



AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE

Entwurf einer Stellungnahme
Die Angabe von Vorjahreszahlen
gemäß § 223 Abs. 2 UGB

Vorsitzender der Arbeitsgruppe:

Aslan Milla (aslan.milla@at.pwc.com)

Mitglieder der Arbeitsgruppe:

Otto Altenburger, Erich Kandler, Harald Mair und Alexander Schiebel

Bitte übermitteln Sie **Stellungnahmen** bis zum **19. November 2009**.

Dieser **Entwurf einer Stellungnahme** wird vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ausschließlich zur Einholung von Stellungnahmen der Öffentlichkeit publiziert. Der Entwurf kann im Lichte der Stellungnahmen der Öffentlichkeit verändert werden, bevor eine Stellungnahme des AFRAC publiziert wird.

Stellungnahmen der Öffentlichkeit sind als **pdf-Datei** bis zum **19. November 2009** an **office@frac.at** zu mailen. Alle Stellungnahmen der Öffentlichkeit werden auf der AFRAC Homepage publiziert, es sei denn der Absender erbittet Vertraulichkeit.

Das Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) ist der privat organisierte und von zuständigen Behörden unterstützte österreichische Standardsetter auf dem Gebiet der Finanzberichterstattung und Abschlussprüfung. Die Mitglieder des Vereins „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“, dessen operatives Organ das AFRAC ist, setzen sich aus österreichischen Bundesministerien und offiziellen fachspezifischen Organisationen zusammen. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC
c/o Kammer der Wirtschaftstreuhand
Schönbrunner Straße 222 - 228/1/6
1120 Wien
Österreich

Tel: +43 1 811 73 – 228

Fax: +43 1 811 73 – 100

Email: office@frac.at

Web: <http://www.frac.at>

Copyright © Austrian Financial Reporting and Auditing Committee

All rights reserved

Überblick

1. Gegenstand der Stellungnahme.....	2
2. Grundaussagen und Postenbegriff.....	2
3. Grenz- und Beispielfälle von Anhangsangaben	3
3.1. Art und Umfang derivativer Finanzinstrumente	3
3.2. Bestimmte nicht in der Bilanz ausgewiesene Geschäfte	3
3.3. Bestimmte Geschäfte mit nahe stehenden Parteien.....	4
3.4. Entwicklungen im Geschäftsjahr.....	5
4. Erstmals vorgeschriebene Anhangsangaben.....	5
5. Weitere Teile des Konzernabschlusses	5
6. Erstmalige Anwendung.....	6

1. Gegenstand der Stellungnahme

- (1) § 223 Abs. 2 Satz 1 UGB normiert: „Im Jahresabschluss ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorangegangenen Geschäftsjahrs zumindest in vollen 1 000 Euro anzugeben; dies gilt auch für die gesondert anzumerkenden Posten.“ Die beiden folgenden Sätze enthalten Regelungen für den Fall, dass „die Beträge nicht vergleichbar“ sind. Die vorliegende Stellungnahme klärt die Reichweite dieser Verpflichtung zur Angabe von Vorjahreszahlen.
- (2) Gemäß § 251 Abs. 1 UGB ist u.a. § 223 UGB auf den Konzernabschluss „entsprechend anzuwenden“. Soweit die nachstehenden Ausführungen den Anhang betreffen, gelten sie daher entsprechend auch für den Konzernanhang.

2. Grundaussagen und Postenbegriff

- (3) Aus Wortlaut und Systematik des Gesetzes lässt sich ableiten, dass sich die Verpflichtung zur Angabe von Vorjahreszahlen auf alle (Teil-)Beträge von Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung unabhängig vom Ort ihrer Angabe im Jahresabschluss und darüber hinaus auf alle weiteren Anhangsangaben erstreckt, bei denen es sich um Posten handelt.
- (4) Ein Posten liegt (auch im Anhang) immer dann vor, wenn der betreffenden Angabe ein Betrag (in Euro) so unmittelbar zugeordnet ist, wie es bei den Posten in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung (einschließlich der Davon- und ähnlichen Vermerke) der Fall ist.
- (5) Kein Posten liegt vor und keine Vorjahreszahl muss daher angegeben werden, wenn eine Betragsangabe lediglich erläuternder Bestandteil einer verbalen Anhangsangabe ist. Dies gilt nicht nur dann, wenn erst aufgrund der Umstände des jeweiligen Einzelfalls entschieden werden kann, ob eine Anhangsangabe auch Beträge enthält bzw. zu enthalten hat (z. B. „die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen“, § 238 Z 3 erster Halbsatz UGB), sondern auch dann, wenn die Betragsangabe von vornherein vorgeschrieben ist.

„Inwieweit verlangt § 223 Abs. 2 UGB die Angabe von Vorjahreszahlen?“

- (6) Die Generalnorm (§ 222 Abs. 2 UGB, insbesondere dessen Satz 2) kann auch bei Anhangangaben, bei denen es sich eindeutig nicht um Posten handelt, im Einzelfall die Angabe von Vorjahreszahlen erfordern. Der Generalnorm kommt umso höhere Bedeutung zu, je enger der Postenbegriff im Anhang interpretiert wird.

3. Grenz- und Beispielfälle von Anhangangaben

3.1. Art und Umfang derivativer Finanzinstrumente

- (7) Die Angabe „Art und Umfang der Finanzinstrumente“ (§ 237a Abs. 1 Z 1 lit. a, analog § 266 Z 9 lit. a UGB) beginnt zwar mit „Art“, die unmittelbar anschließend geforderte Betragsangabe („Umfang der Finanzinstrumente“) ist damit aber so eng verbunden, dass eine lediglich anders als üblich formulierte Postenumschreibung vorliegt. Vorjahreszahlen müssen demnach angegeben werden.
- (8) Dieses Ergebnis steht in Einklang mit der gleichen Verpflichtung bei den Angaben gemäß § 237a Abs. 1 Z 1 lit. b (beizulegender Zeitwert und gegebenenfalls vorhandener Buchwert dieser Finanzinstrumente, analog § 266 Z 9 lit. b) und § 237a Abs. 1 Z 2 lit. a UGB (Buchwert und beizulegender Zeitwert von Finanzanlagevermögen), bei denen es sich eindeutig um Posten im Sinne der obigen Definition handelt.

3.2. Bestimmte nicht in der Bilanz ausgewiesene Geschäfte

- (9) Die Angabe „Art, Zweck und finanzielle Auswirkungen der nicht in der Bilanz ausgewiesenen und auch nicht gemäß Z 8 oder § 199 anzugebenden Geschäfte, sofern die Risiken und Vorteile, die aus solchen Geschäften entstehen, wesentlich sind und die Offenlegung derartiger Risiken und Vorteile für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig ist“ (§ 237 Z 8a, analog § 266 Z 2a UGB) beginnt auch mit „Art“, jedoch gefolgt vom „Zweck ... der ... Geschäfte“, bevor deren „finanzielle Auswirkungen“ genannt werden. Da die Beschreibung der Geschäfte im Vordergrund steht, handelt es sich um

„Inwieweit verlangt § 223 Abs. 2 UGB die Angabe von Vorjahreszahlen?“

eine verbale Anhangsangabe mit verpflichtenden Betragsangaben. Vorjahreszahlen zu diesen müssen daher grundsätzlich nicht angeführt werden.

- (10) Ausnahmsweise müssen Vorjahreszahlen zu diesen Betragsangaben dann angeführt werden, wenn es die Generalnorm verlangt. Dies ist jedenfalls anzunehmen, wenn die aus den angabepflichtigen Geschäften resultierenden Risiken und Vorteile (zumindest) in das vorangegangene Geschäftsjahr zurückreichen und ohne Vorjahresangaben die Gefahr besteht, dass den Adressat(inn)en des Jahresabschlusses ein falscher Eindruck von der Finanzlage der Gesellschaft bzw. des Konzerns vermittelt wird.

3.3. Bestimmte Geschäfte mit nahe stehenden Parteien

- (11) Keinen Posten im Sinne der obigen Definition, sondern eine verbale Anhangsangabe mit verpflichtenden Betragsangaben bildet auch die Angabe der „Geschäfte der Gesellschaft mit nahe stehenden Unternehmen und Personen ...“, einschließlich Angaben zu deren Wertumfang, zu der Art der Beziehung mit den nahe stehenden Unternehmen und Personen sowie weiterer Angaben zu den Geschäften, die für die Beurteilung der Finanzlage der Gesellschaft notwendig sind, sofern diese Geschäfte wesentlich und unter marktunüblichen Bedingungen abgeschlossen worden sind“ (§ 237 Z 8b Satz 1, analog § 266 Z 2b Satz 1 UGB). Zwar handelt es sich beim „Wertumfang“ der Geschäfte um Betragsangaben, diese stellen aber nur erläuternde Bestandteile der Beschreibungen der anzugebenden „Geschäfte der Gesellschaft mit nahe stehenden Unternehmen und Personen“ dar. Gab es im vorangegangenen Geschäftsjahr andere angabepflichtige „Geschäfte der Gesellschaft mit nahe stehenden Unternehmen und Personen“, müssen diese dementsprechend nicht nochmals angeführt werden.
- (12) Im Fall angabepflichtiger Geschäfte, die (zumindest) in das vorangegangene Geschäftsjahr zurückreichen, z. B. ein mehrjähriges hohes Darlehen zu marktunüblichen Konditionen, sind jedoch aufgrund der Generalnorm Vorjahresangaben zu machen, wenn ohne diese die Gefahr besteht, dass den Adres-

„Inwieweit verlangt § 223 Abs. 2 UGB die Angabe von Vorjahreszahlen?“

sat(inn)en des Jahresabschlusses ein falscher Eindruck von der Finanzlage der Gesellschaft bzw. des Konzerns vermittelt wird.

3.4. Entwicklungen im Geschäftsjahr

- (13) Einen Sonderfall bildet die Darstellung von Entwicklungen im Geschäftsjahr (§§ 226 Abs. 1 Sätze 1 und 2 – „Anlagenspiegel“ – sowie 230 Abs. 2 UGB – „Bewertungsreservenspiegel“). Im Sinne der obigen Definition verkörpern „Zugänge“, „Abgänge“ usw. sowie „Zuweisung“ und „Auflösung“ zwar Posten; sie dürfen aber nicht isoliert betrachtet werden. Mit der Entwicklung verlangt das Gesetz ohnehin mehr als die bloße Angabe der Vorjahresbeträge; die Darstellung auch der Entwicklung im vorangegangenen Geschäftsjahr ist daher grundsätzlich nicht geboten.

4. Erstmals vorgeschriebene Anhangangaben

- (14) Soweit nach dieser Stellungnahme eine Verpflichtung zur Angabe von Vorjahreszahlen im Anhang besteht, gilt sie – vorbehaltlich eventueller gesetzlicher Ausnahmeregelungen analog zu Art. X Abs. 7 RLG – auch für erstmals vorgeschriebene Anhangangaben. Auch in diesem Fall kann § 223 Abs. 2 Satz 2 UGB angewendet werden, der bei entsprechender Erläuterung die Verwendung nicht vergleichbarer Vorjahresbeträge gestattet; der zusätzlich erforderliche Aufwand für eine rückwirkende Datenerhebung hält sich daher in engen Grenzen.

5. Weitere Teile des Konzernabschlusses

- (15) Gemäß § 250 Abs. 1 UGB besteht der Konzernabschluss neben der Konzernbilanz, der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung und dem Konzernanhang aus der Konzernkapitalflussrechnung, der „Darstellung der Komponenten des Eigenkapitals und ihrer Entwicklung“ – „Konzerneigenkapitalspiegel“ – und gegebenenfalls der Segmentberichterstattung. In diesen weiteren Teilen des

„Inwieweit verlangt § 223 Abs. 2 UGB die Angabe von Vorjahreszahlen?“

Konzernabschlusses sind durchgängig Vorjahreszahlen anzugeben, weil sie aus Posten bestehen.

- (16) Die oben dargestellte einschränkende Argumentation zum Anlagenspiegel lässt sich auf den Konzerneigenkapitalspiegel nicht übertragen, weil dieser einen selbständigen Bestandteil des Konzernabschlusses verkörpert, während der Anlagenspiegel keinen selbständigen Bestandteil des Jahresabschlusses bildet.

6. Erstmalige Anwendung

- (17) Diese Stellungnahme ist auf Jahres- und Konzernabschlüsse über Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 31. Dezember 2009 enden.