

## 3. Buch §§ 189 bis 283 UGB

### Rechnungslegung

Univ.-Ass. Dr. Julia Told  
julia.told@univie.ac.at

1

- I. Grundlagen
  - a. Arten der RL
  - b. Was bedeutet unternehmensrechtl RL?
  - c. Zweck der unternehmensrechtl RL
  - d. Buchhaltungssysteme/Arten der Ergebnisermittlung
- II. Rechnungslegungspflichtige Personen nach UGB
- III. RL nach UGB
- IV. Aufbewahrungspflicht der Bücher
- V. Unternehmensbewertung
- VI. Due Diligence



# I. Grundlagen



## I. Grundlagen (1/5)

### Arten der RL

- Zivilrechtliche RL: insb RL-Pflicht bei Führung fremder Geschäfte, zB § 1012 ABGB: Auftragnehmer hat auf Verlangen des Auftraggebers Rechnung zu legen
- Unternehmensrechtl RL: §§ 189 ff UGB (im Detail später)
- Steuerrechtl RL: §§ 124-132 BAO, §§ 4-14 EStG, §§ 7-20 KStG:
  - Wenn keine Verpflichtung und auch keine freiwillige Unterwerfung unter die unt Buchführungsregelungen: -> Gewinnermittlung gem § 4 EStG im Wege der Errechnung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben
  - Rechnungslegungspflichtige Unternehmer gem § 189 UGB, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erwirtschaften: Gewinnermittlung gem § 5 EStG: Verpflichtung zur unternehmensrechtl Ermittlung des Bilanzgewinns (Maßgeblichkeitsprinzip;) unter Berücksichtigung steuerrechtl Besonderheiten (-> Durchführung einer Mehr-Weniger-Rechnung; Praxis: umgekehrte Maßgeblichkeit zur Vermeidung einer Mehr-Weniger-Rechnung)
- RL nach Internationalen Vorschriften: IAS: International Accounting Standards; IFRS: International Financial Reporting Standards (IAS-VO) = verpflichtend für Konzernabschluss von börsennotierten Gesellschaften; US-GAAP


**Was bedeutet RL nach UGB ?**

- Finanzbuchhaltung = Buchführung
  - Protokollierung der geschäftl Vorfälle in einer Berichtsperiode = Dokumentation der unternehmerischen Abläufe in Schriften
  - Basis der Finanzbuchhaltung: Belege, Verträge, Quittungen, Rechnungen, Weisungen
  - Diese werden in Büchern erfasst: Grundbücher (chronologische Ordnung)/Hauptbücher (systematische Ordnung nach Sachkonten)/Nebenbücher = Urkunden iSd § 74 Z 7 StGB
- Erstellung eines Jahresabschlusses am Anfang und Ende jeder Rechnungsperiode (JA = Bilanz, GuV, Anhang)
- -> doppelte Buchführung
- Offenlegung/uU Veröffentlichung des JA

<-> Kostenrechnung, Leistungsrechnung, Investitionsrechnung, Cash-Flow Rechnungen, Planungsrechnungen, Budgetrechnungen, Rentabilitätsrechnungen, etc

Rep Rechnungslegung Told

5


**Zweck der unternehmerischen RL**

- Dokumentation der Geschäftsverhältnisse zu Informationszwecken = Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens- Finanz- und Ertragslage: **Informationsfunktion**
  - Selbstinformation des Unternehmers (Bücher, Geschäftsbriefe, Inventar, JA); Er muss über Vermögens-, Finanz und Ertragslage Bescheid wissen, um Unternehmen leiten zu können
  - Information und Rechenschaft gegenüber Inhabern, Gesellschaftern, Investoren, Aufsichtsrat (Bücher, Geschäftsbriefe, Inventar, JA) -> Recht der Gesellschafter (§§ 118, 166 UGB; § 22 GmbHG; §§ 82, 96, 104 AktG)
  - Drittinformation von sonstigen interessierten Dritten durch offengelegten JA, der möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz und Ertragslage vermitteln soll (zB Belegschaft, Gläubiger [sowohl Eigen- als auch Fremdkapitalgeber], Interessenten an zukünftiger Beteiligung, zukünftige Gläubiger)
- Ausschüttungsgrundlage -> **Gewinnermittlungsfunktion** (nicht im Konzern)
- Maßgeblichkeit für Steuerabschluss -> **Steuerermittlungsfunktion** (RL-Pflicht nach UGB plus Einkünfte aus Gewerbebetrieb [§ 5 EStG]; nicht im Konzern)

Rep Rechnungslegung Told

6


**Zur Relevanz der unternehmerischen Rechnungslegung für das Steuerrecht**

- Steuerrecht kennt (ergänzende) Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften
- diese weichen mitunter von dem ab, was im 3. Buch zum UGB angeordnet ist
- Gesetzl Grundlagen: §§ 124-132b BAO; §§ 4-14 EStG; §§ 7-20 KStG
- Die Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungsregelungen ergibt sich aus
  - § 124 BAO, wonach die Buchführungspflicht nach anderen Gesetzen auch zur Erfüllung der Steuerpflicht angeordnet ist
  - § 5 EStG, wonach (mit kleinen Abweichungen) für die Ermittlung des Bilanzgewinns von Unternehmen, die nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtig sind und Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben, der in der UGB-Bilanz ausgewiesene Gewinn maßgeblich ist -> Steuerbilanz kann mittels einer Mehr-Weniger-Rechnung aus der UGB-Bilanz abgeleitet werden.
  - Unterschiede: Vorsichtsprinzip des UGB [Rückstellungen]; im Detail: § 4 u 14 EStG, §§ 7-20 KStG

Rep Rechnungslegung Told

7


**Rechnungslegungssysteme und Arten der Ergebnisermittlung**

- Einnahmen-/Ausgabenrechnung: § 4 Abs 3 EStG
  - Aufzeichnung von Zahlungszu- und zahlungsabströmen, Ausgaben u Einnahmen
  - Kaum Periodenzuordnung, nicht in Geld bestehende Vermögenswerte unerfasst
- Einfache Buchhaltung
  - Aufzeichnung von Zahlungsströmen
  - + Erfassung von gewissen Beständen (Vorräte, Waren)
- Doppelte Buchführung (Bilanz und GuV)
  - Jeder Geschäftsfall wird doppelt verbucht (Buchung in Konto/Gegenkonto-> mind 1x im Soll und 1x im Haben)
  - Gewinn wird auf 2 Arten ermittelt: Vermögensveränderung plus Ertragsentwicklung
- (Kameralistik: Planrechnung der öffentl Hand)

**Umsetzung eines funktionierenden Rechnungswesens**

- IKS: Prüfung der Gesetzmäßigkeit und Richtigkeit der Abrechnungen-> Schutz des Vermögens der Gesellschaft
- Kapitalgesellschaften haben ein IKS einzurichten, das Anforderungen des Unt entspricht

Rep Rechnungslegung Told

8



## II. Unternehmensrechtliche Rechnungslegung §§ 189 – 285 UGB = 3. Buch



## II. Rechnungslegung nach UGB

### Europäische Rechtsgrundlagen

- Bilanzrichtlinie (RL 2013/34/EU)
  - Abschlussprüferrichtlinie (RL 2014/56/EU)
  - Abschlussprüfungsverordnung (VO 537/2014/EU) bei Unternehmen von öffentl Interesse
- > **Mindestharmonisierung (aber Wahlrechte)**
- Angaben im JA
  - Art der Darstellung
  - Bewertung
  - Prüfpflicht
  - Offenlegung


**Nationale Rechtsgrundlagen: 3. Buch zum UGB**

- Allgemeine Vorschriften: §§ 189 bis 216 UGB
- Ergänzende Vorschriften für KapG (AG, GmbH, SE, kap PersG): §§ 221 bis 243d UGB
- Vorschriften für Konzernunternehmen zum Konzernabschluss und Konzernlagebericht: §§ 244 bis 267 UGB
- Ergänzende Vorschriften über die Prüfung und Offenlegung, Veröffentlichung und Zwangsstrafen für KapG (AG, GmbH, SE, kap PersG): §§ 268 bis 285 UGB


**Was ist Ziel der RL-Vorschriften im UGB?**

- Unternehmer, die ein Unternehmen mit gewisser Relevanz betreiben sind zur RL isd UGB (=doppelte Buchführung) verpflichtet
- Warum? Auch **Außenstehende sollen sich ein richtiges Bild von den wirtschaftl. Verhältnissen des Unternehmens machen können**; dadurch soll ihr **Informationsmanko ausgeglichen** werden
- Daher hat das Unternehmen laufend die **Geschäftsvorfälle zu verzeichnen** (Buchführung), die in jährl. standardisierte **Überblicksaufstellungen** münden (JA), die Interessenten ein **möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz und Ertragslage vermitteln sollen.**
- Beim Jahresabschluss handelt es sich aber nur um ein Abbild der Vermögens-, Finanz und Ertragslage zu einem bestimmten Datum (grundsätzl. nur **zeitpunktbezogene Richtigkeit und Vollständigkeit**)



## II. Rechnungslegung nach UGB

### § 189 UGB: Wer ist rechnungslegungspflichtig nach UGB?

#### Jedenfalls (dh umsatzunabhängig) rechnungslegungspflichtig

- KapG unabh vom Betrieb eines Unt (GmbH, AG, SE) (Z 1)
- PersG als verdeckte KapG (Z 2a), weil alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter nur beschränkt haften,
  - weil sie KapG iSd Anhangs I zur Bilanz-RL sind oder (EU-KapG)
  - weil sie Gesellschaften sind, die nach dem Rechts eines Landes organisiert sind, das außerhalb der EU liegt und, die den „Anhang-Gesellschaften“ vergleichbar sind; (Eu-KapG vergleichbare ausl Gesellschaften)
  - zB für GB: public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee (jetzt Anhang Gesellschaften, zukünftig wohl nur noch vergleichbar)
- Sonstige unternehmerisch tätige PersG als verdeckte KapG (Z 2b), weil kein (mittelbar oder unmittelbar) unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist -> auf unternehmerische Tätigkeit kommt es nur an, wenn die Gesellschaft nicht von Anhang I der Bilanz-RL erfasst ist oder nicht mit einer solchen Gesellschaft vergleichbar ist (zB Verein&CoKG; Gen& CoKG) .



## II. Unternehmensrechtl RL

### § 189 UGB: Wer ist rechnungslegungspflichtig nach UGB?

#### Schwellenabhängig = Umsatzabhängig:

- alle anderen Unternehmer und
- unt tätigen Gesellschaften (insb PersG), die

#### Umsatzerlöse über EUR 700.000,- (bis max EUR 1 Mio)

- in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschritten (1. u 2. Jahr)
- -> RL-Pflicht im zweitfolgenden Jahr (= 4. Jahr, 3. Jahr = Pufferjahr)
- Bezugspunkt: einheitl Betrieb bei eingetragenen Unt (schwierige Abgrenzung)

#### Umsatzerlöse über EUR 1 Mio

- -> RL-Pflicht im kommenden Jahr (= 1. Jahr nach Erreichen der Schwelle)
- Bezugspunkt: einheitl Betrieb bei eingetragenen Unt


**§ 189 UGB: Wer ist rechnungslegungspflichtig nach UGB?**
**Entfall:**

- Einstellung des Betriebs
- zweimaliges Nichterreichen der Schwellenwerte -> im folgenden Jahr, wenn Betrieb fortgeführt wird
- Sonderfall (nur bei Erreichen von Umsatzerlösen über 1 Mio):  
Wenn Schwellenumsatz bei Aufgabe eines Teilbetriebs (zB Veräußerung) um mind die Hälfte unterschritten wird -> Folgejahr

**Umsatzerlöse (§ 189a Z 5):**

- Summe der Umsätze aus Verkäufen und der Erbringung von Dienstleistungen (nicht auf gewöhnl Tätigkeit reduziert)
- minus USt und sonstige direkt mit Umsatz verbundene Steuern
- minus Erlösschmälerungen (Schmälerung des Bruttoergebnisses, zB Boni, Rabatte, Skonti)


**§ 189 UGB: Wer ist noch rechnungslegungspflichtig?**
**Ergänzende Vorschriften für besonders regulierte Gewerbe:**

- Kreditinstitute: §§ 43 ff BWG
- Versicherungsunternehmen: §§ 136 VAG
- Wertpapierdienstleistungsunternehmen: §§ 71 f WAG 2018

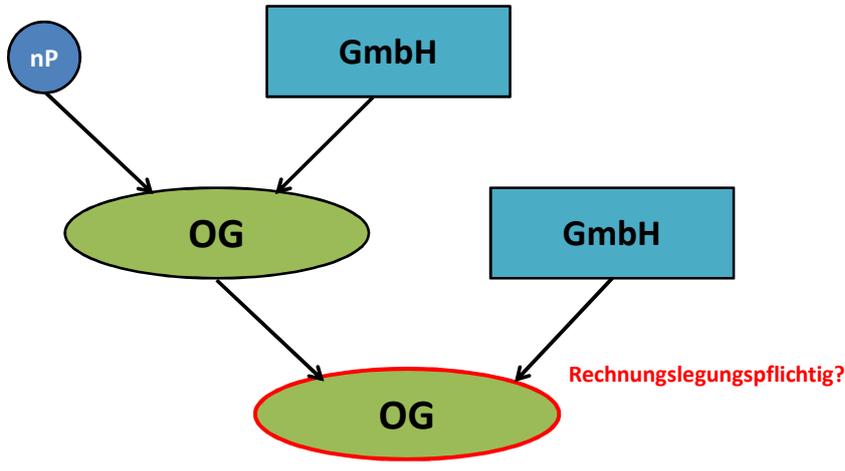
**RL-Pflicht nach spezielleren Rechtsgrundlagen (§ 189 Abs 3 UGB):**

- Verein: §§ 20 ff VerG (grds Rechnungsprüfer als Organ)
- PSG: § 18, § 20 f PSG: weitgehender Verweis auf UGB
- Gen: § 22 GenG


**universität wien**

## II. Rechnungslegung nach UGB

**§ 189 UGB: rechnungslegungspflichtig nach UGB?**



```

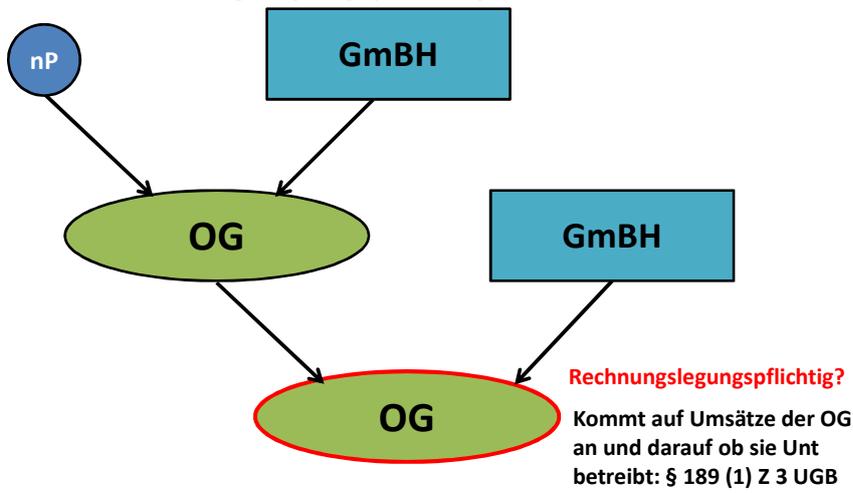
    graph TD
      nP((nP)) --> OG1([OG])
      GmbH1[GmbH] --> OG1
      GmbH1 --> OG2([OG])
      GmbH2[GmbH] --> OG2
      style OG2 stroke:#f00,stroke-width:2px
  
```

Rep Rechnungslegung Told 17


**universität wien**

## II. Unternehmensrechtl RL

**§ 189 UGB: rechnungslegungspflichtig nach UGB?**



```

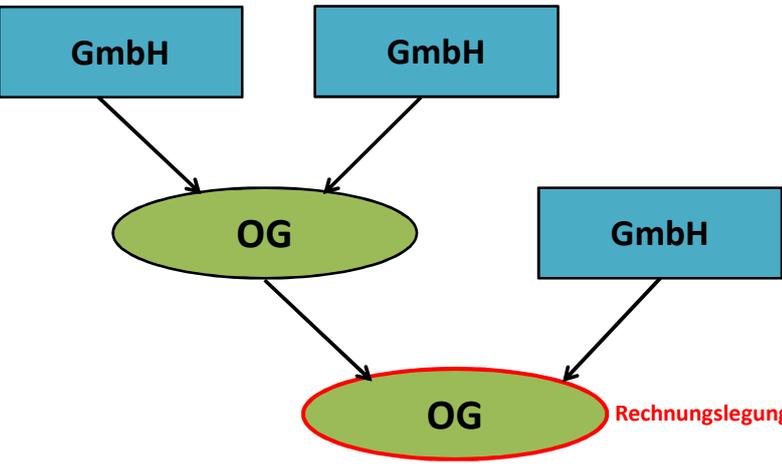
    graph TD
      nP((nP)) --> OG1([OG])
      GmbH1[GmbH] --> OG1
      GmbH1 --> OG2([OG])
      GmbH2[GmbH] --> OG2
      style OG2 stroke:#f00,stroke-width:2px
  
```

Rep Rechnungslegung Told 18


**universität wien**

## II. Rechnungslegung nach UGB

**§ 189 UGB: rechnungslegungspflichtig nach UGB?**



```

    graph TD
      G1[GmbH] --> OG1(OG)
      G2[GmbH] --> OG1
      OG1 --> OG2(OG)
      G3[GmbH] --> OG2
      style OG2 stroke:#f00,stroke-width:2px
  
```

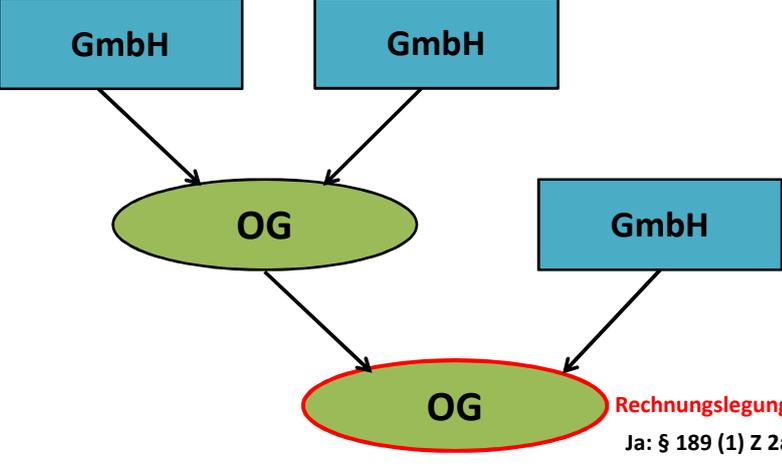
**Rechnungslegungspflichtig?**

Rep Rechnungslegung Told 19


**universität wien**

## II. Rechnungslegung nach UGB

**§ 189 UGB: rechnungslegungspflichtig nach UGB?**



```

    graph TD
      G1[GmbH] --> OG1(OG)
      G2[GmbH] --> OG1
      OG1 --> OG2(OG)
      G3[GmbH] --> OG2
      style OG2 stroke:#f00,stroke-width:2px
  
```

**Rechnungslegungspflichtig?**

**Ja: § 189 (1) Z 2a UGB**

Rep Rechnungslegung Told 20

universität wien **II. Rechnungslegung nach UGB**

**§ 189 UGB: rechnungslegungspflichtig nach UGB?**

```

    graph TD
      Gen[Gen] --> OG([OG  
einzig Komplementärin])
      SE[SE] --> OG
      OG --> KG([KG])
      nP((nP)) --> KG
  
```

Rechnungslegungspflichtig?

Rechnungslegungspflichtig?

Rep Rechnungslegung Told 21

universität wien **II. Rechnungslegung nach UGB**

**§ 189 UGB: rechnungslegungspflichtig nach UGB?**

```

    graph TD
      Gen[Gen] --> OG([OG  
einzig Komplementärin])
      SE[SE] --> OG
      OG --> KG([KG])
      nP((nP)) --> KG
  
```

Rechnungslegungspflichtig?

§ 189 (1) Z 2b UGB -> kommt darauf an, ob OG ein Unt betreibt, wohl ja

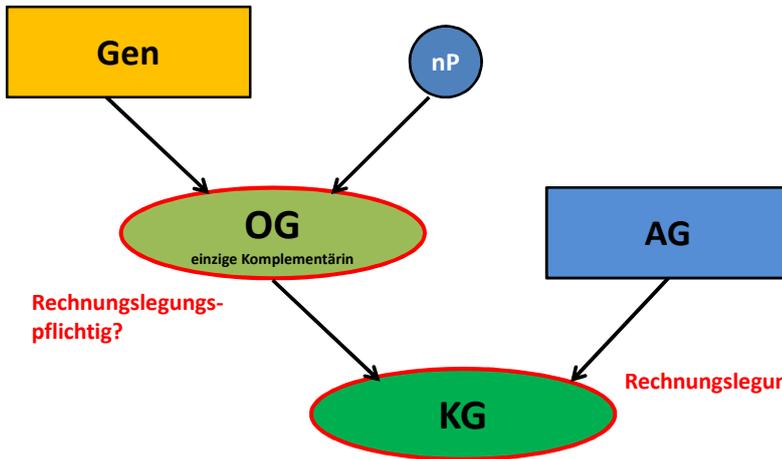
Rechnungslegungspflichtig?

§ 189 (1) Z 2b UGB -> kommt darauf an, ob KG ein Unt betreibt, wohl ja

Rep Rechnungslegung Told 22

 universität wien
 
**II. Rechnungslegung nach UGB**

**§ 189 UGB: rechnungslegungspflichtig nach UGB?**



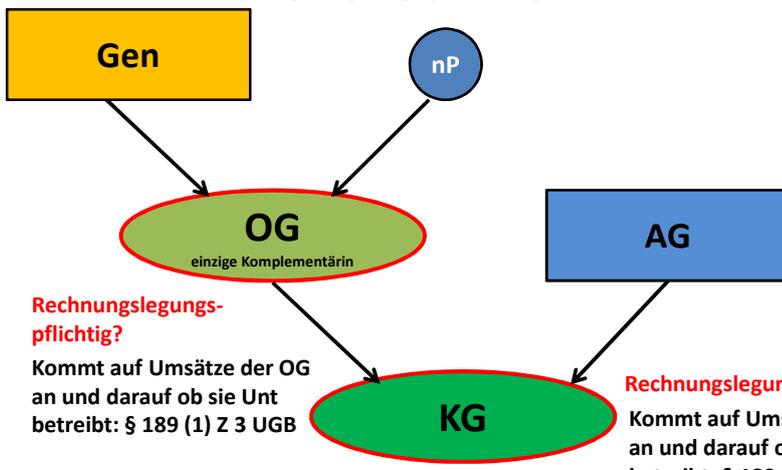
Gen → OG (einzig Komplementärin) → KG  
 nP → OG  
 AG → KG

Rechnungslegungspflichtig?  
 Rechnungslegungspflichtig?

Rep Rechnungslegung Told 23

 universität wien
 
**II. Rechnungslegung nach UGB**

**§ 189 UGB: rechnungslegungspflichtig nach UGB?**



Gen → OG (einzig Komplementärin) → KG  
 nP → OG  
 AG → KG

Rechnungslegungspflichtig?  
 Rechnungslegungspflichtig?

Kommt auf Umsätze der OG an und darauf ob sie Unt betreibt: § 189 (1) Z 3 UGB  
 Kommt auf Umsätze der KG an und darauf ob sie Unt betreibt: § 189 (1) Z 3 UGB

Rep Rechnungslegung Told 24



- **Wer ist nicht rechnungslegungspflichtig nach UGB?**
  - Freiberufler (Notare, RA, Ärzte, Wirtschaftstreuhänder § 189 Abs 4 UGB)
  - Land- und Forstwirte (§ 189 Abs 4 UGB)
  - Überschussrechner iSd § 2 Abs 4 Z 2 EStG, zB Vermietung und Verpachtung (§ 189 Abs 4 UGB)
  - Außer: Unternehmen wird in KapG oder verdeckter KapG betrieben
  - GesBR mangels Rechtsfähigkeit (aber § 8 Abs 3 UGB)
- **Wer ist für Rechnungslegung zuständig?**
  - Unternehmer
  - Bei Gesellschaften:
    - Kapitalgesellschaften: alle Vorstände/Geschäftsführer
    - Personengesellschaften: alle geschäftsführungsbefugten Gesellschafter


**Was ist das Ziel der RL nach UGB? (§ 193 UGB)**

- § 193 Abs 4 UGB: Jahresabschluss (insb Bilanz, GuV, Anhang = Erläuterungen des JA [bei KapG und verdeckte KapG, § 222 Abs 1, 2 UGB])
- Lagebericht (nur bei KapG und verdeckten KapG, außer kleine und kleinst GmbH; plus nichtfinanzielle Erklärung bei großen KapG von öffentlichem Interesse [§ 243b UGB])
- Corporate Governance Bericht (börsennotierte KapG [§ 243c UGB])
- > Vermittlung eines möglichst getreuen **Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (§ 195 UGB)**
- = *true and fair view*

**Voraussetzungen für Jahresabschluss**

1. Inventar (§ 191 UGB) -> Grundlage für Bilanz
2. Buchführung (§ 190 UGB) -> Grundlage für Bilanz und für GuV


**Inventar (§§ 191 f UGB)**

- Inventur ist Basis der Errichtung eines Inventars
- Inventar und Buchführung sind Basis für Bilanz
- Inventur = Aufnahme der Vermögensgegenstände (AV plus UV) und Schulden (FK) in ein Verzeichnis (=Inventar) durch faktische Bestandsaufnahme oder rechnerische Bestandsfortschreibung (§ 192 UGB) unter Angabe von Art, Menge und Wert (durch Zählen, Messen, Wiegen oder sonstige Berechnungsmethoden)
- Bewertung wie bei Bilanzerstellung: Einzelbewertung
- Wann? Erstmalige Bilanzeröffnung (Eröffnungsinventar) und zum jeweiligen Bilanzstichtag (Jahresinventar: Schlussinventar = Eröffnungsinventar)
- Was kann festgestellt werden? insb **Schwund**

Rep Rechnungslegung Told

27


**Inventar (§§ 191 f UGB)**
**Wie ist Inventur durchzuführen?**

- Grundsatz Stichtagsinventur zum Bilanzstichtag
  - Körperl Bestandsaufnahme
  - Vergleichbar gesicherte Berechnungsmethoden (insb AV)
- Permanente/laufende Inventur
  - Voraussetzung: gesicherte Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag und Stichtagsinventur ist nicht mögl oder zu aufwändig
  - körperl Bestandsaufnahme mind 1x pro Jahr
  - Ausnahme: Bestände mit schwer kontrollierbarem Bestand (Schwund, Verderb)
- Vor- oder nachgelagerte Inventur (3 M davor oder bis 2 M danach)
  - Voraussetzung: Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahren
  - Ausnahme: Bestände mit schwer kontrollierbarem Bestand (Schwund, Verderb)
- Stichprobeninventur unter Fortschreibung mit mathematisch-statistischen Methoden

Rep Rechnungslegung Told

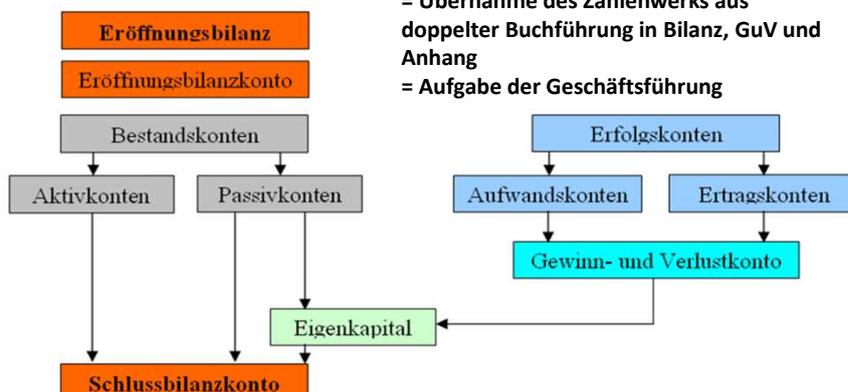
28


**Buchführung (§ 190 UGB)**

- Buchführung nach UGB = Doppelte Buchführung (Vermögensvergleich, Gewinn- und Verlustbewegungen)
- Geschäftsvorfälle werden in Konten erfasst (Einheitskontenrahmen)
  - Bestandskonten (aus Bilanz und münden in Bilanz) → Saldenfortführung
  - Erfolgskonten (münden in GuV) → Salden ergeben Gewinn/Verlust
- Anforderungen:
  - Sachverständige muss sich binnen angemessener Zeit Überblick über die Geschäftsvorfälle und Lage des Unt machen können (Nachvollziehbarkeit: Vollständigkeit, Richtigkeit, Rechtzeitigkeit, Ordnung in systematischer und zeitl Hinsicht)
  - Grundsätze ordnungsgemäße Buchführung (GOB) (§ 195 UGB) = weder Gewohnheitsrecht noch Handelsbrauch → **unbestimmter Gesetzesbegriff**, der sich systematisch aus Gesetz ableitet und Auslegung bedarf und diese anleitet


**Erstellung eines Jahresabschlusses**

- = Aufstellung des JA
- = Übernahme des Zahlenwerks aus doppelter Buchführung in Bilanz, GuV und Anhang
- = Aufgabe der Geschäftsführung




**Grundsätze für die Aufstellung des JA:**
**Grundsätze ordentlicher Buchführung (GOB)**

- Die GOB nach UGB sind geprägt vom
  - Gläubigerschutz
  - Grundsatz der nominellen Kapitalerhaltung (= Bewertung zu Anschaffungspreisen und nicht zu Wiederbeschaffungspreisen)
  
- Internationale GOB können auch anderen Fokus haben
  - Schutz der Gesellschafter und Anleger
  - Grundsatz der Ermittlung des Unternehmenswerts/Beteiligungswerts


**Grundsätze ordentlicher Buchführung (GOB) bei Aufstellung des JA  
(Bilanz, GuV, Anhang, Lagebericht)**

- Allgemeine Grundsätze:
  - **Bilanzwahrheit** (Bilanzrichtigkeit/Bilanzvollständigkeit)
  - **Bilanzklarheit** (systematische und chronologische Ordnung)
- Buchführung dem Grunde nach:
  - **Bilanzverknüpfung**
  - **Periodenabgrenzung**
- Buchführung der Höhe nach:
  - **Vorsichtsprinzip**
  - **Prinzip der Einzelbewertung**
  - **Stichtagsgrundsatz**
  - **Prinzip der einheitlichen Bewertung**
  - **Going Concern Prinzip**



## II. Rechnungslegung nach UGB

### Grundsatz der Bilanzwahrheit (Bilanzrichtigkeit/Bilanzvollständigkeit) (§ 196 UGB)

- Bilanz muss inhaltl richtig und vollständig aufgestellt sein
- Geschäftsfälle sind dem Grunde und der Höhe nach richtig und vollständig aufzustellen -> alle sind abzubilden (Vollständigkeit); aber auch keine Buchung ohne Geschäftsfall
- Gesetzl Bewertungsregelungen sind einzuhalten (§ 201 UGB)
- Bedeutet nicht, dass Realität absolut richtig abgebildet wird; Ziel ist ein möglichst getreues Bild zum Stichtag zu vermitteln
- Bruttoprinzip: Posten der Aktivseite dürfen nicht mit jenen der Passivseite verrechnet werden -> Vollständigkeit (§ 196 Abs 2 UGB)
- Ausnahmen von der Bilanzvollständigkeit: Bilanzierungsverbote & Erleichterungen
  - Aktivierungsverbot gem § 197 Abs 1 UGB: kein Aktivposten für Aufwendungen der Unternehmensgründung, Eigenkapitalbeschaffung
  - Aktivierungsverbot gem § 197 Abs 2 UGB: Kein Ansatz von nicht entgeltl erworbenen immateriellen Gegenständen des AV (Marken, Patente)
  - Aktivierungswahlrecht bzw Bilanzierungshilfen: zB § 204 Abs 1a UGB iVm § 226 Abs 3 UGB: geringwertige Vermögensgegenstände können im Jahr der Anschaffung aktiviert und gleich voll abgeschrieben werden -> Behandlung als Abgang

33



## II. Rechnungslegung nach UGB

### Grundsatz der Bilanzklarheit (§ 195 UGB)

- Klar und übersichtliche Gliederung des JA-> Verständlichkeit
- Ziel: JA soll Unternehmer und verständigem Dritten ein klares und möglichst getreues Bild der Vermögens- Finanz und Ertragslage vermitteln.
- Lebende Sprache und anerkannte Symbole (EKR)
- Sachgerechte Bezeichnung und Abgrenzung der Einzelposten
- Verbot der Verrechnung von Posten der Aktiv- und Passivseite (Bruttoprinzip)
- Gliederungsschema für Bilanz (Kontenform) und GuV (Staffelform zwingend bei KapG) (§§ 223 bis 234 UGB)
- KapG und verseckte KapG-> besondere Gliederungsvorschriften (§ 224 UGB)

34


**Grundsatz der Bilanzverknüpfung**

- Schlussbilanz des Vorjahres = Eröffnungsbilanz des nachfolgenden Jahres (§ 201 Abs 2 Z 6 UGB)
- Bilanzkontinuität (§ 201 Abs 2 Z 1 UGB): die gewählten Ansätze sind (materiell u formell) fortzuführen um Vermögensstand in vergleichbarer Weise darzustellen (zB Gliederungsgrundsätze § 223 Abs 1 UGB, Kontenbezeichnungen, Bilanzierungs-, Bewertungs-, Abschreibungsmethoden)

**Grundsatz der Periodenabgrenzung**

- Aufwendungen und Erträge sind unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung, sondern nach ihrer wirtschaftl Verursachung zu berücksichtigen (§ 196a UGB)
- Sie sollen sich in dem Geschäftsjahr wirtschaftl realisieren, in dem sie verursacht wurden
- Ausprägung: Rechnungsabgrenzungsposten (zB für Vorauszahlungen) und Rückstellungen (für drohende Verluste)


**Vorsichtsprinzip (§ 201 Abs 2 Z 4 UGB)**

- Unternehmer soll sich nicht zu gut darstellen
- Subkategorien:
  - Anschaffungswertprinzip: maximaler Ansatz mit Anschaffungskosten oder Herstellungskosten (UV: §§ 206 f UGB) minus planmäßige Abschreibung des AV (§§ 203 f UGB); ist Verkehrswert höher-> stille Reserven
  - Niederstwertprinzip: Aktiva (mehrere Ansätze -> niedrigste ist zu wählen)
    - Strenges: UV -> außerplanmäßige Wertminderungen führen zu Abwertungspflicht auf tatsächl Tageswert am Bilanzstichtag (zB niedrigeren Börsen- oder Marktpreis) (§ 207: niedrigster beizulegender Wert)
    - Gemäßigtes: AV -> außerplanmäßige Wertminderungen müssen angesetzt werden, wenn sie voraussichtlich von Dauer sind. Sie dürfen jederzeit angesetzt werden, wenn sie das Finanzanlagevermögen betreffen (§ 204 Abs 2 UGB) -> niedrigster beizulegender (Zeit)Wert;
  - Höchstwertprinzip: Passiva (mehrere Ansätze -> höchste ist zu wählen)
  - Imparitätisches Realisationsprinzip: Erträge dürfen nur ausgewiesen werden, soweit sie am Abschlussstichtag tatsächl entstanden sind
    - Gegenleistungen dürfen erst angesetzt werden, wenn die eigene Leistung bewirkt ist, zivilrechtl Gefahr übergegangen ist und damit Anspruch auf Gegenleistung besteht -> abrechnungsfähig und rechtl durchsetzbar ist
    - Drohende Risiken oder Verluste sind anzusetzen, wenn sie bis zum Tag der Aufstellung bekannt geworden sind und wahrscheinlich sind



## II. Rechnungslegung nach UGB

### Grundsatz der Einzelbewertung/Stichtagsprinzip

- Alle Posten (Vermögensgegenstände und Schulden) sind unabhängig voneinander zu bewerten -> keine Verrechnung (Bruttoprinzip)
- und zwar zum Bilanzstichtag (§ 201 Abs 2 Z 3 UGB )
- Ausnahmen:
  - Bewertungsvereinfachung gemäß § 209 Abs 1 UGB
    - **Festwertverfahren:** Gegenstände des Sachanlagevermögens (AV), Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (UV), die regelm ersetzt werden und der Gesamtwert nicht wesentlich ist-> Ansatz mit gleichbleibendem Wert, wenn Bestand in der Größe, Wert und Zusammensetzung kaum variiert; alle 5J-> Bestandsaufnahme->wenn wesentl Änderung-> Anpassung
  - Bewertungsvereinfachung gemäß § 209 Abs 2 UGB
    - **Gruppenwertverfahren:** gleichartige + gleichwertige + funktionsgleiche Gegenstände des Finanzanlage- (AV) und Vorratsvermögens (UV), Wertpapiere oder andere bewegl Vermögensgegenstände -> können zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden
    - **Verbrauchsfolgeverfahren (Kunstabwertung):** dabei können Annahmen getroffen werden (first in first out; oder last in first out); StR: problematisch



## II. Rechnungslegung nach UGB

### Grundsatz der einheitl Bewertung

- Einheitlichkeit des Bewertungsansatzes
- Methode der Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände muss gleich bleiben
- Verschiedene Bewertungsansätze -> sachl Rechtfertigung

### Going Concern Prinzip (Grundsatz der Unternehmensfortführung)

- Wertansatz unter Annahme der Unternehmensfortführung und bestimmungsgemäßer Verwendung (§ 201 Abs 2 Z 2 UGB)
- solange dem nicht **tatsächl** (Einstellung) **oder rechtl Gründe** (Insolvenz) entgegenstehen
- Wertansatz nicht zu Zerschlagungswerten
- Zerschlagungswert nur im Falle der Insolvenz, Erlöschen der Genehmigungen, uU Liquidation (wenn tatsächliche oder rechtl Gründe Zerschlagung erfordern)

 universität wien **Rechnungslegung nach UGB**

- § 221 UGB: Größenmerkmale für KapG und verdeckte KapG

	Klein	Mittelgroß	Groß
<b>Bilanzsumme</b>	5 Mio	Mindestens 2 der Kriterien der ersten Liste müssen überschritten und weniger als 2 der Kriterien der zweiten Liste dürfen überschritten werden	20 Mio
<b>Umsatzerlöse</b>	10 Mio		40 Mio
<b>AN</b>	50		250
	Max 1 der Kriterien darf überschritten werden		1. Mindestens 2 der Kriterien müssen erfüllt sein 2. Unternehmen von <u>öffentlichem Interesse</u> (iSd § 189a Z 1 [Wertpapiere an geregelter Markt, KI, Versicherungen])

 universität wien **Rechnungslegung nach UGB**

- § 221 UGB

	Kleinst
<b>Bilanzsumme</b>	350.000
<b>Umsatzerlöse</b>	700.000
<b>AN</b>	10
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Max eines des obigen Kriterien überschreiten</li> <li>Keine Investmentunternehmen oder Beteiligungsgesellschaften</li> </ul>

Rep Rechnungslegung Told 40


**Eintritt bzw Wegfall der Rechtsfolgen (§ 221 Abs 4 UGB)**

- Zweimaliges (Nicht) Erreichen der Kriterien an den vorausgegangenen zwei Abschlussstichtagen
- Eintritt der Rechtsfolgen im folgenden Jahr
  
- (4a) **AG**, die Muttergesellschaften sind (herrschendes Unternehmen iSd § 244 UGB) -> Errechnung der Schwellenwerte auf konsolidierter Basis
  
- (5) verdeckte KapG: Einordnung der Größenmerkmale nach Maßgabe der PersG selbst (nicht nach ihrem unbeschränkt haftenden Gesellschafter)


**Jahresabschluss:**

- **Bilanz**: Vermögensaufstellung (§ 198 UGB);
- **GuV**: Darstellung der Erträge und Aufwendungen (§ 200 UGB)
- **Anhang**: Erläuterung des JA (nur KapG, verdeckte KapG: § 222 Abs 1 UGB iVm § 236 f UGB; uU ohne kleinst KapG: § 242 UGB, wenn gewisser Ausweis unter Bilanz [§ 199 UGB])
- **jährl Aufstellung zum Stichtag**
  - Rechnungsperiode (=Geschäftsjahr) muss mit Kalenderjahr nicht ident sein, aber max 12 M (§ 193 Abs 3 UGB); Änderung des Stichtags ist Satzungsänderung
  - Innerhalb der ersten 9 M des neuen GJ (§ 193 Abs 2 UGB)/5 M bei KapG u verd KapG (§ 222 Abs 1 UGB)

**Lagebericht**: Gesamtdarstellung plus Zukunftsausblick (nur KapG aber ohne kleine GmbH: § 243 Abs 4 UGB; bei großen KapG von öffentlichem Interesse: **nichtfinanzielle Erklärung** [§ 243b UGB])

**Corporate Governance Bericht**: § 243c UGB (nur bei Börsennotierung)

**(Bericht über Zahlungen an staatl Stellen** [§ 243d UGB]: gewisse, große Ges)

 universität wien	Rechnungslegung nach UGB
<h2 style="margin: 0;">Bilanz</h2> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Geschäftseröffnungsbilanz</li> <li>- Jahresbilanz zum Bilanzstichtag (= Eröffnungs- und Schlussbilanz)</li> <li>- Schlussbilanz</li> </ul> <h2 style="margin: 10px 0 0 0;">Aufbau</h2> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Gliederung ist vorgegeben: § 198 UGB (Grobschema)</li> <li>- Kapitalgesellschaften: § 224 UGB</li> </ul>	
Rep Rechnungslegung Told <span style="float: right;">43</span>	

 universität wien	Rechnungslegung nach UGB
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz: § 198, § 224 UGB für KapG:</li> </ul>	
<b>AKTIVA = Soll/Vermögen (Mittelverwendung)</b>	<b>PASSIVA = Haben/Kapital (Mittelherkunft)</b>
<b>AV (§ 198 Abs 2)</b>	<b>(negatives) EK</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>-immaterielle Vermögenswerte (Patente, Lizenzen, Marken, Urheberrechte; Firma)</li> <li>-Sachanlagen (Liegenschaften, Gebäude, Maschinen)</li> <li>-Finanzanlagen (Beteiligungen, Anteile an verbundenen Unternehmen, Wertpapiere, Ausleihungen)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nennkapital (Stamm-, Grundkapital)</li> <li>-Kapitalrücklagen (Agio, Zuzahl der Gesellschafter, § 229 Abs 2 UGB)</li> <li>- gesetzl Rücklage § 229 Abs 6 (AG und große GmbH; 5% des Jahresüberschusses minus Verlustvortrag, bis 10% Nennkapital)</li> <li>Gewinnrücklagen</li> <li>-Gewinn/Verlust (davon Vortrag)</li> </ul>
<b>UV (§ 198 Abs 4)</b>	<b>FK</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Vorräte (Rohstoffe, Betriebsmittel, Waren)</li> <li>-Forderungen</li> <li>-Wertpapiere des Umlaufvermögens</li> <li>Kassa/Guthaben bei Ki</li> <li>Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 198 Abs 5 UGB)</li> <li>„Aktive latente Steuern (Steuerentlastungen)“</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Rückstellungen (§ 198 Abs 8 UGB: für Abfertigungen, Pensionen)</li> <li>Rückstellungen für passive latente Steuern (§ 198 Abs 9 f UGB)</li> <li>-Verbindlichkeiten</li> </ul>
Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 198 Abs 5 UGB)	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 198 Abs 6 UGB)
Rep Re	


**Anlagevermögen (gemildertes Niederstwertprinzip):**

- Widmung zum dauerhaften Verbleib in Gesellschaft
- Wie lange: Gesetz schweigt; § 7 EStG: mind 1 J
- „Gebrauchsgut“
  - Immaterielle Vermögensgegenstände (Lizenzen, Marken)
  - Sachanlagen (Liegenschaften, Gebäude, Maschinen)
  - Finanzanlagen (Wertpapiere, Ausleihungen [§ 227 UGB])

**Umlaufvermögen:(strenges Niederstwertprinzip):**

- Widmung zum nicht dauerhaften Verbleib in Gesellschaft
- „Verbrauchsgut“
  - Vorräte (Rohstoffe, Hilfsstoffe, Betriebsstoffe)
  - Forderungen (aus Lieferung und Leistung, ggü verbundene Unt)
  - Wertpapiere des UV
  - Kassa/Bank

**Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten**

45


**Eigenkapital**

- Gesellschaftsvermögen minus Fremdkapital = Reinvermögen
- Zweck: Gläubigerschutz -> keine/nachrangige Insolvenzforderung
- Einlagen der Gesellschafter
- (Allenfalls eigene Anteile [§ 65 AktG, § 81 GmbHG])
- Kapitalrücklagen (nicht gebunden/gebundene [Auflösung nur zur Verlustdeckung, soweit keine ungebundenen Rücklagen vorhanden])
  - Agio (Differenz zw Verkehrswert und formellem Stammkapital) (gebunden)
  - Sonstige Einzahlungen der Gesellschafter (ungebunden)
- Gewinnrücklagen
  - Thesaurierte Gewinne (ungebunden)
  - Gesetzl Rücklage nach § 229 Abs 6 (AG und große GmbH: bis 5% des Jahresüberschusses minus Verlustvorträge -> bis 10% des Nennbetrags) (gebunden)
- Bilanzgewinn/Bilanzverlust davon Gewinnvortrag/Verlustvortrag

46



### Fremdkapital

- **Rückstellungen** (§ 198 Abs 8 Z 1 UGB):
  - Rückstellungen für Abfertigungen/Pensionen
  - Rückstellungen für passive latente Steuern (Steuerrückstellungen),
  - Rückstellungen für Ungewisse Verbindlichkeiten/drohende Verluste
  - Aufwandsrückstellungen (§ 198 Abs 8 Z 2 UGB) für absehbare zukünftige Aufwendungen
- **Verbindlichkeiten** (gewiss)
  - Anleihen,
  - Verbindl ggü KI
  - Verbindl aus Lieferung u Leistung
  - Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unt

### Rechnungsabgrenzungsposten (passiv)

Rep Rechnungslegung Told

47



### Rückstellungen

- **Rückstellungen** (§ 198 Abs 8 Z 1 UGB):
  1. ungewisse Verbindlichkeiten (Ursache Vergangenheit, zB SchaEA) o
  2. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (zb Leistungsausfall des Vertragspartners)
    - die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber der Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts nach ungewiss sind
    - -> hohe Wahrscheinlichkeit für Eintritt;
    - Ansatzpflicht: nur bei Wesentlichkeit (ab 5% des Bilanzpostens, ~1% Bilanzsumme)
- **Aufwandsrückstellungen** (§ 198 Abs 8 Z 2 UGB) für absehbare zukünftige Aufwendungen;
  - müssen genau umschrieben sein und Vergangenheitsbezug haben (zB für Reparatur- oder Instandhaltungskosten)
  - Besonderheit: noch keine Verpflichtung ggü Dritten; hängt vom Unt ab, ob sie sich realisieren
  - Ansatzpflicht? -> Wahlrecht soweit nicht GOB zum Ansatz verpflichten
  - steuerrechtl nicht anerkannt
- **Rückstellungen für passive latente Steuern (Steuerrückstellungen)**,
  - dh für in Zukunft noch zu zahlende Steuern, weil steuI Gewinn hinter unt zurückbleibt
  - Abweichung wird sich aber ausgleichen (§ 198 Abs 9 UGB: für noch zu leistende Steuern, verpflichtend ab mittelgroßen KapG)

Rechnungslegung Told

48


**Rechnungsabgrenzungsposten (aktive/passive)**

- Periodenzuordnung der Erträge/Verluste = Hilfskonten
- Wann wird Aufwand verursacht? Fälligkeit der Zahlung
- Vorleistungen = Leistung vor Fälligkeit -> Ausgleich
  - Vorleistung durch Unt (zB Miete für das kommende GJ, aktive Steuerlatenzen, weil steuerl Gewinn höher): aktiver RAP
  - Vorleistung durch Vertragspartner (zB Miete): passiver RAP

**Bilanzanalyse:** Analyse durch Kennzahlen

**Wertansätze: Aktiva**
**AV/UV - generell**

- Anschaffungskosten/Herstellungskosten
- minus (planmäßige/außerplanmäßige) Abschreibungen

**Anschaffungskosten (§ 203 Abs 2 UGB)**

- Aufwendungen um Vermögensgegenstand zu Erwerben
- plus Aufwendungen, um ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, wenn einzeln zuordenbar (zB Transportkosten, Installationskosten)

**Herstellungskosten (§ 203 Abs 3 UGB)**

- Aufwendung für Herstellung eines Vermögensgegenstandes
- Aufwendungen für Erweiterung oder wesentl Verbesserung eines Vermögensgegenstandes
- mittelbar zurechenbare (fixe/variable) Gemeinkosten, soweit sie auf Zeitraum der Herstellung entfallen (zB Beschaffung und Lagerung von Materialien, F&E)


**Wertansätze: Aktiva**

## Abschreibungen:

- AV: (§§ 204 f UGB)
  - Planmäßig (AfA): Abschreibung über Zeit, wenn Nutzung zeitl begrenzt -> über Zeitraum der voraussichtl wirtschaftl Nutzung (linear/alinear)
  - Geringwertige Vermögensgegenstände (§ 13 EStG: EUR 400,-): Wahl-> sofort voll abzuschreiben
  - Außerplanmäßig (auch wenn Nutzung zeitl nicht beschränkt): Abschreibung auf niedrigsten beizulegenden Wert bei voraussichtlich dauernder Wertminderung, wenn unter (Rest)Buchwert; Finanzanlagen können (Wahl) immer auf niedrigeren beizulegenden Wert abgesenkt werden (**gemildertes Niederstwertprinzip**)
- UV: (§ 207 UGB)
  - Abschreibung auf den niedrigsten beizulegenden Wert am Bilanzstichtag und zwar unabh von Dauerhaftigkeit der Wertminderung
  - **Vergleichswert** zum Buchwert: Börsen- oder Marktpreis (Beschaffungsmarkt/Absatzmarkt)
  - Zwingend: **strenges Niederstwertprinzip**
- AV und UV: Wertaufholung - Zuschreibungspflicht (§ 208 UGB)
  - Wenn Voraussetzungen für Abschreibung des UV o ao Abschreibungen des AV wegfallen -> Wertaufholung bis max Anschaffungs- bzw Herstellungskosten allenfalls min planmäßiger Abschreibung (bei AV)
  - Ausnahme: Firmenwert


**Wertansätze: Passiva (§ 203, § 211 UGB)**

- Einlagen/Zuwendungen/Entnahmen: beizulegender Wert (§ 202 UGB)
- Verbindlichkeiten: Rückzahlungsbetrag (§ 211 UGB)
- Rentenverpflichtungen: Barwert
- Pensionsrückstellungen/Anwartschaften auf Abfertigungen: versicherungsmathematisch ermittelter Wert
- Rückstellungen: Notwendigkeit nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung; Ansatz kann unterbleiben, wenn unwesentlich (Risiken, die max 5% einer Bilanzposition ausmachen und 1% der Bilanzsumme nicht überschreiten) (§ 198 Abs 8 Z 3 UGB)



### Stille Reserven

- Differenz zwischen Veräußerungserlösen (=Verkehrswert) und Buchwerten der in der Bilanz angesetzten Wirtschaftsgüter
- zB: zu hoch angesetzte Rückstellungen

### Firmenwert (§ 203 Abs 5 UGB) - Bilanzierungshilfe

- Aktivierungsmöglichkeit nur bei entgeltlichem Erwerb eines Unternehmens(teils) im Wege eines asset deals
- Differenz zw Kaufpreis und Summe der zum Zeitwert (Verkehrswert) angesetzten aktiven Bilanzpositionen minus übernommener passiver Bilanzpositionen
- Abschreibung iZ in 10 Jahren



### GuV (§§ 200, 231 UGB)

- Chronologische Gegenüberstellung der Erträge und Aufwendungen
- Macht Ursachen der Vermögensentwicklung deutlich
- Darstellung: Kontenform, Staffelform (KapG und verdeckte KapG, § 231 UGB)
- Erfolgsermittlungsverfahren:
  - Gesamtkostenverfahren (Produktionserfolgsrechnung)  
Gesamtleistung des Unternehmens wird gesamten Aufwendungen im GJ gegenübergestellt (Umsatzerlöse plus/minus Bestandserhöhungen/-minderungen an Erzeugnissen minus Aufwände [Material, Personal, Abschreibungen])
  - Umsatzkostenverfahren (Kosten für abgesetzte Mengeneinheiten)  
Umsatzerlösen werden die für die Erzielung der Umsatzerlöse eingesetzten Kosten gegenübergestellt (Umsätze minus Kosten [Herstellungskosten, Vertriebskosten, Verwaltungskosten]); Bestandserhöhungen/-minderungen werden nicht erfasst
  - **Beide Verfahren kommen zum gleichen Ergebnis**

 universität wien **Rechnungslegung nach UGB – GuV im Detail**

**GuV**

- Gesamtkostenverfahren (Produktionserfolgsrechnung)

Gesamtkosten	Aktivierte Eigenleistung	Bestandsminderung	Aktivierte Eigenleistung
	Bestandserhöhung	Gesamtkosten	Umsatz
	Umsatz		
Gewinn (bei Bestandserhöhung)		Gewinn (bei Bestandsverminderung)	

- Umsatzkostenverfahren (abgesetzte Mengeneinheiten)

Umsatzkosten	Umsatz	Umsatzkosten	Umsatz
Gewinn			Verlust

Rep Rechnungslegung Told 55

 universität wien **Rechnungslegung nach UGB – GuV im Detail**

**GuV**

Betriebliche Erlöse  
 Betriebliche Aufwendungen  
**BETRIEBSERFOLG (BE)**

-----

Finanzerträge  
 Finanzaufwendungen  
**FINANZERFOLG (FE)**

-----

Ergebnis vor Steuern (=BE+FE)

-----

- Steuern vom Einkommen/Ertrag

-----

Ergebnis nach Steuern  
 +/- Rücklagenbewegungen  
 +/- Gewinn/Verlustvortrag  
**BILANZGEWINN/-VERLUST**

Rep PersG Told 56



### Anhang

- Wer?
  - KapG, verdeckte KapG (§ 222 Abs 1 iVm § 236 ff UGB)
  - Außer: KleinstKapG (§ 242 Abs 1 UGB, soweit Ausweis gewisser Informationen unter Bilanz)
  - Je nach Größe und auch Rechtsform (insb AG) nehmen die Ausweiserfordernisse im Anhang zu (§§ 238-241 UGB)
- Zweck
  - Erläuterung, Begründung der Bilanz und GuV
  - Interpretation, Korrektur, Ergänzung des JA und GuV um möglichst getreues Bild der Vermögens- Finanz und Ertragslage zu vermitteln
  - Insb: Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 237 Abs 1 Z 1 UGB)



### Anhangangaben für alle (§ 237 UGB)

- Abweichungen von bisherigen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Durchbrechung der Kontinuität) (§ 237 Abs 1 Z 1 UGB)
- Anstelle des Vermerks unter der Bilanz zu Haftungsverhältnisse (Garantien, Bürgschaften) (§ 237 Abs 1 Z 2 UGB)
- Beträge, die als Vorschüsse oder Kredite an Vorstand, AR vergeben wurden (§ 237 Abs 1 Z 3 UGB)
- Ertrag und Art der einzelnen Ertrags- oder Aufwandskonten mit ao Bedeutung, Größenordnung (§ 237 Abs 1 Z 4 UGB)
- Summe der Verbindlichkeiten mit Restlaufzeit von mehr als 5J oder für die dingl Sicherheit bestellt wurde (§ 237 Abs 1 Z 5 UGB)
- Durchschnittliche Anzahl der AN (§ 237 Abs 1 Z 6 UGB)
- Name des Mutterunternehmens, das Konzernabschluss aufstellt
- Art und finanzielle Auswirkung wesentlicher Ereignisse nach Bilanzstichtag (§ 238 Ans 2 Z 11 UGB)
- Inanspruchnahme der Möglichkeit nach § 203 Abs 4 UGB (Ansatz der Zinsen aus Fremdfinanzierung auf Ansatz mit Herstellungskosten [produzierte Waren])
- Gründe der gewählten Abschreibungsdauer und Abschreibungsmethode für Firmenwert (§ 203 Abs 5 UGB)


**Lagebericht**

- Wer?
  - KapG, verdeckte KapG
  - Außer: kleine und kleinst GmbH (§ 243 Abs 4 UGB)
  - Große KapG: auch nichtfinanzielle Angaben/nichtfinanzielle Erklärung (§ 243 Abs 5 und § 243b UGB für bestimmte große KapG von öffentl Interesse und mehr als 500 AN: zB Umwelt-, Sozial-, AN-Belange, Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption)
  - für AG, deren Wertpapiere an einem geregelten Markt gehandelt werden: weitere Angaben gem § 243a UGB
- Zweck:
  - Gesamteinsicht und Einschätzung der Geschäftsentwicklung und ao Ereignisse
  - Aussicht der zukünftigen Geschäftsentwicklung (F&E, Umwelt)
  - Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
  - Information, Rechenschaft
- Grundsätze (ordnungsgemäßer Lageberichterstattung)
  - Vollständigkeit
  - Wahrheit/Verlässlichkeit
  - Klarheit
  - Zeitl und zwischenbetriebl Vergleichbarkeit


**Lagebericht - Inhalt**

- Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnisse, Lage des Unternehmens
- Wichtigste finanzielle Leistungsindikatoren
- Risiken und Ungewissheiten des Unternehmens (Preisänderungsrisiken, Ausfallsrisiken, Liquiditätsrisiken, Cash-Flow-Risiken...)
- Zukünftige Entwicklung des Unternehmens
- Tätigkeiten und Aussicht im Bereich Forschung/Entwicklung
- Bestand eigener Anteile
- Zweigniederlassung
- Finanzinstrumente, wenn wesentlich
- Börsennotierte AG (§ 243a UGB) ua:**
  - Zusammensetzung des nicht gehandelten Kapitals
  - Beschränkungen der Stimmrechte/besondere Kontrollrechte von Aktien
  - Direkte oder indirekte Beteiligungen von mind 10%


**Corporate Governance Bericht: § 243c UGB**

- Wer?
  - Börsennotierte Aktiengesellschaft
  - Pflicht zur Aufstellung und Offenlegung des Berichts: Vorstand
  - Prüfung durch AR; Abschlussprüfer fragt nur ob aufgestellt
  - Offenlegung im FB (§ 277 Abs 1 ); Veröffentlichung vor HV auf HP (§ 108 AktG)
- Inhalt
  - Einschlägiger CG-Kodex und Zugang zu diesem
  - Abweichungen vom CG-Kodex sind zu begründen
  - Begründung, warum keinem Kodex unterworfen
  - Zusammensetzung u Arbeitsweise von Vorstand/Aufsichtsrat
  - Angaben zur Frauenförderung in Leitungs- und Kontrollorganen
  - Große AG nach Größenmerkmalen: Beschreibung des Diversitätskonzepts bei Besetzung von Vorstand und AR (Alter, Geschlecht, Bildung, Berufshintergrund), Art, Ziele, Umsetzung; Begründung, wenn kein Konzept
  - Gesamtbezüge der einzelnen Vorstandsmitglieder (§ 239 Abs 2 Z 4 UGB) und Grundsätze der Vergütungspolitik


**Rechtsgrundlagen der Aufstellungspflicht**

- §§ 244 ff UGB: KapG
- § 22 Abs 5 GenG: Genossenschaften
- § 18 PSG: Privatstiftungen

**Rechtsgrundlagen der Erstellung**

- Nach IAS-VO: zwingend für kapitalmarktorientierte Unt
- Freiwillige Unterwerfung unter IAS-VO
  - § 245a Abs 2 UGB: Befreiung von Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach UGB
- Konzernabschluss nach UGB: §§ 244-267b UGB (Umsetzung der RL 2013/34/EU)


**Umfang**

- Konzernbilanz/Konzern-GuV/Konzernanhang/Konzernlagebericht/Konzern-CG-Bericht
- plus Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung

**Zweck**

- Informationsfunktion (Unternehmer, Investoren) über wirtschaftl Einheit
- Rechenschaftslegung der Konzernführung ggü Investoren der Gruppe
- Keine Ausschüttungsfunktion

**Aufstellungspflicht**

- **Konzernmutter** (übergeordnete Gesellschaft) nach Tannenbaumprinzip
- **Konsolidierung** (konzerninterne Vorgänge werden herausgerechnet): Voll-/Quotenkonsolidierung
- Befreiung:
  - Einbeziehung in gleichwertigen Konzernabschluss
  - Größenabhängige Befreiungen
  - § 245a UGB: Bei Aufstellung eines Konzernabschlusses nach IAS-VO


**Konzernmutter nach § 244 UGB**

- Nur Über- bzw Unterordnungskonzerne erfasst
- Voraussetzungen für Konzern:
  - **Einheitl Leitung** durch tatsächl Ausübung von Leitungsfunktion (§ 244 Abs 1 UGB)
  - **Kontroll-TB** (§ 244 Abs 2 UGB) durch rechtl Möglichkeit der Einflussnahme
    - Mehrheit der Stimmrechte
    - Recht der Bestellung oder Abberufung der Mehrheit der Organmitglieder
    - Beherrschung durch Vertrag



### Konsolidierung

- Vollkonsolidierung: Mutter-Tochterunternehmen (§§ 253 ff UGB)
- Teilkonsolidierung:
  - Gemeinschaftsunternehmen (§ 262 UGB)
    - gemeinsame Leitung ->
    - Konsolidierung nach entsprechendem Anteil am Kapital
  - Assoziierte Unternehmen (§ 263 f UGB)
    - Dauernde Beteiligung (widerlegt Vermutung bei Anteil von 20%) plus
    - Tatsächl ausgeübter maßgeb Einfluss auf Geschäfts- und Finanzpolitik (widerlegt Vermutung bei Stimmrechtsanteil von 20%)



### Unterscheide: IAS-VO -UGB

	UGB	IAS-VO
Ziel	Informationsgewinnung Gläubigerschutz	Informationsgewinnung für Anleger und Kapitalgeber
Aufwandsrückstellungen	Zulässig	Unzulässig
Ansatzverbote	Kein Ansatz von nicht entgeltlich erworbenen immateriellen AV	Kein Problem: Entwicklungskosten können angesetzt werden
Bewertung des AV	Gemildertes Niederstwertprinzip	Bewertung mit Verkehrswert ist möglich -> höhere Schwankungen



## Rechnungslegung nach UGB – Aufstellung/Feststellung

### Aufstellung:

- Erstellung des JA auf Basis der doppelten Buchführung
- Innerhalb 9 Monate/5 Monate bei KapG
- Durch Leitungsorgan
- Was wenn nicht? Durchsetzung mit Zwangsstrafen gem § 284 iVm § 222 Abs 1 UGB

(Prüfung: KapG außer kleine GmbH ohne AR-Pflicht)

### Feststellung:

- Verbindlicherklärung/Genehmigung des JA -> Grundlage für Ausschüttungen
  - AG: Aufsichtsrat (bei Delegation in Satzung auch Hauptversammlung; ansonsten wenn AR den JA nicht billigt -> Kompetenz HV)
  - GmbH: Generalversammlung
  - OG/KG: sämtliche Gesellschafter

Rep Rechnungslegung Told

67



## Rechnungslegung nach UGB – Abschlussprüfung

### Wer ist prüfpflichtig (§ 268 UGB)?

- KapG (außer kleine GmbH, die nicht aufsichtsratspflichtig ist)
- Gen (mittlere/große)
- Verdeckte KapG (außer unbeschränkt haftender Gesellschafter ist nicht prüfpflichtig -> kleine GmbH ohne AR-Pflicht)
- PS: § 21 PSG
- KI: § 43 BWG
- Muttergesellschaften (Konzernabschluss)

### Was ist zu prüfen?

- JA (vorgelagert Buchführung):  
Gesetzmäßigkeit/Satzungsmäßigkeit
- Lagebericht: Übereinstimmung mit JA
- Corporate Governance Bericht: enthalten?
- Konzernabschluss

Rep Rechnungslegung Told

68


**Ergebnis der Prüfung**

- Prüfungsbericht an Vorstand, AR (§ 273 UGB)(uU zusätzl Bericht bei fünffachgroßen AG mit Erläuterungen zum Ergebnis an Prüfungsausschuss)
- Zusammenfassung - Bestätigungsvermerk (§ 274 UGB) an alle (uneingeschränkt, beschränkt, negativ): Offenlegung (§ 277 UGB) (Rechnungslegung entspricht den gesetzl Bestimmungen und der JA vermittelt ein möglichst getreues Bild der Vermögens- Finanz- und Ertragslage; Lagebericht steht mit dem JA im Einklang)

**Zweck der Prüfung?**

- Hilfestellung des Leitungsorgans sowie des Überwachungsorgans -> Ohne Prüfung auch keine Feststellung
- Seriositätsgewähr der Information ggü internen und externen Adressaten -> Zuverlässigkeit und Glaubwürdigkeit soll sichergestellt werden

Rep Rechnungslegung Told

69


**Durch Wen?**

- § 268 Abs 4: es dürfen Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gewählt werden
- unabhängig/unbefangen (§§ 271 ff UGB -> sonst kein Honorar und keine Haftungsbegrenzung)
- Auswahl: durch Gesellschafterversammlung auf Vorschlag des AR (falls eingerichtet)

**Durchführung der Prüfung**

- Vorlage und Auskunftspflicht des zu prüfenden Unt (§§ 272 UGB)
- Gewissenhafte unparteiische Prüfung (§ 275 UGB)
- Verschwiegenheitspflicht (§ 275 UGB)
- Redepflicht (§ 273 Abs 2 UGB)
- Erstellung des Prüfberichts (ggü Gesellschaft: Leitungsorgan, AR)
- Bestätigungsvermerk: Erteilung/Versagung/Einschränkung-> Allgemeinheit

Rep Rechnungslegung Told

70


**Haftung des Abschlussprüfers?**

- Pflichten
  - nach berufsrechtl Vorschriften ordnungsgemäße Durchführung der Prüfung, insb Verschwiegenheit, gewissenhafte und unparteiische Prüfung (§ 275 UGB)
  - Redepflicht: § 273 UGB (Bestandsgefährdung, wesentlich nachteilige Veränderungen der Vermögens- Finanz- und Ertragslage, schwerwiegende Gesetzes- oder Satzungsverstöße durch gesetzl Vertreter oder AN, Kennzahlen des URG, wesentl Schwächen des IKS, Rechnungslegung)
- § 275 UGB: Haftung des Abschlussprüfers und seiner Gehilfen ggü der Gesellschaft: gestaffelte Beschränkung nach Größe der Gesellschaft (außer bei Vorsatz oder zumindest grob fahrlässiger Kenntnis von Befangenheit)
- Haftung ggü Dritten: Prüfvertrag zw der Gesellschaft und dem Abschlussprüfer ist Vertrag mit Schutzwirkungen zugunsten Dritter: ebenfalls gestaffelte Beschränkung -> Prioritätsprinzip
- Verjährung: 5 J (OGH: Vorsatz: subj, sonst obj.)

71


**Offenlegung (§ 277 UGB):**

- Einreichung zum Firmenbuch
- Wer: KapG und verdeckte KapG (größenabhängige Erleichterungen)
- Durch wen?: geschäftsführendes Organ
- Wann? mindestens 9 Monate nach Bilanzstichtag
- Wie?
  - Elektronisch (FinanzOnline, Beilage im elektronischen Rechtsverkehr)
  - ohne Beglaubigung in Urkundensammlung
  - außer Umsätze bis max EUR 70.000,-
- Was genau:
  - JA plus Anhang (kleine GmbH nur Bilanz und Anhang, KleinstKapG nur Bilanz [§ 278 UGB])
  - Lagebericht
  - Bestätigungsvermerk
  - CG-Bericht
- Was wenn nicht? Gültigkeit nicht erfasst; aber FB kann von Amts wegen Zwangsstrafen erlassen (§§ 283 f UGB): Zwangsstrafenverfügung

**Veröffentlichung:**

- Bekanntmachung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung (nur große AG)
- Was? JA plus Bestätigungsvermerk

72



### Überblick über zeitlichen Ablauf

- Aufstellung (9 Monate nach Bilanzstichtag/ KapG: 5 Monate)
- Prüfung bei Prüfpflicht (KapG u verdeckte KapG; nicht kl GmbH, die keinen AR hat)
- Feststellung (unmittelbar nach Aufstellung/KapG und verdeckte KapG: 8 Monate nach Bilanzstichtag)
- Offenlegung bei Offenlegungspflicht (KapG und verdeckte KapG, 9 Monate nach Bilanzstichtag)
- Veröffentlichung im Amtsblatt der Wr-Zeitung (§ 277 Abs 2 UGB: nur große AG, 9-Monatsfrist)



### § 212 UBG: Aufbewahrungspflicht der Bücher:

- mindestens 7 Jahre in geordneter Form
- uU länger bei anhängigem Gerichtsverfahren

### § 213 UGB: Vorlage im Rechtsstreit

- auf Antrag oder von Amts wegen
- Einsicht soweit sie den Streitpunkt betreffen

### Bücher sind Teil des Gesellschaftsvermögens

**Unternehmensbewertungsmethoden:**

- Substanzwertverfahren (Bewertung der Sachmittel)
- Ertragswertverfahren (Bewertung nach zukünftigen Erträgen)
- Discounted-Cash-Flow Verfahren (Variante des Ertragswertverfahrens)
- Mischverfahren: Wienerverfahren

**Due Diligence:**

- Versuch der Einschätzung der Risiken im Zuge des Erwerbs eines Unternehmens (sowohl bei share als auch bei asset-deal) oder Beteiligungen
- Dateneinsicht (Verträge, Rechnungen, Geschäftsbeziehungen, ...)
- Unterstützung der Wertfindung aber keine Bewertungsmethode



Vielen Dank für die  
Aufmerksamkeit!

Univ.-Ass. Dr. Julia Told  
julia.told@univie.ac.at