

UGB vs IFRS

Der Jahresabschluss im Vergleich

von

Christian Steiner
Aleksandar Jankovic



Wien 2015

MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	III
Abkürzungsverzeichnis	XIII
1. Einführung: Rechtliche Rahmenbedingungen der Rechnungslegung in Österreich	1
1.1 UGB	1
1.1.1 Einzelabschluss	1
1.1.2 Exkurs: Konzernabschluss	2
1.1.3 Stellungnahmen	3
1.2 IFRS	7
1.2.1 Allgemein	7
1.2.2 Der IASB	7
1.2.3 Aktuelle Standards	8
1.2.4 Behandelte Standards	14
2. Grundlagen der Rechnungslegung im Vergleich	17
2.1 Leitlinien zur Rechnungslegung	17
2.1.1 UGB – Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung	17
2.1.1.1 Allgemeine Grundsätze	17
2.1.1.2 Bewertungsgrundsätze gemäß § 201 Abs 2 UGB	17
2.1.1.3 Fehlerkorrektur	19
2.1.1.4 Währungsumrechnung	19
2.1.2 IFRS – Grundsätze	20
2.1.2.1 Rahmenkonzept	20
2.1.2.2 Rechnungslegungsmethoden	21
2.1.2.2.1 Allgemein	21
2.1.2.2.2 Auswahl und Anwendung der Rechnungslegungsmethoden	22
2.1.2.2.3 Regelungen zur Darstellung und bilanziellen Behandlung von Änderungen	23
2.1.2.3 Währungsumrechnung	24
2.1.2.3.1 Allgemein	24
2.1.2.3.2 Umrechnung Fremdwährungstransaktionen in funktionale Währung	25
2.1.2.3.3 Erfassung von Umrechnungsdifferenzen	25
2.1.2.3.4 Weitere Inhalte	25
2.1.3 Vergleich	26

2.2	Darstellung des Jahresabschlusses	26
2.2.1	Mindestinhalte des Jahresabschlusses nach UGB	26
2.2.1.1	Allgemeine Aufstellungsgrundsätze und Fristen	27
2.2.1.2	Größenklassen und ihre Folgen	28
2.2.1.3	Bilanz	29
2.2.1.3.1	Erläuterungen zu den Bilanzpositionen	32
2.2.1.4	Gewinn- und Verlustrechnung	35
2.2.1.4.1	Zusammenfassung und Erläuterungen zu den GuV-Positionen	38
2.2.1.5	Anhang	43
2.2.1.6	Lagebericht	49
2.2.1.7	Corporate Governance Bericht	51
2.2.2	Mindestinhalte nach IFRS	51
2.2.2.1	Gesamtergebnisrechnung	52
2.2.2.2	Bilanz	53
2.2.2.3	Eigenkapitalveränderungsrechnung	56
2.2.2.4	Kapitalflussrechnung	56
2.2.2.5	Anhang	61
2.2.2.6	Lagebericht	61
3.	Gewinn- und Verlustrechnung	63
3.1	Allgemein	63
3.2	Erlösrealisierung	64
3.2.1	UGB	64
3.2.2	IFRS	64
3.2.3	Umsatzrealisierung unter Berücksichtigung besonderer Vertragsgestaltungen	65
3.2.3.1	Warenverkäufe	65
3.2.3.2	Kommissionsgeschäfte	67
3.2.3.3	Bill-and-hold-Verkäufe	67
3.2.3.4	Vereinbarung von Rücktritts- und Rückgaberechten	68
3.2.3.5	Ausstehende Zusatzleistungen	68
3.2.3.6	Dividendenerträge	69
3.2.3.7	Mehrkomponentengeschäfte	70
3.2.3.8	Kundenbindungsprogramme	71
3.2.3.9	Erbringung von Dienstleistungen	72
3.2.4	Fallbeispiele – Angabe	73
3.2.5	Fallbeispiele – Lösung UGB	73
3.2.6	Fallbeispiele – Lösung IFRS	74
4.	Bilanz	75
4.1	Allgemein	75
4.1.1	Definition von Vermögenswerten und -gegenständen	75
4.1.1.1	Definition nach UGB	75
4.1.1.2	Definition nach IFRS	76

4.1.2	Definition von Schulden	78
4.1.2.1	Definition nach UGB	78
4.1.2.2	Definition nach IFRS	78
4.1.3	Eigenkapital	78
4.1.3.1	UGB	78
4.1.3.2	IFRS	81
4.1.4	Unversteuerte Rücklagen	82
4.1.4.1	UGB	82
4.1.4.2	IFRS	82
4.2	Immaterielle Vermögenswerte	83
4.2.1	UGB	83
4.2.1.1	Ansatz	83
4.2.1.1.1	Anschaffungskosten UGB	84
4.2.1.1.2	Sonderthema Firmenwert	85
4.2.1.1.2.1	Share Deal (Unternehmenserwerb)	85
4.2.1.1.2.2	Asset Deal	86
4.2.1.2	Folgebewertung	87
4.2.1.2.1	Planmäßige Abschreibung	87
4.2.1.2.2	Außerplanmäßige Abschreibung UGB	91
4.2.2	IFRS	93
4.2.2.1	Allgemein	93
4.2.2.2	Ansatz	93
4.2.2.2.1	Anschaffungskosten IFRS	94
4.2.2.2.2	Herstellungskosten IFRS	97
4.2.2.2.3	Fremdkapitalkosten	98
4.2.2.2.4	Herstellung bei immateriellen Vermögenswerten	100
4.2.2.2.5	Sonderfall Firmenwert	101
4.2.2.2.5.1	Share Deal (Unternehmenserwerb)	102
4.2.2.2.5.2	Asset Deal	104
4.2.2.3	Folgebewertung	104
4.2.2.3.1	Neubewertungsmodell	105
4.2.2.3.2	Anschaffungskostenmodell	106
4.2.2.3.3	Wertminderungen	107
4.2.2.4	Fallbeispiele – Angabe	112
4.2.2.5	Fallbeispiele – Lösung UGB	115
4.2.2.6	Fallbeispiele – Lösung IFRS	116
4.3	Sachanlagen	119
4.3.1	UGB	119
4.3.1.1	Allgemein	119
4.3.1.2	Ansatz	120
4.3.1.2.1	Herstellungskosten UGB	120
4.3.1.3	Folgebewertung	121
4.3.2	IFRS	122
4.3.2.1	Allgemein	122

4.3.2.2	Komponentenansatz	123
4.3.2.3	Folgebewertung	124
4.3.3	Fallbeispiele – Angabe	125
4.3.4	Fallbeispiele – Lösung UGB	125
4.3.5	Fallbeispiele – Lösung IFRS	126
4.4	Öffentliche Zuwendungen	128
4.4.1	UGB	128
4.4.1.1	Allgemein	128
4.4.1.2	Ansatz	128
4.4.2	IFRS	131
4.4.2.1	Allgemein	131
4.4.2.2	Ansatz	132
4.4.2.3	Rückzahlung	133
4.4.3	Fallbeispiele – Angabe	133
4.4.4	Fallbeispiele – Lösung UGB	134
4.4.5	Fallbeispiele – Lösung IFRS	135
4.5	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	136
4.5.1	Sonderfall als Finanzinvestition gehaltene Immobilien im IFRS	136
4.5.1.1	Ansatz	137
4.5.1.2	Folgebewertung	137
4.5.1.3	Änderung der Nutzung	139
4.5.2	Fallbeispiel – Angabe	140
4.5.3	Fallbeispiel – Lösung UGB	140
4.5.4	Fallbeispiel – Lösung IFRS	141
4.6	Leasing	141
4.6.1	UGB	141
4.6.1.1	Allgemein	141
4.6.1.2	Bilanzielle Abbildung	143
4.6.1.2.1	Mietkaufvertrag (Finance Lease)	143
4.6.1.2.2	Mietvertrag (Operating Lease)	143
4.6.1.2.3	Sale and lease back	144
4.6.2	IFRS	145
4.6.2.1	Allgemein	145
4.6.2.2	Die Klassifizierung	147
4.6.2.2.1	Finance Lease	147
4.6.2.2.2	Operating Lease	149
4.6.2.2.3	Sale and Lease Back	149
4.6.2.3	Bilanzielle Erfassung von Leasingverträgen	150
4.6.2.3.1	Finance Lease	150
4.6.2.3.2	Operating Lease	151
4.6.3	Fallbeispiele – Angabe	151
4.6.4	Fallbeispiele – Lösung UGB	152
4.6.5	Fallbeispiele – Lösung IFRS	153

4.7	Finanzinstrumente	155
4.7.1	UGB	155
4.7.1.1	Aktive Finanzinstrumente	155
4.7.1.1.1	Finanzinstrumente des Anlagevermögens	155
4.7.1.1.2	Finanzinstrumente des Umlaufvermögens	158
4.7.1.2	Passive Finanzinstrumente	159
4.7.2	IFRS	160
4.7.2.1	Finanzinstrumente	160
4.7.2.2	Ansatz und Bewertung von Finanzinstrumenten	161
4.7.2.3	Reklassifizierung von Finanzinstrumenten	169
4.7.3	Derivate	170
4.7.3.1	UGB	170
4.7.3.2	IFRS	172
4.7.4	Hedge Accounting und eingebettete Derivate	172
4.7.4.1	UGB	172
4.7.4.2	IFRS	174
4.7.4.2.1	Allgemein	174
4.7.4.2.2	Fair Value Option	175
4.7.4.2.2.1	Eingebettete Derivate	175
4.7.4.2.3	Hedge Accounting	176
4.7.4.2.3.1	Allgemein	176
4.7.4.2.3.2	Voraussetzungen für die Anwendung	177
4.7.4.2.3.3	Fair Value Hedge	177
4.7.4.2.3.4	Cash Flow Hedge	178
4.7.4.2.3.5	Net Investment Hedge	179
4.7.5	Angaben zu Finanzinstrumenten	179
4.7.6	Bemessung des beizulegenden Zeitwerts	180
4.7.7	Fallbeispiele – Angabe	181
4.7.8	Fallbeispiele – Lösung UGB	183
4.7.9	Fallbeispiele – Lösung IFRS	187
4.8	Vorräte	191
4.8.1	UGB	191
4.8.1.1	Ansatz	192
4.8.1.2	Folgebewertung	193
4.8.1.3	Bewertungsverfahren	194
4.8.2	IFRS	195
4.8.2.1	Ansatz	196
4.8.2.2	Folgebewertung	197
4.8.3	Fallbeispiel – Angabe	198
4.8.4	Fallbeispiel – Lösung UGB	199
4.8.5	Fallbeispiel – Lösung IFRS	201
4.9	Fertigungsaufträge	201
4.9.1	UGB	201

4.9.2	IFRS	202
4.9.2.1	Allgemein	202
4.9.2.2	Ansatz mittels der POC-Methode	203
4.9.2.3	Ansatz mittels der CCM-Methode	205
4.9.3	Fallbeispiel – Angabe	206
4.9.4	Fallbeispiel – Lösung UGB	206
4.9.5	Fallbeispiel – Lösung IFRS	207
4.10	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	209
4.10.1	UGB	209
4.10.2	IFRS	211
4.10.3	Exkurs: Die bilanzielle Erfassung von Emissionszertifikaten	211
4.11	Veräußerungen und Aufgaben	213
4.11.1	UGB	213
4.11.2	IFRS	214
4.11.2.1	Allgemein	214
4.11.2.2	Ansatz	214
4.11.2.3	Folgebewertung	215
4.12	Anteilsbasierte Vergütungen	215
4.12.1	UGB	216
4.12.2	IFRS	218
4.12.2.1	Ansatz	218
4.12.2.2	Folgebewertung	220
4.13	Rückstellungen	221
4.13.1	UGB	221
4.13.1.1	Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten	222
4.13.1.2	Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	229
4.13.1.3	Aufwandsrückstellungen	230
4.13.2	IFRS	231
4.13.2.1	Rückstellungen	231
4.13.2.1.1	Ansatz	232
4.13.2.1.2	Bewertung	234
4.13.2.2	Leistungen an Arbeitnehmer	236
4.13.2.2.1	Allgemein	236
4.13.2.2.2	Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer	236
4.13.2.2.3	Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses	237
4.13.2.2.4	Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer	242
4.13.2.2.5	Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses	242
4.13.3	Fallbeispiele – Angabe	243
4.13.4	Fallbeispiele – Lösung UGB	244
4.13.5	Fallbeispiele – Lösung IFRS	248
4.14	Verbindlichkeiten	249
4.14.1	UGB	249
4.14.2	IFRS	250
4.15	Ereignisse nach dem Abschlussstichtag	250

4.15.1	UGB	250
4.15.2	IFRS	252
4.15.2.1	Allgemein	252
4.15.2.2	Wertaufhellende vs wertbeeinflussende Tatsachen	252
4.16	Nahestehende Personen und Unternehmen	254
4.16.1	UGB	254
4.16.2	IFRS	254
4.16.2.1	Allgemein	254
4.16.2.2	Begriffserläuterungen	255
4.16.2.3	Angaben	255
5.	Steuern vom Einkommen und Ertrag	257
5.1	Allgemein	257
5.2	UGB	257
5.2.1	Laufende Steuern	257
5.2.2	latente Steuern	258
5.3	IFRS	262
5.3.1	Allgemein	262
5.3.2	IAS 12: Ertragsteuern	262
5.3.2.1	Allgemein	262
5.3.2.2	Tatsächliche Steuern	263
5.3.2.3	Latente Steuern	263
5.2.2.3.1	Allgemein	263
5.2.2.3.2	Schritt 1: Differenzen zwischen IFRS und steuerlichen Werten	264
5.2.2.3.3	Schritt 2: Aktive und passive Differenzen	265
5.2.2.3.4	Schritt 3: Steuersatz	266
5.2.2.3.5	Schritt 4: Ansatz latenter Steuern	267
5.2.2.3.6	Schritt 5: Erfassung latenter Steuern	268
6.	Sonderthemen	271
6.1	Erstmalige Anwendung	271
6.1.1	Erstmalige Erstellung eines UGB-Abschlusses	271
6.1.2	Erstmalige Erstellung eines IFRS-Abschlusses	271
6.1.2.1	Regelungen des IFRS 1 „Erstmalige Anwendung“	271
6.1.2.2	Regelungen des IFRS 14 „Regulatorische Abgrenzungsposten“	273
6.2	Ergebnisse je Aktie	273
6.2.1	Ergebnisse je Aktie nach UGB	273
6.2.2	Ergebnisse je Aktie nach IFRS	274
6.2.2.1	Allgemein	274
6.2.2.2	Unverwässertes Ergebnis	275
6.2.2.3	Verwässertes Ergebnis	275
6.3	Zwischenberichterstattung	276
6.3.1	Zwischenberichterstattung nach UGB	276
6.3.2	Zwischenberichterstattung nach IFRS	277

7.	Ausblick	279
7.1	Künftige Entwicklung UGB	279
7.2	Künftige Entwicklung IFRS	283
7.2.1	IFRS 15: Umsatzrealisierung bei Verträgen mit Kunden	283
7.2.1.1	Allgemein	283
7.2.1.2	Das Fünf-Schritte-Modell	283
7.2.1.3	Sonstige Anwendungsleitlinien	285
7.2.2	IFRS 9: Finanzinstrumente	285
7.2.2.1	Allgemein	285
7.2.2.2	Phase 1: Klassifizierung und Bewertung	286
7.2.2.3	Phase 2: Wertminderung	286
7.2.2.4	Phase 3: Sicherungsbeziehungen	286
	Abbildungs- und Tabellenverzeichnis	287
	Literaturverzeichnis	289
	Stichwortverzeichnis	291