

# IFRS for SMEs

## Einblicke und Ausblicke

### Was hat sich seit dem Exposure Draft getan?

Am 9. Juli 2009 gab das International Accounting Standards Board (IASB) die endgültige Fassung des IFRS für SMEs heraus. Basis für den Standard war ein Exposure Draft aus 2007. Dieser wurde beispielsweise noch in folgenden Punkten abgeändert:

- Entgegen den ursprünglichen Plänen wurden die Regelungen für Klein- und Mittelbetriebe als eigener Standard abgefasst.
- Komplexe Optionen wurden eliminiert, Themen, mit denen typische Klein- und Mittelbetriebe nicht befasst sind, wurden ausgelassen.

- Die Quotenkonsolidierung, welche ab 2009 auch nach Full-IFRS keine zulässige Option zur Bilanzierung von Anteilen an Joint Ventures mehr darstellen wird, wurde nicht mehr im IFRS für SMEs berücksichtigt.
- Neubewertungsoptionen für Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte wurden gestrichen.
- Finanzierungskosten sind zwingend als Aufwand zu berücksichtigen.
- Potenzielle Verkäufer aus dem Ausland wollen die Finanzkraft ihrer Kunden beurteilen.
- Ratingagenturen werden in die Lage versetzt, Ratings nach international einheitlichen Kriterien zu erstellen.
- Internationale Venture-Kapitalgeber treffen ihre Entscheidungen unter anderem auf Basis von Jahresabschlüssen – eine Vereinheitlichung auch bei Klein- und Mittelbetrieben sorgt für eine erhöhte Vergleichbarkeit.
- Ebenso erhalten ausländische Investoren vergleichbare Informationen, auch wenn ihre Beteiligungen in verschiedenen Ländern angesiedelt sind.

### Warum sollen auch Klein- und Mittelbetriebe einen IFRS-Jahres- abschluss erstellen?

- Auch Klein- und Mittelbetriebe haben Bankverbindlichkeiten – vor allem ausländische Banken wiederum schätzen Jahresabschlüsse, die nach vergleichbaren Rechnungslegungsstandards erstellt sind.



**Dr. Franz Schiessel**  
franz.schiessel@grantthornton.at  
T + 43 1 914 42 56-20



### Was sind Small and Medium-sized Entities?

Der Standard definiert Klein- und Mittelbetriebe als Unternehmen, die folgende Kriterien erfüllen:

- Das Unternehmen ist nicht börsennotiert und befindet sich auch nicht im Vorbereitungsprozess für einen Börsengang.
- Das Unternehmen tritt nicht als Treuhänder für eine größere Gruppe von unternehmensfremden Personen auf (z. B. Banken, Versicherungen, Wertpapierdienstleistungsunternehmen, Investmentfondsgesellschaften, Investmentbanken)

### Was ändert sich in der Darstellung des Jahresabschlusses?

Ähnlich zu den Vorschriften der Full-IFRS hat das Unternehmen in den Notes explizit und uneingeschränkt zu erklären, dass der Jahresabschluss in Übereinstimmung mit den IFRS für SMEs erstellt wurde.

Ebenso unverändert gegenüber den Full-IFRS ist der Grundsatz der Fair Presentation aufrecht. Zusätzliche Angaben sind demnach notwendig, wenn der nach IFRS für SMEs erstellte Jahresabschluss dem Bilanzleser nicht ausreichende Information über die Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt.

Unternehmen sind nach IFRS für SMEs verpflichtet, zumindest jährlich einen vollständigen Jahresabschluss mit Vergleichswerten zu erstellen. Dieser entspricht im Umfang dem Jahresabschluss nach Full-IFRS und besteht somit aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Eigenmittelüberleitung, Kapitalflussrechnung sowie den Notes.

Die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung entspricht den Vorschriften des IAS 1, somit bestehen keine Unterschiede zwischen IFRS für SMEs und Full-IFRS. Eine Trennung von Anlage- und Umlaufvermögen sowie von langfristigen und kurzfristigen Verbindlichkeiten ist vorzunehmen, es sei denn, eine Gliederung nach Liquidität ist aussagekräftiger.

Die Gewinn- und Verlustrechnung kann wahlweise nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren erstellt werden.

Die Gliederung der Eigenmittelüberleitung entspricht ebenfalls den Full-IFRS und beinhaltet folgende verpflichtende Bestandteile:

- Periodenergebnis, wobei eine Aufteilung in jenen Teil des Ergebnisses, der den Eigentümern des Mutterunternehmens zusteht und jenen Teil, der den Minderheitsgesellschaftern zusteht, vorzunehmen ist.
- Auswirkungen der rückwirkenden Anwendung von Standards oder von Berichtigungen
- Kapitalzuführungen und Dividendenausschüttungen

Ebenso entsprechen die Definition des Finanzmittelfonds sowie die Gliederung der Kapitalflussrechnung den Vorschriften der Full-IFRS.



### Welche Übergangsregelungen sind zu beachten?

Der Übergangsprozess auf IFRS für SMEs stellt sich unabhängig von den bisher angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen wie folgt dar:

- Für den Übergangsstichtag ist eine Eröffnungsbilanz, welche den Regelungen des IFRS für SMEs folgt, zu erstellen.
- Die entstehenden Differenzen zwischen der letzten, noch nicht nach IFRS für SMEs erstellten Bilanz und der Eröffnungsbilanz sind auf die unterschiedliche Behandlung von Transaktionen vor dem Übergangsstichtag zurückzuführen und somit in den Gewinnrücklagen (retained earnings) zu erfassen.
- Für bestimmte Sachverhalte sind bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz Ausnahmen bzw. Vereinfachungen vorgesehen.

Vereinfachungsmöglichkeiten bestehen beispielsweise in folgenden Bereichen:

- Die Bewertung des Sachanlagevermögens sowie von immateriellen Vermögenswerten zum Übergangsstichtag ist zum fair value oder mit dem Buchwert nach bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen möglich.
- Im Eigenkapital auszuweisende Fremdwährungsdifferenzen können zum Übergangsstichtag mit einem Wert von 0 angesetzt werden (fresh start).
- Latente Ertragsteuern auf die Buchwertdifferenzen zum Übergangsstichtag müssen nicht angesetzt werden, sofern ihre Ermittlung mit unangemessen Kosten oder Mühen verbunden ist.
- Die Beurteilung von bestehenden Leasingverhältnissen kann anhand der Verhältnisse zum Übergangsstichtag erfolgen, eine Beurteilung anhand der Verhältnisse zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ist nicht erforderlich.

In den Notes zum ersten nach IFRS für SMEs erstellen Jahresabschluss ist zu erläutern, wie der Übergang von den bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auf IFRS für SMEs die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens beeinflusst hat. Jede Änderung in den Rechnungslegungsgrundsätzen ist zu beschreiben, weiters ist eine Überleitung des Eigenkapitals zum letzten Bilanzstichtag nach bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auf das Eigenkapital nach IFRS für SMEs zum Übergangsstichtag zu erstellen. Ebenso ist der Gewinn der letzten Teilperiode nach bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auf den Gewinn nach IFRS für SMEs für dieselbe Periode überzuleiten.

Der Standard ist ab seiner Publikation, somit ab dem 9. Juli 2009 anwendbar. Jedoch ist die Übernahme in den Rechtsbestand der Europäischen Union (Endorsement) bisher noch nicht erfolgt.



**Mag. Alexandra Winkler-Janovsky**  
alexandra.winkler-janovsky@grantthornton.at  
T +43 1 914 42 56-41

# Leistungen an Arbeitnehmer (Employee Benefits)

Die Leistungen an Arbeitnehmer sind in den IFRS for SMEs in Section 28 geregelt. Gegenüber den Regelungen im IAS 19 hat das IASB Vereinfachungen in den folgenden drei Bereichen umgesetzt:

- Bewertungsmethode
- Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste
- Erfassung eines nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwandes

Wie auch IAS 19 unterscheiden die IFRS for SMEs folgende vier Typen von Leistungen an Arbeitnehmer:

- kurzfristig fällige Leistungen (z. B. Löhne und Gehälter, Erfolgsbeteiligungen)
- Leistungen nach Beendigung eines Arbeitsverhältnisses (z. B. Altersversorgung)
- andere langfristig fällige Vergütungen (z. B. Jubiläumsgelder)
- Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (z. B. Abfertigung)



Ansprüche der Kategorie (a), die innerhalb von 12 Monaten nach Entstehung fällig werden, sind unabgezinst als Verbindlichkeit oder Rückstellung einzustellen.

Ansprüche der Kategorie (b) bis (d) sind grundsätzlich, sofern es sich um leistungsorientierte Zusagen handelt, versicherungsmathematisch nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren (projected unit credit method) zu ermitteln. Von dieser, nach IAS 19 verpflichtend vorgesehenen Methode, gibt es nach den IFRS for SMEs Ausnahmen.

Sofern die Daten nach dem Anwartschaftsbarwertverfahren nicht vorliegen und nicht ohne unverhältnismäßige Kosten oder Aufwand erlangt werden können, ist auch eine vereinfachte Ermittlung zulässig. In dieser können versicherungsmathematische Annahmen wie künftige Bezugssteigerungen oder Sterbewahrscheinlichkeiten unberücksichtigt bleiben, womit die verpflichtende Beauftragung eines Versicherungsmathematikers entfällt. Es ist auch zulässig, einen Versicherungsmathematiker nur im Abstand von mehreren Geschäftsjahren zu beauftragen und in den dazwischen liegenden Geschäftsjahren eine vereinfachte Fortschreibung durchzuführen.

Während IAS 19 für die Erfassung von versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten eine Vielzahl von Möglichkeiten vorsieht (vollständige erfolgsneutrale oder erfolgswirksame Erfassung, teilweise erfolgswirksame Erfassung, Korridormethode)

ist nach den IFRS for SMEs nur noch die vollständige erfolgsneutrale oder erfolgswirksame Erfassung in der Gewinn- und Verlustrechnung zulässig.

Eine weitere Vereinfachung gegenüber IAS 19 besteht bei einem nachzuerrechnenden Dienstzeitaufwand infolge einer Planänderung: während bei IAS 19 die Veränderung der Verpflichtung über einen bestimmten Zeitraum zu verteilen und somit evident zu halten ist, ist bei Anwendung von IFRS for SMEs die Veränderung sofort in voller Höhe erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

---

**Mag. Walter Benes**  
[walter.benes@grantthornton.at](mailto:walter.benes@grantthornton.at)  
 T +43 1 914 42 56-51

---

**Mag. Karl Fally**  
[karl.fally@grantthornton.at](mailto:karl.fally@grantthornton.at)  
 T +43 1 914 42 56-36

# Aktienbasierte Vergütung (Share-based Payment)

Wesentlichster Anwendungsfall ist der Erwerb von Arbeitsleistungen gegen Gewährung von Optionen.

In Section 26 regeln die IFRS for SMEs die Bilanzierung der für den Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen gewährten Gegenleistung durch die Gesellschaft:

- Vergütung in Eigenkapitalinstrumenten (z. B. Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage oder Ausgabe von realen Aktienoptionen an Arbeitnehmer)
- Barvergütungen, deren Höhe sich am Wert von Eigenkapitalinstrumenten orientiert (z. B. virtuelle Optionen an Arbeitnehmer)
- Vergütung mit Wahlrecht der Gesellschaft oder des Leistungserstellers zwischen Erfüllung in Eigenkapitalinstrumenten oder anteilswertorientierte Barvergütung

Der Anwendungsbereich umfasst auch Vergütungen, die an Wert oder Wertentwicklung von GmbH- oder Personengesellschaftanteilen geknüpft sind. Wesentlichster Anwendungsfall ist der Erwerb von Arbeitsleistungen gegen Gewährung von Optionen.

Erworbene Güter sind im Augenblick des Zugangs als Vermögenswert buchmäßig zu erfassen, Dienstleistungen über die Dauer der Inanspruchnahme als Aufwand zu verteilen. Bei einer Vergütung durch Eigenkapitalinstrumente erfolgt eine Gegenbuchung im Eigenkapital, bei einer Barvergütung ist eine entsprechende Rückstellung oder Verbindlichkeit zu bilden.

Im Fall der Vergütung durch Eigenkapitalinstrumente erfolgt die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert der erworbenen Güter oder Dienstleistungen. Kann dieser nicht verlässlich geschätzt werden, so erfolgt die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente.



**Mag. Walter Benes**  
[walter.benes@grantthornton.at](mailto:walter.benes@grantthornton.at)  
 T +43 1 914 42 56-51

Der Unternehmensleitung steht es nunmehr frei, eine möglichst geeignete, jedoch generell anerkannte Bewertungsmethode zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts auszuwählen.

Von diesem Grundsatz gibt es eine Ausnahme für Transaktionen mit Arbeitnehmern: in diesem Fall unterstellen die IFRS for SMEs unwiderlegbar, dass der Wert der erworbenen Güter oder Dienstleistungen nicht verlässlich bestimmt werden kann und somit immer der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zur Anwendung kommt.

Der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente entspricht ihrem Marktwert. Für den Fall, dass der Marktwert nicht verfügbar ist, hat das IASB in den IFRS for SMEs Vereinfachungen gegenüber IFRS 2 umgesetzt. Nunmehr ist nicht

zwingend der innere Wert der Eigenkapitalinstrumente anzusetzen. Der Unternehmensleitung steht es nunmehr frei, eine möglichst geeignete, jedoch generell anerkannte Bewertungsmethode zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts auszuwählen.

Die Bewertung von Barvergütungen erfolgt mit dem beizulegenden Zeitwert der anzusetzenden Schuld.

Eine weitere Abweichung zwischen den IFRS for SMEs und IFRS 2 gibt es im Fall einer Vergütung mit Wahlrecht zwischen Eigenkapitalinstrumenten und Barvergütung. In diesem Fall sehen die IFRS for SMEs vor, die Transaktion wie eine Barvergütung zu behandeln. Davon ausgenommen sind jene Fälle, in denen die Gesellschaft in der Vergangenheit in vergleichbaren Fällen Eigenkapitalinstrumente ausgegeben hat oder die Barvergütung wahrscheinlich einen geringeren Wert als die Vergütung mit Eigenkapitalinstrumenten haben wird. Diesfalls wird die Transaktion wie die Vergütung durch Eigenkapitalinstrumente angesetzt.



**Mag. Karl Fally**

[karl.fally@grantthornton.at](mailto:karl.fally@grantthornton.at)

T +43 1 914 42 56-36

# Finanzinstrumente – Zurück zur Zweiklassengesellschaft

Das IASB hat in den Abschnitten zur Behandlung von Finanzinstrumenten die angestrebte Vereinfachung der bestehenden, für Klein- und Mittelbetriebe zu komplexen Regelungen umgesetzt. Dies ist insbesondere durch die Vereinfachung der Ausbuchungsregelungen, der Voraussetzungen für das Hedge Accounting sowie durch eine Verringerung der anwendbaren Bewertungskategorien geschehen.

Wesentliches Merkmal der Behandlung von Finanzinstrumenten nach dem IFRS für SMEs ist die Einteilung in Standard-Finanzinstrumente und andere Finanzinstrumente.



Die Regelungen betreffend Standard-Finanzinstrumente sind auf folgende Typen von Finanzinstrumenten anwendbar:

- Bankguthaben
- Schuldtitel, die die folgenden Kriterien erfüllen:
  - Der Gläubiger erhält als Verzinsung entweder einen Fixbetrag, einen Fixzinssatz, einen variablen, an einen Indikator gebundenen Zinssatz oder eine Kombination daraus.
  - Es existieren keine vertraglichen Vereinbarungen, die zu einem Kapitalverlust des Gläubigers führen können. Nachrangigkeitsvereinbarungen sind hier jedoch unschädlich.
  - Eventuelle vorzeitige Rückzahlungsoptionen des Schuldners sind nicht von zukünftigen Ereignissen abhängig.

– Es existieren keine über die vorgenannten Bedingungen hinausgehenden bedingten Vereinbarungen beim Zinssatz und den Rückzahlungsmodalitäten.

- Bindende Kreditzusagen ohne Barausgleichsmöglichkeit
- Nicht wandelbare Vorzugsaktien und nicht rückzahlbare Stamm- oder Vorzugsaktien

Beispiele für Standard-Finanzinstrumente sind daher:

- Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Darlehen von Banken und anderen Dritten
- Verbindlichkeiten in Fremdwährung
- Täglich fällige Finanzierungen, welche an Konzerngesellschaften gewährt werden
- Schuldtitel, die sofort bei Zahlungsverzug des Schuldners zur Rückzahlung fällig sind

## Eine vereinfachte Behandlung von Standard-Finanz- instrumenten soll Klarheit schaffen.

Nicht unter die Definition der Standard-Finanzinstrumente fallen beispielsweise folgende Produkte:

- Zinsswaps und Termingeschäfte mit Barausgleich, da diese für den Inhaber sowohl zu einem positiven als auch zu einem negativen Cash-Flow führen können.
- Optionen und Termingeschäfte, da diese dem Inhaber keine fixe Verzinsung gewähren
- Wandelschuldverschreibungen, da der Ertrag für den Inhaber in Abhängigkeit vom Aktienkurs variiert
- Darlehensforderungen gegenüber Dritten, welche ein vorzeitiges Rückzahlungsrecht bei Änderungen in Steuergesetzgebung und Rechnungslegungsvorschriften vorsehen.

Die Erstbewertung von Standard-Finanzinstrumenten erfolgt zu Anschaffungskosten. Forderungen und Schuldtitel werden am Ende jedes Berichtszeitraumes zu Anschaffungskosten auf Basis der Effektivzinssatzmethode bewertet. Sofern sie als Umlaufvermögen geführt werden, sind

sie zum erwarteten Rückzahlungsbetrag zu bewerten. Erhaltene Kreditzusagen sind zu Anschaffungskosten abzüglich einer allfälligen Wertminderung anzusetzen. Aktien sind mit dem Marktwert anzusetzen, sofern sie börsennotiert sind, ansonsten zu Anschaffungskosten abzüglich einer allfälligen Wertminderung.

Andere Finanzinstrumente, das sind jene, die nicht der Definition des Standard-Finanzinstruments entsprechen, sind wie folgt zu bewerten:

Die Erstbewertung erfolgt analog zu Standard-Finanzinstrumenten zu Anschaffungskosten. Die Folgebewertung erfolgt einheitlich zum Marktwert zum Abschlussstichtag, wobei Wertänderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind. Eine Ausnahme besteht lediglich für Eigenkapitalinstrumente, die nicht börsennotiert sind und für die der Marktwert nicht verlässlich ermittelt werden kann. Sie sind zu Anschaffungskosten abzüglich einer allfälligen Wertminderung zu bewerten.

Bei Vorliegen der folgenden – gegenüber den Anforderungen des IAS 39 vereinfachten - Voraussetzungen kann Hedge Accounting angewandt werden:

- Es liegt eine Dokumentation des Hedging-Zusammenhanges vor, aus der das gesicherte Risiko, das Grundgeschäft und das Sicherungsgeschäft klar hervorgehen. Das gesicherte Risiko muss mit dem Risiko des Grundgeschäfts übereinstimmen.
- Es wird entweder das Zinsrisiko einer zu Anschaffungskosten bewerteten Forderung, das Währungsrisiko oder das Zinsrisiko aus einer festen Vereinbarung oder aus einer mit hoher Wahrscheinlichkeit vorhersehbaren Transaktion oder das Preisrisiko von Waren oder Rohstoffen, über deren Kauf oder Verkauf eine feste Vereinbarung besteht oder mit hoher Wahrscheinlichkeit eine Vereinbarung vorhersehbar ist, gesichert.

- Als Sicherungsgeschäft wird ein Zinsenswap, Währungsswap, Devisen- oder Warentermingeschäft eingesetzt, das mit einem externen Dritten abgeschlossen wurde, dessen Nominale dem abgesicherten Risiko entspricht, dessen Laufzeit dem Grundgeschäft entspricht und das keine vorzeitige Beendigungsmöglichkeit vorsieht.
- Das bilanzierende Unternehmen erwartet eine hohe Effektivität der getätigten Absicherung.

Für die Ausbuchung eines Finanzinstrumentes sind folgende Voraussetzungen notwendig:

- Die vertraglichen Rechte auf die Mittelzuflüsse aus dem finanziellen Vermögenswert liegen nicht mehr beim bilanzierenden Unternehmen.
- Das bilanzierende Unternehmen hat praktisch alle Risiken und Vorteile aus dem finanziellen Vermögenswert an eine andere Partei abgetreten.

- Das bilanzierende Unternehmen hat den finanziellen Vermögenswert übertragen, jedoch wesentliche Risiken und Vorteile zurückbehalten. In diesem Fall ist dennoch eine Ausbuchung möglich, wenn es dem Erwerber des finanziellen Vermögenswertes möglich ist, diesen ohne weitere Einschränkungen an einen unabhängigen Dritten zu verkaufen. Der Vermögenswert ist auszubuchen, die zurückbehaltenen Rechte und Verpflichtungen sind gesondert im Jahresabschluss zu berücksichtigen.

Folgende Beispiele sollen die Anwendung der genannten Voraussetzungen verdeutlichen:

Ein Beispiel für eine zulässige Ausbuchung ist der Fall, in dem ein Unternehmen einen Teil seiner Forderungen an eine Bank verkauft und dafür eine Vergütung erhält, die unter dem Nominalwert der Forderungen liegt. Das Unternehmen betreibt weiterhin die offenen Forderungen und erhält die Zahlungen der Kunden. Die Bank erhält monatliche Aufstellungen über die Zahlungseingänge und bezahlt dem Unternehmen ein marktgerechtes Entgelt für die Bearbeitung der Forderungen. Das Unternehmen ist verpflichtet, die Zahlungseingänge unverzüglich an die Bank weiterzuleiten, übernimmt jedoch nicht das

Ausfallsrisiko. Da in diesem Fall alle wesentlichen Risiken und Vorteile an die Bank übertragen wurden, kann das Unternehmen die verkauften Forderungen ausbuchen.

Anders sieht die Lösung aus, wenn das gleiche Unternehmen wie im vorigen Beispiel mit der Bank vereinbart, alle Forderungen zurückzukaufen, bei denen der Schuldner mehr als 120 Tage in Verzug ist. In diesem Fall hat das Unternehmen das Ausfallsrisiko behalten, somit ist keine Übertragung der wesentlichen Risiken und Vorteile gegeben. Die Forderungen sind daher weiter als Vermögenswerte zu bilanzieren, die Zahlung der Bank ist als Verbindlichkeit zu erfassen, die im vorliegenden Fall durch die Forderungen besichert wird.

## Die Ausbuchung verkaufter Forderungen ist bei Vorliegen bestimmter Kriterien zulässig.

**Mag. Alexandra Winkler-Janovsky**  
[alexandra.winkler-janovsky@grant Thornton.at](mailto:alexandra.winkler-janovsky@grant Thornton.at)  
 T +43 1 914 42 56-41

# Beteiligungen – Aus für den Impairment-Test

## Assoziierte Unternehmen

Bei assoziierten Unternehmen hat der Eigentümer der Beteiligung maßgeblichen Einfluss auf das Beteiligungsunternehmen.

Das bedeutet Teilhaben an finanziellen oder operativen Entscheidungen, ohne dass (gemeinschaftliche) Kontrolle vorliegt. Die Beteiligungshöhe liegt i.d.R. zwischen über 20% bis 50%.

Im Gegensatz zu Full IFRS gibt es drei Wahlmöglichkeiten:

Bei der Anschaffungskosten-Methode werden diese als Bilanzansatz verwendet abzüglich eventueller (früherer) Wertminderungen.

Die Equity-Methode sieht Ansatz zu Anschaffungskosten incl. Transaktionskosten vor. Erhaltene Gewinnauskehrungen reduzieren diesen Ansatzwert. Anteilige Ergebnisse des assoziierten Unternehmens verändern den Beteiligungsansatz, der jedoch nie negativ ausgewiesen wird.

In einer Nebenrechnung werden Differenzen zwischen Anschaffungskosten und anteiligem Fair Value der Beteiligung aufgedeckt und fortgeschrieben. Diese Fortschreibung erfolgt als Summe im Jahresabschluss des die Beteiligung haltenden Unternehmens über den Ansatzwert in der Bilanz und die Erträge/Aufwendungen aus Beteiligung. Auf die weiteren Ausführungen zu Goodwill und negativem Goodwill bei den verbundenen Unternehmen (s.u.) wird verwiesen.

Bei Anzeichen für Wertminderung ist der gesamte Wertansatz der Beteiligung zu überprüfen.

Für Transaktionen mit assoziierten Unternehmen erfolgt eine der Höhe der Beteiligung entsprechende anteilige Zwischenergebniseliminierung.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des assoziierten Unternehmens sollten angeglichen werden, außer es ist nicht praktikabel.

Die Fair Value Bewertung ist zwingend zu verwenden, falls die Werte von Anteilen an dem assoziierten Unternehmen öffentlich notiert werden. Die Zugangsbewertung erfolgt zu Anschaffungskosten ohne Transaktionskosten. Zu jedem folgenden Stichtag ist der Fair Value der Beteiligung zu ermitteln und die Anpassung über die Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen. Soweit dies mit unverhältnismäßigem Aufwand oder Kosten verbunden sein sollte, kann auch die Anschaffungskosten-Methode für die Bewertung verwendet werden.

Der Ausweis der Beteiligungen an assoziierten Unternehmen erfolgt unter den langfristigen Vermögensgegenständen.

## Gemeinschaftsunternehmen

Ein Gemeinschaftsunternehmen liegt vor, wenn von Zweien oder Mehreren vertraglich geregelt gemeinsam die Kontrolle über ein Unternehmen, Vermögensgegenstände oder eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Dabei müssen die finanziellen und operativen Entscheidungen einstimmig getroffen werden.

Bei gemeinsam kontrollierter Geschäftstätigkeit werden im Jahresabschluss jedes Beteiligten die von ihm kontrollierten Vermögensgegenstände, die eingegangenen Verbindlichkeiten, die von ihm getragenen Aufwendungen und der Anteil am gemeinsam erzielten Erlös ausgewiesen.

Bei gemeinsam kontrollierten Vermögensgegenständen werden der auf ihn entfallende Anteil an den Vermögensgegenständen, die eingegangenen Verbindlichkeiten und der Anteil an den gemeinsamen Erlösen und Aufwendungen im Jahresabschluss des Beteiligten ausgewiesen.

Bei gemeinsam kontrollierten Unternehmen besteht ein Wahlrecht:

Bei der Anschaffungskosten-Methode werden diese als Bilanzansatz verwendet abzüglich eventueller (früherer) Wertminderungen. Ausschüttungen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen.

Die Equity-Methode erfolgt analog zu den Darstellungen im vorigen Gliederungspunkt.

Die Fair Value Bewertung ist zwingend zu verwenden, falls die Werte von Anteilen an dem Gemeinschaftsunternehmen öffentlich notiert werden und erfolgt analog zu den Darstellungen im vorigen Gliederungspunkt.

Für Transaktionen mit Gemeinschaftsunternehmen erfolgt eine der Höhe der Beteiligung entsprechende anteilige Zwischenergebniseliminierung.

## Verbundene Unternehmen und Geschäfts-/Firmenwert

Bei verbundenen Unternehmen verfügt ein Unternehmen über Kontrolle über ein oder mehrere andere Unternehmen. Kontrolle ist dabei die Fähigkeit, das Unternehmen oder die Geschäftstätigkeit finanziell und operativ zu steuern.

Anzuwenden ist die Erwerbsmethode. Dabei ist zunächst ein Erwerber zu identifizieren, dann die Anschaffungskosten zu ermitteln und zum Anschaffungstag auf die Vermögensgegenstände, Schulden und Rückstellungen aufzuteilen.

Die Anschaffungskosten eines verbundenen Unternehmens sind zum Erwerbszeitpunkt als Summe der Fair Values der aufgewendeten Vermögensgegenstände, der eingegangenen oder übernommenen Schulden und der vom Käufer ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente anzusetzen, zuzüglich aller dem Erwerb direkt zuordenbaren Kosten.

Erwartete und zuverlässig messbare beim Kauf vorgesehene Anpassungen der Anschaffungskosten sind ebenfalls zu berücksichtigen.



## Der Impairment-Test ist nur bei Vorliegen von Anzeichen für eine Wertminderung verpflichtend.

### Verteilung der Anschaffungskosten

Auf den Erwerbszeitpunkt werden die Anschaffungskosten aufgeteilt auf Vermögensgegenstände, Schulden und Rückstellungen (darunter auch der für bestimmte Eventualverbindlichkeiten). Ein verbleibender Unterschiedsbetrag wird als (ggf. negativer) Goodwill angesetzt. Bezüglich des negativen Goodwills hat das Mutterunternehmen Ansatz und Bewertung der Vermögensgegenstände, Schulden und Rückstellungen und die Kosten des Erwerbs erneut zu prüfen und einen danach verbleibenden sofort erfolgswirksam zu vereinnahmen.

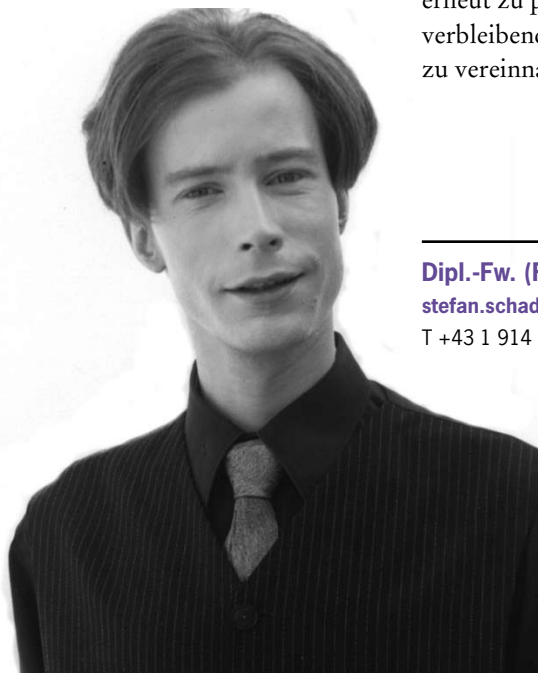
**Dipl.-Fw. (FH) Stefan Schaden**  
[stefan.schaden@grantthornton.at](mailto:stefan.schaden@grantthornton.at)  
 T +43 1 914 42 56-60

Im „Statement of Comprehensive Income“ werden die Erträge und Aufwendungen des verbundenen Unternehmens nach dem Erwerbszeitpunkt erfasst unter Berücksichtigung von Anpassungen an die veränderten Ansatzwerte nach der Kaufpreisallokation, wie z.B. Abschreibungen auf aufgedeckte stille Reserven.

Eventualverbindlichkeiten werden nur dann bei der Kaufpreisallokation einbezogen, wenn sie zuverlässig bewertet werden können. Andernfalls wirken sich diese lediglich auf die Höhe des Goodwills aus mit Erläuterungspflicht im Anhang. Die Folgebewertung richtet sich nach dem höheren Wert, ermittelt nach den üblichen Bewertungskriterien der Section 21 IFRS for SMEs und dem Wert aus dem erstmaligen Ansatz abzüglich der zuvor als Ertrag realisierten Beträge.

Die Fortschreibung des Goodwills richtet sich nach den allgemeinen Kriterien in IFRS for SMEs 18.19 – 18.24. Das bedeutet – anders als bei Full IFRS – begrenzte Nutzungsdauer, von zehn Jahren, sofern eine verlässliche Schätzung dieser Nutzungsdauer nicht möglich ist.

Auch beim – hier zudem nur bei Anzeichen für Wertminderung und nicht jährlich durchzuführenden – Impairment-Test gibt es Erleichterungen gegenüber Full IFRS: Sofern der Goodwill bestenfalls willkürlich auf die individuellen Cash-Generating Units verteilt werden kann, erfolgt der Impairment-Test durch Ermittlung des erzielbaren Veräußerungspreises von entweder dem gesamten erworbenen Unternehmen – falls dieses nicht in den bestehenden Konzern eingegliedert worden war – oder der gesamten Gruppe von Unternehmen – falls sich der Goodwill auf ein eingegliedertes Unternehmen bezieht.



# Anlagevermögen – Weg mit der Neubewertungsmethode

## Wesentliche Unterschiede zu den Full IFRS

| Merkmal  | IFRS for SMEs   | Full IFRS   |
|--|---|---|
| <b>Langfristige nicht-finanzielle Vermögenswerte</b> |   |   |
| Ansatz/Bewertung                                     | Orientierung an den Grundsätzen der Full IFRS   | Sind anzusetzen, wenn es zum einen wahrscheinlich ist, dass dem bilanzierenden Unternehmen ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen aus dem Vermögenswert zufließen wird und zum anderen die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zuverlässig ermittelt werden können |
|  | Einige wesentliche Erleichterungen aus Kosten/Nutzen-Überlegungen   |   |
| <b>Investment Property</b>                           |   |   |
| Ansatz/Bewertung                                     | Kein explizites Folgebewertungswahlrecht  | Explizites Folgebewertungswahlrecht (IAS 40)  |
| <b>Property, Plant and Equipment</b>                 |   |   |
| Ansatz/Bewertung                                     | Komponentenansatz   | Komponentenansatz (IAS 16)  |
|  | Neubewertungsmethode nicht zulässig   | Neubewertungsmethode zulässig   |
|  | Überprüfung der Abschreibungsmethode, der festgelegten Nutzungsdauer und des zugrunde gelegten Restwerts bei unvorgesehen hoher Abnutzung | Jährliche Überprüfung der Abschreibungsmethode, der festgelegten Nutzungsdauer und des zugrunde gelegten Restwerts (IAS 16)   |

| Merkmal  | IFRS for SMEs   | Full IFRS   |
|--|---|---|
| <b>Intangible Assets other than Goodwill</b>                     |   |   |
| Ausgaben für selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte         | Sofort aufwandswirksam zu verrechnen  | Wirtschaftliche Realisierbarkeit von eigenen Entwicklungsprojekten sind für eine Aktivierung laufend zu überprüfen (IAS 38)   |
|  | Für alle immateriellen Vermögenswerte – inklusive Goodwill – ist stets eine begrenzte Nutzungsdauer zu unterstellen (18.19). Nutzungsdauer von 10 Jahren wird unterstellt, wenn Schätzung nicht möglich (18.20) | Differenzierung immaterieller Vermögenswerte nach begrenzter und unbestimmter Nutzungsdauer (IAS 38.88 ff.)   |
|  | Neubewertungsmethode nicht zulässig   | Neubewertungsmethode zulässig, sofern ein aktiver Markt existiert   |
|  | Überprüfung der Abschreibungsmethode, der festgelegten Nutzungsdauer und des zugrunde gelegten Restwerts, sofern Marktpreisänderungen oder technologische Änderungen vorliegen                                  | Jährliche Überprüfung der Abschreibungsmethode, der festgelegten Nutzungsdauer und des zugrunde gelegten Restwerts (IAS 38)   |
| <b>Impairment of assets</b>                                      |   |   |
| Wertminderungstest (impairment test) bei Wertminderungsanzeichen | Ist neben planmäßiger Abschreibung bei Wertminderungsanzeichen durchzuführen  | Ist neben planmäßiger Abschreibung bei Wertminderungsanzeichen durchzuführen – dabei ist der Buchwert dem erzielbaren Betrag (recoverable amount) gegenüber zu stellen (IAS 36) |
|  | Jährliche Überprüfung auf Wertaufholung bzw. Wegfall der Wertminderungsgründe   | Jährliche Überprüfung auf Wertaufholung bzw. Wegfall der Wertminderungsgründe   |

## Die Anwendung der Neubewertungsmethode ist nicht zulässig.

### Anlagevermögen

#### Zu Investitionszwecken gehaltene Immobilien

Unter zu Investitionszwecken gehaltene Immobilien fallen Sachanlagen (Grundvermögen, Gebäude), die im Eigentum der Gesellschaft oder in einem Finanzierungsleasingverhältnis stehen, und die nicht dem betrieblichen Produktionsprozess dienen, sondern zur Erzielung von Mieteinnahmen oder als Anlageobjekt dienen. Ebenso fällt die Veräußerung von Immobilien im Rahmen des betrieblichen Geschäftsmodells nicht darunter.

Im Anschaffungszeitpunkt wird investment property zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, zuzüglich direkt zurechenbarer Nebenkosten, erfasst.

Die zu Investitionszwecken gehaltenen Immobilien sind in den Folgeperioden zum Fair Value erfolgswirksam zu bewerten. Sofern die Ermittlung des Fair Values nicht zuverlässig oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich wäre, sind diese Immobilien zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten (16.7).

Bezüglich der Angabepflichten sieht Section 16.10 eine Reihe von Angabepflichten zur Ermittlungsweise des Fair Value vor.

#### Sachanlagen

In diesem Standard wird die Bilanzierung von Sachanlagen und zu Investitionszwecken gehaltenen Immobilien (sofern der Fair Value nicht zuverlässig ermittelt werden kann) geregelt. Unter Sachanlagen fällt abnutzbares Anlagevermögen, das dem betrieblichen Produktionsprozess dient und langfristig (mehr als 1 Periode) betrieblich verwendet werden soll (17.2).

Im Zeitpunkt des Zugangs der Anlagen erfolgt eine Bewertung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten. Nicht zu den Anschaffungskosten zählen u. a. Fremdkapitalkosten.

In weiterer Folge ist eine planmäßige Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer vorzunehmen (ausgenommen nicht abnutzbares AV z. B. Grundstücke). Außerplanmäßige Abschreibungen sind gegebenenfalls vorzunehmen.

Für Sachanlagevermögen kommt analog zu den Full IFRS der sogenannte Komponentenansatz zur Anwendung (Abschnitt 17.16). Dementsprechend sind wesentliche Komponenten mit unterschiedlicher Abnutzungsintensität zu aktivieren und über ihre individuelle Nutzungsdauer abzuschreiben.

Die Anwendung der Neubewertungsmethode ist ausgeschlossen. Die SMEs sollen von der Pflicht befreit sein, wiederkehrende Wertminderungstests durchführen zu müssen. Zudem soll die Vergleichbarkeit der Abschlüsse dadurch gefördert werden und die Eigenständigkeit der SME Standards gestärkt werden.

## Immaterielle Vermögenswerte außer Geschäfts- bzw. Firmenwert

Die Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte setzt eine zuverlässige Bewertbarkeit voraus. Aufwand für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte ist nicht aktivierungsfähig und sofort aufwandswirksam (18.4). Die Zugangsbewertung erfolgt zu Anschaffungskosten.

Es ist eine planmäßige Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer vorzunehmen. Sofern bei immateriellen Vermögensgegenständen die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, ist diese mit 10 Jahren anzusetzen (Abschnitt 18.20).

Im Falle von Anzeichen für Wertminderungen ist eine Wertminderungsprüfung und gegebenenfalls eine Abwertung vorzunehmen (18.24).

## Wertminderungstests für Anlagevermögen

Eine Wertminderung liegt dann vor, wenn der Buchwert eines Vermögensgegenstands (Sachanlagevermögen, immaterielles Anlagevermögen) höher ist als der sogenannte erzielbare Betrag.

Der erzielbare Betrag ist der höhere Betrag aus Fair Value abzüglich noch anfallender Veräußerungskosten sowie dem Nutzungswert des Vermögenswertes. Ist der Buchwert höher als der erzielbare Betrag, ist zwingend eine erfolgswirksame außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen.

Der Fair Value abzüglich Veräußerungskosten ist anhand von fremdüblichen Veräußerungskosten zu ermitteln. Der Nutzungswert bemisst sich anhand der dem Vermögenswert zurechenbaren zukünftigen Cash Flows.

Als Anzeichen für einen Wertminderungsbedarf werden in Section 27.9 externe und interne Informationsquellen bzw. Ursachen genannt. Unter externe Ursachen fallen etwa Veränderungen des technologischen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Umfelds, in dem das Unternehmen tätig ist. Zu

den internen Ursachen zählen etwa physische Schäden des Vermögenswertes oder prognostizierte Verschlechterungen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Vermögenswertes.

Zu jedem Stichtag ist zu prüfen, ob Anzeichen für eine Wertaufholung vorliegen (in der Regel durch Wegfall des seinerzeitigen Grundes für eine außerplanmäßige Abschreibung). In diesem Fall ist eine Zuschreibung zum Fair Value vorzunehmen, die aber die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht überschreiten darf (27.29).



## Aufwand für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte ist nicht aktivierungsfähig.

**Mag. Alexander Kamarakis**  
alexander.kamarakis@grantthornton.at  
T +43 1 914 42 56-39