

# LEITFADEN LEITFADEN



**IFRS für kleine und  
mittlere Unternehmen**

des Instituts  
Österreichischer Steuerberater

von Mag. Andrea Schellner, WP

## Inhalt

	<i>Seite</i>
1 Vorwort	3
2 Hintergrund und Entwicklung des „IFRS für KMU“	4
3 KMU Definition	4
4 Zielsetzung und Adressaten des „IFRS für KMU“	5
5 Grundkonzeption des „IFRS für KMU“	5
5.1 Dominierende Bilanzierungsgrundsätze	6
6 Änderungen im Rahmen des Abschlusses	7
6.1 Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	7
6.2 Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden	7
6.3 Änderung von Schätzungen	7
7 Bestandteile des Einzel-/Konzernabschlusses	8
7.1 Bilanz	8
7.2 Gesamtergebnisrechnung	9
7.3 Eigenkapitalveränderungsrechnung	10
7.4 Kapitalflussrechnung	11
7.5 Anhang	11
8 Aktivierungs-/Passivierungsfähigkeit	11
9 Bewertung	12
9.1 Primäre Wertmaßstäbe für Vermögenswerte und Schulden	12
9.1.1 Anschaffungs- und Herstellungskosten	12
9.1.2 Beizulegender Zeitwert (Marktwert, Fair Value)	13
9.1.3 Nutzwert	13
9.1.4 Nettoveräußerungswert	13
9.2 Werthaltigkeit von Vermögenswerten	13
10 Abschlussarbeiten bei den einzelnen Bilanzposten	15
10.1 Immaterielle Vermögenswerte	15
10.1.1 Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögenswerte	15
10.1.2 Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte	15
10.2 Sachanlagen	15
10.3 Finanzinstrumente	16
10.3.1 Einfache Finanzinstrumente	16
10.3.2 Andere Finanzinstrumente	17
10.4 Vorräte	18
10.5 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	19
10.6 Eigenkapital	19
10.7 Leasing	20
10.7.1 Finanzierungsleasing	20
10.7.2 Mietleasing	20
10.7.3 Sale and leaseback Transaktionen	20
10.8 Schulden	21
10.8.1 Rückstellungen	22
10.8.2 Leistungen an Arbeitnehmer	22
11 Ertragsrealisierung	24
12 Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	25
13 Unternehmenszusammenschlüsse	26
13.1 Erstkonsolidierung/Kaufpreisallokation	26
14 Erstmalige Anwendung des IFRS für SME	27

Der Rechnungslegungsstandard „IFRS<sup>1</sup> für KMU“ gilt als eigenständiges Regelwerk, das es insbesondere KMU<sup>2</sup> ermöglichen soll, einen international anerkannten Jahresabschluss aufzustellen, ohne die oft komplexen Anforderungen der Full-IFRS erfüllen zu müssen<sup>3</sup>.

Die Hauptgründe für diese Entwicklung waren einerseits die mangelnde Vergleichbarkeit von KMU-Abschlüssen, die Etablierung von Rechnungslegungsstandards für Entwicklungs- und Schwellenländer und der Wunsch nach einem zusätzlichen Standard zwischen nationalen Normen und den Full-IFRS.

Der österreichische Gesetzgeber sieht zur Zeit noch keine Notwendigkeit das strenge, vom Vorsichtsprinzip geprägte UGB<sup>4</sup> in Richtung internationale Rechnungslegung zu öffnen. Auch wenn kapitalmarktorientierte Unternehmen zwar verpflichtet sind, für Zwecke der Konsolidierung Abschlüsse nach IFRS aufzustellen, müssen diese Unternehmen trotzdem noch für Zwecke der Gewinnausschüttung ihre Einzelabschlüsse nach UGB aufstellen und veröffentlichen.

Einflussreiche Stimmen in der EU, vorzugsweise Deutschland, verneinen zu wissen, dass die „IFRS

für KMU“ nie in EU-Recht übernommen werden. Aber das ist möglicherweise gar nicht notwendig, weil beispielsweise Deutschland mit dem BilMoG<sup>5</sup> erste Schritte gesetzt hat sein HGB an den IFRS anzunähern. In einigen Bereichen wurde das strenge Vorsichtsprinzip dadurch überwunden, dass bestimmte Bilanzierungssachverhalte nur in Verbindung mit Ausschüttungssperren im Jahresabschluss abgebildet werden dürfen.

Österreich hat mit dem Bilanzrechtsänderungsgesetz 2010 einen ersten, zwar nur sehr zaghaften, Schritt in Richtung Annäherung an internationale Standards gesetzt.

Auch wenn der „IFRS für KMU“ als eigener Standard in nächster Zeit in Österreich nicht verabschiedet werden wird, zeigt er doch den Weg auf, in welche Richtung sich das UGB früher oder später entwickeln wird müssen, damit österreichische Jahresabschlüsse im internationalen Vergleich nicht Wettbewerbsnachteile erleiden.

In der vorliegenden Broschüre wird der wesentliche Inhalt des Standards vorgestellt und mit dem UGB verglichen.

<sup>1</sup> IFRS = International Financial Reporting Standards

<sup>2</sup> KMU = kleine und mittlere Unternehmen

<sup>3</sup> Vgl. IFRS for SME i.d.F. 7/2009 unter <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf>.

<sup>4</sup> UGB = Unternehmensgesetzbuch

<sup>5</sup> Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

# 2 Hintergrund und Entwicklung des „IFRS für KMU“

Die Rechnungslegung transformiert Daten in eine ganz spezielle Sprache mit dem Ziel, eine länderübergreifende Vergleichbarkeit dieser Daten zu ermöglichen.

Die IFRS und die US-GAAP<sup>6</sup> sind eine solche spezielle Sprache, die aber ausschließlich an die Bedürfnisse der Adressaten kapitalmarktorientierter Unternehmen angepasst sind. Für kleine Unternehmen, die überwiegend nicht kapitalmarktorientiert sind, sind die IFRS zu komplex. Vor diesem Hintergrund erachtete es das IASB<sup>7</sup> als notwendig, einheitliche Rechnungslegungsstandards für Kleinunternehmen oder solche Betriebe, deren Bilanzen keiner Veröffentlichungspflicht unterliegen (im Folgenden kurz: KMU), zu entwickeln. Bereits 2003 wurde eine diesbezügliche Arbeitsgruppe ins Leben gerufen.

Ziel war es, qualitativ hochwertige, verständliche und durchsetzbare Standards zu entwickeln, die für KMU weltweit geeignet sind und sich auf die Bedürfnisse der Adressaten von Jahresabschlüssen konzentrieren. Die Idee „IFRS für KMU“ war geboren.

Im Juni 2004 wurde das erste Diskussionspapier veröffentlicht. Im Februar 2007 wurde vom IASB ein entsprechender Entwurf der Öffentlichkeit vorgelegt, der nach ausführlicher Diskussion und Stellungnahmen im Juli 2009 endgefertigt wurde. Am 9.7.2009 veröffentlichte der IASB den „IFRS für KMU“.

Nachdem das IASB selbst nicht über die Macht verfügt, den Unternehmen die Anwendung der „IFRS für KMU“ vorzuschreiben, ist es Angelegenheit des nationalen Gesetzgebers eines jeden Landes über die Verpflichtung zur Anwendung der „IFRS für KMU“ zu entscheiden.

Verschiedene Länder (z.B. Brasilien, Saudi-Arabien, Südafrika, Türkei) haben die verabschiedete Fassung bereits in nationales Recht übernommen. In Europa besteht keine einheitliche Position beim künftigen Umgang mit den „IFRS für KMU“. Die angelsächsischen und skandinavischen Länder sprechen sich für eine Übernahme in europäisches Recht aus. Das englische Accounting Standards Board hat eine Übernahme zum 1.1.2012 für den Einzelabschluss angekündigt.

## KMU Definition

# 3 KMU Definition

KMU werden als Unternehmen definiert, die keiner Verpflichtung zur öffentlichen Berichterstattung<sup>8</sup> unterliegen und trotzdem Abschlüsse für externe Adressaten veröffentlichen.

Quantitative Größenklassen, wie sie das österreichische UGB kennt, sind im Standard nicht vorgesehen.

Der Anwenderkreis für „IFRS für KMU“ ist vom jeweiligen nationalen Gesetzgeber zu definieren.

Im Sprachgebrauch der IASB werden KMU aber typischerweise als Unternehmen ab ca. 50 Beschäftigten<sup>9</sup> definiert.

<sup>6</sup> US-GAAP = United States Generally Accepted Accounting Principles; deutsch: „Allgemein anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze der Vereinigten Staaten“

<sup>7</sup> IASB = International Accounting Standards Board

<sup>8</sup> Öffentliche Berichterstattungspflicht nach IFRS liegt vor wenn 1) das Unternehmen Aktien oder Anleihen am Kapitalmarkt ausgegeben hat; 2) das Unternehmen für breit gestreute Außenstehende treuhänderisch Vermögen als wesentlichen Unternehmenszweck (z.B. Banken, Versicherungsgesellschaften, Wertpapierbroker, Pensionsfonds, Investmentfonds, Investmentbanken) hält.

<sup>9</sup> Vgl. IFRS for SMEs, a.a.O (Fn.1) P10f

## 4 Zielsetzung und Adressaten des „IFRS für KMU“

Jahresabschlüsse, die nach diesem Standard aufgestellt werden, sollen Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie deren Veränderungen geben, damit der Adressatenkreis diese Informationen als Grundlage für wirtschaftliche Entscheidungen heranziehen kann.

Der Standard hat nicht das Ziel, die nationale Steuerbemessungsgrundlage oder das jährliche Ausschüttungspotenzial zu ermitteln. Diese Aufgabe obliegt weiterhin den nationalen Gesetzgebern.

„IFRS für KMU“ darf nur von gewinnorientierten Unternehmen angewendet werden.

Der externe Adressatenkreis von KMU-Abschlüssen

ist ein sehr kleiner. Es sind in den meisten Fällen Kreditinstitute, Lieferanten, Kreditratingagenturen und Kunden von KMU, die auf Basis von KMU-Abschlüssen entscheiden, eine Geschäftsbeziehung zu einem KMU aufzubauen. Zielgruppe können aber auch Gesellschafter von KMU sein, die nicht zugleich auch in der Geschäftsleitung tätig sind.

Die Informationsbedürfnisse dieser Adressaten unterscheiden sich wesentlich von den Bedürfnissen jener Adressaten, die börsennotierte Unternehmen analysieren. Sie haben beispielsweise ein größeres Interesse an der Entwicklung von Cashflows, Liquiditätskennzahlen, Eigenkapitalausstattung und Zinsdeckung sowie an Zeitreihenanalysen von Jahresergebnissen.

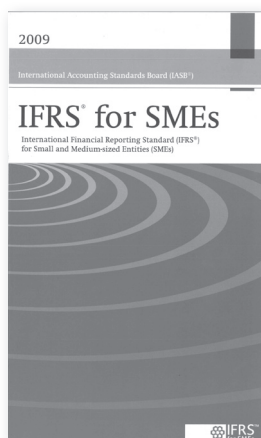
## Grundkonzeption des „IFRS für KMU“

## 5 Grundkonzeption des „IFRS für KMU“

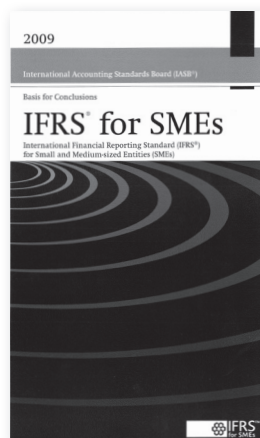
Ausgangspunkt für die Entwicklung des „IFRS für KMU“ waren die vollen IFRS. Im vorliegenden Standard wurden diese um fast 90 % gekürzt<sup>10</sup>. Themenkomplexe, die für KMU nicht relevant sind, wurden herausgenommen, bestimmte Wahlmöglichkeiten bei der Rechnungslegung wurden gestrichen und Methoden für Ausweis und Bewertung wurden vereinfacht.

Im Standard gibt es außer zu IAS 39 (Finanzinstrumente: Ausweis und Bewertung) keine Querverweise zu den vollständigen IFRS.

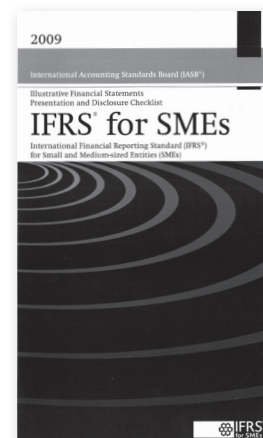
Die „IFRS für KMU“ sind ein eigenständiges Dokument, das nicht in Verbindung mit den Full-IFRS benutzt werden darf. Der zurzeit englischsprachig vorliegende Standard besteht aus folgenden Teilen:



Standard



Basis for Conclusions  
(Gesetzesbegründung)



Illustrative Financial  
Statements – Presentation  
and Disclosure Checklist  
(Beispiele + Checkliste Anhang)

<sup>10</sup> Wiley/Peemöller, Abschnitt 1, Rn 151

Der Standard beginnt mit dem Framework (Rahmenkonzept), der im Wesentlichen unseren GOB (Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung) entspricht. Im Anschluss daran ist der Standard nach Themengebieten geordnet. Jedes Themengebiet wird in einem eigenen Abschnitt dargestellt. Der Standard besteht aus 35 Abschnitten, in denen neben der Begriffsabgrenzung auch die Bilanzierungs- und Darstellungsfragen für KMU geregelt sind.

Die Themen Segmentberichterstattung, Ergebnis je Aktie, Zwischenberichterstattung, sowie die Behandlung aufgebener Geschäftsbereiche und zum Verkauf bestimmter Vermögenswerte wurden im Standard „IFRS für KMU“ vollständig gestrichen.

Sollten im Zuge der Jahresabschlusserstellung Fragen auftauchen, die durch ein Themengebiet des Standard nicht abgedeckt werden, ist wie folgt nach einer Lösung zu suchen:

1. Das KMU wählt eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode, die für ähnliche oder eng verwandte Themenbereiche vorgeschrieben ist.
2. Wird auf Basis von Punkt 1. keine Lösung für den konkreten Geschäftsfall gefunden, sind „Dominierende Bilanzierungsgrundsätze“ (Kapitel 5.1.) der „IFRS für KMU“ heranzuziehen.
3. Sollten diese Bilanzierungsgrundsätze auch zu keiner Lösung führen, werden die Full-IFRS samt Interpretationen ausdrücklich als Quelle zur Erstellung von Abschlüssen genannt.

Der Rechnungslegungsstandard „IFRS für KMU“ soll in Zukunft in Englisch, Deutsch, Französisch und Spanisch publiziert werden. Damit wird die Anwendbarkeit für KMU internationaler Ausrichtung erleichtert.

## 5.1 Dominierende Bilanzierungsgrundsätze

Wie schon zuvor erwähnt beginnt der Standard mit dem Framework (Rahmenkonzept), der im Wesentlichen unseren GOB entspricht. Hinsichtlich der Gewichtung der einzelnen Prinzipien/Grundsätze untereinander gibt es zwischen dem „IFRS für KMU“ und dem UGB jedoch Unterschiede.

Während im UGB das Vorsichtsprinzip als vorrangiges Rechnungslegungsprinzip<sup>11</sup> festgeschrieben ist, hat das Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung, das Prinzip der Vergleichbarkeit des Zahlenmaterials zu Vorperioden (Stetigkeitsprinzip) und das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im „IFRS für KMU“ einen höheren Stellenwert. Dem schwächeren Vorsichtsprinzip im „IFRS für KMU“ wird durch ein strengeres Offenlegungsprinzip (umfangreiche Anhangangaben) Rechnung getragen.

Die restlichen Grundprinzipien der Rechnungslegung decken sich in etwa mit jenen laut UGB.

---

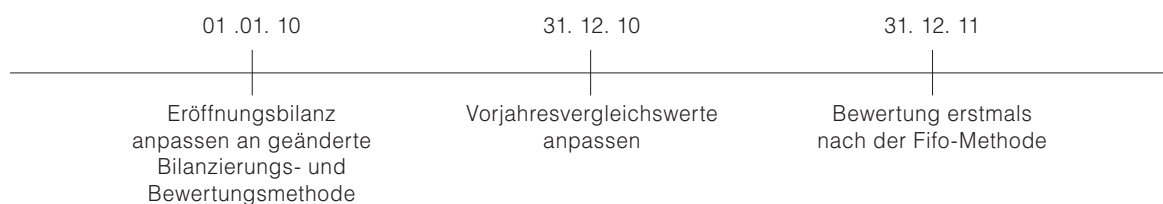
<sup>11</sup> Sicherung der Unternehmenssubstanz, Gläubigerschutz

## 6 Änderungen im Rahmen des Abschlusses

Die Einhaltung der Stetigkeit und somit die Vergleichbarkeit der Informationen zum Vorjahr ist ein wichtiges Prinzip der „IFRS für KMU“. Änderungen des Jahresabschlusses sind auf ihre Verursachung zu untersuchen und unterschiedlich zu behandeln.

### 6.1 Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Die Änderung einer „Bilanzierungs-/Bewertungsmethode“ ist nur zulässig, wenn dies in einem der 35 Themengebiete der „IFRS für KMU“ vorgesehen ist oder wenn die Änderung zu einer Verbesserung der Darstellung von Jahresabschlussinformationen dient. Am Beispiel Vorratsbewertung soll dies verdeutlicht werden: Per 31. 12. 2011 soll die Vorratsbewertung nach der Fifo-Methode erfolgen. Bis inklusive 31. 12. 2010 wurde die gewogene Durchschnittspreismethode angewendet. Folgende Anpassungen sind vorzunehmen:



Um einen vollständigen Vorjahresvergleich darzustellen, ist es im ersten Schritt notwendig, die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2010 auf Basis der neuen Bilanzierungs- und Bewertungsmethode zu erstellen. Die Posten Vorratsvermögen und Jahresergebnis sind entsprechend anzupassen. Im nächsten Schritt sind die Vorjahresvergleichswerte entsprechend zu adaptieren. Änderungen der Bilanzierungs- oder Bewertungsmethode sind retrospektiv, d.h. vergangenheitsorientiert vorzunehmen. Die Änderungen sind so vorzunehmen, als ob die geänderte Methode schon immer angewendet worden wäre. Die Vorjahreswerte sind ergebnisneutral, d.h. über das Eigenkapital, entsprechend anzupassen. Die Begründung und die Auswirkungen von Änderungen in der Bilanzierungs- und Bewertungsmethode sind ausführlich im Anhang darzustellen.

*Unterschied zum UGB: Ein Abweichen von Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen nach UGB ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände zulässig und dies nur prospektiv.*

### 6.2 Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden

Fehler aus früheren Perioden beziehen sich auf Auswirkungen aufgrund von Rechenfehlern, Fehlern bei der Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Flüchtigkeitsfehlern oder Fehlinterpretationen von Sachverhalten sowie von Betrugsfällen. Fehlerkorrekturen sind im ersten Abschluss nach Entdeckung des Fehlers rückwirkend ergebnisneutral über das Eigenkapital zu korrigieren, so als ob der Fehler in der Vergangenheit nicht passiert wäre.

*Unterschied zum UGB: Nach UGB hat eine Bilanzberichtigung bis in das Jahr der fehlerhaften Bilanzierung zu erfolgen. Eine Korrektur im laufenden Geschäftsjahr ist nicht möglich.*

### 6.3 Änderung von Schätzungen

Eine Änderung einer Schätzung (z.B. Änderung der Nutzungsdauer, des Restwertes, Abschreibungsmethode, Rückstellungshöhe) führt zu einer Anpassung des Buchwertes eines Vermögenswertes bzw. einer Schuld aufgrund aktuellerer Informationen oder Entwicklungen. Es liegt keine Fehlerkorrektur vor. Die Auswirkungen der Änderung sind ergebniswirksam in der GuV<sup>12</sup> in der laufenden Periode und in den Folgeperioden zu berücksichtigen.

*Unterschied zum UGB: Änderungen von Schätzungen sind auch nach UGB anzupassen. Am Beispiel der Änderung der Nutzungsdauer, wird ausgehend vom Restbuchwert der neue Abschreibungsbetrag aufgrund der geänderten Nutzungsdauer ermittelt. Es kommt zu keiner Anpassung des Buchwertes des Vermögensgegenstandes, sondern zu einer Anpassung der Abschreibung auf die neu geschätzte Nutzungsdauer.*

<sup>12</sup> GuV = Gewinn- und Verlustrechnung

## 7 Bestandteile des Einzel-/Konzernabschlusses

Ein „IFRS für KMU“-Abschluss bzw. ein Konzernabschluss besteht grundsätzlich aus

- Bilanz, Konzernbilanz
- Gesamtergebnisrechnung, Konzernergebnisrechnung
- Eigenkapitalveränderungsrechnung, Konzerneigenkapitalveränderungsrechnung
- Kapitalflussrechnung, Konzernkapitalflussrechnung
- Anhang (Notes), Konzernanhang

*Unterschied zum UGB: Eine Eigenkapitalveränderungsrechnung und eine Kapitalflussrechnung sind nach UGB im Einzelabschluss nicht vorgesehen. Im Konzernabschluss nach UGB sind sowohl Eigenkapitalveränderungsrechnung als auch Kapitalflussrechnung zwingend vorgesehen. Der Lagebericht ist bei Aktiengesellschaften und mittelgroßen/großen GmbH zwingender Bestandteil des Jahresabschlusses nach UGB. Ein Konzernabschluss hat verpflichtend einen Lagebericht zu enthalten.*

### 7.1 Bilanz

Der Standard schreibt kein festes Gliederungsschema hinsichtlich der Abschlussposten vor. Er legt nur fest, welche Bilanzposten jedenfalls gezeigt werden müssen:

- 
- Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente
  - Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen
  - Finanzielle Vermögenswerte
  - Vorräte
  - Sachanlagen
  - Langfristige Vermögenswerte zur Veräußerung bestimmt
  - Immaterielle Vermögenswerte
  - Biologische Vermögenswerte
  - nach der Equity Methode bilanzierte Finanzinvestitionen
  - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten
  - Finanzielle Verbindlichkeiten
  - Schulden und Ansprüche aus tatsächlichen Ertragssteuern
  - latente Steuerschulden und Steueransprüche
  - Rückstellungen
  - Minderheitenanteile
  - Eigenkapital
- 

Die Gliederung der Bilanz nach „IFRS für KMU“ hat nach kurz- und langfristigen Posten zu erfolgen. Ein Bilanzposten ist als kurzfristig einzustufen, wenn mit der Realisierung eines Vermögenswertes oder mit der Tilgung einer Schuld innerhalb einer Geschäftsperiode bzw. innerhalb von 12 Monaten nach dem Ende der Berichtsperiode zu rechnen ist.

*Unterschied zum UGB: Nach UGB erfolgt eine strenge Gliederung gem. § 224 UGB, welcher eine genaue Beschreibung der einzelnen Posten und deren Reihenfolge beinhaltet. Eine Gliederung nach Fristigkeiten wie nach „IFRS für KMU“ besteht im UGB nicht. Die einzelnen Posten der Bilanz können sowohl langfristige als auch kurzfristige Bestandteile aufweisen (z.B. Forderungen/Verbindlichkeiten). Die Fristigkeiten sind gesondert im Anhang nach UGB anzugeben.*



## 7.2 Gesamtergebnisrechnung

Die Gesamtergebnisrechnung stellt den vom KMU erwirtschafteten Gesamterfolg einer Periode. Sie besteht aus zwei Hauptbestandteilen:

- den **erfolgswirksam** (in der GuV) erfassten Aufwendungen und Erträgen (z.B. Umsatzerlöse, sonstige betriebliche Erträge, Personalaufwand, Materialaufwand, Zinsaufwand) und
- den **erfolgsneutral** (direkt im Eigenkapital) erfassten Posten (siehe Kapitel 7.3).

Dieses Gesamtergebnis kann wahlweise gesamt oder in zwei Abschnitten (Periodenergebnis und sonstiges Gesamtergebnis) dargestellt werden.

### Gesamtergebnisrechnung in einer Gesamtdarstellung

	Erfolgswirksame Aufwendungen und Erträge
+	Erfolgsneutrale Aufwendungen und Erträge
<hr/>	
=	<b>Gesamtergebnis</b>

### Gesamtergebnisrechnung in zwei Abschnitten

+	Erfolgswirksame Aufwendungen und Erträge
-	Erfolgswirksame Aufwendungen
<hr/>	
=	Periodenergebnis (GuV)
+	Erfolgsneutrale Erträge
-	Erfolgsneutrale Aufwendungen
<hr/>	
=	Sonstiges Gesamtergebnis
<hr/>	
=	<b>Gesamtergebnis</b>

Die Aufwände und Erlöse/Erträge können wahlweise nach dem Umsatzkostenverfahren oder Gesamtkostenverfahren gegliedert werden.

*Unterschied zum UGB: Die Gesamtergebnisrechnung nach IFRS entspricht nicht der GuV lt. UGB, da in der Gesamtergebnisrechnung auch ergebnisneutrale, d.h. über das Eigenkapital gebuchte, Posten dargestellt werden.*

	GuV-Gliederung nach Umsatzkostenverfahren	GuV-Gliederung nach Gesamtkostenverfahren
<b>Mögliche Darstellungsformen bei Anwendung des „IFRS für KMU“</b>	Umsatzerlöse	Umsatzerlöse
	- Umsatzkosten	+ sonstige Erträge
	<hr/>	+/- Veränderung des Bestandes an Fertigerzeugnissen und unfertigen Erzeugnissen
	Bruttogewinn	- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
	+ Sonstige Erträge	- Gehälter und Leistungen an Arbeitnehmer
	- Vertriebskosten	- Aufwand für planmäßige Abschreibung
	- Verwaltungskosten	- Wertminderung von Sachanlagen
	- sonstige Aufwendungen	- sonstige Aufwendungen
	- Finanzierungskosten	- Finanzierungskosten
	<hr/>	<hr/>
Ergebnis vor Steuern	Ergebnis vor Steuern	
- Ertragsteueraufwand	- Ertragsteueraufwand	
<hr/>	<hr/>	
<b>Periodenergebnis</b>	<b>Periodenergebnis</b>	

### 7.3 Eigenkapitalveränderungsrechnung

Die Darstellung der Veränderung des Eigenkapitals ist ein eigener Bestandteil des Abschlusses. Die Eigenkapitalveränderungsrechnung bildet alle Veränderungen dieses Eigenkapitals ab. Es werden die Veränderungen des Eigenkapitals gezeigt die aus der Eigentümer-/Gesellschafterstellung resultieren und die sonstigen Transaktionen und Ereignisse die ebenfalls zur Veränderung des Eigenkapitals führen (sonstiger Gesamterfolg).

Abgesehen von gesellschaftsrechtlich bedingten Eigenkapitalveränderungen (z.B. Kapitalerhöhung, Ka-

pitalherabsetzung, Gewinnausschüttung etc.) werden im „IFRS für KMU“ folgende Bilanzierungssachverhalte ebenfalls direkt im Eigenkapital abgebildet:

- Anpassungen infolge der erstmaligen Anwendung des „IFRS für KMU“
- Korrekturen von Fehlern früherer Perioden
- Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- Versicherungsmathematische Gewinne/Verluste bei Altersvorsorgeplänen

Ein Eigenkapitalspiegel hat beispielsweise folgendes Aussehen:

Eigenkapitalentwicklung	gezeichnetes Kapital	Kapitalrücklage	Gewinnrücklage -verlust	Jahresgewinn	gesamt
Eigenkapital 1. 1. 20X0	x	x	x	x	x
Periodenergebnis				x	x
Anpassungen infolge erstmaliger Anwendung			x		x
Korrekturen Fehler früherer Perioden			x		x
Änderung von Bilanzierungs- oder Bewertungsmethoden			x		x
Versicherungsmathematische Gewinne/ Verluste bei Altersvorsorgeplänen			x		x
Gesellschaftereinlagen		x			x
Dividendenzahlungen			x	x	x
Eigenkapital 31. 12. 20X0	x	x	x	x	x

*Unterschied zum UGB: Nach UGB ist ein Eigenkapitalspiegel in Einzelabschluss nicht vorgesehen, da keine Korrekturen der Fehler bzw. Änderungen von*

*Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden erfolgsneutral über das Eigenkapital vorgenommen werden können.*

## 7.4 Kapitalflussrechnung

Die Kapitalflussrechnung entspricht im Wesentlichen der im Fachgutachten KFS BW 2<sup>13</sup> empfohlenen Kapitalflussrechnung.

Sie hat folgendes zusammengefasstes Aussehen:

	Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit
	Cashflows aus der Investitionstätigkeit
	Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit
<hr/>	
	Nettozu-/abnahme der Zahlungsmittel
+	Zahlungsmittel*) zu Beginn des Geschäftsjahres
<hr/>	
	<b>Zahlungsmittel am Ende des Geschäftsjahres</b>

\*) Nach „IFRS für KMU“ sind in den Geldmittelfonds nur liquide Mittel und Zahlungsmitteläquivalente mit einer Restlaufzeit von maximal drei Monaten einzurechnen.

## 7.5 Anhang

Die Anhangangaben gemäß „IFRS für KMU“ sind wesentlich ausführlicher zu gestalten als im UGB festgelegt. Zur Sicherstellung der Vollständigkeit wurde eine 42-seitige Checkliste, in welcher alle möglichen Anhangangaben dargestellt sind, in der Umsetzungsrichtlinie abgebildet. Im Rahmen dieser Broschüre wird auf die Anhangangaben nicht weiter eingegangen.

# Aktivierungs-/Passivierungsfähigkeit

## 8 Aktivierungs-/Passivierungsfähigkeit

Ein **Vermögenswert** wird in der Bilanz erfasst, wenn aufgrund eines Ereignisses der Vergangenheit (z.B. Kauf) dieser in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht und in Zukunft einen wirtschaftlichen Nutzen in Form von Cashflows bringt. Seine Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen verlässlich ermittelbar sein.

Eine **Schuld** ist in der Bilanz anzusetzen, wenn aus der Erfüllung einer gegenwärtigen (Außen)Verpflichtung, die in der Vergangenheit entstanden ist, erwar-

tet wird, dass diese in Zukunft einen wirtschaftlichen Nutzen bringt. Der Erfüllungsbetrag muss verlässlich ermittelbar sein.

Das **Eigenkapital** ist die Restgröße aus Vermögenswert und Schulden.

Unterschiede zum UGB: Das UGB spricht von Vermögensgegenständen, der „IFRS für KMU“ von Vermögenswerten.

<sup>13</sup> Fachgutachten KFS BW 2: Die Geldflussrechnung als Ergänzung des Jahresabschlusses des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder

## 9 Bewertung

### 9.1 Primäre Wertmaßstäbe für Vermögenswerte und Schulden

#### 9.1.1 Anschaffungs- und Herstellungskosten

Die **Anschaffungskosten** umfassen alle Kosten, die erforderlich sind, um den Vermögenswert zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Die Anschaffungskosten setzen sich grundsätzlich wie folgt zusammen:

- 
- Anschaffungspreis
  - + Anschaffungsnebenkosten (Zölle, Transport-, Montagekosten)
  - + nachträgliche Anschaffungskosten
  - + Abbruch- oder Beseitigungskosten des Gegenstandes zur Wiederherstellung des Ursprungszustandes
  - Anschaffungspreisminderungen (Rabatte, Skonto)

#### **Anschaffungskosten (Alternative I)**

- Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (Wahlrecht)

#### **Anschaffungskosten (Alternative II)**

Wurde mit der Anschaffung eines Vermögenswertes auch die Verpflichtung für zukünftige Abbruch-, Wiederherstellungs- oder Rückbauverpflichtungen übernommen, sind diese Kosten in Höhe ihres Barwertes in die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten einzurechnen. Voraussetzung hierfür ist aber, dass die zukünftige Verpflichtung zu einer Rückstellungsverpflichtung führt (aufgrund rechtlicher oder faktischer Verpflichtung).

Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln dürfen wahlweise mit den Anschaffungskosten des Vermögenswertes saldiert oder auf der Passivseite als eigener Posten ausgewiesen werden.

Bei langfristiger Kaufpreisstundung ohne marktübliche Verzinsung ist der Vermögenswert mit dem Barwert zu aktivieren. Fremdkapitalzinsen und sonstige Finanzierungskosten dürfen nicht auf den Vermögenswert aktiviert werden.

Sofern ein Vermögenswert aus Komponenten besteht, die unterschiedliche Nutzungsdauern haben (z.B. Elektronik einer Druckmaschine), ist der Vermögens-

wert bei Wesentlichkeit im Zuge der Aktivierung in seine Bestandteile aufzuteilen und unterschiedlich abzuschreiben.

*Unterschied zum UGB: Nach UGB ist die Aktivierung von Abbruch- oder Beseitigungskosten des Gegenstandes zur Wiederherstellung des Ursprungszustandes als Anschaffungskosten ausgeschlossen. Abbruch- und Beseitigungskosten finden laufend über die Nutzungsdauer verteilt, über die Bildung einer Rückstellung, Eingang in den Jahresabschluss.*

*Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln dürfen nicht mit den Anschaffungskosten saldiert werden, sondern sind über einen Sonderposten auf der Passivseite laufend über die Nutzungsdauer aufzulösen. Das Wirtschaftsgut wird als Gesamtes aktiviert und gleichmäßig über die Nutzungsdauer abgeschrieben.*

*Eine Aufteilung in die sogenannten „Components“ mit unterschiedlicher Nutzungsdauer ist somit ausgeschlossen.*

Die **Herstellungskosten** basieren auf produktionsbezogenen Vollkosten. Sie umfassen sämtliche Aufwendungen, die der Schaffung, der Herstellung oder der Vorbereitung des Vermögenswertes auf seinen Gebrauch direkt zugerechnet oder auf vernünftiger und stetiger Basis zugeordnet werden können. Dieser Ansatz umfasst zwingend:

- 
- Materialeinzelkosten
  - + Fertigungseinzelkosten
  - + produktionsbezogene variable und fixe Materialgemeinkosten
  - + produktionsbezogene variable und fixe Fertigungsgemeinkosten
  - + Sonderkosten der Fertigung
  - + Abbruch- oder Beseitigungskosten des Gegenstandes zur Wiederherstellung des Standortes

#### **Herstellungskosten**

Fremdkapitalzinsen und sonstige Finanzierungskosten, die auf den Zeitraum des Erwerbes oder die Herstellung des Vermögenswertes entfallen, dürfen nicht aktiviert werden, sondern sind aufwandswirksam zu erfassen.

Unterschiede zum UGB: Nach UGB gibt es ein Wahlrecht, die Herstellungskosten zum sogenannten Mindestansatz oder Höchstansatz zu aktivieren. Der Mindestansatz umfasst dabei die direkt zurechenbaren Einzelkosten. Der Höchstansatz beinhaltet die zurechenbaren Einzelkosten und angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten. Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen dürfen ebenfalls eingerechnet werden.

Im Rahmen der Herstellungskosten ist die Aktivierung der Abbruch- oder Beseitigungskosten zur Wiederherstellung des Standortes nicht möglich (siehe hierzu den Hinweis zu den Anschaffungskosten nach UGB).

### 9.1.2 Beizulegender Zeitwert (Marktwert, Fair Value)

Der beizulegende Zeitwert ist der Betrag, auf den sich ein vertragswilliger Käufer und ein vertragswilliger Verkäufer für ein Geschäft unter marktüblichen Bedingungen einigen. Voraussetzung hierfür ist, dass ein aktiver Markt vorliegt. Dies bedingt:

- die auf dem Markt befindlichen Produkte sind homogen,
- vertragswillige Käufer und Verkäufer können jederzeit gefunden werden, und
- die Preise stehen der Öffentlichkeit zur Verfügung.

Der beizulegende Zeitwert stellt einen **objektiven** Marktwert dar. Unternehmensspezifische Vor- und Nachteile aus der Nutzung des Vermögenswertes sind nicht zu berücksichtigen.

### 9.1.3 Nutzwert

Der Nutzwert ist als Barwert der zukünftig erwarteten Zahlungsflüsse (Cashflows) aus der Nutzung des Vermögenswertes definiert. Im Gegensatz zum beizulegenden Zeitwert werden beim Nutzwert unternehmensspezifische Vor- und Nachteile durch Nutzung des Vermögenswertes berücksichtigt.

Nach „IFRS für KMU“ wird der Nutzwert als Vergleichswert im Zuge des Impairmenttests (Werthaltigkeitstests) herangezogen.

Unterschied zum UGB: Das UGB kennt nicht den Begriff des Nutzwertes.

### 9.1.4 Nettoveräußerungswert

Der Nettoveräußerungswert bezieht sich auf kurzfristig gehaltene, zum Verkauf bestimmte Vermögenswerte (Vorräte) und entspricht der Saldogröße aus Verkaufspreis abzüglich der geschätzten bis zur Fertigstellung noch anfallenden Produktionskosten und abzüglich Vertriebskosten.

Unterschied zum UGB: Der Nettoveräußerungswert entspricht dem im UGB definierten retrograden Vergleichswert.

## 9.2 Werthaltigkeit von Vermögenswerten

Die Ausführungen zur Werthaltigkeit beziehen sich grundsätzlich auf alle Vermögenswerte. Für folgende Bilanzposten gibt es Sonderregelungen in den einzelnen Themenabschnitten des „IFRS für KMU“:

- latente Steueransprüche
- Leistungen an Arbeitnehmer (Altersvorsorgepläne)
- finanzielle Vermögenswerte
- zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte, sofern deren Bewertung zum beizulegenden Zeitwert erfolgt.

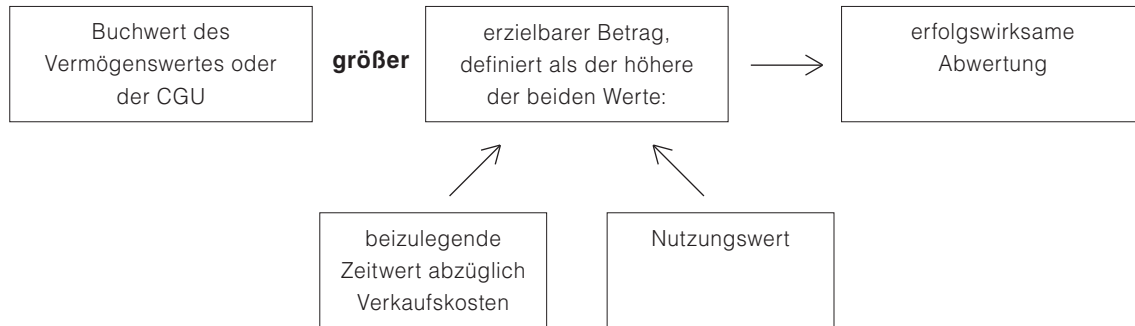
Hinsichtlich der Werthaltigkeitsprüfung von Vorratsvermögen wird auf Kapitel 10.4. verwiesen.

Der im „IFRS für KMU“ festgeschriebene Werthaltigkeitstest verkörpert das im UGB festgeschriebene Niederstwertprinzip. Der Unternehmer hat jährlich zum Bilanzstichtag zu prüfen, ob Anhaltspunkte für eine Wertminderung vorliegen.

Verluste aus Wertminderungen entstehen dann, wenn der Buchwert eines Vermögenswertes den „erzielbaren Betrag“ dieses Vermögenswertes überschreitet.

Sofern für den einzelnen Vermögenswert kein entsprechender Wert ermittelt werden kann, werden zur Beurteilung eines Abwertungsbedarfs Vermögenswerte zusammengefasst. Diese mögliche Gruppe von Vermögenswerten nennt man „zahlungsmittelgenerierende Einheit (CGU)“. Beispielsweise könnte bei einer Supermarktkette die jeweilige Filiale eine CGU bilden.

Der „erzielbare Betrag“ ist definiert als der höhere Wert aus beizulegendem Zeitwert abzüglich Verkaufskosten und dem Nutzungswert.



Die Ermittlung des Nutzungswertes, als Barwert der zukünftigen Zahlungsflüsse des genutzten Vermögenswertes, hat auf Basis eines dem gegenwärtigen Zinsniveau entsprechenden Zinssatzes vor Steuern zu erfolgen.

Fällt der Grund, der zu einer Wertminderung/außerplanmäßigen Abschreibung geführt hat, weg, hat grundsätzlich eine erfolgswirksame Aufwertung/Wertaufholung stattzufinden.

Wertminderungen sind unabhängig von ihrer voraussichtlichen Dauerhaftigkeit ergebniswirksam zu erfassen.

Unterschied zum UGB: Nach UGB besteht bei allen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, wenn Indizien für eine dauernde Wertminderung vorliegen, ein Abschreibungsgebot. Kurzfristige Wertminderungen dürfen nur im Bereich Finanzanlagevermögen berücksichtigt werden.

Das UGB kennt den Begriff der CGU nicht. Der Abwertungsbedarf ist immer für den einzelnen Vermögensgegenstand zu ermitteln.

## 10 Abschlussarbeiten bei den einzelnen Bilanzposten

### 10.1 Immaterielle Vermögenswerte

Bei der Bilanzierung ist zu unterscheiden, ob es sich um entgeltlich erworbene oder um selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte handelt.

#### 10.1.1 Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögenswerte

Sofern Entgeltlichkeit vorliegt und ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen wahrscheinlich ist, sind die Voraussetzungen für eine Aktivierung erfüllt.

Ein immaterieller Vermögenswert ist bei Zugang mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen (siehe Kapitel 9.1.1).

In den Folgejahren erfolgt die Bewertung auf Basis der fortgeschriebenen Anschaffungskosten, wobei zu unterscheiden ist, ob die Nutzungsdauer des immateriellen Vermögenswertes **bestimmt** oder **unbestimmt** ist.

Sofern immaterielle Vermögenswerte eine **unbestimmte Nutzungsdauer** aufweisen (z.B. entgeltlich erworbener Firmenwert, Markenrechte etc.), legen die „IFRS für KMU“ die Nutzungsdauer mit 10 Jahren fest.

Sofern die **Nutzungsdauer** eines immateriellen Vermögenswertes **bestimmt** ist bzw. mit 10 Jahren festgesetzt wurde (bei unbestimmter Nutzungsdauer), hat die planmäßige Abschreibung über die Nutzungsdauer zu erfolgen. Sofern ein immaterieller Vermögenswert einen Restwert hat, ist dieser bei der Ermittlung des Abschreibungsvolumens zu berücksichtigen.

Zu jedem Bilanzstichtag ist die Nutzungsdauer und der Restwert des immateriellen Vermögenswertes zu überprüfen. Wenn aufgrund von aktuellen Informationen frühere Einschätzungen hinsichtlich Nutzungsdauer oder Restwert revidiert werden müssen, kommt es zu einer Änderung einer Schätzung, die ergebniswirksam zu erfassen ist. In regelmäßigen Zeitabständen bzw. früher im Falle von negativen Anzeichen ist ein Werthaltigkeitstest durchzuführen.

*Unterschied zum UGB: Immaterielle Vermögenswerte müssen planmäßig über eine vom Unternehmer zu schätzende Nutzungsdauer abzuschreiben sein. Das UGB kennt keine immateriellen Vermögensgegenstände mit unbestimmter Nutzungsdauer.*

#### 10.1.2 Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte

Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte finden sich bei KMU in der Praxis in den Bereichen Softwareentwicklung, Website-Entwicklung, Filmproduktion.

Die Erzeugung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte umfasst eine Forschungs- und eine Entwicklungsphase. Der Standard unterscheidet nicht zwischen diesen beiden Aufwandsarten. Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen führen immer zu einem Sofortaufwand.

### 10.2 Sachanlagen

Als Sachanlagen werden Vermögenswerte bezeichnet, die die Herstellung oder die Lieferung von Verkaufsgütern oder Dienstleistungen unterstützen oder für Verwaltungszwecke gehalten werden und die erwartungsgemäß länger als ein Jahr genutzt werden (Beispiele: Grundstücke und Gebäude, Produktionsstätten, Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung).

Hinsichtlich der Frage der Bilanzierung von Sachanlagen ist nicht das rechtliche, sondern das wirtschaftliche Eigentum maßgebend.

Erworbene bzw. selbst hergestellte Sachanlagen sind mit den Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten zu aktivieren (siehe Kapitel 9.1.1.).

In den Folgejahren ist das Sachanlagevermögen zu fortgeschriebenen Anschaffungskosten zu bewerten. Dies bedeutet, dass die Folgebewertung auf Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich kumulierter Abschreibungen und kumulierter Wertminderungen zu erfolgen hat. Die Abschreibung erfolgt über die Nutzungsdauer.

Der Abschreibungszeitraum ist planmäßig über die Nutzungsdauer zu bemessen. Die Abschreibung beginnt mit der Inbetriebnahme des Gegenstandes. Die Abschreibung kann linear, degressiv oder leistungsabhängig vorgenommen werden.

Bei der Ermittlung der Abschreibungshöhe wird von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der zu

erwartende Restwert am Ende der Nutzungsdauer in Abzug gebracht.

---

Anschaffungs- oder Herstellungskosten  
– Restwert

---

### **Abschreibungsvolumen**

---

Zu jedem Bilanzstichtag ist die Nutzungsdauer und der Restwert des Vermögenswertes zu überprüfen. Wenn aufgrund von aktuellen Informationen frühere Einschätzungen hinsichtlich Nutzungsdauer oder Restwert revidiert werden müssen, kommt es zu einer Änderung einer Schätzung, die ergebniswirksam zu erfassen ist.

Zu jedem Bilanzstichtag ist der Vermögenswert hinsichtlich einer möglichen Wertminderung zu untersuchen. Hierzu verweisen wir auf Kapitel 8.2.

Eine Sachanlage ist bei Abgang, bzw. wenn sie dem Unternehmen keinen wirtschaftlichen Nutzen mehr bringt, auszubuchen. Der Gewinn oder Verlust aus dem Abgang einer Sachanlage (Differenz aus Nettoveräußerungspreis und Buchwert) ist ergebniswirksam darzustellen.

*Unterschiede zum UGB: Hinsichtlich des Abschreibungsvolumens kennt das UGB keinen Restwert. Im UGB ist eine Halbjahresabschreibung möglich. Bezüglich der Unterschiede bei den Anschaffungs- und Herstellungskosten sei auf Kapitel 9.1.1. verwiesen.*

*Aufgrund des stark ausgeprägten Vorsichtsprinzips werden Nutzungsdauern eher am kürzeren Ende einer Bandbreite im Vergleich zu den IFRS angesetzt.*

## **10.3 Finanzinstrumente**

Finanzinstrumente in Form von finanziellen Vermögenswerten und Schulden finden sich an mehreren Stellen in der Bilanz. Der Standard unterscheidet zwischen einfachen und sonstigen Finanzinstrumenten.

Grundsätzlich sind Finanzinstrumente definiert als Verträge, die gleichzeitig bei einem Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und beim anderen zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führen. Sie führen immer unmittelbar oder mittelbar zum Austausch von Zahlungsmitteln.

Da Steuerforderungen/-verbindlichkeiten nicht aufgrund vertraglicher Vereinbarungen, sondern aufgrund gesetzlicher Regeln entstehen, fallen diese ebenfalls nicht unter die Finanzinstrumente.

Ebenfalls nicht unter die Finanzinstrumente fallen Leasingverträge (siehe Kapitel 10.7.), Altersvorsorgepläne (siehe Kapitel 10.8.2.) und Finanzinstrumente, welche die Kriterien für Eigenkapital des Unternehmens erfüllen (siehe Kapitel 10.6.).

### **10.3.1 Einfache Finanzinstrumente**

Unter die einfachen Finanzinstrumente fallen folgende finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten:

- Zahlungsmittel (Bargeld, Sichteinlagen mit Restlaufzeit < 3 Monate)
- Festgelder
- Lieferforderungen und Lieferverbindlichkeiten
- Wechselforderungen und -verbindlichkeiten
- Darlehen an oder von Tochtergesellschaften oder assoziierten Unternehmen
- Kredite von Kreditinstituten oder anderen Dritten
- Anleiheforderungen und -verbindlichkeiten

Sie sind charakterisiert durch folgende Merkmale:

- Das Finanzinstrument hat einen festgelegten Fälligkeitstermin.
- Das Finanzinstrument ist mit einer fixen bzw. variablen Verzinsung ausgestattet.
- Die dem Finanzinstrument in früheren Jahren gutgeschriebenen Zinsen können in der Berichtsperiode nicht verloren gehen.

Die einfachen Finanzinstrumente sind grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen und in der Folge mit den fortgeführten Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen zu bewerten.



Zahlungsmittel und Festgelder werden im Zeitpunkt des Zuganges mit ihren Anschaffungskosten bewertet. Sofern diese in Fremdwährung lauten, werden sie zum Kassakurs umgerechnet. Die Folgebewertung hat immer auf Basis des Kassakurses zum Bilanzstichtag zu erfolgen.

Forderungen werden im Zeitpunkt des Zuganges mit ihren Anschaffungskosten bzw. bei unverzinslichen oder niedrigverzinslichen Forderungen mit ihrem beizulegenden Zeitwert (= Barwert aller zukünftigen Zins- und Tilgungszahlungen)<sup>14</sup> auf Basis der Effektivzinsmethode bewertet.

Fremdwährungsforderungen sind zwingend mit dem Stichtagskurs (ungeachtet des Wechselkurses zum Anschaffungszeitpunkt) anzusetzen. Wertänderungen aufgrund von Währungsschwankungen sind erfolgswirksam zu verbuchen.

Die Folgebewertung hat auf Basis der fortgeschriebenen Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen zu erfolgen.

Zu jedem Bilanzstichtag sind die zu fortgeschriebenen Anschaffungskosten bewerteten Finanzinstrumente auf Wertminderungen hin zu untersuchen. Sofern objektive Hinweise für eine Wertminderung vorliegen (z.B. Vertragsbruch wie beispielsweise Ausfall oder Verzug bei Zins- oder Tilgungszahlungen, Wahrscheinlichkeit der Insolvenz des Schuldners etc.) ist eine Wertberichtigung erfolgswirksam vorzunehmen. Der Wertminderungsaufwand errechnet sich aus der Differenz zwischen Buchwert des Vermögenswertes und Barwert der erwarteten Cash Flows, abgezinst mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz (= interner Zinssatz).

Fällt der Grund für die Uneinbringlichkeit oder sonstige Wertminderung weg, ist eine Zuschreibung bis zu den fortgeschriebenen Anschaffungskosten vorzunehmen.

In diese Kategorie von Finanzinstrumenten fallen auch Eigenkapitalinstrumente bzw. Kaufoptionen auf Eigenkapitalinstrumente, deren beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, weil es beispielsweise keinen üblichen Markt für diese Instrumente gibt (z.B. Gesellschaftsanteile an kleinen Kapitalgesellschaften)

Während die einfachen Finanzinstrumente zu fortgeschriebenen Anschaffungskosten zu bewerten sind, sind die anderen Finanzinstrumente zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

### 10.3.2 Andere Finanzinstrumente

All jene Finanzinstrumente, die nicht unter 10.3.1. fallen, werden unter die anderen Finanzinstrumente subsumiert. Beispielsweise sind dies Eigenkapitalinstrumente mit üblich notiertem Marktpreis, Zinsswaps, Termingeschäfte, Optionsgeschäfte, Hedge Accounting, Derivate etc.

Beim erstmaligen Zugang sind diese Finanzinstrumente mit dem beizulegenden Zeitwert, der in der Praxis dem Kaufpreis (Wert der hingegebenen Leistung) zuzüglich direkt zurechenbarer Transaktionskosten entspricht, zu bewerten.

Die Folgebewertung erfolgt auf Basis des beizulegenden Zeitwertes. Der beizulegende Zeitwert entspricht dem notierten Preis auf einem aktiven Markt. Erfolgt die Folgebewertung unter Zugrundelegung des beizulegenden Zeitwerts, ist jährlich für das Finanzinstrument der Marktwert heranzuziehen.

Bei Finanzinstrumenten, die zum beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren sind, werden mögliche Wertminderungen bzw. Wertsteigerungen automatisch über den niedrigeren/höheren Marktwert zum Bilanzstichtag ergebniswirksam berücksichtigt.

---

<sup>14</sup> Bei Anwendung der Methode der fortgeschriebenen Anschaffungskosten erfolgt die Folgebewertung unter Anwendung der Effektivzinssatzmethode. Der Effektivzins entspricht dem internen Zinssatz. Alle zukünftigen Zins- und Tilgungszahlungen werden mit jenem Zinssatz diskontiert, bei dem der Barwert der zukünftigen Zins- und Tilgungszahlungen genau dem Buchwert des finanziellen Vermögenswertes bei erstmaliger Erfassung entspricht. Dies bedeutet, dass es zu einer jährlichen Aufwertung kommt, wenn der finanzielle Vermögenswert unter dem Nennbetrag erworben wurde. Wurde er hingegen über dem Nennbetrag erworben, dann kommt es jährlich zu einer Abwertung.

Zusammenfassend ist in nachfolgender Tabelle die Bewertung von Finanzinstrumenten übersichtlich dargestellt:

– Liquide Mittel	fortgeschriebene Anschaffungskosten abzüglich Wertberichtigung
– Lieferforderungen	
– Lieferverbindlichkeiten	
– Kredite, gewährte Darlehen	
– Anleihen	
– Eigenkapitalinstrumente*), die nicht öffentlich gehandelt werden und deren beizulegender Zeitwert nicht auf andere Art verlässlich bestimmt werden kann	erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert
– derivative Finanzinstrumente (Zinsswaps, Termingeschäfte, Optionen)	
– Anteile an Eigenkapitalinstrumenten mit öffentlich notiertem Marktpreis	

\*) Beispiele: kleine Aktienpakete, GmbH-Anteile  
Anteile an Personengesellschaften

Unterschiede zum UGB: Im UGB findet sich keine spezielle Definition zu Finanzinstrumenten. Die Bewertung richtet sich nach der Zuordnung zum Finanzanlage-, Umlaufvermögen oder Verbindlichkeiten. Im Finanzanlagevermögen gilt das gemilderte Niederstwertprinzip, im Umlaufvermögen das strenge Niederstwertprinzip. Verbindlichkeiten sind nach dem strengen Höchstwertprinzip im UGB zu bewerten.

In Bezug auf Derivate gibt es keine spezifischen Regelungen. Allerdings ist der Ansatz einer Drohverlustrückstellung im Falle eines negativen Marktwertes zum Bilanzstichtag vorgesehen. Auch für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften gibt es keine speziellen Regelungen, wonach wiederum die allgemeinen Regeln des UGB zur Anwendung kommen.

## 10.4 Vorräte

Vorräte sind Vermögenswerte, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit verkauft werden oder der Produktion von anderen Vorräten oder Dienstleistungen dienen (z.B.: Handelswaren, Halbfertige Erzeugnisse, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe).

Die Vorräte werden grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf Basis produktionsbedingter Vollkosten angesetzt.

### Anschaffungskosten:

- 
- Anschaffungspreis der Ware
  - + Anschaffungsnebenkosten (Transport etc.)
  - Anschaffungspreisminderungen (Skonto, Rabatte etc.)
- 

Anschaffungskosten

---

### Herstellungskosten:

- 
- Material- und Fertigungseinzelkosten
  - + Sondereinzelkosten der Fertigung
  - + fixe\*) und variable Material- und Fertigungsgemeinkosten
  - + produktionsbezogene Verwaltungskosten
- 

Herstellungskosten

---

\*) Bei der Umlage der Gemeinkosten ist von einer Normalauslastung auszugehen. Bei Vorliegen einer Unterbeschäftigung sind Fixkosten nur anteilig, entsprechend einer Normalbeschäftigung zu berücksichtigen.

Für die Folgebewertung ist immer die absatzorientierte Betrachtung auf Basis des Nettoveräußerungswertes (siehe Kapitel 9.1.4) heranzuziehen. Ist der Nettoveräußerungswert niedriger als der zum Bilanzstichtag ausgewiesene Buchwert, ist erstgenannter verpflichtend anzusetzen.

Eine Wertaufholung ist immer dann vorzunehmen, wenn der Grund für die Wertminderung weggefallen ist bzw. wenn klare Entwicklungen vorliegen, die auf einen gestiegenen Nettoveräußerungspreis schließen lassen. Die Wertaufholung darf allerdings die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht überschreiten.

Als Bewertungsvereinfachungsverfahren für homogene Vorratsmengen sind das FIFO und das gewogene/gleitende Durchschnittspreisverfahren vorgesehen. Fremdkapitalzinsen, die auf den Zeitraum der Herstellung von Vorratsvermögen entfallen, dürfen nicht aktiviert werden.

*Unterschiede zum UGB:* Die Herstellungskosten von Vorräten umfassen jedenfalls die Einzelkosten, allerdings dürfen auch angemessene Gemeinkosten angesetzt werden (Wahlrecht).

Die Vorratsbewertung des UGB orientiert sich entweder an Wiederbeschaffungskosten (beschaffungsorientierte Bewertung) oder an dem geschätzten Veräußerungserlös abzüglich der noch anfallenden Kosten (absatzorientierte Bewertung).

Im UGB ist neben den genannten Bewertungsvereinfachungsverfahren auch das LIFO-Verfahren unter bestimmten Voraussetzungen möglich.

Bei langfristigen Fertigungsaufträgen dürfen anteilige Verwaltungs- und Vertriebskosten und Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten eingerechnet werden.

## 10.5 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

Immobilien, die mit dem ausschließlichen Ziel gehalten werden, Mieterträge und/oder Wertsteigerungen zu erzielen (z.B. Liegenschaften zu Spekulationszwecken) und nicht im Rahmen des normalen Leistungserstellungsprozesses stehen, werden als Finanzinvestition gehaltene Immobilien definiert.

Die Bewertung im Zuge des Erwerbes erfolgt mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (siehe Kapitel 9.1.1.).

Die Folgebewertung erfolgt nach dem Modell des beizulegenden Zeitwertes, sofern dieser zuverlässig und ohne unangemessene Kosten ermittelt werden kann. Ein Gewinn/Verlust, der durch die Änderung des beizulegenden Zeitwertes entsteht, ist im Periodenergebnis zu berücksichtigen.

Kann der beizulegende Zeitwert nicht zuverlässig ermittelt werden, erfolgt die Bewertung zu fortgeschrie-

benen Anschaffungskosten abzüglich Wertminderungen.

*Unterschiede zum UGB:* Für Immobilien, die nicht im Rahmen des normalen Leistungsprozesses eingesetzt werden, gibt es im UGB keine Sondervorschriften für Ansatz und Bewertung. Es kommen die allgemeinen Bewertungsvorschriften des UGB für Anlagevermögen zur Anwendung. Im Falle des Ausweises im Umlaufvermögen (Stichwort: Vermögensgegenstände, die nicht bestimmt sind dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen) ist das strenge Niederstwertprinzip anzuwenden.

## 10.6 Eigenkapital

Eigenkapital ist als Differenz zwischen Vermögenswerten und Schulden definiert.

Ein KMU hat die Ausgabe von Gesellschaftsanteilen oder anderen Eigenkapitalinstrumenten als Eigenkapital zu erfassen, wenn es diese Instrumente im Austausch gegen die Verpflichtung zur Herausgabe von Zahlungsmitteln (z.B. Gewinnausschüttungen) oder anderen Ressourcen abgibt und keine vertragliche Rückzahlungsverpflichtung an den Investor vorgesehen ist.

Sofern ein Finanzinstrument sowohl Schuld- als auch Eigenkapitalanteile enthält (z.B. Wandelschuldverschreibungen), müssen diese in Eigenkapital und Fremdkapital getrennt werden.

*Unterschiede zum UGB:* Die aufgrund der umgekehrten Maßgeblichkeit im Jahresabschluss nach UGB auszuweisenden un versteuerten Rücklagen sind nach „IFRS für KMU“ nicht vorgesehen.

Weitere Probleme kann es beim Eigenkapital von Personengesellschaften geben. Der Gesellschafter einer Personengesellschaft hat grundsätzlich ein Kündigungsrecht seines Gesellschaftsanteiles womit auch eine vertragliche Rückzahlungspflicht verbunden ist. Abhängig von der gesellschaftsvertraglichen Ausgestaltung kann in diesem Bereich das Eigenkapital nach „IFRS für KMU“ vom Eigenkapital nach UGB abweichen.

## 10.7 Leasing

Die folgenden Ausführungen finden auf Vereinbarungen Anwendung, die das Recht auf Nutzung von Vermögenswerten übertragen, auch wenn wesentliche Leistungen des Leasinggebers (= LG) erforderlich sind (z.B. Erhaltung des Leasingobjektes etc.). Die Unterteilung in Finanzierungsleasing und Mietleasing erfolgt nach dem Kriterium der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Im „IFRS für KMU“ wird die bilanzielle Abbildung aus Sicht LG und LN (= Leasingnehmer) abgehandelt. Nachfolgend wird nur das Leasing aus der Sicht des LN dargestellt.

### 10.7.1 Finanzierungsleasing

Dieses Vertragsverhältnis ist dann anzunehmen, wenn alle wesentlichen Risiken und Chancen aus dem Vertrag an den LN übertragen wurden. Dies ist immer dann der Fall, wenn einer der folgenden Sachverhalte vorliegt:

- **Automatischer Eigentumsübergang:** Am Ende der Leasinglaufzeit wird dem LN das Eigentum am Leasingobjekt übertragen.
- **Kaufoption:** Der LN kann das Leasingobjekt am Ende der Leasingdauer zu einem deutlich unter dem beizulegenden Zeitwert im Zeitpunkt der Optionsausübung liegenden Preis erwerben.
- Die **Leasinglaufzeit** entspricht im Wesentlichen der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögenswertes (in der Praxis wird häufig eine 75 %-Grenze als Anhaltspunkt herangezogen<sup>15</sup>).
- Zu Beginn des Leasingverhältnisses entspricht der **Barwert** der Leasingraten zumindest dem beizulegenden Zeitwert des Leasinggegenstandes. In der Praxis wird als Anhaltspunkt die 90 %-Grenze herangezogen. Entspricht der Barwert der Leasingzahlungen 90 % oder mehr des beizulegenden Zeitwertes des Leasingobjektes, so wird dies als Anhaltspunkt für Finanzierungsleasing gewertet<sup>16</sup>.
- **Spezialleasing**
- **Restwertisiko:** Das Risiko für Schwankungen beim Restwert des Leasingobjektes ist vom LN zu tragen.

Aus Sicht des Leasingnehmers sind Finanzierungsleasingverhältnisse als Vermögenswert und Schuld in gleicher Höhe mit dem beizulegenden Zeitwert bzw. mit dem Barwert der Mindestleasingzahlungen zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses anzusetzen. Die Abzinsung erfolgt grundsätzlich mit dem Zinssatz des Leasingvertrages. Ist dieser nicht bekannt, dann ist ein Zinssatz zu wählen, der bei Kreditfinanzierung des Kaufes zur Anwendung gekommen wäre.

Die laufenden Leasingzahlungen sind in Finanzierungskosten und Tilgungskomponente zu teilen. Die Tilgungskomponente reduziert die Leasingschuld. Die Finanzierungskosten werden im Finanzergebnis ausgewiesen.

### 10.7.2 Mietleasing

Wenn im Rahmen der Leasingvereinbarung nicht alle wesentlichen Risiken und Chancen im Zusammenhang mit dem Leasingobjekt auf den LN übertragen wurden, liegt Mietleasing vor. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn der Leasingnehmer am Ende der Leasinglaufzeit das Leasingobjekt gegen eine variable Zahlung in Höhe des beizulegenden Zeitwertes erwerben kann.

Aus der Sicht des Leasingnehmers werden Mietleasingzahlungen als Aufwand linear über die Leasinglaufzeit erfasst.

### 10.7.3 Sale-and-Lease-Back Transaktionen

Im Rahmen von Sale-and-Lease-Back erfolgt die Veräußerung eines Vermögenswertes und die Rückmieteung desselben. Die Leasingzahlungen und der Verkaufspreis hängen üblicherweise voneinander ab.

Falls die Transaktion zu einem Finanzierungsleasingverhältnis führt, darf der Verkäufer des Vermögenswertes einen Überschuss aus Verkaufserlös und Buchwertabgang nicht unmittelbar als Ertrag erfassen, sondern der Überschuss ist abzugrenzen und über die Laufzeit des Sale-and-Lease-Back Vertrages erfolgswirksam aufzulösen.

<sup>15</sup> Hirschböck, Kerschbaumer, Schurbohm: *IFRS für Führungskräfte*, Wien, Berlin Jänner 2007, Seite 48ff

<sup>16</sup> Hirschböck, Kerschbaumer, Schurbohm: *IFRS für Führungskräfte*, Wien, Berlin Jänner 2007, Seite 49

Führt die Sale-and-Lease-Back Transaktion zu einem Mietleasingverhältnis, hat der Verkäufer des Vermögenswertes den Überschuss aus dem Verkaufserlös und den Buchwert ergebniswirksam zu erfassen. Eine Abgrenzung über die Vertragslaufzeit des Mietleasingvertrages ist nicht vorzunehmen.

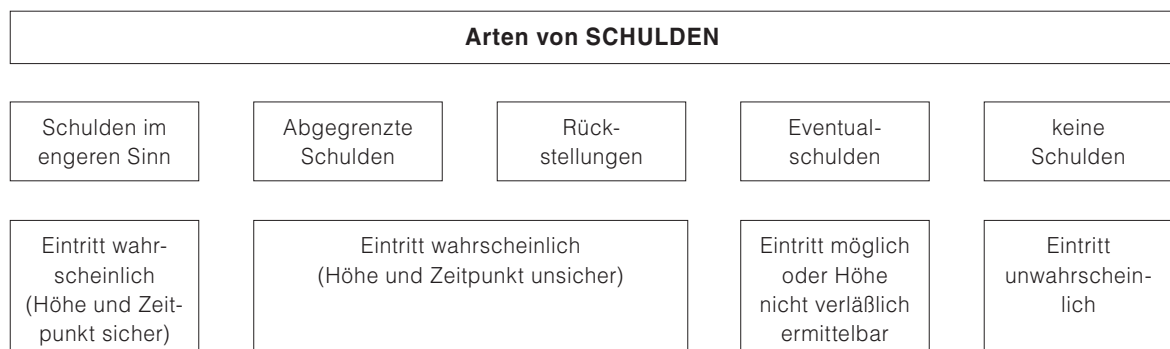
Unterschiede zum UGB: Im UGB gibt es keine Regelungen zur Abgrenzung von Operating-Leasing oder Finanzierungsleasing. Die Klassifizierung richtet sich nach rein steuerlichen Gesichtspunkten.

Die Abgrenzung des Veräußerungsgewinnes einer Sale-and-Lease-Back Transaktion über den Zeitraum des nachfolgenden Finanzierungsleasingverhältnisses ist im UGB nicht vorgesehen.

## 10.8 Schulden

Es gibt verschiedene Arten von Schulden, je nach dem Sicherheitsgrad ihrer Inanspruchnahme. Auch ob die Höhe der zukünftigen Verpflichtung bestimmt werden kann, ist von Bedeutung.

Unter dem allgemeinen Begriff Schulden subsumiert der „IFRS für KMU“ folgende Arten:



Bei Schulden im engeren Sinn ist der Zeitpunkt der Fälligkeit der Schuld und die Höhe der Verpflichtung im Wesentlichen bestimmbar. Für diese Schulden gelten die Bewertungsregeln für Finanzinstrumente (Abschnitt 10.3.).

Bei abgegrenzten Schulden ist der Zeitpunkt der Inanspruchnahme und/oder die Höhe der Schuld nicht sicher, aber mit einem hohen Grad an Sicherheit bestimmbar. Unter diesem Posten werden beispielsweise die Urlaubsrückstellung und die Rückstellung für ausstehende Eingangsrechnungen ausgewiesen.

Rückstellungen sind Schulden, deren Fälligkeit und/oder Höhe ungewiss sind. Ansatz und Bewertung sind von zukünftigen Erwartungen und Schätzungen abhängig. Eine Rückstellung ist dann zu bilden, wenn die Eintrittswahrscheinlichkeit über 50 % liegt. Liegt die Eintrittswahrscheinlichkeit bei 50 % oder weniger ist eine Eventualschuld im Anhang anzuführen.

Eventualschulden führen nie zu einer Bilanzierung, sondern lösen nur Angabepflichten im Anhang aus.

## 10.8.1 Rückstellungen

Rückstellungen sind Schulden, die der Fälligkeit und/oder der Höhe nach ungewiss sind. Für Rückstellungen im Bereich Leistungen gegenüber Arbeitnehmern und Ertragsteuern bestehen Sonderregelungen, die extra behandelt werden.

Die Pflicht zur Bildung einer Rückstellung besteht, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

1. Gesetzliche oder faktische Verpflichtung liegt vor und
2. mit drohender Inanspruchnahme ist zu rechnen (Eintrittswahrscheinlichkeit > 50 %), und
3. der Verpflichtungsbetrag kann zuverlässig geschätzt werden.

Aufwandsrückstellungen (z.B. Rückstellung für unterlassene Instandhaltung) sind im „IFRS für KMU“ unzulässig.

Beim erstmaligen Ansatz ist die Rückstellung mit dem Betrag, der die höchste Eintrittswahrscheinlichkeit besitzt, aufwandswirksam zu erfassen, sofern dieser Aufwand nicht Bestandteil von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen oder Vorräten ist.

Wenn die Verpflichtung, die zur Rückstellung führt, erst in späteren Jahren zahlungswirksam wird, ist die Rückstellung als Barwert der zukünftigen Ausgaben zu ermitteln.

Jährlich sind die Rückstellungen zu überprüfen und erfolgswirksam anzupassen, außer die Rückstellung wurde ursprünglich als Bestandteil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen oder Vorräten angesetzt.

Sofern eine Rückstellung mit dem Barwert der zukünftig zu erwartenden Verpflichtung angesetzt wurde, sind Auflösungen des Abzinsungsbetrages als Finanzierungskosten zu erfassen.

*Unterschiede zum UGB: Im Gegensatz zum „IFRS für KMU“ sind Aufwandsrückstellungen nach UGB zulässig.*

*Nach diesem Standard ist eine Rückstellung erst ab einer Eintrittswahrscheinlichkeit von mehr als 50 % zu*

*bilden. Nach UGB ist eine Rückstellung entsprechend dem Vorsichtsprinzip schon in dem Zeitpunkt zu bilden, in dem der Schuldner ernsthaft mit einer Inanspruchnahme rechnen muss.*

*Rückstellungen sind in der Höhe anzusetzen, die nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist.*

*Für Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen gelten Sonderbestimmungen.*

## 10.8.2 Leistungen an Arbeitnehmer

Darunter fallen:

- kurzfristig fällige Leistungen (z.B. Löhne, Gehälter, Urlaubsgeld, Prämien),
- Leistungen **anlässlich** der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (z.B. Abfindungen, Abfertigungen),
- Leistungen **nach** der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (z.B. betriebliche Pensionen) und
- sonstige langfristige Leistungen (z.B. vergütete Dienstfreistellungen, Jubiläumsgeld).

Bei langfristigen Versorgungsleistungen an Arbeitnehmer (z.B. Pensionen, Krankenzusatzversicherungen etc.) unterscheidet der Standard zwischen beitragsorientierten und leistungsorientierten Vorsorgeplänen.

### Beitragsorientierte Vorsorgepläne

Bei beitragsorientierten Vorsorgeplänen erfolgt die Einzahlung der Vorsorgeprämien an einen externen Fonds (z.B. in Österreich Beiträge an die Mitarbeiter-Vorsorgekasse), der die Mittel verwaltet. Der Arbeitgeber ist zur Zahlung eindeutig festgelegter Beiträge verpflichtet. Das Risiko einer schlechten Performance des Fonds trägt der Arbeitnehmer.

Die jährlichen Beitragszahlungen an den Fonds stellen in der jeweiligen Periode einen Aufwand dar, der in der GuV erfasst wird (z.B.: Zahlungen an die Mitarbeiter-Vorsorgekasse).

### Leistungsorientierte Vorsorgepläne

Bei leistungsorientierten Vorsorgeplänen verpflichtet sich der Arbeitgeber zu einer vordefinierten zukünftigen Leistung. Das Risiko einer schlechten Performance trägt der Arbeitgeber.

Die Höhe der zum Bilanzstichtag bestehenden Verpflichtungen für die in Zukunft zu erwartenden Leistungen sind im Schätzungswege zu ermitteln. Es wird der im Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses (z.B. Pensionsantritt) zu leistende Betrag ermittelt und dieser Betrag wird unter Berücksichtigung einer Abzinsung zu gleichen Teilen über die Dienstzeit verteilt.

Die Berechnungen erfolgen in der Regel durch einen Versicherungsmathematiker, der auf Basis der Methode der laufenden Einmalprämien den Verpflichtungsanspruch berechnet. Von diesem Verpflichtungsanspruch wird das Planvermögen (= die Pensionskasse gibt jährlich das bereits angesparte Vermögen bekannt, das ausschließlich zur Befriedigung der Ansprüche des Arbeitnehmers dient) in Abzug gebracht und die so ermittelte Nettoschuld wird als langfristige Rückstellung in die Bilanz eingestellt.

Sowohl die im laufenden Jahr bezahlten Prämien als auch die Veränderung des Verpflichtungsanspruches sind in der GuV ergebniswirksam abzubilden. Hinsichtlich der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste, die entstehen wenn sich Annahmen bei der Barwertrechnung ändern (z.B. Sterbewahrscheinlichkeit, Änderungen des Diskontierungszinsatzes), räumt „IFRS für KMU“ ein Wahlrecht ein. Diese werden entweder erfolgswirksam im Periodenergebnis oder alternativ erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis ausgewiesen.

*Unterschiede zum UGB: Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen sowie ähnliche Verpflichtungen sind mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Barwert anzusetzen. Die Annahmen über Zinsen und Zinssätze werden häufig über mehrere Perioden unverändert für die Berechnung übernommen.*

# 11 Ertragsrealisierung

Die Ertragsrealisierung bezieht sich auf Erlöse/Erträge, die aus dem Verkauf von Gütern, Erbringung von Dienstleistungen oder Nutzung von Vermögenswerten durch Dritte gegen Zinsen/Nutzungsentgelt etc. resultieren.

**Erlöse aus dem Verkauf von Gütern** sind zu erfassen, wenn das wirtschaftliche Eigentum auf den Käufer übergegangen ist, die Höhe des Erlöses verlässlich bestimmt werden kann, es wahrscheinlich ist, dass dem KMU der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft zufließt und die mit dem Verkauf angefallenen oder noch anfallenden Kosten verlässlich bestimmt werden können.

Sofern das Ergebnis eines **Dienstleistungsauftrages** verlässlich geschätzt werden kann, sind zum Bilanzstichtag entsprechend dem Fertigstellungsgrad die anteiligen Erlöse und Aufwendungen für das Projekt zu erfassen (Prinzip der Teilgewinnrealisierung). Ist das Ergebnis des Dienstleistungsgeschäftes nicht verlässlich schätzbar, dürfen Erlöse nur in Höhe der angefallenen Auftragskosten erfasst werden.

Bei **Fertigungsaufträgen**, die über den Bilanzstichtag gehen, müssen die nachfolgenden Kriterien erfüllt sein, damit eine Teilgewinnrealisierung (d.h. Auftrags-erlös und Auftragskosten werden entsprechend dem Leistungsfortschritt ergebniswirksam in der GuV abgebildet) erfolgen darf:

- Gesamterlös kann zuverlässig ermittelt werden,
- die bis zum Bilanzstichtag angefallenen und bis zur Fertigstellung des Auftrages noch zu erwartenden Kosten können zuverlässig ermittelt werden,
- Fertigstellungsgrad kann verlässlich geschätzt werden,
- die Einbringlichkeit der Forderung ist gegeben.

Sofern das Ergebnis eines Fertigungsauftrages nicht verlässlich geschätzt werden kann, hat das Unternehmen Erlöse nur in Höhe der angefallenen aufwandswirksam angesetzten Auftragskosten zu erfassen.

*Unterschiede zum UGB: Im UGB ist eine Teilgewinnrealisierung bei Dienstleistungs- und Fertigungsaufträgen nicht vorgesehen. Es kommt lediglich zu einer Aktivierung der in der Periode entstandenen Auftragskosten als Vorräte, meist unter dem Posten noch nicht abrechenbare Leistungen bzw. halbfertige Erzeugnisse.*

*Bei langfristigen Aufträgen, die sich über einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten erstrecken, besteht die Möglichkeit die Kosten für Verwaltung und Vertrieb zu aktivieren. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass eine verlässliche Kostenrechnung vorliegt und aus der weiteren Auftragsabwicklung kein Verlust entsteht.*



## 12 Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

Es wird zwischen tatsächlichen Ertragsteuern, die aufgrund des im laufenden Geschäftsjahr ermittelten steuerpflichtigen Gewinns und latenten Ertragsteuern, die sich aufgrund von Differenzen zwischen der „IFRS für KMU“-Bewertung und der steuerlichen Bewertung von Vermögenswerten und Schulden ergeben, unterschieden.

Die tatsächlichen Ertragsteuern einer Berichtsperiode sind in der GuV als Steueraufwand/-ertrag und in der Bilanz als sonstige Forderung bzw. Verbindlichkeit auszuweisen.

Hinsichtlich der Ermittlung und des bilanziellen Ansatzes von latenten Ertragsteuern ist folgendes zu beachten:

- Die Differenz zwischen dem steuerlichen Buchwert eines Vermögenswertes oder einer Schuld und dem Buchwert laut Abschluss muss zeitlich befristet sein, d.h. die Differenz muss sich in Zukunft auflösen.
- Latente Steueransprüche aus steuerlichen Verlusten dürfen nur in dem Ausmaß angesetzt werden, als diese mit steuerlichen Gewinnen der nächsten vier bis sechs Jahre verrechnet werden können.

Die Ermittlung der latenten Ertragssteuerschulden/-ansprüche erfolgt in der Form, dass die zeitlichen Differenzen mit einem Ertragssteuersatz multipliziert werden, der in zukünftigen Perioden realistischerweise zur Anwendung kommen wird.

Latente Ertragssteuerschulden/-ansprüche werden nicht abgezinst. Sie werden in der Bilanz als eigener Posten unter den langfristigen Vermögenswerten/Schulden ausgewiesen.

*Unterschied zum UGB: In Bezug auf latente Steuern muss nach UGB eine Rückstellung für passive latente Steuern angesetzt werden. Für aktive latente Steuern besteht nach UGB ein Wahlrecht für die Aktivierung (unter aktiven Rechnungsabgrenzungen auszuweisen). Die Ermittlung der latenten Steuern erfolgt auf Basis der GuV.*

## 13 Unternehmenszusammenschlüsse

Im „IFRS für KMU“, im Abschnitt 9, wird der Themenbereich der Konzernabschlussstellung behandelt. Ein Mutterunternehmen hat grundsätzlich einen Konzernabschluss aufzustellen, wenn es Anteile an Tochterunternehmen besitzt. Als Tochterunternehmen wird ein Unternehmen bezeichnet, das vom Mutterunternehmen beherrscht wird. Ob Beherrschung vorliegt, hängt von der Art und vom Umfang des Einflusses des Mutterunternehmens ab.

Bedient sich das Mutterunternehmen zur Erreichung ihrer Ziele eines Unternehmens und trägt das Mutterunternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtung die Mehrheit der Risiken und Chancen dieses Unternehmens ohne an ihm direkt oder indirekt Gesellschaftsanteile zu besitzen (= Zweckgesellschaft), ist dieses Unternehmens aufgrund der vermuteten Beherrschung durch das Mutterunternehmen ebenfalls in den Konzernabschluss einzubeziehen.

Sobald das Mutterunternehmen die **Möglichkeit** hat, die Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen, liegt Beherrschung vor. Die Beherrschung wird immer dann vermutet, wenn das Mutterunternehmen an anderen Unternehmen Stimmrechtsanteile > 50 % hält oder wenn das Mutterunternehmen zwar weniger als 50% Stimmrechtsanteile hat, aber aufgrund diverser vertraglicher Vereinbarungen oder aufgrund faktischen Handelns die Kontrolle über ein Unternehmen hat. Liegt Beherrschung vor, ist immer von einem Mutter-Tochter-Verhältnis auszugehen. In diesem Fall ist das andere Unternehmen nach der **Methode der Vollkonsolidierung**<sup>17</sup> in den Konzernabschluss einzubeziehen.

Unternehmen, die unter der gemeinschaftlichen Leitung von zwei Gesellschaften stehen, werden als Joint Ventures bezeichnet. Diese Unternehmen werden nach der Equity-Methode in den Konzernabschluss einbezogen.

Hält das Mutterunternehmen an einem Unternehmen einen Stimmrechtsanteil > gleich 20 % und < gleich 50 %, wird vermutet, dass der Anteilseigner einen maßgeblichen Einfluss auf das Teilnehmungsunternehmen hat. Maßgeblicher Einfluss liegt vor, wenn das Mutterunternehmen an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungsprozessen mitwirkt bzw.

die Möglichkeit hat mitzuwirken. Solche Unternehmen werden nach der Equity Methode<sup>18</sup> in den Konzernabschluss einbezogen.

*Unterschied zum UGB: Nach UGB gilt grundsätzlich für die Frage der Einbeziehung eines Unternehmens in den Konzernabschluss das Konzept der einheitlichen Leitung. Hierbei geht es um die tatsächliche Ausübung der Beherrschung und nicht um die Möglichkeit wie nach „IFRS für KMU“.*

*Betreffend die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses gibt es im UGB größenabhängige Erleichterungen.*

### 13.1 Erstkonsolidierung/ Kaufpreisallokation

Ausgangspunkt für die erstmalige Einbeziehung eines Tochterunternehmens ist die Erstkonsolidierung. Diese erfolgt nach der Erwerbsmethode, das bedeutet, dass nicht das Tochterunternehmen insgesamt sondern die einzelnen Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss übernommen werden. Im Zuge dieses Konsolidierungsschrittes wird daher den einzelnen Vermögenswerten und Schulden ein anteiliger Marktwert (Fair Value) zugeordnet. Dieser wird vom ursprünglichen Kaufpreis der Beteiligung abgeleitet (= Kaufpreisallokation).

Die Schwierigkeit im Rahmen der Kaufpreisallokation ist die Identifizierung aller im Rahmen des Beteiligungserwerbes erworbenen Vermögenswerte und Schulden. Dies trifft speziell auf die vom erworbenen Unternehmen selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerte (z.B. Kundenlisten, Auftragsbestände, Mietverträge, Markennamen, Eventualverbindlichkeiten etc.) zu. Diese müssen entsprechend eingepreist werden.

Hinsichtlich latenter Steuern ist zu beachten, dass diese auf Basis der Unterschiedsbeträge zwischen den Wertansätzen im Rahmen der Kaufpreisallokation und den steuerlichen Wertansätzen der erworbenen Vermögenswerte und Schulden zu erfolgen hat.

Weitere Ausführungen zur Konsolidierung würden den Rahmen dieser Arbeit sprengen und sind daher in der Fachliteratur gesondert nachzulesen.

<sup>17</sup> Der Abschluss des Tochterunternehmens (Aktiva, Passiva und GuV) ist in voller Höhe in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens aufzunehmen. Der Anteil von konzernfremden Minderheitengesellschaftern ist im Konzern-Eigenkapital gesondert auszuweisen.

<sup>18</sup> Im Zuge der Equity-Konsolidierung wird der im Mutterunternehmen ausgewiesene Buchwert des assoziierten Unternehmens mit dessen anteiligem Eigenkapital gegengerechnet. Sehr vereinfacht ausgedrückt wird im Konzernabschluss des Mutterunternehmens das anteilige Eigenkapital des Teilnehmungsunternehmens ausgewiesen.

# 14 Erstmalige Anwendung des IFRS für SME

Ein vollständiger Abschluss nach dem Rechnungslegungsstandard „IFRS für KMU“ umfasst auch die Angabe von Vorjahresvergleichsinformationen. Es ist daher notwendig, dass vor erstmaliger Veröffentlichung eines nach diesem Standard erstellten Abschlusses ein Vorjahresabschluss nach diesem Standard erstellt wird.

Es ist eine Eröffnungsbilanz zum Zeitpunkt des Übergangs auf „IFRS für KMU“ zu erstellen. Dies bedeutet:

- Es sind alle Vermögenswerte und Schulden im Abschluss anzusetzen, die nach „IFRS für KMU“ vorgeschrieben sind.
- Es sind alle Vermögenswerte und Schulden zu eliminieren, deren Ansatz nach „IFRS für KMU“ nicht erlaubt ist (z.B. Eingangsetzungskosten).
- Vermögenswerte und Schulden sind umzugliedern, falls deren Ausweis nicht mit dem Standard übereinstimmt.

- Die Bewertung der Vermögenswerte und Schulden hat nach diesem Standard zu erfolgen.

Für Erstanwender besteht die Möglichkeit, im ersten nach „IFRS für KMU“ erstellten Jahresabschluss die Vermögenswerte mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen.

Die sich ergebenden Anpassungen sind daher zum Zeitpunkt des Überganges auf diesen Rechnungslegungsstandard direkt in der Gewinnrücklage (siehe Kapitel 7.3) zu erfassen.

Überlegt ein Unternehmen beispielsweise für den 31. 12. 2012 erstmals einen vollständigen Abschluss (inkl. Vorjahresvergleichszahlen) nach „IFRS für KMU“ zu veröffentlichen, dann sind folgende Schritte notwendig:

Zeitpunkt	Bezeichnung	Maßnahme	Veröffentlichter Abschluss
01. 01. 11	Zeitpunkt des Überganges auf „IFRS für KMU“	Erstellung einer Eröffnungsbilanz nicht „IFRS für KMU“	–
31. 12. 11	Vorjahresstichtag	erster nicht veröffentlichter Abschluss nach „IFRS für KMU“	nach UGB für Firmenbuch
31. 12. 12	Abschlussstichtag – erster veröffentlichter Abschluss nach „IFRS für KMU“	vollständiger Abschluss inklusive Vorjahresvergleichszahlen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• nach UGB für Firmenbuch</li> <li>• nach „IFRS für KMU“ für sonstige externe Adressaten</li> </ul>

Im ersten nach „IFRS für KMU“ veröffentlichten Abschluss sind zusätzlich folgende Informationen zu geben:

- Eigenkapitalüberleitung: Vom Eigenkapital gemäß vorherigem Rechnungslegungsstandard (= UGB) ist eine Überleitung auf das Eigenkapital zum Zeitpunkt des Überganges auf „IFRS für KMU“ zu erstellen.
- Periodenergebnisüberleitung: Das Periodenergebnis vom letzten Abschluss nach UGB (laut Beispiel 31. 12. 2011) ist auf das Periodenergebnis nach „IFRS für KMU“ derselben Periode überzuleiten.

## **Impressum**

*Herausgeber:* IÖS – Institut der österreichischen Steuerberater, Schönbrunner Str. 222–228/6, 1120 Wien

*Für den Inhalt verantwortlich:* Mag. Andrea Schellner

*Ausgabe:* September 2011

*Layout:* Werbeagentur Winkler-Hermaden