

2. Aufbau eines Abschlusses nach IFRS

Der Aufbau (Struktur und Inhalt) eines IFRS-Abschlusses ist in IAS 1 Darstellung des Abschlusses geregelt. Nach IAS 1 besteht ein vollständiger IFRS-Abschluss aus folgenden Bestandteilen:

- Bilanz (*Statement of Financial Position* – vgl. Abschnitt 2.1),
- Gesamtergebnisrechnung (*Statement of Comprehensive Income* – vgl. Abschnitt 2.2),
- Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals (*Statement of Changes in Equity*/ Eigenkapitalüberleitungsrechnung – vgl. Abschnitt 2.3),
- Kapitalflussrechnung (*Statement of Cashflows* – vgl. Abschnitt 2.4) und
- Anhang einschließlich der Erläuterung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (*Notes* – vgl. Abschnitt 6).

Alle Bestandteile müssen die Werte für den Bilanzstichtag bzw. die Berichtsperiode und Vergleichsinformationen für die unmittelbar vorhergegangene Periode enthalten. Wird der Betrag einzelner Posten rückwirkend angepasst – z.B. bei der erstmaligen Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode oder bei der Korrektur von Bilanzierungsfehlern –, ist zusätzlich eine Bilanz zu Beginn der Vorjahresperiode erforderlich.

Die angeführten Bezeichnungen (bzw. deren deutsche Übersetzung) für die einzelnen Abschlussbestandteile sind als Vorschlag zu verstehen und können daher durch andere inhaltlich gleichbedeutende Begriffe ersetzt werden. Alle Bestandteile müssen gleichwertig im IFRS-Abschluss dargestellt werden. Diese Bestandteile werden regelmäßig auch als *primary statements* bezeichnet. Außerdem muss der IFRS-Abschluss von anderen Unternehmensinformationen (wie etwa den übrigen Teilen des Geschäftsberichts) eindeutig abgegrenzt sein.

2.1. Bilanz

2.1.1. Grundlagen

Die Bilanz (*Statement of Financial Position*) ist ein Pflichtbestandteil eines IFRS-Abschlusses und dient der Darstellung der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens. Auf der Aktivseite der IFRS-Bilanz werden sämtliche Vermögenswerte eines Unternehmens, auf der Passivseite sämtliche Schulden und das Eigenkapital ausgewiesen. Für die Darstellung der Bilanz ist nach IFRS anders als nach HGB/UGB keine bestimmte Gliederung vorgegeben. Stattdessen verlangt der Standard (IAS 1 Darstellung des Abschlusses) lediglich eine kleine Anzahl von Bilanzposten, die jedenfalls gesondert dargestellt sein müssen. Zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen müssen dargestellt werden, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Vermögens- oder Finanzlage des Unternehmens erforderlich ist. Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass die in IAS 1 enthaltene Übersicht über die gesondert darzustellenden Posten durch entsprechende Anforderungen in den neueren Standards, etwa IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden oder IFRS 16 Leasingverhältnisse, ergänzt werden.

2.1.2. Gliederung der Bilanz

Aktiva und Passiva einer IFRS-Bilanz müssen grundsätzlich nach ihrer Fristigkeit gegliedert werden. Dabei sind langfristige und kurzfristige Vermögenswerte sowie langfristige und kurzfristige Schulden getrennt darzustellen. Für den Fall, dass eine Darstellung nach der Liquidität relevantere Informationen liefert, sind die Vermögenswerte und Schulden gegliedert nach dem Grad ihrer Liquidität (in der Regel beginnend mit Anlagevermögen und endend mit liquiden Mitteln oder umgekehrt; Anwendung insbesondere bei Banken) darzustellen.

Vermögenswerte gelten als kurzfristig, wenn

- zu erwarten ist, dass sie im Rahmen des normalen Geschäftsverlaufs umgeschlagen werden (z.B. Rohstoffe, Halbfertigerzeugnisse),
- sie in erster Linie Handelszwecken dienen (z.B. Handelswaren, Handelsbestand bei Finanzinstrumenten),
- zu erwarten ist, dass sie innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag realisiert werden (z.B. Forderungen gegenüber Steuerbehörden) oder
- es sich um Zahlungsmittel (Kassen- und Bankbestände) handelt.

Alle anderen Vermögenswerte sind als langfristig zu klassifizieren (*non-current*, also definiert als alle „nicht kurzfristigen“ Vermögenswerte). Eine Ausnahme bilden latente Steuern, die jedenfalls als langfristig zu qualifizieren sind.

Schulden sind kurzfristig, wenn

- zu erwarten ist, dass sie im Rahmen des normalen Geschäftsverlaufs getilgt werden (z.B. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen),
- sie in erster Linie Handelszwecken dienen,
- zu erwarten ist, dass sie innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag getilgt werden (z.B. kurzfristig vom Unternehmen aufgenommene Darlehen) oder
- das Unternehmen keinen Anspruch darauf hat, die Tilgung der Schuld auf einen Zeitpunkt, der mehr als zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag liegt, zu verschieben.

Alle anderen Schulden sind als langfristig zu klassifizieren (*non-current*). Eine Ausnahme bilden wiederum latente Steuern, die jedenfalls als langfristig zu klassifizieren sind. Schulden sind auch dann als kurzfristig einzustufen, wenn eine Verlängerung der Laufzeit nach dem Bilanzstichtag, jedoch noch vor Fertigstellung des IFRS-Abschlusses, vereinbart wurde. Die Vereinbarung einer Verlängerung der Laufzeit ist als Ereignis des neuen Geschäftsjahres zu qualifizieren und daher nicht mehr auf den Bilanzstichtag zurückzubeziehen.

Vermögenswerte und Schulden dürfen nach IFRS nicht saldiert werden (Saldierungsverbot). Eine Saldierung erfolgt ausnahmsweise, wenn sie von einem Standard oder einer Interpretation der IFRS ausdrücklich verlangt oder gestattet wird.

Die folgende Darstellung zeigt ein Muster einer IFRS-Konzernbilanz. Um ein rasches Auffinden weiterführender Informationen zu den einzelnen Themenbereichen zu er-

möglichen, verweisen wir in der Spalte „Vgl. Abschnitt“ auf den einschlägigen Abschnitt in diesem Buch. In den IFRS-Abschlüssen steht an dieser Stelle der verpflichtende Verweis auf die entsprechenden Erläuterungen des Postens im Anhang.

Konzernbilanz für das Geschäftsjahr zum 31. Dezember 20X3

<i>In Tausend Euro</i>	Vgl. Abschnitt	31.12.20X3	31.12.20X2
AKTIVA			
Langfristiges Vermögen			
Sachanlagen	4.1, 4.4	X	X
Immaterielle Vermögenswerte	4.2, 4.4	X	X
Geschäfts- oder Firmenwerte	5.6.4	X	X
Anlageimmobilien	4.3	X	X
Beteiligungen an assoziierten Unternehmen	5.4	X	X
Finanzielle Vermögenswerte	4.10	X	X
Latente Steuern	4.17	X	X
		X	X
Kurzfristiges Vermögen			
Vorräte	4.7	X	X
Vertragsvermögenswerte	4.19	X	X
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	4.10	X	X
Finanzielle Vermögenswerte	4.10	X	X
Sonstige Forderungen und Vermögenswerte		X	X
Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte	4.8	X	X
Liquide Mittel	2.4.2	X	X
		X	X
Summe Aktiva		X	X

<i>In Tausend Euro</i>	Vgl. Abschnitt	31.12.20X3	31.12.20X2
PASSIVA			
Eigenkapital			
Nennkapital	4.11	X	X
Kapitalrücklagen	4.11	X	X
Einbehaltene Ergebnisse	4.11	X	X
Eigene Anteile	4.11	-X	-X
Nicht beherrschende Anteile	5.2.3	X	X
		X	X

2. Aufbau eines Abschlusses nach IFRS

Langfristige Verbindlichkeiten

Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern	4.12	X	X
Finanzverbindlichkeiten	4.10, 4.4	X	X
Rückstellungen	4.14	X	X
Latente Steuern	4.17	X	X
		<hr/>	<hr/>
		X	X

Kurzfristige Verbindlichkeiten

Finanzverbindlichkeiten	4.10, 4.4	X	X
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	4.10	X	X
Vertragsverbindlichkeiten	4.19	X	X
Rückstellungen	4.14	X	X
Verbindlichkeiten aus tatsächliche Ertragsteuern	4.17	X	X
Sonstige Verbindlichkeiten		X	X
Zur Veräußerung gehaltene Verbindlichkeiten	4.8	X	X
		<hr/>	<hr/>
		X	X
		<hr/>	<hr/>
		X	X

Summe Passiva

Für die Darstellung der Bilanz gibt IAS 1 keine bestimmte Gliederung vor. Stattdessen verlangt der Standard lediglich eine kleine Anzahl von Bilanzposten, die – falls im konkreten Fall relevant – gesondert dargestellt sein müssen. Darüber hinaus muss die Bilanz zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen enthalten, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Vermögens- oder Finanzlage des Unternehmens erforderlich ist. Dies führt in der Praxis einerseits zu einer unterschiedlichen Gestaltung der Bilanz, andererseits zu einer an die konkrete Situation des Unternehmens und die jeweilige Branche angepassten Darstellung. Nach HGB/UGB besteht eine gesetzlich vorgeschriebene Gliederung, was zu wesentlichen Unterschieden in der Gestaltung der Bilanz zwischen IFRS und HGB/UGB führt. Derzeit arbeitet das IASB an einem Projekt mit dem Ziel, die Darstellung der *primary statements* stärker zu vereinheitlichen.

2.2. Gesamtergebnisrechnung

2.2.1. Grundlagen

Die Gesamtergebnisrechnung ist Pflichtbestandteil eines IFRS-Abschlusses und dient der Darstellung der Ertragslage eines Unternehmens. Sie besteht aus zwei Teilen, der Gewinn- und Verlustrechnung (in IFRS kurz *Profit or Loss* genannt) und dem sonstigen Ergebnis (*Other Comprehensive Income* – kurz OCI). Die Gewinn- und Verlustrechnung umfasst dabei jene Ergebnisbestandteile, die unmittelbar Rückschlüsse auf den Erfolg des Unternehmens in der Periode zulassen, während die im sonstigen Ergebnis (OCI) ausgewiesenen Beträge eher auf vom Management nicht beeinflussbare Außenfaktoren (z.B. Kurs-, Zins- und Währungsschwankungen) oder auf Ergebnisbestandteile, deren Erfas-

sung die Darstellung der Ertragslage tendenziell verzerren würden (z.B. Wertschwankungen von Sicherungsinstrumenten), zurückzuführen sind. Beide Bestandteile dienen der Darstellung der in der Berichtsperiode erwirtschafteten Erträge und angefallenen Aufwendungen sowie des daraus resultierenden Gewinnes oder Verlustes. In der Praxis liegt das Hauptaugenmerk allerdings auf der Gewinn- und Verlustrechnung.

Kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen unterhalb der Gewinn- und Verlustrechnung das Ergebnis je Aktie darstellen. Hierbei wird das Ergebnis der Periode pro bereits ausgegebenem Anteil (unverwässertes Ergebnis je Aktie) und unter Berücksichtigung von aus bestehenden Vereinbarungen künftig auszugebenden Anteilen (verwässertes Ergebnis je Aktie) angegeben (vgl. Abschnitt 2.2.3).

Die IFRS enthalten ein Wahlrecht, das sonstige Ergebnis (OCI) entweder unmittelbar in die Gesamtergebnisrechnung zu integrieren (*One-Statement Approach*) oder die Gewinn- und Verlustrechnung und das sonstige Ergebnis (OCI) in zwei voneinander getrennten Tabellen darzustellen (*Two-Statement Approach*). Im Fall der getrennten Darstellung müssen beide Teile auf unmittelbar aufeinander folgenden Seiten des Abschlusses enthalten sein (erst die Gewinn- und Verlustrechnung und dann das sonstige Ergebnis (OCI)). In der Praxis wird von den meisten Unternehmen die getrennte Darstellung bevorzugt.

Welche Ergebnisbestandteile in der Gewinn- und Verlustrechnung und welche im OCI zu erfassen sind, ergibt sich nicht aus einer allgemeinen Regelung, sondern aus Detailregelungen in einzelnen Standards. Typische Bestandteile des sonstigen Ergebnisses (OCI) sind:

- Ergebnisse aus der Währungsumrechnung im Konzern (vgl. Abschnitt 5.7),
- Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste aus der Bewertung von Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern (vgl. Abschnitt 4.12),
- Ergebnisse aus bestimmten Sicherungsgeschäften (vgl. Abschnitt 4.10.6),
- Ergebnisse aus der Bewertung bestimmter Finanzinstrumente (vgl. Abschnitt 4.10.3.2.4),
- Ergebnisse aus der Neubewertung von Sachanlagen oder immateriellen Vermögenswerten (vgl. Abschnitt 4.1 und 4.2)

Diese Standards sehen vor, dass das im jeweiligen OCI-Posten ausgewiesene Ergebnis bei Realisierung (z.B. dem Verkauf eines Wertpapiers) entweder in die Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert wird und damit in das Periodenergebnis einfließt („mit *recycling*“) oder dass dieses Ergebnis ohne weitere Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung direkt im Eigenkapital erfasst wird („ohne *recycling*“). Die im sonstigen Ergebnis (OCI) enthaltenen Posten sind nach dieser Einteilung in zwei Abschnitte zu gliedern. Darüber hinaus muss die jeweilige steuerliche Auswirkung aus dem zugrunde liegenden Sachverhalt offengelegt werden. Die Darstellung kann entweder als Nettobetrag, d.h. durch Angabe des Postens nach Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen oder als Bruttobetrag erfolgen. Bei Angabe des Bruttobetrages müssen die steuerlichen Auswirkungen als zusammengefasster Betrag für den jeweiligen Abschnitt mit bzw. ohne *recycling* dargestellt werden. In jedem Fall ist zumindest im Anhang die steuerliche Auswirkung pro Posten des sonstigen Ergebnisses offenzulegen.

2.2.2. Gliederung der Gesamtergebnisrechnung

Wie für die Bilanz besteht auch für die Gesamtergebnisrechnung, abgesehen von wenigen verpflichtend darzustellenden Posten, kein vorgegebenes Gliederungsschema. Ebenfalls nicht vorgegeben – aber auch nicht verboten und daher in der Praxis durchaus üblich – ist die Gliederung in das Ergebnis aus der operativen Tätigkeit und das Finanzergebnis. Die Gliederung hat sich grundsätzlich am Ziel einer möglichst verständlichen Darstellung der Ertragslage zu orientieren. Daher müssen Posten, die ihrer Größe, Art oder Häufigkeit nach für das Verständnis des Periodenergebnisses wesentlich sind, jedenfalls ausgewiesen werden. Nicht zulässig ist der Ausweis von außerordentlichen Aufwendungen oder Erträgen als separate Zeile.

Folgende Posten müssen separat dargestellt werden (soweit diese im Einzelfall wesentlich sind):

Gewinn- und Verlustrechnung

- Umsatzerlöse
- Finanzierungsaufwendungen
- Gewinn- oder Verlustanteil von assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden (vgl. Abschnitt 5.3 und 5.4)
- Ertragsteuern
- Für aufgegebene Geschäftsbereiche: die Summe des Periodenergebnisses (nach Steuern) (vgl. Abschnitt 4.8)
- Gewinn oder Verlust der Periode (Periodenergebnis)

Sonstiges Ergebnis (OCI)

- Jeder Bestandteil des sonstigen Ergebnisses (OCI) nach Art unterteilt
- Anteil am sonstigen Ergebnis, der auf assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen entfällt
- Gesamtergebnis für die Periode

Aus der betrieblichen Tätigkeit resultierende Aufwendungen und Erträge können sowohl nach dem Umsatzkostenverfahren (Zusammenfassung der Aufwendungen nach ihrer funktionalen Zugehörigkeit) als auch dem Gesamtkostenverfahren (Zusammenfassung nach Art der Aufwendung) gegliedert werden. Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens werden die nach Arten (Material, Personal, Abschreibung) unterteilten Periodenaufwendungen den Erträgen gegenübergestellt. Die Bestandsveränderungen stellen dabei eine Korrektur zu den Aufwandsposten dar und dürfen nicht den Anschein erwecken, dass es sich dabei um Erlöse handelt. Demgegenüber werden bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens die durch den Periodenumsatz bedingten Aufwendungen nach funktionellen Gesichtspunkten (z.B. Herstellungskosten der erbrachten Leistungen/Umsatzkosten, Vertrieb und Verwaltung) gegliedert. Aufwendungen und Erträge dürfen grundsätzlich nicht saldiert werden (Saldierungsverbot), außer die Standards oder Interpretationen der IFRS verlangen ausdrücklich eine Saldierung.

Die folgende Tabelle zeigt ein Muster einer Gesamtergebnisrechnung nach Umsatzkostenverfahren. Dabei haben wir unterstellt, dass vom Wahlrecht einer getrennten Darstellung von Gewinn- und Verlustrechnung und sonstigem Ergebnis (OCI) in der Gesamtergeb-

nisrechnung Gebrauch gemacht wird (vgl. Abschnitt 2.2.1). Um ein rasches Auffinden weiterführender Informationen zu den einzelnen Themenbereichen zu ermöglichen, verweisen wir in der Spalte „Vgl. Abschnitt“ auf den einschlägigen Abschnitt in diesem Buch. In den IFRS-Abschlüssen steht an dieser Stelle der verpflichtende Verweis auf die entsprechenden Angaben im Anhang.

Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung

für das am 31. Dezember 20X3 endende Geschäftsjahr

<i>In Tausend Euro (ausgenommen Ergebnis je Aktie in Euro)</i>	Vgl. Abschnitt	20X3	20X2
Umsatzerlöse	4.19	X	X
Umsatzkosten	-	-X	-X
Bruttoergebnis vom Umsatz		X	X
Verwaltungskosten	-	X	X
Vertriebskosten	-	X	X
Sonstige betriebliche Erträge	-	X	X
Sonstige betriebliche Aufwendungen	-	X	X
Operatives Ergebnis		X	X
Finanzierungsaufwand	4.10	-X	-X
Erträge aus Finanzinvestitionen	4.10	X	X
Ergebnis aus assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	5.3, 5.4	X	X
Ergebnis vor Steuern		X	X
Steuern vom Einkommen	4.17	-X	-X
Jahresergebnis		X	X
Zurechenbar zu			
Aktionären der Muttergesellschaft	-	X	X
Nicht beherrschenden Anteilen	4.2.3.4	X	X
Unverwässertes Ergebnis je Aktie (in EUR)	2.2.3	X,XX	X,XX
Verwässertes Ergebnis je Aktie (in EUR)	2.2.3	X,XX	X,XX

Konzern-Gesamtergebnisrechnung

für das am 31. Dezember 20X1 endende Geschäftsjahr

<i>In Tausend Euro (ausgenommen Ergebnis je Aktie in Euro)</i>	<i>Vgl. Abschnitt</i>	20X1	20X0
Jahresergebnis		X	X
Sonstiges Ergebnis (OCI)			
<i>Posten, die in Folgeperioden in die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert werden</i>			
Fremdwährungseffekte aus der Einbeziehung von Tochterunternehmen	5.7	X	X
Anteil am sonstigen Ergebnis von assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	5.3 und 5.4	X	X
Bewertung von zur Veräußerung gehaltenen finanziellen Vermögenswerten	4.8	X	X
Bewertung von Cashflow Hedges	4.10.6.	X	X
Steuerauswirkung auf diese Posten	4.17	X	X
		X	X
<i>Posten, die in Folgeperioden nicht in die Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung umgegliedert werden</i>			
Anteil am sonstigen Ergebnis von assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	5.3 und 5.4	X	X
Versicherungsmathematische Gewinne/ Verluste aus Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern	4.12	X	X
Steuerauswirkung auf diese Posten	4.17	X	X
		X	X
Sonstiges Ergebnis nach Steuern		X	X
Gesamtergebnis		X	X
Zurechenbar zu			
Aktionären der Muttergesellschaft	–	X	X
nicht beherrschenden Anteilen	–	X	X

2.2.3. Ergebnis je Aktie

Wenn von einem Unternehmen Aktien oder Rechte auf den Erwerb von Anteilen öffentlich gehandelt werden oder das Unternehmen einen solchen öffentlichen Handel bereits in die Wege geleitet hat, müssen gemäß IAS 33 Ergebnis je Aktie unter der Gewinn- und Verlustrechnung das unverwässerte und verwässerte Ergebnis je Aktie angegeben werden.

Das unverwässerte Ergebnis je Aktie gibt den Betrag des dem einzelnen Stammaktionär zurechenbaren Gewinn oder Verlust an. Es wird (vereinfacht) wie folgt ermittelt:

$$\text{Unverwässertes Ergebnis je Aktie} = \frac{\text{den Stammaktionären zustehender Gewinn oder Verlust}}{\text{gewichteter Durchschnitt der während der Periode im Umlauf gewesenen Stammaktien}}$$

Das verwässerte Ergebnis je Aktie berücksichtigt auch jene Auswirkungen auf das Ergebnis und die Anzahl der Stammaktien und damit auf das Ergebnis je Aktie, die auf die Verpflichtung des Unternehmens zur Ausgabe zusätzlicher Stammaktien (so genannte potenzielle Stammaktien, z.B. bei Optionen auf Aktien oder bei Wandelschuldverschreibungen) zurückzuführen sind.

Der Zähler der Berechnung (der den Stammaktionären zustehende Gewinn oder Verlust) ist daher um jene (Nach-Steuer-)Effekte zu bereinigen, die aus den potenziellen Stammaktien resultieren (z.B. um die Zinsen für Wandelschuldverschreibungen).

Im Nenner (der Anzahl der Aktien) sind zusätzlich alle jene Stammaktien zu berücksichtigen, für die Dritten aus bestehenden Verpflichtungen des Unternehmens ein Recht auf den Erwerb zusteht (z.B. Optionen auf den Erwerb von Stammaktien, im Rahmen von Wandelschuldverschreibungen eingeräumte Rechte). Bei der Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie muss das Unternehmen unterstellen, dass etwaige Optionsrechte und ähnliche Rechte mit Verwässerungseffekt vollständig ausgeübt werden.

Dabei ist zu beachten, dass potenzielle Stammaktien auf unterschiedliche Weise in der Berechnung des Nenners des verwässerten Ergebnisses je Aktie berücksichtigt werden:

- Optionen und ähnliche Finanzinstrumente werden mittels der *Treasury-share*-Methode in die Berechnung einbezogen. Dabei werden die durch die Optionsausübung zusätzlichen Stammaktien um die Anzahl an Stammaktien reduziert, die durch den erhaltenen Gegenwert bei Ausübung am Markt zurückgekauft werden könnten.
- Wandelschuldverschreibungen und vergleichbare Finanzinstrumente werden hingegen zur Gänze berücksichtigt.

Ist die Ausgabe potenzieller Stammaktien von Bedingungen abhängig, so sind diese nur dann in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einzubeziehen, wenn die Bedingungen bereits eingetreten sind. Dabei ist der maximale Verwässerungseffekt anzugeben. Darüber hinaus darf das verwässerte Ergebnis je Aktie nicht höher sein als das unverwässerte Ergebnis je Aktie (vgl. Abschnitt 2.2.3.1). Das verwässerte Ergebnis je Aktie entspricht in einem solchen Fall dem unverwässerten Ergebnis je Aktie.

2.3. Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals

Ein weiterer Pflichtbestandteil eines IFRS-Abschlusses ist die Aufstellung der Veränderung des Eigenkapitals, oft auch als Eigenkapitalüberleitungsrechnung bezeichnet. Dieser Abschlussbestandteil soll die Veränderung des Eigenkapitals in einer Periode transparent nachvollziehbar machen und dient der Erläuterung aller Transaktionen mit den Eigenkapitalgebern des Unternehmens wie z.B. Kapitalerhöhungen, Dividendenausschüttungen oder Aktienrückkäufen. Gezeigt werden auch die Veränderungen des Eigenkapitals aufgrund des erwirtschafteten Gesamtergebnisses der Periode (vgl. Abschnitt 2.2) sowie der rückwirkenden Anpassung des IFRS-Abschlusses aufgrund einer Änderung von Rechnungslegungsmethoden (vgl. Abschnitt 3.3) oder einer Fehlerkorrektur (vgl. Abschnitt 3.7).

Die folgende Tabelle zeigt ein Muster einer Darstellung einer Eigenkapitalüberleitungsrechnung für einen Konzern. Um ein rasches Auffinden weiterführender Informationen zu den einzelnen Themenbereichen zu ermöglichen, verweisen wir in der Spalte „Vgl. Abschnitt“ auf den einschlägigen Abschnitt in diesem Buch. In den IFRS-Abschlüssen steht an dieser Stelle der verpflichtende Verweis auf die entsprechenden Erläuterungen des Postens im Anhang.

2.3. Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals

Entwicklung des Konzerneigenkapitals
vom 1. Januar 20X2 bis 31. Dezember 20X3
In Tausend Euro

	Vgl. Abschnitt	Nennkapital	Kapitalrücklagen	Einbehaltene Ergebnisse	Unrealisierte Bewertungsergebnisse	Unterschiede Währungsumrechnung	Eigene Anteile	Summe	Nicht beherrschende Anteile	Summe Eigenkapital
Stand am 1. Januar 20X2		X	X	X	X	X	-X	X	X	X
Gesamtergebnis der Periode										
Jahresergebnis	2.2			X				X	X	X
Sonstiges Ergebnis (OCI)	2.2				X	X		X	X	X
Gesamtergebnis				X	X	X		X	X	X
Transaktionen mit Anteilseignern										
Dividendenausschüttung	4.11			-X				-X	-X	-X
Kapitalerhöhung	4.11	X	X					X	X	X
Anteilsbasierte Vergütung	4.13		X					X	X	X
Stand am 31. Dezember 20X2		X	X	X	X	X		X	X	X
		X	X	X	X	X	-X	X	X	X
Stand am 1. Januar 20X3		X	X	X	X	X	-X	X	X	X
Gesamtergebnis der Periode										
Jahresergebnis	2.2			X				X	X	X
Sonstiges Ergebnis (OCI)	2.2				X	X		X	X	X
Gesamtergebnis				X	X	X		X	X	X
Transaktionen mit Anteilseignern										
Dividendenausschüttung	4.11			-X				-X	-X	-X
Erwerb eigener Aktien	4.11						-X	-X	-X	-X
Anteilsbasierte Vergütung	4.13		X					X	X	X
Stand am 31. Dezember 20X3		X	X	X	X	X	-X	X	X	X
		X	X	X	X	X	X	X	X	X