,13	0,00
	Absolutbeträge	8,22	8,90	312,37	59,96	0,00
2012	Median 1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Median 2	–1,34	11,60	0,24	0,02	0,00
	Mittelwert 1	–0,18	0,34	0,69	–12,69	0,00
	Mittelwert 2	–1,52	11,60	1,79	–43,15	0,00
	Maximum	0,03	11,60	191,10	26,90	0,00
	Minimum	–3,42	0,00	–142,20	–262,04	0,00
	Gesamt	–6,07	11,60	23,29	–431,49	0,00
	Absolutbeträge	6,14	11,60	425,57	488,65	0,00

Abbildung 30: Umgliederungsbeträge im Jahr 2011 und 2012 (Angaben in Mio. EUR)²³³

Abbildung 30 erlaubt mit den ausgewiesenen Absolutbeträgen einen Vergleich der Jahre 2011 und 2012. Es fällt auf, dass im Jahr 2012 prinzipiell höhere Umgliederungsbeträge in den einzelnen Kategorien ausgewiesen sind als im Jahr 2011. Einzig und alleine die Kategorie „Währungsumrechnung“ weist im Jahr 2011 einen höheren

²³³ Quelle: eigene Darstellung.

absoluten Umgliederungsbetrag auf als im Jahr 2012. Der Absolutbetrag bei der Kategorie „Währungsumrechnung“ beträgt im Jahr 2011 8,22 Mio. EUR. Im Vergleich dazu beträgt der Umgliederungsbetrag im Jahr 2012 6,14 Mio. EUR. Bei allen anderen Kategorien, mit Ausnahme der Kategorie „Sonstige“, wird im Jahr 2012 ein höherer absoluter Umgliederungsbetrag ausgewiesen. Vor allem bei der Kategorie „AFS-Finanzinstrumente“ ist die Differenz der Absolutbeträge zwischen diesen beiden Jahren beträchtlich. Im Jahr 2011 werden bei dieser Kategorie absolut 59,96 Mio. EUR umgegliedert. Demgegenüber beträgt in dieser Kategorie der absolute Umgliederungsbetrag im Jahr 2012 488,65 Mio. EUR. Im Jahr 2012 wird somit in dieser Kategorie betragsmäßig achtmal so viel umgegliedert wie im Jahr 2011.

Bei der Kategorie „Hedge Accounting“ gibt es ebenfalls zwischen den Absolutbeträgen im Jahr 2011 und 2012 einen großen Unterschied. Im Jahr 2011 werden bei der Kategorie „Hedge Accounting“ von den ATX-Prime-Unternehmen absolut insgesamt 312,37 Mio. EUR umgegliedert. Im Vergleich dazu werden im Jahr 2012 bei dieser Kategorie absolut insgesamt 425,57 Mio. EUR umgegliedert. Auch in diesem Fall ist der Differenzbetrag in Höhe von 113,20 Mio. EUR durchaus bemerkenswert.

Wie die ausgewiesenen Absolutbeträge in Abbildung 30 nur unschwer erkennen lassen, sind die Kategorien „Hedge Accounting“ und „AFS-Finanzinstrumente“ betragsmäßig sowohl im Jahr 2011 als auch im Jahr 2012 die größten Bestandteile der Umgliederungsbeträge. Wie Abbildung 29 zeigt, sind das auch jene Kategorien, in denen am häufigsten Umgliederungen von den ATX-Prime-Gesellschaften vorgenommen werden.

Das Jahr 2011 verzeichnet unter Berücksichtigung sämtlicher Kategorien einen absoluten Umgliederungsbetrag in Höhe von 389,45 Mio. EUR. Im Vergleich dazu weist das Jahr 2012 einen unter Berücksichtigung sämtlicher Kategorien absoluten Umgliederungsbetrag in Höhe von 931,96 Mio. EUR auf. Dieser Vergleich zeigt, dass aus betragsmäßiger Sicht sich das Jahr 2012 doch deutlich vom Jahr 2011 unterscheidet. Dieser Differenzbetrag ist umso bemerkenswerter, wenn die Umgliederungshäufigkeiten gegenübergestellt werden. Wie bereits erwähnt, werden im Jahr 2011 von den ATX-Prime-Gesellschaften insgesamt 26 Umgliederungen ausgewiesen. Im Jahr 2012 sind es insgesamt 28 Umgliederungen. In Anbetracht dessen, dass es im Jahr 2012 lediglich zwei Umgliederungen mehr gibt als im Jahr 2011, der betragsmäßige Differenzbetrag sich jedoch auf 542,51 Mio. EUR beläuft, ist gut er-

kennbar, dass im Jahr 2012 die 28 Umgliederungen von höheren Werten getragen werden.

Generell werden im Jahr 2011 von 19 ATX-Prime-Unternehmen Umgliederungen vorgenommen, im Jahr 2012 sind es 22 ATX-Prime-Unternehmen.

Die empirische Analyse der Umgliederungen zeigt, dass Umgliederungen bei den ATX-Prime-Unternehmen eine doch sehr bemerkenswerte Rolle spielen. Dies gilt vor allem für die Kategorien „Hedge Accounting“ und „AFS-Finanzinstrumente“. Aus betragsmäßiger Sicht wird insbesondere im Jahr 2012 insgesamt ein hoher Wert umgegliedert.

6 Conclusio

Wie der vorliegenden Arbeit entnommen werden konnte, haben die Änderungen des sonstigen Ergebnisses die IFRS-Abschlussersteller vor großen Herausforderungen gestellt. Die Frage, nach welchen inhaltlichen Kriterien zwischen der Gewinn- und Verlustrechnung und dem sonstigen Ergebnis zu unterscheiden ist, bleibt jedoch nach wie vor ungeklärt, da die konzeptionslose Erfassung der einzelnen OCI-Komponenten vom IASB bis dato noch nicht erläutert wurde. Daher ist das sonstige Ergebnis in der Praxis vielseitig kritisiert.

Der theoretische Teil dieser Arbeit vermittelte Wissen über die Gesamtergebnisrechnung sowie über die Gewinn- und Verlustrechnung und das sonstige Ergebnis, wobei sich der Schwerpunkt dieser Arbeit dem sonstigen Ergebnis widmete. In den Kapitel, in welchen grundsätzliche Fakten über das sonstige Ergebnis festgehalten und speziell auf die einzelnen OCI-Komponenten eingegangen wurde, wurden die relevanten Fakten über das sonstige Ergebnis festgehalten.

Das Kapitel, in welchem die Änderungen am IAS 1 im Jahr 2011 festgehalten wurden, zeigte auf, welche Änderungen zum jetzigen Stand des sonstigen Ergebnisses beigetragen haben. Vor allem die Unterscheidung der OCI-Komponenten nach deren zukünftigen Reklassifizierbarkeit in die Gewinn- und Verlustrechnung stellte eine bedeutende Änderung dar. Die Analyse der ATX-Prime-Jahresabschlüsse hat gezeigt, dass die ATX-Prime-Unternehmen eine solche Unterteilung bei ihren OCI-Komponenten vorgenommen haben. Daraus lässt sich schließen, dass diese Änderung betreffend des Ausweisverhaltens der OCI-Komponenten nach deren Reklassifizierbarkeit in der Praxis angenommen und umgesetzt wurde.

Obwohl die durchgeführte empirische Untersuchung gezeigt hat, dass die ATX-Prime-Unternehmen ordnungsgemäß ihre Komponenten nach deren Reklassifizierbarkeit unterteilt haben, so hat sich jedoch ein anderes Bild beim Ausweisverhalten der Steuereffekte gezeigt. Die Steuereffekte, welche die Umgliederungen betroffen haben, wurden zum Teil nicht separat ausgewiesen. Dieser Umstand hat auch dazu geführt, dass die Steuereffekte bei der Auswertung der Umgliederungen nicht berücksichtigt wurden. Gleiches gilt auch für die in der Arbeit berücksichtigte Studie „Other Comprehensive Income: Empirische Analyse von Ausmaß, Komponenten und Recycling in deutschen IFRS-Abschlüssen“. Auch in dieser Studie wurden aus dem selben Grund die Steuereffekte bei der Umgliederungsauswertung vernachlässigt.

Generell hat die Auswertung des sonstigen Ergebnisses der ATX-Prime-Unternehmen gezeigt, dass das sonstige Ergebnis bei der Gesamtergebnisrechnung eine bedeutende Rolle spielt. Umso wichtiger ist es, dass das sonstige Ergebnis von den Abschlusserstellern und -adressaten richtig interpretiert wird. Es bleibt gespannt abzuwarten, welche Projekte betreffend das sonstige Ergebnis aufgrund dessen hohen Bedeutung zukünftig vom IASB in Angriff genommen werden.

Quellenverzeichnis

Monographien

- Baetge, Jörg / Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan (2011): Bilanzen, 11. Auflage, Düsseldorf 2011
- Ballwieser, Wolfgang (2009): IFRS-Rechnungslegung, Konzept, Regeln und Wirkungen, 2. Auflage, München 2009
- Coenenberg, Adolf (2005): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze – HGB, IFRS und US-GAAP, 20. Auflage, Stuttgart 2005
- Coenenberg, Adolf / Haller, Axel / Schultze, Wolfgang (2009): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze – HGB, IFRS, US-GAAP, 21. Auflage, Stuttgart 2009
- Grünberger, David (2012): IFRS 2013, Ein systematischer Praxisleitfaden, 11. Auflage, Wien 2012
- Kuhnle, Helmut / Banzhaf, Jürgen (2007): Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS, Aufstellung, Anforderungen, Analysemöglichkeiten, München 2007
- Lüdenbach, Norbert / Christian, Dieter (2012): IFRS Essentials, Regeln / Fälle / Lösungen, 2. Auflage, Herne 2012
- Pellens, Bernhard / Fülbier, Rolf Uwe / Gassen, Joachim (2006): Internationale Rechnungslegung, IFRS 1 bis 7, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe, 6. Auflage, Stuttgart 2006
- Pellens, Bernhard / Fülbier, Rolf Uwe / Gassen, Joachim / Sellhorn, Thorsten (2011): Internationale Rechnungslegung, IFRS 1 bis 9, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe, 8. Auflage, Stuttgart 2011
- Rohatscheck, Roman / Maukner, Helmut (2012): Rechnungslegung nach IFRS, Überblick mit erläuternden Beispielen, 4. Auflage, Wien 2012
- Zülch, Henning / Hendler, Matthias (2009): Bilanzierung nach IFRS, Weinheim 2009

Kommentare

- Adler, Hans / Düring, Walther / Schmaltz, Kurt (2011): Gelhausen, Hans-Friedrich / Pape, Jochen / Schruff, Wienand / Fey, Gerd / Schurbohm-Ebneth, Anne / Beyhs, Oliver / Böckem, Hanne / Borchmann, Thomas / Bornhofen, Martin C. / Deubert, Michael / Ellmayer, Werner / Ganssauge, Karsten / Hasenburg, Christof / Jacobi, Arne / Joseig, Michael / Kühl, Torben / Löw, Edgar / Meinen, Jörg / Melcher, Winfried / Mujkanovic, Robin / Philipps, Holger / Pütz, Timo / Rimmelspacher, Dirk / Roese, Bernd / Schäfer, Sven / Siegler, Jan / Stibi, Bernd / Warmbold, Siegfried / Wesemann Michael: Adler, Hans / Düring, Walther / Schmaltz, Kurt, Rechnungslegung nach Internationalen Standards, Kommentar zu Abschnitt 7, Darstellung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, Stuttgart 2002 ff.
- Bischof, Stefan / Kleekämper, Heinz / Knorr, Liesel / Wendlandt, Klaus (2012): Kommentierung zu IAS 1, Darstellung des Abschlusses, in: Baetge, Jörg / Wollmert, Peter / Kirsch, Hans-Jürgen / Bischof, Stefan (Hrsg.): Rechnungslegung nach IFRS, 2. Auflage, Stuttgart 2002 ff.
- Brücks, Michael / Ehrcke, Heiko (2012): Kommentierung zu IAS 1, in: Thiele, Stefan / von Keitz, Isabel / Brücks, Michael (Hrsg.): Internationales Bilanzrecht, Rechnungslegung nach IFRS, Bonn 2008 ff.
- Hayn, Sven / Hold, Christiane (2011): Kommentierung zu Abschnitt 2, Darstellung des Abschlusses, in: Ballwieser, Wolfgang / Beine, Frank / Hayn, Sven / Peemöller, Volker H. / Schruff, Lothar / Weber, Claus-Peter (Hrsg.): Handbuch International Financial Reporting Standards 2011, 7. Auflage, Weinheim 2011
- Lüdenbach, Norbert (2013): Kommentierung zu § 2, Darstellung des Abschlusses, in: Lüdenbach, Norbert / Hoffmann, Wolf-Dieter (Hrsg.): Haufe IFRS-Kommentar, Das Standardwerk, 11. Auflage, Freiburg 2013
- Schlüter, Jörg / Beiersdorf, Kati (2013): Kommentierung zu § 15, Gesamtergebnisrechnung / Gewinn- und Verlustrechnung, in: Bohl, Werner / Riese, Joachim / Schlüter, Jörg (Hrsg.): Beck'sches IFRS-Handbuch, Kommentierung der IFRS/IAS, 4. Auflage, München 2013

- Schöllhorn, Thomas / Reinholdt, Ago / Schuster, Joerg / Frizlen, Ulrich / Küster, Wolfgang / Bork, Udo / Kessler, Harald (2008): Kommentierung zu Abschnitt C, Konzernabschluss nach IFRS, VII. Konzerneigenkapitalentwicklung, in: Petersen, Karl / Bansbach, Florian / Dornbach, Eike (Hrsg.): IFRS-Praxishandbuch, Ein Leitfaden für die Rechnungslegung mit Fallbeispielen, 3. Auflage, München 2008
- Wawrzinek, Wolfgang (2013): Kommentierung zu § 2, Bewertung und Ausweis sowie zugrunde liegende Prinzipien der IFRS, in: Bohl, Werner / Riese, Joachim / Schlüter, Jörg (Hrsg.): Beck'sches IFRS-Handbuch, Kommentierung der IFRS/IAS, 4. Auflage, München 2013

Zeitschriften

- Bischof, Stefan / Molzahn, Sybille: IAS 1 (revised 2007) „Presentation of Financial Statements“, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung 4/2008, S. 171 – 178
- Dobler, Michael / Dobler, Silvia: Other Comprehensive Income: Empirische Analyse von Ausmaß, Komponenten und Recycling in deutschen IFRS-Abschlüssen, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung 1/2012, S. 35 – 40
- Esser, Martin / Brendle, Martin: Die Darstellung des Gesamtergebnisses nach IAS 1 (rev. 2007), Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung 4/2009, S. 143 – 145
- Kirsch, Hanno: Vorschläge des ED/2010/5 „Presentation of Items of Other Comprehensive Income“ im Lichte qualitativer Anforderungen an die Rechnungslegung, Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung 9/2010, S. 373 – 379
- Kirsch, Hanno: Untergliederung des sonstigen Gesamtergebnisses nach IAS 1 (amended 2011) aus Sicht der Entscheidungsnützlichkeit der Rechnungslegungsinformation, Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen 10/2012, S. 300 – 307
- Sellhorn, Thorsten / Hahn, Stefan / Müller, Maximilian (2011): Zur Darstellung des Other Comprehensive Income nach IAS 1 (rev. 2011), Die Wirtschaftsprüfung 21/2011, S. 1013 – 1016

Zülch, Henning / Fischer, Daniel T. / Erdmann, Mark-Ken (2007): Neuerungen in der Darstellung eines IFRS-Abschlusses gem. IAS 1 „Presentation of Financial Statements" (revised 2007), Die Wirtschaftsprüfung 22/2007, S. 963 – 968

Rechtsquellen

Artikel 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.7.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards.

Unternehmensgesetzbuch, dRGBI 1897 S 219 i.d.F. BGBl 2013/50

Falls in der vorliegenden Masterarbeit nichts anderes angegeben ist, beziehen sich sämtliche IAS und IFRS auf die mit Stichtag 1. Jänner 2014 in der Europäischen Union anerkannten IAS und IFRS. Des Weiteren beziehen sich in dieser Arbeit sämtliche Angaben zum Rahmenkonzept auf das Rahmenkonzept 1989.

Internetquellen

Wiener Börse (2014a): Pressemitteilungen, <http://www.wienerborse.at/about/press/pressrelease/valneva-im-prime-market.html>, Zugriff: 14. März 2014

Wiener Börse (2014b): Indizes, <http://www.wienerborse.at/indices/>, Zugriff: 15. Februar 2014

PwC (2014): Wissen & Events, <http://blogs.pwc.de/accounting-fs/tag/ifrs-9/>, Zugriff: 21. Juli 2014

Auflistung der untersuchten ATX-Prime-Unternehmen

Folgende ATX-Prime-Unternehmen wurden in der empirischen Untersuchung berücksichtigt:²³⁴

1. Valneva SE ST
2. Zumtobel AG
3. Palfinger AG
4. Rosenbauer International AG
5. Immofinanz AG
6. Flughafen Wien AG
7. Verbund AG Kat. A
8. Semperit AG Holding
9. Lenzing AG
10. Wölford AG
11. Century Casinos Inc.
12. Andritz AG
13. Do & Co Aktiengesellschaft
14. Vienna Insurance Group AG
15. RHI AG
16. KapschTrafficcom AG
17. Schoeller-Bleckmann AG
18. Polytec Holding AG
19. Erste Group Bank AG
20. AMAG Austria Metall AG
21. Wienerberger AG
22. Conwert Immobilien Invest SE
23. Uniqa Insurance Group AG
24. AT&S Austria Technologie & Systemtechnik AG
25. Telekom Austria AG
26. Agrana Beteiligungs-AG
27. OMV AG
28. Voestalpine AG
29. Strabag SE

²³⁴ Vgl. Wiener Börse (2014b).

- 30. CA Immobilien Anlagen AG
- 31. Warimpex Finanz und Beteiligungs-AG
- 32. Oesterreichische Post AG
- 33. S Immo AG
- 34. Mayr-Melnhof Karton AG
- 35. Raiffeisen Bank International AG
- 36. EVN AG
- 37. Frauenthal Holding AG

Abstract

Die IFRS-Gesamtergebnisrechnung besteht sowohl aus erfolgswirksamen als auch aus erfolgsneutralen Erträge und Aufwendungen. Im Jahr 2011 hat sich das IASB dazu entschlossen, die erfolgsneutralen Erträge und Aufwendungen aufzuspalten, wobei der erste Teilbereich jene Komponenten beinhaltet, die einer zukünftigen Umgliederung in die Gewinn- und Verlustrechnung unterliegen, und der zweite Teilbereich jene Komponenten beinhaltet, die nicht von einer zukünftigen Umgliederung in die Gewinn- und Verlustrechnung betroffen sind. Durch diese Änderung im Jahr 2011 wurde erhofft, dass es zu einer Erhöhung der Vergleichbarkeit, Verständlichkeit und Prognoserelevanz kommt. Von Seiten der Praxis wird oft die konzeptionslose Erfassung von Erfolgskomponenten im sonstigen Ergebnis kritisiert. Diese Probleme versuchte das IASB ebenfalls mit der Änderung aus dem Jahr 2011 zu lindern.

Diese vorliegende Masterarbeit liefert anhand der Abschlüsse österreichischer ATX-Prime-Unternehmen der Jahre 2011 und 2012 empirische Befunde zum Ausmaß, zur Zusammensetzung und zur Umgliederung des sonstigen Ergebnisses in den Gewinn oder Verlust der jeweiligen Periode. Da es in Österreich solch eine Auswertung der ATX-Prime-Unternehmen noch nicht gibt, kann diese vorliegende Arbeit durchaus dafür herangezogen werden, um sich ein Bild über das Ausmaß, die Zusammensetzung und Umgliederungen des sonstigen Ergebnisses zu machen. Des Weiteren kann diese Auswertung für vergleichbare empirische Studien als Grundlage herangezogen werden.

Die durchgeführte empirische Untersuchung zeigt, dass das von den ATX-Prime-Unternehmen ausgewiesene sonstige Ergebnis eine große Rolle spielt. Bei der Gegenüberstellung des Gesamtergebnisses mit dem sonstigen Ergebnis konnte gezeigt werden, dass das sonstige Ergebnis einen beträchtlichen Teil bei der Gesamtergebnisrechnung einnimmt. Daher ist es umso wichtiger, dass das sonstige Ergebnis von sämtlichen Abschlusserstellern und -adressaten richtig interpretiert wird. Des Weiteren zeigt die empirische Untersuchung, dass die ATX-Prime-Unternehmen ordnungsgemäß die OCI-Komponenten nach ihrer Reklassifizierbarkeit in ihren IFRS-Abschlüssen ausweisen. Jedoch konnte eine Heterogenität beim Ausweisverhalten der Steuereffekte festgestellt werden.

Curriculum Vitae

Vorname, Nachname: Katharina Schaffer

Geburtsdatum: 14. Oktober 1987

Geburtsort: Wels (Oberösterreich)

Staatsbürgerschaft: Österreich

(Hoch-)Schulbildung: 1994 – 1998: Volksschule in Wels
1998 – 2002: Private Mädchenhauptschule der Franziskanerinnen
2002 – 2007: Bundeshandelsakademie² Wels
2011: Bakkalaureatsarbeiten in Empirische Sozialforschung und Produktionsmanagement
Spezialisierungen: Revision, Steuern und Treuhand sowie Externe Unternehmensrechnung
Derzeit Studentin auf der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften in Wien

Kenntnisse: 1 Jahr als Buchhalterin bei einem Steuerberater (2007 – 2008)
1 Monat als Ferialpraktikantin bei einem Rechtsanwalt (Sommer 2011)
2 Monate als Ferialpraktikantin bei einem Steuerberater (Sommer 2012)
1 Monat als Ferialpraktikantin bei einem Steuerberater (Februar 2013)
Seit November 2013 Berufsanwärtlerin bei Deloitte Österreich