

1. Grundlagen der externen Rechnungslegung

Reich ist man erst dann, wenn man sich in seiner Bilanz um einige Millionen Dollar irren kann, ohne dass es auffällt.

Paul Getty (US-Ölmagnat, 1892–1976)

Lernziele

Wenn Sie dieses Kapitel durchgearbeitet haben, sollten Sie

- die gesetzlichen Grundlagen der externen Rechnungslegung kennen
- die formalen Anforderungen an die Finanzbuchhaltung kennen
- wissen, aus welchen Bestandteilen der Jahresabschluss besteht
- wissen, wer zur Führung einer doppelten Buchhaltung verpflichtet ist
- einfache Buchungssätze erstellen können
- die Grundzüge des Umsatzsteuergesetzes kennen
- wissen, wann und an welche außerbetriebliche Einrichtungen das Unternehmen Abgaben, Gebühren, Steuern und Beiträge zu entrichten hat
- den Aufbau der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung kennen
- erkennen können, welche ertrags- und/oder liquiditätsmäßigen Auswirkungen sich aufgrund einer vorgenommenen Buchung ergeben
- die Grundzüge der internationalen Rechnungslegung und wesentliche Unterschiede zur nationalen Rechnungslegung kennen



Finanzbuchhaltung als Informationsquelle

Um ein Unternehmen in finanzieller Sicht steuern zu können, bedarf es bestimmter Informationen, die z.T. die Finanzbuchhaltung des Unternehmens liefert. Aus der laufenden Buchhaltung gewinnt ein Unternehmen Informationen zur operativen Steuerung, d.h. Daten zur Sicherung der Liquidität und Rentabilität. Gleichzeitig ist sie Ausgangspunkt für die Kostenrechnung und das operative Controlling. Auch für Zwecke der Investitionsrechnung wird z.T. auf die Daten der Finanzbuchhaltung zurückgegriffen. Informationsbedarf besteht aber auch gegenüber externen Adressaten wie z.B. den Gesellschaftern bzw. Aktionären, Mitarbeitern, Kreditgebern, der Abgabenbehörde und Lieferanten.

Unternehmen können jedoch nicht ausschließlich jene Informationen aufzeichnen, die ihnen für Zwecke ihres Unternehmens wichtig erscheinen. Als rechtsverbindlicher Bestandteil des betrieblichen Rechnungswesens zählt zu den Aufgaben der Finanzbuchhaltung die Dokumentation des gesamten betrieblichen Geschehens für eine Abrechnungsperiode. Dabei sind bestimmte gesetzliche Vorschriften, seien es nun jene, welche formale Kriterien betreffen oder jene, welche die inhaltliche Seite der Finanzbuchhaltung betreffen, einzuhalten.

Offensichtlich halten sich jedoch nicht alle Unternehmer an diese Vorschriften, wie die Statistik des österreichischen Kreditschutzverbandes über die Insolvenzursachen für das Jahr 2013 belegt. Demnach verfügten 7% aller im Jahr 2013 insolvent gewordenen Unternehmen über keine oder nur eine mangelhafte Buchführung. Weitere 9% waren nicht in der Lage, Wirtschaftsvorgänge differenziert zu beurteilen, und bei 36% führte das Fehlen des kaufmännischen Weitblicks zur Insolvenz ihres Unternehmens.

Lediglich 16% der im Jahr 2013 angemeldeten Insolvenzen hatten ihre Ursache im außerbetrieblichen Bereich (z.B. verursacht durch den Ausfall eines Lieferanten oder der Insolvenz von Abnehmern). 84% aller Unternehmensinsolvenzen waren demnach auf innerbetriebliche Ursachen zurückzuführen! Ein wesentlicher Grund, sich mit der Thematik des Rechnungswesens näher zu befassen.

Durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) wird das Unternehmensgesetzbuch in weiten Teilen reformiert und an die Vorgaben der Bilanz-Richtlinie der Europäischen Union aus dem Jahr 2013 angepasst. Änderungen sind grundsätzlich ab dem Jahr 2016 anzuwenden.

1.1 Rechtliche Grundlagen der externen Rechnungslegung

Das Unternehmensgesetzbuch (UGB) ist die zentrale Rechtsgrundlage der externen Rechnungslegung.

§ 190 Abs. 1 UGB verpflichtet jeden Unternehmer, Bücher zu führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ersichtlich zu machen.

Unternehmer ist derjenige, der nach § 1 UGB ein Unternehmen betreibt, wobei als Unternehmen jede auf Dauer angelegte Organisation selbstständiger wirtschaftlicher Tätigkeit, mag sie auch nicht auf Gewinn ausgerichtet sein, verstanden wird.

Das Unternehmensgesetzbuch typisiert drei Kategorien von Unternehmer:

a) Unternehmer kraft Betrieb eines Unternehmens (§ 1 UGB)

Dazu zählen z.B. Gewerbetreibende, aber auch Hausverwalter oder Vermieter (ab fünf Wohnungen)

b) Unternehmer kraft Rechtsform (§ 2 UGB)

Dazu zählen

- Aktiengesellschaften (AG)
- Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH)
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit
- Sparkassen
- Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen (EWIV)
- Europäische Gesellschaften (SE) und
- Europäische Genossenschaften (SCE).

Nicht dazu zählen Personengesellschaften wie Offene Gesellschaft (OG) und Kommanditgesellschaft (KG).

c) Unternehmer kraft Eintragung (§ 3 UGB)

Personen, die zu Unrecht im Firmenbuch eingetragen sind und unter ihrer Firma handeln, gelten als Unternehmer kraft Eintragung (sogenannte „Scheinunternehmer“ – dient vor allem der Rechtssicherheit, denn wer unter seiner eingetragenen Firma handelt, soll rechtlich auch dann als zur Gänze dem UGB unterliegender Unternehmer behandelt werden, wenn er gar keiner ist).

Rahmenvorschriften. Rahmenvorschriften für das UGB (Unternehmensgesetzbuch) bilden EU-Richtlinien. Im Speziellen hervorzuheben ist die Bilanz-Richtlinie des Europäischen Parlaments vom 26. Juni 2013, welche Vorschriften für die Erstellung von Jahresabschlüssen sowie Konzernabschlüssen

Quellen betreffend die Rechnungslegung finden sich vor allem im Unternehmensgesetzbuch, in der Bundesabgabenordnung, im Aktiengesetz, im Gesetz über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, im Einkommensteuergesetz sowie im Umsatzsteuergesetz.

enthält. Für die Mitgliedstaaten der EU besteht eine Verpflichtung, die nationalen Rechnungslegungsvorschriften an den Inhalt der jeweiligen EU-Richtlinie anzupassen. In Österreich erfolgte im Jahr 2015 mit dem Inkrafttreten des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014 (RÄG 2014) eine Anpassung der Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches (UGB) und weiterer Gesetze an die EU-Richtlinie. Eine Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen innerhalb der EU ist jedoch nach wie vor nicht gegeben, da diese EU-Richtlinie weiterhin eine Vielzahl von Wahlrechten beinhaltet, wodurch eine unterschiedliche Behandlung einzelner Bereiche der Rechnungslegung innerhalb des EU-Raumes möglich ist.

Konzernabschlüsse. Um Konzernabschlüsse in der EU vergleichbar zu machen, besteht seit dem Jahr 2005 für alle börsennotierten Unternehmen die Verpflichtung, ihre Rechnungslegung an die Bestimmungen der IFRS (International Financial Reporting Standards) anzupassen.

Die Bestimmungen des UGB über die Rechnungslegung (= Führung einer doppelten Buchhaltung, Erstellung eines Jahresabschlusses mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) gelten gemäß § 189 UGB für folgende Unternehmen:

- Kapitalgesellschaften (GmbH und AG), und zwar unabhängig von ihrer Größe und auch unabhängig von der von ihnen ausgeübten Tätigkeit, so mit z.B. auch bei Ausübung eines freien Berufes oder einer Land- und Forstwirtschaft.
- Die Buchführungspflicht gilt weiters für unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist. Das sind so genannte „verdeckte Kapitalgesellschaften“ wie z.B. eine GmbH & Co KG. Auch diese Gesellschaften sind unabhängig von ihrer Größe buchführungspflichtig. Personengesellschaften, bei denen alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind, weil ausländische Rechtsvorschriften diese als Kapitalgesellschaften einstufen.
- Alle anderen Unternehmen, also insbesondere Einzelunternehmer und Personengesellschaften, bei denen mindestens ein voll haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, sind erst rechnungspflichtig, wenn sie mehr als € 700.000 Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen. Die Rechnungslegungspflicht tritt erst dann ein, wenn
 - die Umsatzgrenze in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschritten wird, ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr (Beispiel: Liegen die Umsatzerlöse in den Geschäftsjahren 2015 und 2016 über dem Schwellenwert, entsteht die Buchführungspflicht ab dem Geschäftsjahr 2018);

Buchführungspflichtig sind alle Kapitalgesellschaften, unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, und alle anderen Unternehmen, die den Schwellenwert überschreiten.

- die Umsatzgrenze in einem Geschäftsjahr um mindestens € 300.000 überschritten wird, also der Umsatz mehr als € 1.000.000 beträgt. Dann reicht das einmalige Überschreiten dieses Schwellenwertes aus und die Buchführungspflicht entsteht bereits im Folgejahr (Beispiel: Ein Einzelunternehmer erzielt im Jahr 2015 € 600.000 Umsatz und 2016 € 1.005.000. Er ist bereits ab 2017 buchführungs- und bilanzierungspflichtig).

Die Rechnungslegungspflicht entfällt ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn die Umsatzgrenze in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren wieder unterschritten wird.

Keine Rechnungslegungspflicht besteht weiterhin für Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte sowie für Unternehmer mit Überschusseinkünften (Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten, z.B. bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitalvermögen).

Buchführungspflicht gemäß Bundesabgabenordnung (BAO). Die abgabenrechtliche (= steuerliche) Buchführungspflicht (Buchführungspflicht gemäß BAO) richtet sich nach dem Unternehmensgesetzbuch.

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Unternehmer, welche die im UGB angeführten Grenzen nicht überschreiten, müssen zumindest eine *Einnahmen-Ausgaben-Rechnung* führen (§ 4 Abs. 3 EStG). Unter diese Bestimmung fallen z.B. kleine Handels- und Handwerksbetriebe, aber auch die so genannten „freien Berufe“ wie Ärzte, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, Journalisten usw. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist ein vereinfachtes Buchführungssystem, das sich auf die Aufzeichnung von Zahlungsvorgängen beschränkt. Dabei werden zur Ermittlung des Gewinnes bzw. des Verlustes die tatsächlich zugeflossenen Betriebseinnahmen den tatsächlich abgeflossenen Betriebsausgaben eines Kalenderjahres gegenübergestellt.

Steuerliche Pauschalierung. Für sonstige Unternehmer sowie Unternehmer i.S. der freien Berufe besteht seit 1994 die Möglichkeit der *steuerlichen Pauschalierung*. Voraussetzungen dafür sind:

- Es darf keine Buchführungspflicht bestehen
- es darf auch freiwillig keine doppelte Buchhaltung geführt werden
- die Umsätze im vorangegangenen Geschäftsjahr dürfen € 220.000,– nicht übersteigen und
- aus der Steuererklärung muss hervorgehen, dass die Pauschalierung in Anspruch genommen wird

Das Betriebsausgabenpauschale beträgt 12% des Nettoumsatzes, maximal € 26.400,–.

Für bestimmte Tätigkeiten beträgt es 6%, max. € 13.200,–. Das betrifft Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung (Konsulent), aus

vermögensverwaltender Tätigkeit, Gehälter und sonstige Vergütungen aus einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sowie Einkünfte aus schriftstellerischer, vortragender, wissenschaftlicher, unterrichtender oder erzieherischer Tätigkeit.

Wenn die Tätigkeit über eine bloße Beratung hinausgeht, beträgt das Pauschale 12%. Das gilt z.B. für die Erstellung von Bauplänen, Durchführung statischer Berechnungen, Bauaufsicht, Stundenbuchhaltung und Auslagen-dekoration.

Mit der Betriebsausgabenpauschale von 12% bzw. 6% werden abgegolten: AfA von Investitionen, Ausgaben für Energiebezüge, Kfz, Miete, Reparaturen, Telefon, Zinsen, Werkzeuge, Verbrauchsmaterial, Versicherungen, Werbung, Reisekosten usw. Steuerberatungskosten können als Sonderausgaben abgesetzt werden. Neben der Pauschale mindern folgende Aufwendungen den Gewinn:

- Wareneingang laut Wareneingangsbuch (Handelswaren, Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten)
- Löhne, Gehälter und Lohnnebenkosten (Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Sozialversicherung, Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds, Kommunalsteuer, Dotierung der Abfertigungsvorsorge)
- Fremdlöhne, soweit sie unmittelbar in Lieferungen oder Leistungen eingehen
- Beiträge des Unternehmers zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung

Beispiel

Umsatz (netto)	190.000
Wareneinkauf (netto)	– 76.000
Personalaufwand	– 35.000
Lohnnebenkosten (Kommunalsteuer, DG-Anteil SV, DZ, DB, Mitarbeiter-vorsorgebeitrag)	– 11.200
Fremdleistungen (netto)	– 3.000
Gewerbliche Sozialversicherung	– 5.500
12% Betriebsausgabenpauschale	– 22.800
zu versteuernder Gewinn	36.500

Finden sich im Unternehmensrecht keine Lösungen für bestimmte Sachverhalte, wird auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verwiesen. Diese werden durch Stellungnahmen, Fachgutachten und Richtlinien des Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC) konkretisiert. Zunehmend werden unternehmensrechtliche Vorschriften durch die internationale Rechnungslegung (IFRS – International Financial Reporting Standards) beeinflusst.

1.2 Grundlagen der IFRS

Seit 1. Jänner 2005 sind alle österreichischen börsennotierten Kapitalgesellschaften verpflichtet, ihre Konzernabschlüsse in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards (IFRS) zu erstellen.

Im Mittelpunkt des UGB steht die Kapitalerhaltung und der Schutz der Gläubiger. Bei den IFRS dominiert dagegen die Informationsfunktion für Investoren.

Ländergrenzen spielen heutzutage für Investoren kaum noch eine Rolle. Sie suchen weltweit nach vorteilhaften Anlagemöglichkeiten und verlangen von Unternehmen umfassende, transparente und vergleichbare Finanzinformationen als Entscheidungsgrundlage. In Europa sind *IFRS (International Financial Reporting Standards)** zunehmend die Standards, nach denen Investoren und Kreditgeber Unternehmen beurteilen. Weltweit agierende Unternehmen wenden diese Standards an, um die Jahresabschlüsse der Töchterunternehmen vergleichbar zu machen, da diese Vergleichbarkeit aufgrund der länderspezifischen Gegebenheiten nicht möglich wäre.

* Im Jahr 2001 erfolgte eine Umstrukturierung des International Accounting Standards Committee (IASC) und die Umbenennung in International Accounting Standards Board (IASB). Sämtliche bis dato vom IASC verabschiedeten International Accounting Standards (IAS) behielten zunächst ihre Gültigkeit und werden nach und nach modifiziert oder vom IASB durch neue Standards ersetzt. Die neuen, vom IASB entwickelten Rechnungslegungsstandards werden seither International Financial Reporting Standards (IFRS) bezeichnet und fortlaufend durchnummieriert. Der erste neue Standard wurde im Juni 2003 vom IASB veröffentlicht. Weitere Standards werden laufend vom IASB verabschiedet.

Die zunehmende Verbreitung der IFRS wurde auch von den politischen Institutionen erkannt. Im Juni 2002 hat das Europäische Parlament eine bereits vorher viel beachtete Regelung verabschiedet, die von der Europäischen Kommission entwickelt wurde. Nach dieser sogenannten „IAS-Verordnung“ müssen alle Unternehmen mit Sitz in der EU, deren Wertpapiere zum Handel auf einem regulierten Markt eines EU-Mitgliedstaates zugelassen sind, seit 2005 Konzernabschlüsse nach IFRS erstellen. Den einzelnen EU-Mitgliedstaaten bleibt es überlassen, diese Anforderung auch auf nicht-börsennotierte Unternehmen auszudehnen (z.B. in bestimmten Branchen wie bei Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen). Ebenso obliegt es den einzelnen EU-Ländern, ob sie auch die Erstellung von Einzelabschlüssen nach IFRS erlauben oder verlangen. Ziel der EU-Initiative ist die Stärkung der Effizienz und Liquidität der europäischen Kapitalmärkte.

1.2.1 Das Regelwerk der IFRS

Die IFRS werden vom International Accounting Standards Board (IASB), einer privaten Organisation mit dem Sitz in London erlassen. Die Vorgängerorganisation hatte die Bezeichnung International Accounting Standards Committee (IASC). Trägerverein des IASB ist die International Accounting Standards Committee Foundation, der von 22 Trustees geleitet wird. Neben anderen Aufgaben wählen die Trustees die 16 Mitglieder des IASB. Die Auswahl der Mitglieder erfolgt nach fachlicher Qualifikation, wobei jedoch auf eine geografische Verteilung der Mitglieder geachtet werden soll.

Die Mitglieder des IASB werden bei ihrer Arbeit durch Fachmitarbeiter unterstützt: Neue Standards entstehen in einem sogenannten „due process“, der möglichst transparent und ausgewogen die einzelnen Stadien bis zur Veröffentlichung eines neuen Standards darstellen soll. Ausgangspunkt jeden Standards ist ein Punkt auf der Agenda des IASB. Den nächsten Schritt stellt die Veröffentlichung eines Diskussionspapiers (discussion paper) dar. Innerhalb einer bestimmten Frist können alle Interessierten Kommentare an das IASB schicken. Auf Basis der Kommentare wird in der Folge der Entwurf eines Standards (exposure draft) veröffentlicht, der wieder kommentiert werden kann. Sämtliche Kommentare sind auf der Homepage des IASB (www.ifrs.org) zu finden. Nach einer weiteren Einarbeitungsphase stimmen die Mitglieder über die Veröffentlichung des finalen Standards ab, wobei mindestens neun Mitgliedern dafür stimmen müssen.

Neben den Standards (IAS bzw. IFRS) sind auch die Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) verbindliche Bestandteile des Regelwerkes. Das aus 14 Mitgliedern bestehende Expertenteam erarbeitet Interpretationen zu den einzelnen Standards.

Vorteile der Anwendung der IFRS. Die europaweite Anwendung der IFRS durch börsennotierte Unternehmen verbessert die *Analysemöglichkeiten* von Konzernabschlüssen börsennotierter EU-Unternehmen. Erhöhte *Vergleichbarkeit* und *Transparenz* lassen hoffen, dass die Kapitalkosten in Europa sinken und die Konkurrenzfähigkeit gegenüber anderen Kapitalmärkten, insbesondere gegenüber dem US-Markt, steigt.

Zielsetzungen der IFRS. Die Zielsetzungen der IFRS bestehen darin,

- die Vergleichbarkeit der Abschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen weltweit zu erleichtern, und damit
- den Aufbau eines integrierten Kapitalmarkts zu gewährleisten, der wirksam, reibungslos und effizient funktioniert,
- den Schutz der Anleger zu verbessern,
- das Vertrauen in die Finanzmärkte und den freien Kapitalverkehr im Binnenmarkt zu stärken,
- deren weltweite Akzeptanz und Einhaltung zu fördern,
- eine Verbesserung und Harmonisierung der Vorschriften, Rechnungslegungsgrundsätze und Verfahren in Verbindung mit der Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen zu erreichen.

Aufbau der IFRS. Das *Regelwerk* des IASB hat einen dreistufigen Aufbau:

- Stufe 1: die Einzelstandards (IFRS/IAS),
- Stufe 2: Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee zu den IAS/IFRS (IFRIC, früher SIC),
- Stufe 3: ein Framework, in dem Ziele und Anforderungen der Rechnungslegung beschrieben sind sowie die Elemente der Rechnungslegung (insbesondere Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen) definiert werden.

Das Regelwerk des IASB hat einen dreistufigen Aufbau:
 Stufe 1: die Einzelstandards (IFRS/IAS),
 Stufe 2: Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee zu den IAS/IFRS (IFRIC, früher SIC),
 Stufe 3: ein Framework, in dem Ziele und Anforderungen der Rechnungslegung beschrieben sind sowie die Elemente der Rechnungslegung (insbesondere Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen) definiert werden.

sondere Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen) definiert werden.

In den *Einzelstandards* sind spezielle Sachverhalte der Bilanzierung geregelt. Die *Interpretationen* leisten unter Berücksichtigung des Frameworks Hilfestellung in Fragen der Anwendung der IFRS-Standards, die nicht ausdrücklich in den Standards selbst angesprochen sind. Im *Framework* sind Ziele und Anforderungen der Rechnungslegung beschrieben sowie die Elemente der Rechnungslegung (insbesondere Aktiva, Passiva, Erträge und Aufwendungen) definiert.

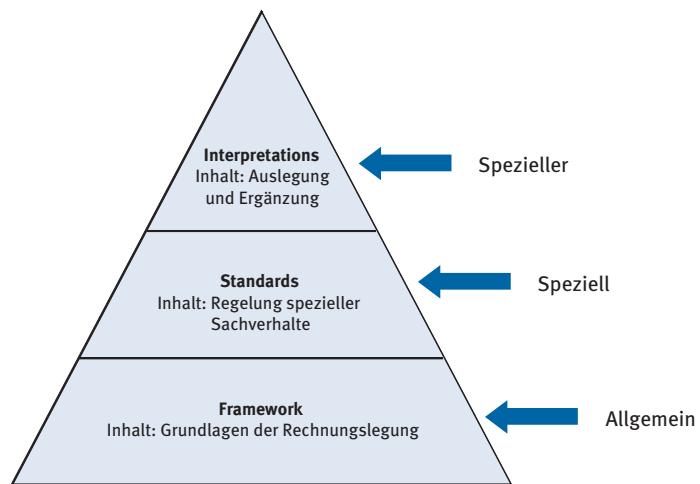


Abbildung 1: Aufbau des IFRS-Regelwerkes
Abbildung entnommen aus: Buchholz, Internationale Rechnungslegung;
2. Auflage 2001, Bielefeld

Aufbau der Standards und Schreibweise: Die Standards sind in Paragraphen unterteilt, gelegentlich weitergehend auch in Buchstaben und Absätze. Beispielsweise bedeutet „IAS 16.60(b)viii“: IAS 16 Paragraph 60, Buchstabe b, Absatz 8.

Zu beachten ist weiters, dass die mit „IFRS“ bezeichneten Standards parallel zu den alten „IAS“ beginnend mit eins durchnummieriert sind. Es existiert daher sowohl eine Standards IAS 1 (Darstellung des Abschlusses) und IFRS 1 (Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards). Dieselbe Regelung gilt für die IFRIC und parallel dazu die alten SIC.

1.2.2 Übernahme der IFRS-Regeln in EU-Recht

In der erwähnten IAS-Verordnung ist ein Anerkennungsmechanismus für die einzelnen Standards (IFRS) und Interpretationen (IFRIC) vorgesehen. Erst nach Abschluss dieses formellen Verfahrens werden die neuen Regelungen in Europarecht übernommen. Dies geschieht jeweils in der Form von Kommis-

sionsverordnungen im Amtsblatt der Europäischen Union. Diese Verordnungen (übersetzt in sämtlichen Sprachen der Mitgliedsstaaten) sind dann unmittelbar umzusetzendes Gemeinschaftsrecht und sind maßgeblich für den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Regelungen in den Einzelstaaten der Europäischen Union.

Wesentliche Unterschiede zwischen UGB und IFRS. Nachfolgende Tabelle gibt einen ersten Überblick über die wesentlichsten Unterschiede zwischen dem österreichischen Unternehmensgesetz und den internationalen Rechnungslegungsvorschriften. Eine detailliertere Erläuterung der Unterschiede findet sich bei den einzelnen Kapiteln.

Grundlagen	UGB	IFRS
Normsetzende Instanz	Nationaler Gesetzgeber	Internationale privatrechtliche Rechnungslegungsinstitution (IASB)
	Oberste Gerichte	Innerhalb EU – Inkrafttreten durch Verordnungen
Rechnungslegungsziele	Kapitalerhaltung/Gläubigerschutz, Steuerbemessungsgrundlage (Maßgeblichkeit), nachgelagert auch Information der Stakeholder	Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen für Investoren
Dominierender Rechnungslegungsgrundsatz	Vorsichtsprinzip	fair presentation
Bilanzpolitik	Zahlreiche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte	Weitestgehend Verzicht auf Wahlrechte
Bestandteile des Abschlusses	UGB	IFRS
Einzelabschluss:		
	Bilanz	Bilanz
	GuV	Gesamtergebnisrechnung (erweiterte GuV)
	Anhang	Anhang
		Segmentbericht (für börsennotierte Unternehmen verpflichtend)
	–	Kapitalflussrechnung
	–	Eigenkapitalspiegel (Eigenkapitalveränderungsrechnung)
	Lagebericht	–
Konzernabschluss zusätzlich:		
	Kapitalflussrechnung	–
	Eigenkapitalspiegel	–
	Segmentbericht (Wahlrecht)	
Angabepflichten	Begrenzt	Sehr umfangreich
Verbindung von Unternehmens- und Steuerbilanz	Maßgeblichkeit	Keine Verbindung

Für Zwecke der Ausschüttungsbemessung und der Besteuerung ist aber auch weiterhin ein UGB-Einzelabschluss aufzustellen. Unternehmen, die sich entscheiden auf IFRS umzustellen, werden auf Einzelabschlussebene auf längere Zeit zweigleisig fahren müssen.

Behandlung einzelner Bilanzposten	UGB	IFRS
Selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte (z.B. Entwicklungskosten)	Aktivierungsverbot	Aktivierungspflicht (unter bestimmten Voraussetzungen)
Abschreibung Sachanlagen	In vielen Fällen nach steuerlich zulässiger Nutzungsdauer	Nach wirtschaftlicher Nutzungsdauer, im Regelfall länger als nach UGB
Neubewertung von Immateriellen Vermögenswerten und Sachanlagen	Verbot	Wahlrecht unter bestimmten Voraussetzungen
Fertigungsaufträge	Ertragsrealisierung bei Abschluss (completed-contract-method)	Ertragsrealisierung nach Leistungsfortschritt (percentage-of-completion-method)
Ertragsteuern	Aktive latente Steuern – Verpflichtung, Verlustvorträge (Wahlrecht); Passive Latente Steuern Passivierungspflicht; großenabhängige Einschränkungen der Aktivierung	Verpflichtung zur Aktivierung und Passivierung von latenten Steuern (einschließlich Verlustvorträgen)
Wertpapiere	Anschaffungskosten oder niedriger beizulegender Zeitwert	Beizulegender Wert (fair value), auch wenn über Anschaffungskosten
Fremdwährungsforderungen/-verbindlichkeiten	Beachtung Niederstwert-/Höchstwertprinzip	Umrechnung mit Stichtagskurs
Rückstellungen	Ansatz mit bestmöglichlicher Schätzung zum Erfüllungsbeitrag; Abzinsung	Ansatz nur bei Wahrscheinlichkeit > 50%; wahrscheinlichster Wert der Inanspruchnahme

Tabelle 1: Überblick über die wesentlichsten Unterschiede zwischen UGB und IFRS

1.3 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Im § 190 Abs. 1 UGB wird auf die *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* verwiesen. Eine Buchführung ist grundsätzlich dann als ordnungsgemäß anzusehen, wenn alle gesetzlichen und sonstigen Vorschriften beachtet worden sind und alle Geschäftsvorfälle

- vollständig
- klar
- ordentlich und
- leicht nachprüfbar

erfasst sind. Daneben sind formelle Ordnungskriterien einzuhalten: Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem

- sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann.
- Die Aufzeichnungen müssen in einer lebenden Sprache erfolgen.
- Die Bedeutung von Abkürzungen und Symbolen muss im Einzelfall eindeutig festliegen.

- Die Eintragungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.
- Änderungen müssen so vorgenommen werden, dass der ursprüngliche Inhalt ersichtlich ist. Ferner muss erkennbar sein, wann die Änderung vorgenommen wurde.
- Leicht löschrifbare Schreibmittel dürfen nicht verwendet werden.
- Der Unternehmer hat Abschriften der versandten Geschäftsbriebe (Rechnungen, Zahlungsbelege etc.) sowie die erhaltenen Geschäftsbriebe geordnet aufzubewahren.
- Es gilt eine Aufbewahrungsfrist von sieben Jahren ab Ende des Geschäftsjahrs.
- Werden elektronische Datenträger verwendet, muss die vollständige, geordnete und inhaltsgleiche Wiedergabe bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein.

1.4 Funktionen der externen Rechnungslegung

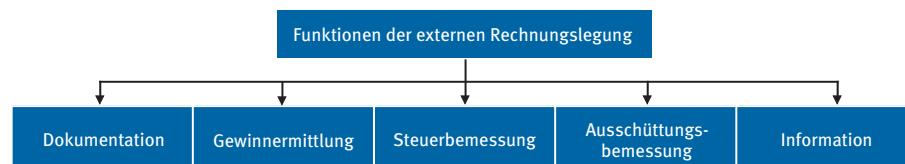


Abbildung 2: Funktionen der externen Rechnungslegung

Dokumentation. Zu den zentralen Aufgaben der externen Rechnungslegung zählt die *Dokumentation* aller im Unternehmen vorkommenden Geschäftsfälle. Am Ende der Betrachtungsperiode (meist ein Geschäftsjahr, kann jedoch auch unterjährig erfolgen) wird dokumentiert,

- wie sich Vermögen und Schulden zusammensetzen;
- wie sich das Eigenkapital während der Betrachtungsperiode verändert hat.

Dokumentiert werden Daten der Vergangenheit, diese stellen für künftige Planungen Informationen bereit.

Zentrale Aufgabe der externen Rechnungslegung ist die Dokumentation der im Unternehmen vorkommenden wirtschaftlichen Vorgänge.

Gewinnermittlung – Steuerbemessung – Ausschüttungsbemessung. Zu den wichtigsten Aufgaben gehört die *Gewinnermittlung*. Am Ende der Rechnungsperiode wird das Zahlenmaterial zusammengefasst und zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung aufbereitet. Die Höhe des im Jahresabschluss ausgewiesenen Ergebnisses (Gewinn oder Verlust) bildet die Grundlage für die Höhe der von einem Unternehmen zu zahlenden Steuern (*Steuerbemessungsfunktion*). Handelt es sich beim betrachteten Unternehmen um eine Aktiengesellschaft, bildet der Gewinn der Aktiengesellschaft auch die Basis für die an die Aktionäre zu zahlende Dividende (*Ausschüttungsbemessungsfunktion*).

Der in der Unternehmensbilanz ermittelte Gewinn weicht vom Steuerbilanzgewinn ab, da bestimmte Bilanzansätze in der Unternehmensbilanz steuerlich nicht anerkannt werden. Das Steuerrecht hat z.T. eigene Bilanzierungsvorschriften (diese finden sich in den §§ 4 bis 14 Einkommensteuergesetz – EStG). Diese Korrekturen erfolgen im Rahmen einer sogenannten „Mehr-Weniger-Rechnung“.

Informationsfunktion. Neben den Eigentümern eines Unternehmens haben auch externe Gruppen (Investoren, Banken, Lieferanten, Behörden usw.) Interesse an Informationen über ein Unternehmen (*Informationsfunktion*). Für manche dieser Interessenten stellt der Jahresabschluss die einzige Informationsquelle dar. Für alle gilt ein gemeinsames Interesse an der Vermögenslage des Unternehmens, dessen Zahlungsfähigkeit und der Rentabilität des Unternehmens.

1.5 Inhalte des Jahresabschlusses nach UGB

„True and fair view“ bedeutet, dass der Jahresabschluss ein wahrheitsgetreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln soll.

Der Jahresabschluss hat die Aufgabe, ein wahrheitsgetreues Bild über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens zu vermitteln („true and fair view“). Das UGB (§ 221) enthält dazu großenabhängige Vorschriften, wobei als Kriterien die Bilanzsumme, die Umsatzerlöse und die Zahl der Arbeitnehmer dienen. Diese Größenkriterien können sich auf verschiedene Bereiche auswirken, so z.B. auf die mindestens vorzunehmende Gliederungstiefe von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, auf die Angabe- und Erläuterungsverpflichtungen im Anhang sowie auf Prüfungs- und Offenlegungspflichten.

Die folgende Abbildung zeigt die Pflichtbestandteile eines Jahresabschlusses abhängig von in der Folge dargestellten Größenmerkmalen.

Bilanz	Gewinn- und Verlustrechnung	Anhang	Lagebericht	Corporate Governance-Bericht
Börsennotierte Unternehmen				
Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften				
Kleine Kapitalgesellschaften				
Kleinstkapitalgesellschaften, Einzelunternehmen und Personengesellschaften				

Abbildung 3: Bestandteile des Jahresabschlusses

Bestimmte Gesellschaften haben darüber hinaus einen *Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen* aufzustellen.

Eine *Kapitalflussrechnung* sowie eine *Darstellung der Komponenten des Eigenkapitals und deren Entwicklung* sind ergänzend bei Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtend.

Größenmerkmale. Die Einstufung von Kapitalgesellschaften in Kleinstkapitalgesellschaften kleine, mittlere und große Kapitalgesellschaften richtet sich nach

- der Bilanzsumme
- den Umsatzerlösen und
- der Anzahl der Arbeitnehmer.

Bilanz. Über die Vermögenslage und die Finanzierungsstruktur eines Unternehmens gibt die Bilanz Aufschluss. Die *Bilanz* stellt Vermögen (Anlage- und Umlaufvermögen) und Kapital (Eigen- und Fremdkapital) des Unternehmens zu einem bestimmten Stichtag (*Bilanzstichtag*) dar. Es handelt sich um eine Zeitpunktrechnung, da der Wert des Vermögens und des Kapitals zu einem bestimmten Stichtag festgestellt werden.

In der Bilanz erfolgt die Gegenüberstellung von Vermögen und Kapital.

	Bilanzsumme	Umsatzerlöse ¹	Anzahl Mitarbeiter ²
Kleinstkapitalgesellschaft ³	$\leq \text{€ } 0,35 \text{ Mio.}$	$\leq \text{€ } 0,70 \text{ Mio.}$	≤ 10
Kleine Kapitalgesellschaft ⁴	$< \text{€ } 5,00 \text{ Mio.}$	$< \text{€ } 10,00 \text{ Mio.}$	< 50
Mittelgroße Kapitalgesellschaft ⁵	$< \text{€ } 20,00 \text{ Mio.}$	$< \text{€ } 40,00 \text{ Mio.}$	< 250
Große Kapitalgesellschaft ⁶	$> \text{€ } 20,00 \text{ Mio.}$	$> \text{€ } 40,00 \text{ Mio.}$	> 250

1 betrifft den Umsatz in den zwölf Monaten vor dem Bilanzstichtag.

2 im Jahresdurchschnitt.

3 wenn mindestens zwei der drei Kriterien nicht überschritten werden.

4 wenn mindestens zwei der drei Kriterien von Kleinstkapitalgesellschaften überschritten und mindestens zwei der drei Kriterien von mittelgroßen Kapitalgesellschaften nicht überschritten werden.

5 wenn mindestens zwei der drei Kriterien von kleinen Kapitalgesellschaften überschritten und mindestens zwei der drei Kriterien von großen Kapitalgesellschaften nicht überschritten werden.

6 wenn mindestens zwei der drei Größenklassen überschritten werden.

Die Aktivseite der Bilanz gibt eine Übersicht über die Art und die Werte der zum Bilanzstichtag vorhandenen Vermögensgegenstände (dazu zählen beispielsweise Grundstücke, Fahrzeuge, Maschinen, aber auch Vorräte oder Forderungen gegenüber Kunden). Die Aktivseite der Bilanz wird auch als Mittelverwendungsseite bezeichnet.

Die Aktivseite der Bilanz setzt sich aus Anlage- und Umlaufvermögen zusammen.

Demgegenüber gibt die Passivseite der Bilanz Auskunft über die Herkunft der Mittel (Mittelherkunftsseite). Es ist ersichtlich, welche finanziellen Mittel dem Unternehmen zur Verfügung gestellt wurden und in welcher rechtlichen Form dies geschehen ist. Sämtliche vom Unternehmer bzw. den Gesellschaftern im Rahmen der Unternehmensgründung oder aus nachfolgenden Kapitaleinzahlungen bzw. Kapitalerhöhungen eingebrachten Mittel als auch die vom Unternehmen selbst erwirtschafteten und im Unternehmen belassenen (d.h. nicht ausgeschütteten, somit thesaurierten) Gewinne stellen für das Unternehmen *Eigenkapital* dar.

Die Passivseite der Bilanz beinhaltet Eigen- und Fremdkapital.

Werden die Mittel von rechtlich nicht am Unternehmen beteiligten Personen oder Gesellschaften zeitlich beschränkt zur Verfügung gestellt, handelt es sich um *Fremdkapital* (wie z.B. Bankdarlehen, Lieferantenverbindlichkeiten).

Bilanz. Im § 224 UGB finden sich spezielle *Gliederungsvorschriften* für die Bilanz, die allerdings nur für Kapitalgesellschaften verpflichtend sind. Die Praxis zeigt jedoch, dass auch viele Personengesellschaften ihren Jahresabschluss nach den Vorschriften von § 224 UGB darstellen.

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	I. Nennkapital (Grund-, Stammkapital)
II. Sachanlagen	II. Kapitalrücklagen
III. Finanzanlagen	III. Gewinnrücklagen
	IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust), davon Gewinnvortrag/Verlustvortrag
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen
I. Vorräte	
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	
III. Wertpapiere und Anteile	
IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten	C. Verbindlichkeiten
C. Rechnungsabgrenzungsposten	D. Rechnungsabgrenzungsposten
D. Aktive latente Steuern	
Summe Aktiva	Summe Passiva

Abbildung 4: Bilanzschema nach § 224 UGB

In der Gewinn- und Verlustrechnung werden die Erträge den Aufwendungen gegenübergestellt.

Gewinn- und Verlustrechnung. Um einen Überblick über die Ertragslage des Unternehmens zu erhalten, benötigen wir eine *Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)*. Die Gewinn- und Verlustrechnung stellt die zeitraumbezogene Gegenüberstellung von den im Geschäftsjahr angefallenen Erträgen (z.B. Umsatzerlöse) und Aufwendungen (wie z.B. Personalaufwendungen, Materialaufwendungen) dar. Bezüglich der formalen Ausgestaltung finden sich in § 231 UGB Vorschriften, die von Kapitalgesellschaften zwingend einzuhalten sind.