

Jänner 2017

Update: Rechnungslegung

Moore Stephens Interaudit

PRECISE. PROVEN. PERFORMANCE.

Rechnungslegungsänderungsgesetz (RÄG 2014): Umsetzung in der Praxis

Worum es geht

Rechnungslegungsänderungsgesetz (RÄG) 2014

Das Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) hat die rechnungslegungsrelevanten Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches (UGB) substantiell reformiert. Nachfolgend werden die wesentlichen Neuerungen sowie aktuelle Entwicklungen und Auslegungen der gesetzlichen Bestimmungen erläutert, wie sie für die Erstellung von Jahresabschlüssen gemäß RÄG zum 31.12.2016 und danach anwendbar sind und wesentliche betragsmäßige Auswirkungen auf Posten des Jahresabschlusses haben können.

Zahlenmäßige Auswirkungen auf Posten

Außerplanmäßige Abschreibung von Finanzanlagen

Für sonstige Finanzanlagen (die nicht Beteiligungen oder verbundene Unternehmen sind) wird klargestellt, dass bei Wertminderung auf den beizulegenden Zeitwert (Marktwert, Börsenkurs) abzuschreiben ist; in Vorjahren war die Abschreibung auf einen nicht objektivierten „beizulegenden Wert“ zulässig.

Herstellungskosten von Vorräten

Herstellungskosten sind nunmehr verpflichtend unter Ansatz der Gemeinkosten zu errechnen. Auf langfristige Fertigungsaufträge (>1 Jahr) können künftig nur in Ausnahmefällen Verwaltungs- und Vertriebskosten aktiviert werden. Drohende Verluste sind weiterhin unmittelbar zu berücksichtigen.

Zuschreibungspflicht bei Vermögenswerten

Neu ist die uneingeschränkte Zuschreibungspflicht bei Wertaufholung nach außerplanmäßigen Abschreibungen. Für Firmenwerte besteht jedoch weiterhin ein Zuschreibungsverbot. Für bis zum 31.12.2015 unterlassene Zuschreibungen besteht die Möglichkeit der Bildung einer Zuschreibungsrücklage; diese ist dann über einen Zeitraum von bis zu 5 Jahren aufzulösen.

Disagio

Ersatz des Wahlrechts durch eine Aktivierungspflicht; für bereits bestehende Verbindlichkeiten erfolgt keine nachträgliche Anpassung.

Abfertigungs-, Jubiläumsgeld und Pensionsrückstellungen

Berechnungsmethode

Mit Anwendung des RÄG fällt grundsätzlich die bisher gebräuchliche, vereinfachte finanzmathematische Berechnung von Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen weg, womit nach Wunsch des Gesetzgebers die Berechnung versicherungsmathematisch zu erfolgen hat.

Die Beibehaltung der finanzmathematischen Berechnungsmethode ist gemäß AFRAC Stellungnahme 27 - Personalrückstellungen (UGB) zulässig, sofern eine versicherungsmathematische Kontrollrechnung zu keinen wesentlichen Abweichungen im Berechnungsergebnis führt. Gemäß Information des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision ist eine Kontrollrechnung jedoch im Regelfall nicht erforderlich, da die zu erwartende Abweichung meist zu keinem höheren Unterschied innerhalb einer akzeptablen Bandbreite führt als zulässige alternative Einschätzungen von Wahrscheinlichkeitsannahmen.

Rechnungszinssatz

Zur Anwendung gelangen grundsätzlich durchschnittliche Marktzinssätze von Unternehmen mit hochklassiger Bonität mit Restlaufzeiten von 15 Jahren. Hierbei ist entweder auf den Zinssatz zum Berechnungstichtag oder auf einen Durchschnittszinssatz der vergangenen 6 Stichtage sowie des Stichtagszinssatzes abzustellen. Die gewählte Berechnungsmethode ist im Rahmen der Bewertungsstetigkeit für künftige Perioden beizubehalten.

Der aktuell (Dezember 2016) ermittelte Stichtagszinssatz liegt bei rd. 1,70%, der Durchschnittszinssatz liegt bei 3,20%.

Unterschiedsbetrag aus der Erstanwendung

Die Verteilung des im Umstellungszeitpunkt ermittelten Differenzbetrags zwischen Berechnungsmethode „alt“ und „neu“ kann in Form einer Rücklage mit anschließender Auflösung über 5 Jahre sowie durch außerbücherlichen Ansatz und aufwandsseitige Nachholung über bis zu 5 Jahre neben der Erfassung als Sofortaufwand erfolgen.

Ansatz von Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Die Bewertung erfolgt ab 2016 mit dem geschätzten Erfüllungsbetrag unter Berücksichtigung künftiger Kosten- bzw. Gehaltssteigerungen und einer Abzinsung bei einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem marktüblichen Zinssatz. Bislang wurden Gehaltssteigerungen bei der Berechnung von Personalrückstellungen nicht zwangsläufig zum Ansatz gebracht.

Ansatz von Latenten Steuern

Das IAS 12 nachgebildete bilanzorientierte Konzept sieht die Berechnung von Unterschieden zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Wertansätzen (Buchwerten) vor. Unterschiedsbeträge aus temporären Differenzen sind mit dem Steuersatz zu multiplizieren und ergeben die zu bilanzierende Steuerlatenz. Der Ausweis erfolgt grundsätzlich saldiert.

Ein Wahlrecht besteht auch analog zu IAS 12 für alle aktiven latenten Steuern aus Verlustvorträgen, sofern ausreichende passive latente Steuern vorhanden sind oder soweit überzeugende substantielle Hinweise auf ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis in Zukunft vorliegen.

Der Ansatz aktiver latenter Steuern erfolgt verpflichtend bei (mittel)großen Gesellschaften, bei kleinen optional.

Unversteuerte Rücklagen

Mit Abschaffung der Ausweispflicht der unversteuerten Rücklagen entfällt der gesonderte Ausweis in der Bilanz, was auch zu einer Streichung des entsprechenden G&V – Postens führt. Im Zeitpunkt der Erstanwendung erfolgt eine rückwirkende Anpassung der Vorjahreszahlen, auch im Ergebnisvortrag, wobei latente Steuern zu berücksichtigen sind.

Umgliederung von Posten

Eigene Aktien

Von einer Aktiengesellschaft gehaltene eigene Aktien werden künftig als Abzugsposten des Grundkapitals dargestellt.

Umsatzerlöse

Die Definition der Umsatzerlöse wird künftig begrifflich erweitert und umfasst nun auch Nebenerlöse. Demnach erfolgt ab 2016 eine leichtere (rückwirkende) Überschreitung des entsprechenden Größenklassen - Schwellenwertes.

Außerordentliches Ergebnis

Der gesonderte Ausweis außerordentlicher Erträge bzw. Aufwendungen wurde endgültig gestrichen und durch eine entsprechende sinngemäße Anhangsangabepflicht ersetzt, die die Erläuterung der etwaige außerordentliche Natur von Aufwendungen und Erträgen, die in anderen Posten mitgehalten sind, vorsieht.

Florian Eder, Partner Audit

Alexander Wunderlich, Partner Tax

Moore Stephens Interaudit Wirtschaftsprüfung GmbH
Moore Stephens Salzburg GmbH

A-5020 Salzburg, Innsbrucker Bundesstrasse 126

A-1010 Wien, Kärntner Ring 5-7

T +43 (662) 251 500-0

E office@msia.at

interaudit.moorestephens.com

Posten	Anpassung	Auswirkung	Anwendung	Übergangsvorschrift
Finanzanlagen	Zwingende Abschreibung auf Zeitwert	Aufwand	Prospektiv	Verteilung möglich
Vorräte	Aktivierung von Gemeinkosten	Ertrag	Prospektiv	keine
Vermögenswerte	Zuschreibung bei Wertaufholung	Ertrag	Prospektiv	Verteilung möglich
Personalarückstellungen	Berechnungsmethode	Aufwand	Prospektiv	Verteilung möglich
Passiva	Bewertung mit Erfüllungsbetrag	Aufwand/Ertrag	Prospektiv	keine
Latente Steuern	Ansatz aktiver latenter Steuern erforderlich	Ertrag	Prospektiv	keine
Unversteuerte Rücklagen	Erfolgsneutrale Auflösung, Bildung Steuerlatenz	Erhöhung Eigenkapital	Retrospektiv	keine, Anpassung Vorjahreszahlen
Eigene Aktien	Erfolgsneutrale Umgliederung	Verminderung Eigenkapital	Retrospektiv	keine, Anpassung Vorjahreszahlen
Umsatzerlöse		Erhöhung Umsatz		
Außerordentliches Ergebnis		Erhöhung/ Verminderung EGT		