



IFRS vs. UGB – Wichtige Regelungen der IFRS im Vergleich zum UGB – (Teil I)



PROF. DR. PETER LEIBFRIED

MBA, CPA – Geschäftsführer

Akademie für Internationale Rechnungslegung

D-70178 Stuttgart, Rotebühlplatz 23

► Grundlagen

1. Rechnungslegung im Wandel

Nicht nur die Rechnungslegung nach UGB spielt für österreichische Unternehmen eine wesentliche Rolle, auch die Rechnungslegung nach internationalen Standards findet Anwendung. So stellen z.B. die österreichischen Unternehmen Verbund AG und Wienerberger AG ihre Rechnungslegung nach den IFRS auf.

Nach § 245a Abs. 1 UGB i.V.m. Artikel 4 der IAS-Verordnung haben Mutterunternehmen, deren Wertpapiere zum Handel auf einem organisierten Kapitalmarkt innerhalb der EU zugelassen sind, grundsätzlich ihren Konzernabschluss für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2005 beginnen, nach den IFRS aufzustellen. Unter bestimmten Voraussetzungen konnte eine Anwendung erst ab dem Jahr 2007 erfolgen. Die Quellen der IFRS sind in der Abbildung unten dargestellt.

Nicht kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen, können gemäß § 245a Abs. 2 UGB ihren Konzernabschluss freiwillig nach IFRS aufzustellen. Zwingende Voraussetzung hierfür ist, dass die von der EU übernommenen IFRS vollständig angewendet werden. In der Praxis geschieht dies häufig auf Wunsch von Gesellschaftern, Geldgebern oder Kunden, sowie im Zuge der Vereinheitlichung des inter-

nen und externen Rechnungswesens („Biltdrolling“). Unabhängig davon, ob die Mutterunternehmen freiwillig oder zwingend einen IFRS-Konzernabschluss erstellen, müssen die Unternehmen weiterhin zusätzlich einen Jahresabschluss nach UGB erstellen. Dies erfolgt einerseits für Zwecke der Kapitalerhaltung und Ausschüttungsbemessung, andererseits als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung.

2. Ziele und Grundsätze

Die nach UGB wichtigsten Bilanzierungsziele sind die Ausschüttungsbemessung, der Gläubigerschutz und die steuerliche Gewinnermittlung (§§ 195 und 222 Abs. 2 UGB). Als übergeordneter Bilanzierungsgrundsatz zählt das Vorsichtsprinzip.

Nach IFRS ist das übergeordnete Ziel der Rechnungslegung die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen für Anteilseigner (Framework Ziffer 12). Dies erfordert die Prognose zukünftiger Zahlungsmittelflüsse zur Ermittlung eines fairen Wertes des Unternehmens. Die Rechnungslegung nach IFRS ist daher stromgrößenorientiert. Die periodengerechte Erfolgsermittlung, die ein Gleichlaufen von Aufwendungen und Erträgen verlangt, ist das dominierende Prinzip. Eine steuerliche Maßgeblichkeit besteht nicht. Das Vorsichtsprinzip ist zwar auch nach IFRS bekannt, ist dort aber eher als sorgfältige denn als konservative Bilanzierung zu verstehen.

3. Bestandteile des (Konzern-)Abschlusses

Nach IAS 1.10 besteht ein IFRS-Abschluss aus der Bilanz, einem sog. Statement of Comprehensive Income, der Eigenkapitalveränderungsrechnung, der Kapitalflussrechnung und dem Anhang. Unter den Voraussetzungen des § 244 Abs. 2 UGB sind Kapitalgesellschaften verpflichtet, zusätzlich einen Lagebericht zu erstellen.

Auf den ersten Blick unbekannt ist das **Statement of Comprehensive Income**. Es ist erstmals ab dem Geschäftsjahr 2009 verpflichtend und ergänzt die bisherige Gewinn- und Verlustrechnung, indem zusätzlich auch die erfolgsneutral direkt im Eigenkapital erfassten Positionen dargestellt sind. Dabei besteht ein Wahlrecht, erfolgsneutrale sowie erfolgswirksame Positionen in einem Abschlussbestandteil gemeinsam





oder in zwei Teilen separat darzustellen. Der (Konzern-)Abschluss nach österreichischem UGB ist dem Abschluss nach den IFRS sehr ähnlich. Dieser besteht aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, dem Anhang, der Darstellung der Komponenten des Eigenkapitals zzgl. ihrer Entwicklung und aus einem Lagebericht (§§ 193 Abs. 4 und 250 UGB). Eine Erweiterung um eine Segmentberichterstattung ist möglich.

► **Gliederung der Bilanz**

Die Gliederung der Bilanz ist nach IFRS – ähnlich den Bestimmungen des UGB – nur sehr minimal geregelt. Das IASB wollte der Praxis hier gezielt einigen Spielraum einräumen, um branchen- und länderspezifischen Gegebenheiten besser Rechnung tragen zu können. Für die **Aktiv- und Passivseite** sind die Mindestposten gemäß IAS 1.54 geregelt. In der unten abgebildeten Darstellung werden diese Posten aufgezeigt. Die Mindestpositionen sind generell nur dann aufzunehmen, wenn in den einzelnen Bereichen auch tatsächlich etwas auszuweisen ist. Es erfolgen also keine „Nullmeldungen“.

Von der Reihenfolge der genannten Positionen her ist die Bilanz nach IFRS grundsätzlich nach der **Fristigkeit** (langfristig bzw. kurzfristig) zu gliedern (IAS 1.60). Ein Vermögenswert bzw. eine Schuld ist dabei dann als kurzfristig auszuweisen, wenn die Kriterien der IAS 1.66 / IAS 1.69 erfüllt sind.

Es besteht ein Wahlrecht, mit den langfristigen oder den kurzfristigen Positionen zu beginnen. Im Einzelfall kommt es vor, dass ein Sachverhalt für Zwecke des Bilanzausweises auf die Bereiche kurz- und langfristige Vermögenswerte bzw. Schulden aufzuteilen ist.

→ **Beispiel:** Darlehen, die in jährlichen Raten getilgt werden, sind aufzuteilen. Der Teil des Darlehens, der innerhalb eines Jahres getilgt wird, ist innerhalb der kurzfristigen Verbindlichkeiten, der Rest innerhalb der langfristigen Verbindlichkeiten auszuweisen.

Von der Gliederung entsprechend der Fristigkeit gibt es im Wesentlichen zwei Ausnahmen: Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind immer als kurzfristig einzustufen (IAS 1.70), latente Steuern sind hingegen immer unter den langfristigen Vermögenswerten bzw. Schulden auszuweisen (IAS 1.56).

Bilanz	
Sachanlagen	Gezeichnetes Kapital und Rücklagen, die auf das Mutterunternehmen entfallen
Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien	Minderheitenanteile
Immaterielle Vermögenswerte	Langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten
Finanzielle Vermögenswerte	Rückstellungen
Beteiligungen an nach der Equity-Methode bilanzierten Unternehmen	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten
Biologische Vermögenswerte	Laufende und latente Steuerverbindlichkeiten
Vorräte	Verbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit zur Veräußerung bestimmten Vermögenswerten stehen.
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen	
Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	
Laufende und latente Steuerforderungen	
Zur Veräußerung bestimmte Vermögenswerte	



IFRS vs. UGB – Wichtige Regelungen der IFRS im Vergleich zum UGB – (Teil II)

► Anlagevermögen

1. Immaterielle Vermögenswerte

Erworbene immaterielle Vermögenswerte

Der Erwerb immaterieller Vermögenswerte kann gegen Entgelt oder im Tausch gegen andere Vermögenswerte erfolgen. Im Unterschied zu selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten hat jedoch in jedem Fall eine Transaktion über den Markt stattgefunden, die als objektives Kriterium für die Wertbemessung herangezogen werden kann.

Gemäß § 203 Abs. 1 UGB sind erworbene immaterielle Vermögenswerte mit ihren Anschaffungskosten zu aktivieren und in der Folge über die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer abzuschreiben (§ 204 Abs. 1 UGB).

Die IFRS sehen eine grundsätzlich ähnliche Regelung vor: Nach IAS 38 sind erworbene immaterielle Vermögenswerte im **Zugangszeitpunkt** mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen (siehe IAS 38.24). Für die **Folgebewertung** ist nach IAS 38.88 zu unterscheiden, ob die Nutzungsdauer des immateriellen Vermögenswertes begrenzt oder unbestimmt ist. Immaterielle Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer sind planmäßig abzuschreiben (IAS 38.89), solche mit unbestimmter Nutzungsdauer hingegen nicht. Diese sind nach IAS 36.10 mindestens jährlich (oder bei Vorliegen bestimmter Anzeichen für eine Wertminderung öfter) auf Werthaltigkeit zu testen.

Immateriellen Vermögenswerten mit begrenzter Nutzungsdauer ist gemäß IAS 38.97 jene **Abschreibungsme-**

thode zugrunde zu legen, die dem erwarteten Verbrauch des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens aus dem betreffenden Vermögenswert durch das Unternehmen entspricht. Kann dieser Verbrauch nicht verlässlich bestimmt werden, ist die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden. In der **Praxis** wird man nur in Ausnahmefällen eine andere Abschreibungsmethode als die **lineare Abschreibung** begründen können (siehe IAS 38.98).

Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte

Aus bilanzpolitischer Sicht stellen diese Werte wohl die sehr beliebte „Spielwiese“ dar. Nach den Regelungen des UGB besteht hier bislang auf Grund der eindeutigen Regelung des § 197 Abs. 2 UGB ein **Aktivierungsverbot**.

Den Umfang der nach IFRS zu aktivierenden Kosten bestimmen die im Zuge der Schaffung immaterieller Vermögenswerte in den Bereichen Forschung bzw. Entwicklung getätigten Aufwendungen (siehe folgende Darstellung). Aufwendungen, die dem **Forschungsbereich** zuzuordnen sind, sind in der Periode des Anfalls zwingend als Aufwand zu berücksichtigen (IAS 38.54), d.h. nur **Entwicklungsaufwendungen** sind überhaupt einer Aktivierung zugänglich.

Gemäß Ziffer 49 (a) und Ziffer 83 des IASB-Frameworks sind auf der **Aktivseite** nur solche Sachverhalte als **Vermögenswerte** anzusetzen,

- ◆ die einen wahrscheinlichen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen darstellen,
- ◆ unter der Kontrolle des Bilanzierenden stehen,
- ◆ auf einem Ereignis aus der Vergangenheit beruhen, und deren AHK zuverlässig ermittelt werden können.





Neben diesen Kriterien der Aktivierbarkeit überhaupt und der Zuordnung zum Entwicklungsbereich setzt eine Aktivierung gemäß IAS 38.57 die kumulative Erfüllung folgender sechs Kriterien voraus:

- ◆ Die Fertigstellung des immateriellen Vermögenswertes bzw. die Vollendung des Projekts ist technisch machbar.
- ◆ Das Unternehmen verfolgt die Absicht, das Projekt zu vollenden und den immateriellen Vermögenswert anschließend intern zu nutzen oder zu veräußern.
- ◆ Das Unternehmen verfügt über die Fähigkeit, den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu veräußern.
- ◆ Der voraussichtliche künftige wirtschaftliche Nutzen kann nachgewiesen werden (z.B. durch den Nachweis eines Marktes für den Vermögenswert).
- ◆ Adäquate technische, finanzielle und sonstige Ressourcen sind vorhanden, um die Entwicklung abzuschließen und den Vermögenswert zu nutzen oder zu veräußern.
- ◆ Die dem Vermögenswert während seiner Entwicklung zurechenbaren Kosten können zuverlässig ermittelt werden.

Sind diese erfüllt, sind die Kosten der Entwicklungsphase verpflichtend zu aktivieren. Ein Wahlrecht besteht nach IFRS somit nicht. Die rückwirkende Aktivierung zuvor als Aufwand vereinnahmter Kosten ist nach IAS 38.71 nicht möglich.

Sobald die Kriterien der Aktivierbarkeit erfüllt sind, sind alle direkt der Herstellung des entsprechenden Vermögenswertes zuordenbaren Kosten zu aktivieren. Diese umfassen nach IAS 38.66 insbesondere direkte Material-, Personalkosten, zurechenbare Material-, Personal- und Verwaltungsgemeinkosten. Die **Abschreibung** selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte folgt denselben Regeln, wie sie auch für erworbene immaterielle Vermögenswerte gelten.

2. Sachanlagen

Wurde das betreffende Anlagegut entgeltlich erworben, kann der für UGB-Zwecke ermittelte Wertansatz häufig auch nach IFRS beibehalten werden. Allerdings können sich im Einzelfall auch wesentliche Unterschiede ergeben.

Anschaffungskosten

Nach IAS 16.16ff. umfassen die Anschaffungskosten alle Kosten, die erforderlich sind, um den Vermögenswert zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (siehe folgendes Schema):

- Anschaffungspreis
- + Direkt zurechenbare Anschaffungsnebenkosten
- ./. Preisnachlässe, Boni und Skonti
- + Abbruch-, Abräum-, Wiederherstell- und Rückbauverpflichtungen (i.S.d. IAS 37)
- + Nachträgliche Anschaffungskosten
- + Fremdkapitalkosten
- = **Anschaffungskosten (Minimum)**
- ./. Zuwendungen der öffentlichen Hand (Wahlrecht gemäß IAS 20.24, andernfalls PRAP)
- = **Anschaffungskosten (Maximum)**

Generell gilt, dass nur der Anschaffung direkt zurechenbare Kosten zu aktivieren sind. Anders als nach § 203 Abs. 2 UGB umfassen die Anschaffungskosten neben den Einzelkosten somit auch der Anschaffung direkt zurechenbare Gemeinkosten und auch Fremdkapitalkosten.

Herstellkosten

Nach **UGB** sind in die Herstellungskosten verpflichtend alle Einzelkosten, Sonderkosten der Fertigung und der Beschaffung und wahlweise variable und fixe Gemeinkosten einzubeziehen. Bezüglich angefallener Vertriebskosten besteht ein striktes Ansatzverbot. Wurde für die Herstellung von Anlagevermögen Fremdkapital aufgenommen, so können die Fremdkapitalkosten unter bestimmten Voraussetzungen aktiviert werden (nur für Herstellungsvorgänge gem. § 203 Abs. 4 UGB). Die Behandlung der Fremdkapitalkosten nach IFRS für Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge erfolgt analog den immateriellen Vermögenswerten.

Nach **IFRS** sind auch bezüglich der **Herstellungskosten** grundsätzlich alle direkt zurechenbaren Kosten, d.h. nicht nur Einzelkosten, sondern auch Gemeinkosten mit Ausnahme von produktionsbezogenen Verwaltungsgemeinkosten in die Herstellungskosten einzubeziehen (IAS 16.16ff).

Das Anlagevermögen ist dann über die tatsächlich erwartete wirtschaftliche Nutzungsdauer (IAS 16.50) abzuschreiben. Dabei findet die Methode Anwendung, die dem Nutzenverlauf des Anlagegutes am ehesten entspricht. Diese ist meist die lineare Methode. Die degressive Abschreibung kommt nur in Betracht, wenn der Verbrauch des aus dem Vermögenswert erwarteten wirtschaftlichen Nutzens erwartungsgemäß degressiv verläuft (IAS 16.60). Nach **UGB** sind die Vermögensgegenstände nach der wirtschaftlichen Nutzungsdauer grds. linear oder degressiv abzuschreiben. Häufig werden dann auch steuerlich vorgegebene Nutzungsdauern zugrunde gelegt.

Im Gegensatz zum UGB gibt es nach IFRS die Möglichkeit, Sachanlagen nach der **Neubewertungsmethode** zum bei-



zulegenden Zeitwert zu bewerten (in der Regel erfolgsneutral in der Neubewertungsrücklage im Eigenkapital). Damit kommt eine Bewertung auch über die fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten in Betracht. Die Auflösung der Neubewertungsrücklage erfolgt erfolgsneutral entweder über die Restnutzungsdauer oder spätestens bei Abgang des Vermögenswertes. Ein Sonderfall sind vermietete Immobilien, hier kann die Neubewertung nach IFRS auch über die Gewinn- und Verlustrechnung erfolgen.

3. Leasing

Bei der Bilanzierung von gemieteten Vermögenswerten ist zwischen einem Operating Lease (echter Mietvertrag) und einem Finance Lease (eigentlicher Finanzkauf) zu unterscheiden. Diese Einteilung liegt nicht nur dem UGB und dem Steuerrecht zu Grunde, sondern gilt auch nach IFRS. Anders als nach den UGB gibt es gemäß den IFRS jedoch bestimmte Kriterien, die eine Zuordnung zum Finance oder Operating Lease bestimmen.

Nach IFRS (vgl. IAS 17.10) liegt ein **Finance Lease** dann vor, wenn

- ◆ am Ende der Leasinglaufzeit ein **automatischer Eigentumsübergang** des Leasinggegenstandes auf den Leasingnehmer erfolgt;
- ◆ am Ende der Leasinglaufzeit eine günstige Kaufoption besteht, so dass zu Beginn des Leasingverhältnisses hinreichend sicher ist, dass die Option ausgeübt wird;
- ◆ die Leasinglaufzeit den **überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer** des Leasingobjektes umfasst (sog. Nutzungsdauertest);
- ◆ der **Barwert der Leasingzahlungen** im Wesentlichen dem beizulegenden Zeitwert des Leasinggegenstands zu Beginn des Leasingverhältnisses entspricht oder gar darüber liegt (sog. Barwerttest); oder

- ◆ das Leasinggut an die Bedürfnisse des Leasingnehmers angepasst ist und nur von diesem ohne wesentliche Veränderungen genutzt werden kann (**Spezialleasing**).

Dabei genügt bereits die Erfüllung einer Voraussetzung. Das Anlagegut ist dann bilanziell dem Leasingnehmer zuzurechnen. Dieser hat somit eigenes Anlagevermögen (IAS 17.20) und in korrespondierender Höhe eine Leasingverbindlichkeit anzusetzen. Liegt ein **Operating Lease** vor, so ist das Anlagegut beim Leasinggeber zu bilanzieren (IAS 17.49 ff.). Der Leasingnehmer hat die laufenden Leasingzahlungen als Mietaufwand erfolgswirksam zu erfassen.

4. Außerplanmäßige Abschreibungen

Nach § 204 Abs. 2 **UGB** dürfen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Ausnahme der Finanzanlagen nur bei einer dauerhaften Wertminderung außerplanmäßig abgeschrieben werden. Nach **IFRS** ist eine Abwertung dann erforderlich, wenn der „erzielbare Betrag“ (IAS 36.6) unter dem Buchwert eines Anlagegutes liegt. Als Buchwert gelten dabei die fortgeführten, um Abschreibungen geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Der „erzielbare Betrag“ ist hingegen gemäß IAS 36.6 als der höhere Wert aus beizulegendem Zeitwert abzüglich Verkaufskosten („fair value less cost to sell“) und Nutzungswert („value in use“) definiert. Der „value in use“ ist nach IAS 36.6 der Nutzungswert, den das Anlagegut aus Sicht des Unternehmens hat. Er bestimmt sich durch Abzinsung der zukünftig erwarteten Zahlungsflüsse aus der Nutzung des Anlagegutes (in der Regel DCF-Wert, Barwert).

Es ist zu jedem Bilanzstichtag zu untersuchen, ob Anzeichen für das Vorliegen einer Wertminderung bestehen. Ist dies der Fall, dann ist zwingend ein Impairment-Test (Vergleich Buchwert mit dem erzielbaren Betrag) durchzuführen. Zur Veranschaulichung des Impairment-Tests soll nachfolgende Abbildung dienen.

Entfällt die Wertminderung, ist nach IAS 36 und UGB grundsätzlich eine erfolgswirksame Wertaufholung zu erfassen.

Die Obergrenze für Wertaufholungen liegt bei dem Betrag, der sich zu jenem Zeitpunkt unter Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibungen ohne Wertminderung ergeben hätte (IAS 36.114 bzw. § 208 UGB). ■

