

Heinz Leitsmüller, Ruth Naderer, Alice Niklas

Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnung

3

Wirtschaft – Recht – Mitbestimmung

Reihe für ArbeitnehmervertreterInnen im Aufsichtsrat



Wirtschaft – Recht – Mitbestimmung 3

Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (UGB)

Bilanzlesen leicht gemacht I

Heinz Leitsmüller, Ruth Naderer, Alice Niklas

Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (UGB)

Bilanzlesen leicht gemacht I

VOGB



ÖSTERREICH

Dieses Skriptum ist für die Verwendung im Rahmen der Bildungsarbeit des Österreichischen Gewerkschaftsbundes, der Gewerkschaften und der Kammern für Arbeiter und Angestellte bestimmt.

Zeichenerklärung



Hinweise



Beispiele



Zitate

Abkürzungsverzeichnis

AktG	Aktiengesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
UGB	Unternehmensgesetzbuch
IFRS	International Financial Reporting Standards
Ebit	Earnings before interest and taxes
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
BW	Betriebswirtschaft
ArbAbfG	Arbeiter-Abfertigungsgesetz
BMSVG	Betriebliches Mitarbeiter- und Selbstständigenvorsorgegesetz

Stand: Jänner 2020

Nachdruck: Februar 2021

Impressum:

Layout/Grafik: Manuela Maitnar

Medieninhaber: Verlag des ÖGB GmbH, Wien

© 2017 by Verlag des Österreichischen Gewerkschaftsbundes GmbH, Wien

Herstellung: Verlag des ÖGB GmbH, Wien

Verlags- und Herstellungsort: Wien

Printed in Austria

Der Jahresabschluss	6
Die Bilanz	10
Bilanz – Aktiva (Vermögen)	12
Anlagevermögen	13
Umlaufvermögen	24
Bilanz – Passiva (Kapital)	30
Eigenkapital	30
Fremdkapital	37
Verbindlichkeiten	41
Die Gewinn- und Verlustrechnung	46
Das Gesamtkostenverfahren	47
Grundzüge der Bewertung gemäß UGB	58
Stille Reserven	61
Der Anhang im Jahresabschluss	64
Checkliste zur Überprüfung des Jahresabschlusses	66
Sonstiges	70
Bilanz – Gliederung nach § 224 UGB	70
Gewinn- und Verlustrechnung – Gliederung nach § 231 UGB	74
Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in Englisch	78
Zu den Autoren	84

1 Der Jahresabschluss

Der Jahresabschluss stellt eine wichtige Informationsquelle für BetriebsrätInnen, Eigentümer und andere Stakeholder (zB GläubigerInnen, ArbeitnehmerInnen, Kunden/Kundinnen, Konkurrenz oder die Öffentlichkeit) dar und besteht aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Bei Kapitalgesellschaften gibt es zusätzlich noch einen Anhang.

Die gesetzlichen VertreterInnen einer Kapitalgesellschaft (Vorstand, GeschäftsführerInnen) müssen gemäß § 222 Unternehmensgesetzbuch (UGB) in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr den um den Anhang erweiterten Jahresabschluss, einen Lagebericht sowie gegebenenfalls einen Corporate Governance Bericht¹ und einen Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen² aufstellen und den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorlegen.

Der Jahresabschluss, der Lagebericht, der Corporate Governance Bericht und der Bericht über die Zahlungen an die staatlichen Stellen sind von allen gesetzlichen Vertretern zu unterschreiben.

Die Erstellung des Jahresabschlusses basiert auf gesetzlichen Regelungen. Die wesentlichen Grundlagen bilden dabei das Unternehmensgesetzbuch (UGB), Gesetz über Aktiengesellschaften (AktG), Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) oder das Vereinsgesetz.

Der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften ist kein Geheimnis und muss gemeinsam mit dem Lagebericht sowie gegebenenfalls dem Corporate Governance Bericht und Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen spätestens neun Monate nach dem Bilanzstichtag mit dem Bestätigungsvermerk beim zuständigen Firmenbuch eingereicht werden.

1 Börsennotierte Aktiengesellschaften müssen einen Corporate Governance Bericht erstellen (§ 243b UGB). Darin sind unter anderem die Gesamtbezüge der einzelnen Vorstandsmitglieder, die Grundsätze der Vergütungspolitik, Zusammensetzung und Arbeitsweise des Vorstands und des Aufsichtsrats (und seiner Ausschüsse) und Maßnahmen zur Förderung von Frauen im Vorstand, Aufsichtsrat und in leitenden Stellungen im Unternehmen angegeben.

2 Große Gesellschaften und Unternehmen von öffentlichem Interesse, die in der mineralgewinnenden Industrie oder auf dem Gebiet des Holzeinschlags in Primärwälder tätig sind, müssen einen jährlichen Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen aufstellen (siehe auch § 243c UGB). Dazu gehören Geld- und Sachleistungen (zB Lizenzgebühren, Nutzungsentgelte etc) an nationale, regionale oder lokale Behörden oder von solchen kontrollierten Abteilungen, Agenturen oder im Sinne des § 244 UGB beherrschte Unternehmen. Falls der Wert dieser Leistungen unter 100.000 € liegt, wird kein Bericht erstellt.

Das UGB unterscheidet zwischen kleinen, mittleren und großen Kapitalgesellschaften. Es bestehen größenabhängig unterschiedliche – nach Bilanzsumme, Umsatzerlösen und Beschäftigten – Verpflichtungen zur Tiefe der Gliederung von Bilanz und GuV, zu den Angabe- und Erläuterungspflichten sowie zu den Publizitäts- und Offenlegungspflichten.

Diese Tabelle zeigt die Einteilung der Gesellschaften:

	Kleinstkapitalgesellschaft³	Kleine Kapitalgesellschaft	Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
Bilanzsumme	≤ 350.000 €	≤ 5 Mio €	≤ 20 Mio €	> 20 Mio €
Umsatzerlöse	≤ 700.000 €	≤ 10 Mio €	≤ 40 Mio €	> 40 Mio €
Durchschnittliche Arbeitnehmer	≤ 10	≤ 50	≤ 250	≥ 250

Der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften⁴ ist durch eine/n AbschlussprüferIn zu prüfen. Der Prüfbericht des Wirtschaftsprüfers enthält das Ergebnis der Prüfung und muss den gesetzlichen VertreterInnen und jedem Aufsichtsratsmitglied vorgelegt werden. Im Gegensatz zum veröffentlichten Jahresabschluss muss dieser Prüfbericht vertraulich behandelt werden.

Dieses Skriptum WRM 3 behandelt den Jahresabschluss für Einzelunternehmen nach den Gliederungs- und Bewertungsvorschriften des UGB.

Sofern ein Unternehmen Anteile an anderen Unternehmen hat – Tochterunternehmen bzw. verbundene Unternehmen – scheinen diese im Einzelabschluss als Beteiligungen im Finanzanlagevermögen auf. Wenn Tochterunternehmen ihre Gewinne ausschütten, werden diese bei der Mutter als Beteiligungserträge verbucht.

3 Kleinstgesellschaften sind kleine Kapitalgesellschaften, die keine Investmentunternehmen oder Beteiligungsgesellschaften sind, überschreiten zwei der drei angeführten Kriterien nicht.

4 Ausnahme: kleine GmbH (außer wenn Aufsichtsrat freiwillig eingerichtet wird, dann muss der Jahresabschluss geprüft werden)

1 Der Jahresabschluss

Neben den Einzelabschlüssen von Mutter- und Tochterunternehmen gibt es auch noch den Konzernabschluss. Dieser wird unter der Annahme erstellt, dass alle Konzernunternehmen eine „wirtschaftliche Einheit“ bilden- vereinfacht ausgedrückt wie ein „Unternehmen dargestellt werden“. Bei der Erstellung des Konzernabschlusses sind eine Reihe von Anpassungen erforderlich: Es werden nur die „Außenumsätze“ (Umsätze mit konzernfremden Unternehmen) betrachtet. Umsätze und Verrechnungen zwischen den Konzernunternehmen wie Materiallieferungen, Mieten (interne Leistungsverrechnung) etc. werden eliminiert. Im Gegensatz zum Einzelabschluss sind im Konzernabschluss jedoch die Umsätze und Personalaufwendungen und alle anderen Aufwendungen und Erträge von Tochterunternehmen enthalten.

Österreichische börsennotierte Unternehmen müssen ihren Konzernabschluss nach internationalen Bilanzierungsmethoden (**IFRS** International Financial Reporting Standards) erstellen, andere Unternehmen dürfen für den Konzernabschluss die IFRS-Regeln anwenden. Der Konzernabschluss wird in diesem Skriptum **nicht behandelt**.⁵

⁵ Siehe Skriptum WRM 12 „Konzernabschluss und IFRS“

SKRIPTEN ÜBERSICHT



SOZIALRECHT 	
SR-1	Grundbegriffe des Sozialrechts
SR-2	Sozialpolitik im internationalen Vergleich
SR-3	Sozialversicherung – Beitragsrecht
SR-4	Pensionsversicherung I: Allgemeiner Teil
SR-5	Pensionsversicherung II: Leistungsrecht
SR-6	Pensionsversicherung III: Pensionshöhe
SR-7	Krankenversicherung I: Allgemeiner Teil
SR-8	Krankenversicherung II: Leistungsrecht
SR-9	Unfallversicherung
SR-10	Arbeitslosenversicherung I: Allgemeiner Teil
SR-11	Arbeitslosenversicherung II: Leistungsrecht
SR-12	Insolvenz-Entgeltssicherung
SR-13	Finanzierung des Sozialstaates
SR-14	Pflege und Betreuung
Die einzelnen Skripten werden laufend aktualisiert.	

ARBEITSRECHT 	
AR-1	Kollektive Rechtsgestaltung
AR-2A	Betriebliche Interessenvertretung
AR-2B	Mitbestimmungsrechte des Betriebsrates
AR-2C	Rechtstellung des Betriebsrates
AR-3	Arbeitsvertrag
AR-4	Arbeitszeit
AR-5	Urlaubsrecht
AR-6	Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall
AR-7	Gleichbehandlung im Arbeitsrecht
AR-8A	ArbeitnehmerInnenschutz I: Überbetrieblicher ArbeitnehmerInnenschutz
AR-8B	ArbeitnehmerInnenschutz II: Innerbetrieblicher ArbeitnehmerInnenschutz
AR-9	Beendigung des Arbeitsverhältnisses
AR-10	Arbeitskräfteüberlassung
AR-11	Betriebsvereinbarung
AR-12	Lohn(Gehalts)exekution
AR-13	Berufsausbildung
AR-14	Wichtiges aus dem Angestelltenrecht
AR-15	Betriebspensionsrecht I
AR-16	Betriebspensionsrecht II
AR-18	Abfertigung neu
AR-19	Betriebsrat – Personalvertretung Rechte und Pflichten
AR-21	Atypische Beschäftigung
AR-22	Die Behindertenvertrauenspersonen

GEWERKSCHAFTSKUNDE 	
GK-1	Was sind Gewerkschaften? Struktur und Aufbau der österreichischen Gewerkschaftsbewegung
GK-2	Geschichte der österreichischen Gewerkschaftsbewegung von den Anfängen bis 1945
GK-3	Die Geschichte der österreichischen Gewerkschaftsbewegung von 1945 bis heute
GK-4	Statuten und Geschäftsordnung des ÖGB
GK-5	Vom 1. bis zum 19. Bundeskongress
GK-7	Die Kammern für Arbeiter und Angestellte
GK-8	Die sozialpolitischen Errungenschaften des ÖGB
GK-9	Geschichte der Kollektivverträge

Die VÖGB-Skripten online lesen oder als Gewerkschaftsmitglied gratis bestellen:
www.voegb.at/skripten

2 Die Bilanz

Die Bilanz ist zentraler Bestandteil des Jahresabschluss. Dabei handelt es sich um eine rechnerische Gegenüberstellung von Vermögen (Aktiva) und Kapital (Passiva) eines Unternehmens zu einem bestimmten Stichtag.

Während die Aktivseite die Verwendung des investierten Kapitals (Mittelverwendung) zeigt, bildet die Passivseite die Herkunft des investierten Kapitals (Mittelherkunft) und damit die Finanzierungsstruktur des Unternehmens ab.

Die Gliederung einer Bilanz ist im Unternehmensgesetzbuch UGB festgelegt.

Die Aktiva stellen das Gesamtvermögen der Gesellschaft zum Bilanzstichtag dar.

Bilanz	
AKTIVA	PASSIVA
31. 12.	
<p>A. Anlagevermögen</p> <p>I. Immaterielles Vermögen Konzessionen, Schutzrechte, Lizenzen Geschäfts-/Firmenwert geleistete Anzahlungen</p> <p>II. Sachanlagen Grundstücke, Bauten Technische Anlagen, Maschinen Betriebs- u. Geschäftsausstattung geleistete Anzahlungen, Anlagen in Bau</p> <p>III. Finanzanlagen Anteil an verbundenen Unternehmen Beteiligungen Ausleihungen Wertpapiere</p> <p>B. Umlaufvermögen Vorräte Forderungen Wertpapiere und Anteile Kassa, Schecks, Bankguthaben</p> <p>C. Rechnungsabgrenzungen</p> <p>D. Aktive latente Steuern</p>	<p>A. Eigenkapital I. Nennkapital (Grund, Stammkapital) II. Kapitalrücklagen III. Gewinnrücklagen IV. Bilanzgewinn</p> <p>B. Rückstellungen RSt für Abfertigungen RSt für Pensionen RSt für Steuern Sonstige RSt</p> <p>C. Verbindlichkeiten Anleihen Verbindl. gegenüber Kreditinstituten Erhaltene Anzahlungen Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen Wechselverbindlichkeiten Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen Sonstige Verbindlichkeiten</p> <p>D. Rechnungsabgrenzungen</p>
GESAMTVERMÖGEN	GESAMTKAPITAL

Eigenkapital

Fremdkapital

SKRIPTEN ÜBERSICHT



WIRTSCHAFT	
WI-1	Einführung in die Volkswirtschaftslehre und Wirtschaftswissenschaften
WI-2	Konjunktur
WI-3	Wachstum
WI-4	Einführung in die Betriebswirtschaftslehre
WI-5	Beschäftigung und Arbeitsmarkt
WI-6	Lohnpolitik und Einkommensverteilung
WI-9	Investition
WI-10	Internationaler Handel und Handelspolitik
WI-12	Steuerpolitik
WI-13	Bilanzanalyse
WI-14	Der Jahresabschluss
WI-16	Standort-, Technologie- und Industriepolitik

Die einzelnen Skripten werden laufend aktualisiert.

POLITIK UND ZEITGESCHICHTE	
PZG-1A	Sozialdemokratie und andere politische Strömungen der ArbeiterInnenbewegung bis 1945
PZG-1B	Sozialdemokratie seit 1945
PZG-2	Christliche Soziallehre
PZG-4	Liberalismus/Neoliberalismus
PZG-6	Rechtsextremismus
PZG-7	Faschismus
PZG-8	Staat und Verfassung
PZG-9	Finanzmärkte
PZG-10	Politik, Ökonomie, Recht und Gewerkschaften
PZG-11	Gesellschaft, Staat und Verfassung im neuzeitlichen Europa, insbesondere am Beispiel Englands
PZG-12	Wege in den großen Krieg
PZG-14	Die Geschichte der Mitbestimmung in Österreich

SOZIALE KOMPETENZ	
SK-1	Grundlagen der Kommunikation
SK-2	Frei reden
SK-3	NLP
SK-4	Konfliktmanagement
SK-5	Moderation
SK-6	Grundlagen der Beratung
SK-7	Teamarbeit
SK-8	Führen im Betriebsrat
SK-9	Verhandeln
SK-10	Politische Rhetorik

Die VÖGB-Skripten online lesen oder als Gewerkschaftsmitglied gratis bestellen:
www.voegb.at/skripten

3 Bilanz – Aktiva (Vermögen)

Im Mittelpunkt steht hier die **Mittelverwendung**.

**Bilanzierungspflichtige Unternehmen
haben die Aktivseite der Bilanz wie folgt zu gliedern:**

Aktiva

→ Anlagevermögen

- Immaterielle Vermögensgegenstände
- Sachanlagen
- Finanzanlagen

→ Umlaufvermögen

- Vorräte
- Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
- Wertpapiere und Anteile
- Kassabestand, Schecks, Guthaben bei Banken

→ Aktive Rechnungsabgrenzung

→ latente Steuern

Anlagevermögen

Zum Anlagevermögen gehören jene Vermögensgegenstände, die langfristig im Unternehmen genutzt werden und dauernd dem Geschäftsbetrieb zur Verfügung stehen. Sie dienen dem Unternehmen durch Gebrauch. Gegenstände, für die nur eine kurzfristige Verwendung vorgesehen ist, werden nicht im Anlagevermögen verbucht. So sind etwa Grundstücke, die von einem Bauunternehmen erworben wurden und zur Bebauung und Weiterveräußerung bestimmt sind, im Umlaufvermögen des Bauunternehmens zu bilanzieren.

Die Einteilung des Anlagevermögens ist im § 224 UGB geregelt:

Immaterielle Vermögensgegenstände

Zu dieser Gruppe gehören jene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die bildlich ausgedrückt, nicht „angegriffen“ werden können, wie zum Beispiel sämtliche Rechte wie Lizenzen, Patente, Konzessionen etc.

Aktiviert werden dürfen diese Rechte jedoch nur dann, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

Der Anschaffungswert – vermindert um etwaige Abschreibungen – wird als Wert (Buchwert) in der Bilanz angesetzt.

Selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände – wie zB IT-Software – dürfen nicht in das Vermögen aufgenommen werden. Die Kosten für selbsterstellte Vermögensgegenstände werden als Aufwand in der GuV im Jahr der Entstehung ausgewiesen.

Die immateriellen Vermögensgegenstände sind wie folgt aufzugliedern:

Immaterielles Vermögen

- Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen
- Geschäfts(Firmen)wert
- geleistete Anzahlungen

» **Lizenz**

Eine Lizenz ist im Allgemeinen eine Genehmigung bzw Erlaubnis etwa zur Nutzung eines Softwareprodukts.

» **Konzession**

Bei einer Konzession handelt es sich um eine behördliche Genehmigung zur Ausübung eines bestimmten Gewerbes.

3 Bilanz – Aktiva (Vermögen)

» Patent

Ein Patent ist ein von einer Behörde (Patentamt) verliehenes Recht zur alleinigen Nutzung und gewerblichen Verwertung einer Erfindung.

» Geschäftswert/Firmenwert

Beim Kauf eines Unternehmens wird häufig mehr bezahlt als der Wert der Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden des gekauften Unternehmens. Diese Differenz wird Geschäfts- bzw Firmenwert genannt. Dieser Geschäftswert kann etwa auf „stillen Reserven“ im Anlagevermögen oder etwa auch auf einer besonders bekannten Produktmarke mit hohen zukünftigen Gewinnerwartungen beruhen. Der Firmenwert wird in den nachfolgenden Geschäftsjahren abgeschrieben. Wenn die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, wird der Geschäftswert über zehn Jahre gleichmäßig verteilt abgeschrieben (§ 203 Abs 5 UGB).

Sachanlagevermögen

Das Sachanlagevermögen setzt sich aus materiellen Vermögensgegenständen zusammen und wird auch mit dem Begriff „Betriebsmittel“ umschrieben.

In dieser Gruppe wird das langfristig gebundene Vermögen (zB Maschinen, Fuhrpark, EDV Geräte etc) ausgewiesen, welches unmittelbar zur betrieblichen Leistungserstellung „gebraucht“ wird. Mit Ausnahme der Grundstücke, geleisteten Anzahlung und Anlagen in Bau wird das Sachanlagevermögen durch Gebrauch im Rahmen des Produktionsprozesses wertgemindert. Diese Wertminderung wird Abschreibung genannt und in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen.

Unabhängig von der Kapazitätsauslastung müssen die Unternehmen noch weitere Aufwendungen für das Sachanlagevermögen berücksichtigen. Dazu zählen im Wesentlichen Versicherungen, Instandhaltungen, Wartungen etc. Diese Aufwendungen fließen in die GuV ein.

In der Bilanz gibt es für das Sachanlagevermögen folgende Gliederungsvorschrift:

Sachanlagen

- Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund
- technische Anlagen und Maschinen
- andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
- geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau

» **Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund**

Grundstücke können unbebaut oder bebaut sein. Zu grundstücksgleichen Rechten gehören unter anderem Wohnungsrechte. Bauten auf fremden Grund sind beispielsweise Einrichtungen auf gepachteten Gründen.

» **Geleistete Anzahlung und Anlagen in Bau**

Geleistete Anzahlungen können jeden Posten von den Sachanlagen betreffen.

Finanzanlagevermögen

Während immaterielles Vermögen und Sachanlagen unmittelbar dem Geschäftsbetrieb des eigenen Unternehmens dienen und damit den „betrieblichen Erfolg“ (EBIT/siehe Kapitel „Gewinn- und Verlustrechnung“) erwirtschaften, umfassen Finanzanlagen Investitionen in fremde Unternehmen bzw. Tochterunternehmen. Ein bedeutendes Abgrenzungsmerkmal, ob Finanzanlagen im Anlagevermögen oder Umlaufvermögen zu verbuchen sind, ist die Frage, ob sie langfristigen „dauerhaften“ Charakter haben oder bloß kurzfristig – etwa zu Sicherung der Liquidität – gehalten werden. Kurzfristige Veranlagungen sind im Umlaufvermögen auszuweisen.

3 Bilanz – Aktiva (Vermögen)

Das Finanzanlagevermögen hat wie folgt dargestellt zu werden:

Finanzanlagen

- Anteile an verbundenen Unternehmen
- Ausleihungen an verbundene Unternehmen
- Beteiligungen
- Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens
- Sonstige Ausleihungen

» **Anteile an verbundenen Unternehmen**

Verbundene Unternehmen stellen Beteiligungen an Unternehmen dar, die in einem Konzernverhältnis stehen (Mutter-Tochterunternehmen). Das Mutterunternehmen übt eine einheitliche Leitung aus (§ 244). Diese Beteiligungen werden in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens einbezogen. Grundsätzlich kann von einem Anteil von mehr als 50 % ausgegangen werden.

» **Beteiligungen**

Beteiligungen sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch eine dauernde Verbindung zu diesen Unternehmen zu dienen. Als Beteiligung gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft in der Höhe von mindestens 20 %.

Die Beteiligung als persönlich haftende/r GesellschafterIn an einer Personengesellschaft gilt stets als Beteiligung. Beteiligungen an verbundenen Unternehmen müssen im Posten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ ausgewiesen werden.

» **Ausleihungen**

Ausleihungen sind langfristige Forderungen mit einer Laufzeit von mindestens fünf Jahren.

» Wertpapiere (Wertrechte)

Bei der Zuordnung von Wertpapieren zum Anlagevermögen ist auf die Definition des Anlagevermögens zu achten, dh die Wertpapiere müssen dem Geschäftsbetrieb dauernd dienen.

In diese Position werden auch jene Gesellschafteranteile verbucht, die nicht mehr unter den Beteiligungsbegriff fallen, aber auch nicht in Wertpapieren verbrieft sind (zB GmbH-Anteile mit einer geringen Anteilsquote).

Der Anlagenspiegel – die Entwicklung des Anlagevermögens

Neben der geforderten Mindestgliederung der Vermögensseite müssen Kapitalgesellschaften zusätzlich einen Anlagenspiegel erstellen. Der Anlagenspiegel zeigt die Entwicklung des Anlagevermögens zwischen zwei Bilanzstichtagen und ist im Anhang zu finden.

Die Mindestgliederung des Anlagenspiegels sieht folgendermaßen aus:

Position	Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum 1.1.X1	Zugänge	Aktivier- te Zinsen	Abgänge	Umb- chungen	Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum 31.12.X1
Immaterielles Vermögen						
Sachanlagen						
Finanzanlagen						

Position	Kumulierte Abschrei- bungen 1.1.	Bewegungen in Abschreibungen			Jährliche Abschrei- bungen	Zuschrei- bungen	Kumulierte Abschrei- bungen 31.12.
		Zugänge	Abgänge	Umb- chungen			
Immaterielles Vermögen							
Sachanlagen							
Finanzanlagen							

Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zum 1. 1. und 31.12.

In dieser Spalte werden die Vermögensgegenstände, die zum 1.1. und 31.12. im Unternehmen vorhanden waren, zu Anschaffungs- bzw. Herstellkosten darge-

3 Bilanz – Aktiva (Vermögen)

stellt (im Unterschied zum „Buchwert“, bei dem von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten die Wertminderungen abgezogen werden). Damit kommt der gesamte im Anlagevermögen ursprünglich investierte Betrag zum Ausdruck.

» Zugänge

Als Zugänge werden die **Investitionen** des Geschäftsjahres verbucht.

» Aktivierte Zinsen

Zinsen für Fremdkapital, das für die Finanzierung zur Herstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens verwendet wird, dürfen bei den Herstellungskosten angesetzt werden. Diese im Laufe des Geschäftsjahres aktivierten Zinsen müssen in dieser Spalte ausgewiesen werden.

» Abgänge

Hier werden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens erfasst, die im entsprechenden Geschäftsjahr aus dem Vermögen ausscheiden (etwa durch Verkauf, Vernichtung).

» Umbuchungen

Bei Umbuchungen handelt es sich um Umgliederungen von Wirtschaftsgütern innerhalb des Anlagevermögens.



Beispiel:

In Bau befindliche Anlagen werden fertiggestellt. Der Wert dieser Anlagen wird aus der Position „Im Bau befindlich“ herausgenommen (minus) und in die zutreffende Position (z.B. Gebäude, Maschinen) eingeordnet (plus). Positive und negative Beträge stehen einander gegenüber, die Summe ist stets null.

» Jährliche und kumulierte Abschreibungen

Die Abschreibung stellt die Wertminderung des Anlagevermögens dar. Im Anlagespiegel müssen sowohl die Abschreibungen des jeweiligen Geschäftsjahres als auch die Summe der bisherigen Abschreibungen („kumulierte Abschreibungen“) zum 1.1. und 31.12. dargestellt werden (siehe Kapitel „Abschreibungen“).

» **Bewegungen in den Abschreibungen**

Hier werden die Abschreibungen im Zusammenhang mit Zugängen, Abschreibungen und Umbuchungen getrennt ausgewiesen.

» **Zuschreibungen**

Wenn der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung wegfällt, wird diese rückgängig gemacht. Dieser Vorgang wird auch als Wertaufholung bezeichnet.

» **Buchwert**

Der Buchwert ist jener Betrag aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die bisherigen Abschreibungen zuzüglich allfälliger Zuschreibungen. Seine Angabe im Anlagenspiegel ist zwar gesetzlich nicht vorgeschrieben, aber in Praxis ist er in der Regel im Anlagenspiegel angeführt.

» **Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 13 EStG)**

Zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern zählen Vermögensgegenstände, deren Anschaffungswert nicht mehr als 800 € (ohne Umsatzsteuer) beträgt (zB Schreibtisch, Lampe). Sie können im Jahr der Anschaffung sofort abgeschrieben werden und sind im Anlagenspiegel zu erfassen (in den Spalten Zugang und Abgang).

Abschreibungen

» **Planmäßige Abschreibungen**

Basis für den Wertansatz von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Allerdings dürfen diese Ausgaben nicht zur Gänze in einem Jahr gewinnmindernd geltend gemacht werden, sondern sind auf den Zeitraum zu verteilen, in dem der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird (Nutzungsdauer). Diese jährlichen Teilbeträge, die gewinnmindernd geltend gemacht werden, nennt man planmäßige Abschreibungen.

Berechnung der planmäßigen Abschreibung =

Anschaffungs- oder Herstellungskosten

betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

3 Bilanz – Aktiva (Vermögen)

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für einzelne Vermögensgegenstände hat sich als Handelsbrauch entwickelt und ist letztlich auch durch die Anerkennung der Finanzbehörden bestimmt. Sie ist nicht gesetzlich fixiert. Sie kann daher die tatsächliche Lebensdauer beträchtlich unter- bzw überschreiten.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wird unter anderen durch folgende Faktoren bestimmt:

- » **verbrauchsbedingte und technische Abnutzung**, zB durch gefahrene Kilometer eines Lkw
- » natürlicher Verschleiß durch **äußere und klimatische Einflüsse** (zB Rost bei Autos)
- » **Substanzverringering** in Gewinnungsbetrieben (Bergbau, Steinbruch etc.)
- » **Ablauf der vertraglich oder gesetzlich festgesetzten Nutzungszeit** zB bei Miet- oder Pachtverhältnissen, bei Patenten und Konzessionen



Beispiel:

Kauf einer Maschine:	
Anschaffungswert	10.000 €
Nutzungsdauer	5 Jahre
Abschreibung	$\frac{\text{Anschaffungswert}}{\text{Nutzungsdauer}}$
	$10.000 / 5 = 2.000 \text{ €}$

Die jährliche Abschreibung beträgt 2.000 €. Nehmen wir nun an, die Maschine befindet sich bereits zwei Jahre in betrieblicher Verwendung:

1. Jahr	Anschaffungswert	10.000
	jährliche Abschreibung	- 2.000
	Buchwert 31. 12. JAHR 1	= 8.000
2. Jahr	Buchwert 1. 1. JAHR 2	8.000
	jährliche Abschreibung	- 2.000
	Buchwert 31. 12. JAHR 2	= 6.000

Der Buchwert zum Ende des zweiten Geschäftsjahres kann auch wie folgt berechnet werden:

Anschaffungswert	10.000
kumulierte Abschreibung	- 4.000
Buchwert zum 31. 12. JAHR 2	= 6.000

Die kumulierte Abschreibung ist die Summe aller bereits vorgenommen jährlichen Abschreibungen.

Eine Investition als solche ist ein erfolgsneutraler Vorgang (im Beispiel die 10.000 € Anschaffungswert). Dies bedeutet, dass die Investition keine Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung hat. Erfolgswirksam wirkt nur die jährliche Abschreibung (hier 2.000 €), indem sie als Aufwand gewinnmindernd geltend gemacht wird.

Der Anlagenspiegel für diese Maschine sieht folgendermaßen aus (vereinfachte Darstellung):

3 Bilanz – Aktiva (Vermögen)

	Anschaffungswert zum 1. 1.	Zugänge	kumulierte Abschreibung	Buchwert zum 31. 12.	jährliche Abschreibung
1. Jahr	0	10.000	2.000	8.000	2.000
2. Jahr	10.000	0	4.000	6.000	2.000
3. Jahr	10.000	0	6.000	4.000	2.000
4. Jahr	10.000	0	8.000	2.000	2.000
5. Jahr	10.000	0	10.000	0	2.000

Die Abschreibung wird auf der Aktivseite direkt vom Wert des Vermögensgegenstandes abgezogen. Der Buchwert zum 31. 12. ergibt sich dabei wie folgt:

Anschaffungswert

+	Zugänge
-	Abgänge
-	kumulierte Abschreibungen
<hr/>	
=	Buchwert zum 31. 12.

» Außerplanmäßige Abschreibungen

Neben den beschriebenen planmäßigen Abschreibungen (der steuerrechtliche Begriff ist „Absetzung für Abnutzung“ – AfA) sind auch außerplanmäßige Abschreibungen möglich.

Diese Abschreibungen sind vorzunehmen, wenn die Wertminderung des betroffenen Vermögensgegenstandes voraussichtlich von Dauer ist.

» Sachanlagevermögen

Außerordentliche Abschreibungen müssen berücksichtigt werden, wenn der Wert der Vermögensgegenstände durch außergewöhnliche Umstände verkürzt wird. Dies kann durch technischen Fortschritt, bei Nachfrageverschiebungen, Fehlinvestitionen, Katastrophen (Brand, Explosion) etc eintreten. In diesem Fall wird auf den beizulegenden Wert am Bilanzstichtag abgeschrieben. Dies muss gesondert ausgewiesen werden.

» Finanzanlagevermögen

Im Gegensatz zum Sachanlagevermögen werden Finanzanlagen nicht planmäßig beschrieben werden, da sie grundsätzlich nicht abnutzbar sind. Finanzanlagen (außer Beteiligungen) müssen jedoch dann außerordentlich beschrieben werden, wenn ihr beizulegende Zeitwert⁶ am Bilanzstichtag unter dem des Anschaffungswertes liegt. Dies kann bei Wertpapieren auf sinkende Kurse und bei Ausleihungen auf deren Uneinbringlichkeit zurückzuführen sein. Beteiligungen werden auf den beizulegenden Wert⁷ außerplanmäßig beschrieben. Finanzanlagen dürfen auch außerplanmäßig beschrieben werden, wenn keine dauernde Wertminderung vorliegt.

» Leasinggeschäfte

Leasinggeschäfte spielen in den Unternehmen eine wesentliche Rolle. Viele Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (zB Auto, Kopierer, Gebäude etc) werden durch Leasing finanziert. In diesen Fällen kaufen die Unternehmen nicht den Gegenstand, sondern können ihn aufgrund des Leasingvertrags nutzen. Die Leasinggesellschaft (Leasinggeber) kaufen die Vermögensgegenstände und vermieten es an das Unternehmen (Leasingnehmer).

Zivilrechtlicher Eigentümer bleibt in allen Fällen der Leasinggeber. Für die Bilanzierung ist jedoch das wirtschaftliche Eigentum relevant.

Folgende Varianten sind möglich:

Das **Operating-Leasing** kann am ehesten mit normalen Miet- oder Pachtverträgen verglichen werden. Es ist durch eine kurze Grundmietzeit und eine kurze Kündigungsfrist gekennzeichnet und das Investitionsrisiko verbleibt beim **Leasinggeber**. Für Pflege, Wartung und Instandhaltung ist ebenfalls der Leasinggeber verantwortlich. Das Leasinggut wird beim Leasinggeber bilanziert. Der Leasingnehmer zahlt lediglich die Leasingraten, die er als Aufwand in der GuV ausweist. Der Leasinggeber kann alle Investitionsbegünstigungen geltend machen.

Finanzierungs-Leasing liegt beispielsweise bei einer längeren Vertragsbindung und fehlende Kündigungsmöglichkeiten vor. In diesen Fällen wird das Leasing-

⁶ Beizulegender Zeitwert: Börsenkurs oder Marktwert (siehe § 189a Z 4 UGB)

⁷ Beizulegender Wert: der Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt (siehe § 189 a Z 3 UGB)

3 Bilanz – Aktiva (Vermögen)

gut normalerweise beim **Leasingnehmer** bilanziert, da er das wirtschaftliche Eigentum hat. Sämtliche Chancen und Risiken aus dem Eigentum am Objekt werden auf den Leasingnehmer übertragen.

Das Leasingverhältnis wird als Vermögenswert und Schuld in gleicher Höhe in der Bilanz des Leasingnehmers angesetzt. Das Leasinggut wird vom Leasingnehmer planmäßig abgeschrieben. Der Leasinggeber stellt den Vermögenswert als Forderung in der Bilanz dar.

Umlaufvermögen

Zum Umlaufvermögen gehören Vermögensgegenstände, die gewöhnlich innerhalb eines kurzen Zeitraums – unter einem Jahr – umgeformt oder umgesetzt werden (zB Vorräte, Zahlungsmittel). Im § 224 UGB ist folgende Gliederung zu finden:

Umlaufvermögen

- Vorräte
- Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
- Wertpapiere und Anteile
- Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Banken
- Rechnungsabgrenzungsposten
- Aktive latente Steuern

» **Vorräte**

Als Vorratsvermögen werden die auf Lager befindlichen Waren und Stoffe bezeichnet, die für den Produktionsprozess oder den Absatz bestimmt sind. Dabei sind in der Bilanz folgende Positionen getrennt anzugeben:

» **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe**

Diese Gruppe der Vorräte stellt üblicherweise das Ausgangsmaterial der Produktion dar. Rohstoffe (zB das Holz bei einer Tischlerei) und Hilfsstoffe (Leim, Nägel) gehen in das Produkt ein, Betriebsstoffe (Schleifpapier) dagegen nicht.

» **Unfertige Erzeugnisse**

Hier werden die vom Unternehmen selbst erstellten, jedoch noch in Arbeit befindlichen Erzeugnisse dargestellt (zB Tischplatte, Sessellehne).

» **Fertige Erzeugnisse und Waren**

In dieser Position werden die vom Unternehmen bereits fertiggestellten Erzeugnisse abgebildet (zB fertiger Tisch). Unter Waren werden jene Produkte verstanden, die vom Unternehmen erworben wurden und ohne weitere Bearbeitung bzw. Verarbeitung verkauft werden sollen. Verschiedene Manipulationen, beispielsweise Sortimentsgestaltung, Sortiervorgänge und Verpackungsmaßnahmen zählen nicht zur Be- und Verarbeitung.

» **Noch nicht abrechenbare Leistungen**

Hierbei handelt es sich Dienstleistungen, die im Abschlussjahr begonnen wurden, aber zum Stichtag noch nicht fertig sind, wie zum Beispiel Auftragsleistungen der Bauwirtschaft, im Anlagenbau und um Dienstleistungen, wie etwa die Bearbeitung beigestellter Materials, noch nicht vollendete Werbe-, Architekturleistungen etc.

» **Geleistete Anzahlungen**

Forderungen

Bei Forderungen (Außenstände) hat das Unternehmen die Lieferung oder Leistung bereits erbracht, die Gegenleistung – meist die Bezahlung – wird zu einem späteren Zeitpunkt erbracht.

Im Geschäftsverkehr ist es üblich, dass Kundinnen ein sogenanntes Kundenziel eingeräumt wird. Meistens erstreckt sich das Kundenziel über mehrere Wochen. Die Höhe der Forderungen – insbesondere der Kundenforderungen – ist einerseits von der Umsatzhöhe, andererseits auch von vereinbarten Zahlungsmodalitäten sowie der Bonität der Kundinnen abhängig.

In der Bilanz sind die Forderungen wie folgt aufzugliedern:

- » Forderungen aus **Lieferungen und Leistungen**
- » Forderungen gegen **verbundene Unternehmen**
- » Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein **Beteiligungsverhältnis** besteht

3 Bilanz – Aktiva (Vermögen)

- » sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände (zB Forderungen gegenüber Finanzamt, Stadtkasse, Sozialversicherung, Forderungen aus an DienstnehmerInnen gewährten Darlehen).

Die Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind in der Bilanz anzugeben (§ 225 Abs 3). Die Fristigkeit der Forderungen ist insbesondere bei der Bilanzanalyse von besonderer Bedeutung!

Wertpapiere und Anteile

Hier sind jene Wertpapiere und Anteile zu verbuchen, die dem Unternehmen kurzfristig dienen. Diese Wertpapiere weisen daher hinsichtlich ihrer Gebundenheit eine Nähe zu den liquiden Mitteln auf.

Folgende Positionen sind getrennt anzugeben:

- » Anteile an **verbundenen Unternehmen** und
- » **sonstige** Wertpapiere und Anteile

Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Banken

Als liquide Mittel werden diese Vermögensgegenstände verstanden, die in einer gewissen Weise einen „geldähnlichen“ Charakter aufweisen und jederzeit verfügbar sind. Der Begriff „liquide“ bedeutet „flüssig“.

Aktive Rechnungsabgrenzung

Unter Rechnungsabgrenzung versteht man die periodengerechte Abgrenzung von Vorgängen, die über den Abschlussstichtag hinaus wirken.



Beispiel:

Am 1. 10. wird die Versicherung in der Höhe von 24.000 € für ein Jahr im Voraus bar bezahlt. Bilanzstichtag ist der 31. 12. Es ergibt sich folgende Aufteilung:

Okt.	Nov.	Dez.	Jän.	Feb.	März	April	Mai	Juni	Juli	Aug.	Sept.
6.000 €			18.000 €								

Der Versicherungsaufwand wäre in der Gewinn- und Verlustrechnung jedoch um 18.000 € zu hoch, wenn die gesamte Jahresprämie im laufenden Geschäftsjahr als Aufwand geltend gemacht wird.

Es muss periodengerecht abgegrenzt werden:

Auf das laufende Geschäftsjahr entfallen drei Monate und daher wird nur der Mietaufwand in der Höhe von 6.000 € verbucht.

Die restlichen 18.000 € gehören in das nächste Geschäftsjahr und werden als aktive Rechnungsabgrenzung in der Bilanz ausgewiesen. Im neuen Jahr wird die Rechnungsabgrenzung gegen das Aufwandskonto aufgelöst. Dieser Betrag wird nun erfolgswirksam, er fließt in die GuV ein.

Latente Steuern

Mit Hilfe von latenten Steuern werden Differenzen zwischen dem unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Gewinn ausgeglichen.

Aus unterschiedlichen Regelungen für unternehmensrechtliche und steuerrechtliche Wertansätze von Vermögensgegenständen (zB verschiedene Nutzungsdauern nach UGB und Steuerrecht), Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten können sich diese Differenzen ergeben, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen. Dies hat zur Folge, dass sich der zu entrichtende Steueraufwand (aus der Steuerbilanz) vom „fiktiven“ Steueraufwand, der sich aus dem unternehmensrechtlichen Gewinn errechnen würde, unterscheidet.

Je nachdem, ob die Differenz eine Steuerbelastung oder – entlastung für das Unternehmen ist, werden latente Steuern entweder als Aktiv- oder Passivposten angesetzt.

Gemäß § 198 UGB Abs 9 wird für eine daraus resultierende Steuerbelastung eine Rückstellung für passive latente Steuern auf der Kapitalseite der Bilanz gebildet.

Liegt eine Steuerentlastung vor, müssen mittlere und große Gesellschaften diese in der Position „aktive latente Steuer“ auf der Vermögensseite ausweisen.

Im Anhang sind nähere Angaben zu den latenten Steuern vorzunehmen.

3 Bilanz – Aktiva (Vermögen)

Wertberichtigungen zum Umlaufvermögen

Grundsätzlich erfolgt die Erstbewertung des Umlaufvermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Eine planmäßige Abschreibung wird nicht durchgeführt, da diese Vermögenswerte nicht dauernd im Unternehmen bleiben. Abschreibungen werden nur (außerplanmäßig) vorgenommen, wenn die Vorräte weniger wert sind oder es zu Forderungsausfällen kommt. Es gilt hier das strenge Niederstwertprinzip, dh es muss immer auf den niedrigeren beizulegenden Zeitwert abgewertet werden. Wenn der Grund für diese außerplanmäßige Abschreibung wegfällt, muss eine Zuschreibung vorgenommen werden.

Wertberichtigung zu Vorräten

Bei Vorräten kann der Fall eintreten, dass der beizulegende Zeitwert zum Bilanzstichtag unter dem Anschaffungswert liegt. In diesem Fall muss eine Abschreibung (bzw. „Wertberichtigung“) auf den niedrigeren Wert vorgenommen werden. Häufig tritt der Fall ein, dass der Tagespreis der auf Lager befindlichen Vorräte nicht exakt feststellbar ist, z. B. bei Ladenhütern oder veralteten Produkten. Eine unter Umständen zu geringe Abschreibung dieser Lagerbestände führt dazu, dass sich der Kaufmann buchhalterisch „reicher“ macht, als er/sie tatsächlich ist. Umgekehrt ist auch eine zu hohe Abschreibung denkbar, was die Bildung von stillen Reserven zur Folge hat.

Wertberichtigung zu Forderungen

Grundlage für die Bewertung der Forderungen ist deren Einbringlichkeit. Voll einbringliche Forderungen werden in der Bilanz mit ihrem vollen Wert angesetzt. Ergibt sich jedoch hinsichtlich der Einbringlichkeit ein Zweifel, so muss diesem in der Bilanz Rechnung getragen werden. Die Forderung wird in diesem Fall nur mit dem einbringlichen Teil angesetzt. Der uneinbringliche Teil wird als Aufwand verbucht.

Zusammenfassend die wichtigsten Unterschiede zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen im Überblick:

Anlagevermögen – Umlaufvermögen

Kriterium	Anlagevermögen	Umlaufvermögen
Zweck	Gebrauch	Verbrauch
Beispiele	Grundstück, Gebäude, Maschinen	Vorräte, Kassa
Gebundenheit	langfristig	kurzfristig
Flexibilität	gering	hoch
Kosten	Versicherung, Instandhaltung, Abschreibung	Lagerkosten
Branchen	Industrie (Metall, Papier)	Handel

4 Bilanz – Passiva (Kapital)

Die Passivseite der Bilanz stellt dar, wie das Unternehmen finanziert wird bzw wer das Kapital zur Verfügung stellt. Mit anderen Worten: „Die rechte Seite der Bilanz bzw Passivseite zeigt, wie die linke Seite bzw Vermögensseite (Aktiva) finanziert wurde.“

Im UGB ist diese Mindestgliederung für die Kapitalseite vorgegeben:

Passiva

- Eigenkapital
- Rückstellungen
- Verbindlichkeiten
- Rechnungsabgrenzungsposten

4.1 Eigenkapital

Zum Eigenkapital gehören alle Mittel, die dem Unternehmen von den EigentümerInnen (AktionärInnen bzw. GesellschafterInnen) zur Verfügung gestellt werden, sowie die im Unternehmen erwirtschafteten und nicht an die EigentümerInnen ausgeschütteten Gewinne (Rücklagen). Das Eigenkapital dient vorrangig als Risikopolster für mögliche Verluste sowie als Haftungsbasis für Schulden. Jeder Verlust mindert das Eigenkapital. Gewinne, die nicht ausgeschüttet werden, sowie Kapitalzuführungen erhöhen hingegen das Eigenkapital.

Zum Eigenkapital zählen die laut UGB folgende Positionen:

Eigenkapital

- Nennkapital (Grund-, Stammkapital)
- Kapitalrücklagen
- Gewinnrücklagen
- Bilanzgewinn (Bilanzverlust)

Nennkapital (Grund- bzw Stammkapital)

Für die Gründung einer AG muss ein Mindestgrundkapital von 70.000 € eingebracht werden. Das Grundkapital ist in Aktien zerlegt.

In einer GmbH müssen die Gesellschafter mindestens 35.000 € Stammkapital zur Verfügung stellen. Das Stammkapital setzt sich aus Stammeinlagen zusammen.

Die Aktie

Aktien dürfen nicht für einen geringeren Betrag als den Nennbetrag (oder den auf die einzelne Stückaktie entfallenden anteiligen Betrag des Grundkapitals) ausgegeben werden. Für einen höheren Betrag ist die Ausgabe zulässig, die Differenz nennt man „Agio“ oder Aufgeld. Ein erzielt Agio ist bei einer Aktienaussgabe verpflichtend in die gebundene Kapitalrücklage einzustellen. Der Kurswert ist hingegen der Markt- bzw. Börsenwert einer Aktie.

Rücklagen

Alle Rücklagen gehören zum Eigenkapital und entstehen durch

- » **Zuführung von außen** (Kapitalrücklagen) durch die EigentümerInnen
- » **Einbehaltung von Gewinnen** (erwirtschaftete Gewinne verbleiben im Unternehmen, Gewinnrücklagen)

Der getrennte Ausweis von Rücklagen **nach der Art ihrer Entstehung** dient vor allem dem besseren Einblick in die Unternehmensfinanzierung. Dadurch bietet sich die Möglichkeit, zwischen Innen- und Außenfinanzierung zu unterscheiden.

Kapitalrücklagen

Kapitalrücklagen sind Rücklagen, die nicht aus dem Jahresüberschuss gebildet werden, sondern durch Kapitaleinzahlung (Bareinlagen, Sacheinlagen) der Gesellschafter entstanden sind. Die Kapitalrücklagen werden der Gesellschaft von außen zugeführt und gehören daher zur Außenfinanzierung. Das Grund- oder Stammkapital wird dabei nicht erhöht.

4 Bilanz – Passiva (Kapital)

Es wird zwischen gebundenen und nicht gebundenen Kapitalrücklagen unterschieden. Die Verwendung der gebundenen Kapitalrücklage (= Auflösung!) ist gesetzlich vorgeschrieben: Sie darf nur zur Abdeckung eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufgelöst werden.

Als gebundene Kapitalrücklage sind u.a. auszuweisen:

- » das Agio (die Differenz zwischen Nennwert und Kurswert) bei Aktienaussgaben oder
- » Zuzahlungen von GesellschafterInnen gegen Gewährung eines Vorzuges.

Die nicht gebundene Kapitalrücklage (zB Zuzahlungen von GesellschafterInnen) kann dagegen für Gewinnausschüttungen verwendet werden.

Gewinnrücklagen

Als Gewinnrücklagen dürfen nur Beträge ausgewiesen werden, die im Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr aus dem Jahresüberschuss gebildet wurden. Durch die Trennung von Kapitalrücklagen und Gewinnrücklagen soll die Ertragskraft des Unternehmens besser dargestellt werden.

Es gibt folgende Arten von Gewinnrücklagen:

» **Gesetzliche Rücklage**

AG und große GmbHs müssen so lange 5 % des Jahresüberschusses (vermindert um einen etwaigen Verlustvortrag) einstellen, bis die gebundenen Rücklagen (gesetzliche Rücklage + gebundene Kapitalrücklage) insgesamt mindestens 10 % des Nennkapitals erreicht haben.

Die Verwendung der gesetzlichen Rücklage (= Auflösung!) ist gesetzlich vorgeschrieben: Sie darf nur zur Abdeckung eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufgelöst werden.

» **Satzungsmäßige Rücklage**

In der Satzung bzw im Gesellschaftsvertrag kann die Bildung von Rücklagen vorgesehen sein.

» **Andere (freie) Rücklage**

Neben dem Gesetzgeber und EigentümerInnen kann auch der Vorstand bzw die Geschäftsführung bestimmen, dass Teile des Gewinnes im Unternehmen blei-

ben. Der Verwendungszweck dieser Rücklagen kann frei gewählt werden (zB Verlustabdeckung oder Gewinnausschüttung).

Bildung von Gewinnrücklagen

Die Bildung einer Gewinnrücklage erfolgt aus dem Jahresüberschuss. Der Jahresüberschuss wird durch eine Rücklagenzuführung oder -auflösung nicht verändert. Es erfolgt lediglich eine Verschiebung innerhalb des Eigenkapitals. Der Bilanzgewinn wird kleiner, die Rücklagen erhöhen sich dagegen bzw. vice versa.



Beispiel:

Vor der Rücklagenbildung weisen der Jahresüberschuss und das Eigenkapital folgende Werte auf:

GuV		Passivseite der Bilanz	
Jahresüberschuss	800.000	Nennkapital	500.000
= Bilanzgewinn	800.000	Bilanzgewinn	800.000
		Rücklagen	200.000
		Eigenkapital	1.500.000

Nach der Rücklagendotierung in der Höhe von 200.000 € ergibt sich:

GuV		Passivseite der Bilanz	
Jahresüberschuss	800.000	Nennkapital	500.000
- Dotierung Rücklagen	- 200.000	Bilanzgewinn	600.000
= Bilanzgewinn	600.000	Rücklagen	400.000
		Eigenkapital	1.500.000

Durch die Rücklagendotierung (-zuführung) bleibt das Eigenkapital in Summe unverändert. Ebenso bleibt der Jahresüberschuss unverändert. Lediglich der Bilanzgewinn wird kleiner und die Rücklagen größer. Es erfolgt somit auf der Passivseite der Bilanz eine Verschiebung zwischen den Positionen Bilanzgewinn und Rücklagen.

4 Bilanz – Passiva (Kapital)

Eine Rücklagenauflösung wirkt sich genau umgekehrt aus. Der Bilanzgewinn wird vergrößert, die Rücklagen werden verringert. Auch dieser Vorgang hat keine Auswirkungen auf Jahresüberschuss und Eigenkapital. Durch eine Rücklagenauflösung besteht somit die Möglichkeit, den Bilanzgewinn höher auszuweisen und somit mehr auszuschütten. Durch die Auflösung von Rücklagen kann somit trotz eines Jahresfehlbetrages ein positiver Bilanzgewinn ausgewiesen werden. Dadurch kann das Unternehmen, selbst wenn Verluste gemacht wurden, eine Dividendenausschüttung vornehmen.

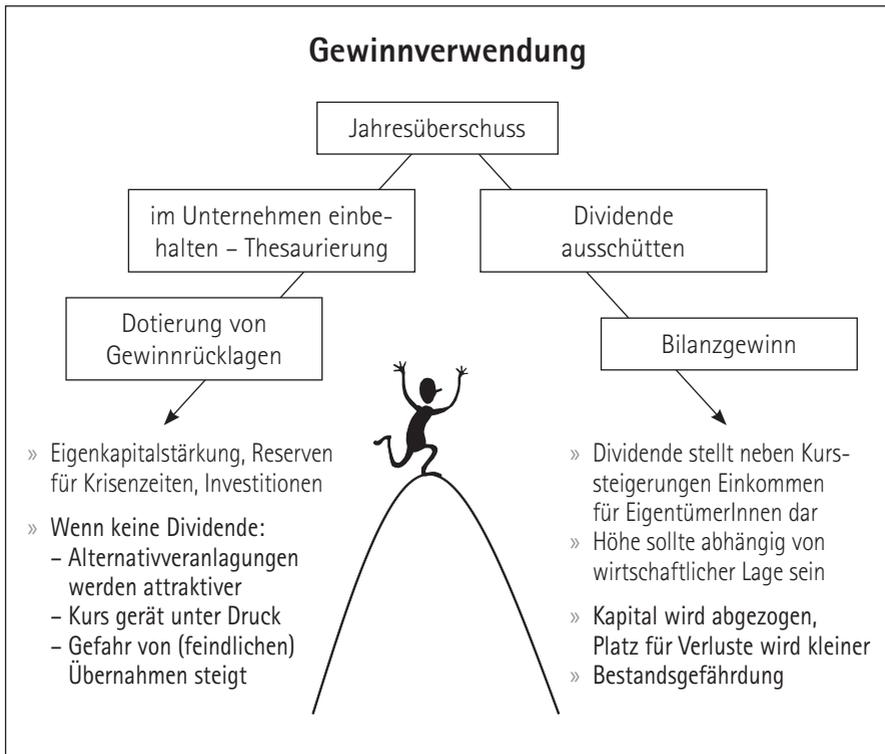
Bilanzgewinn/-verlust

Der Bilanzgewinn/-verlust wird aus der Gewinn- und Verlustrechnung übernommen.

Der Bilanzgewinn stellt jenen Betrag dar, der maximal für die Ausschüttung an die EigentümerInnen zur Verfügung steht. Seine Höhe ist im Interesse der Ausschüttungspolitik „frei“ gestaltbar. Jener Teil des Bilanzgewinnes, der letztendlich nicht ausgeschüttet wird, wird im Folgejahr als Gewinnvortrag ausgewiesen.

Soll den GesellschafterInnen eine hohe Dividende ausgeschüttet werden, so muss ein hoher Bilanzgewinn gebildet werden, unter Umständen auch mit Hilfe von Rücklagenauflösungen. Soll die Dividende gering sein, werden höhere Rücklagenzuweisungen vorgenommen, wodurch der Bilanzgewinn verringert wird. Die Grafik zeigt die Vor- und Nachteile der Einbehaltung der Gewinne und einer Ausschüttung.

Bei einem Bilanzverlust ist keine Ausschüttung möglich.



Investitionszuschüsse aus öffentlichen Mitteln

Wenn ein Unternehmen für den Kauf von Vermögensgegenständen Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln erhält, dann werden diese Mittel in dieser Position ausgewiesen. Aus formeller Sicht ist dieser Posten weder Eigen- noch Fremdkapital. Die Investitionszuschüsse werden in der Bilanzanalyse auch zum Eigenkapital im betriebswirtschaftlichen Sinn gezählt, da keine Rückzahlungsverpflichtung bei Einhaltung der Förderkriterien besteht.

Der Begriff Eigenkapital im betriebswirtschaftlichen Sinn umfasst insgesamt das Nennkapital, die Kapital- und Gewinnrücklagen, den Bilanzgewinn sowie die Investitionszuschüsse.

4 Bilanz – Passiva (Kapital)

Zuschüsse mit bedingter Rückzahlungsverpflichtung sind als Verbindlichkeit auszuweisen, wenn zum Bilanzstichtag von einer Rückzahlungsverpflichtung auszugehen ist. Wenn ein Zuschuss mit einer Leistung des Zuschussempfängers verbunden ist und die Gegenleistung wurde im Abschlussjahr noch nicht erbracht, dann werden die Zuschüsse unter der Position „Passive Rechnungsabgrenzung“ erfasst.

Fremdkapital

Rückstellungen

Rückstellungen sind Schulden des Unternehmens, deren Höhe und/oder Zeitpunkt der Fälligkeit nicht genau bekannt sind. Gleichzeitig sind Rückstellungen immer mit einem Aufwand verbunden. Rückstellungen sind Fremdkapital.



Beispiel:

Ein Prozess wurde verloren, die Gerichtskosten sind daher von der Gesellschaft zu bezahlen. Da am Bilanzstichtag noch keine Rechnung ausgestellt wurde, muss die Gesellschaft eine Rückstellung für den zu erwartenden Aufwand bilden. Die Höhe dieser Rückstellung wird sich nach den „Erwartungen“ der Gesellschaft richten.

Nehmen wir nun an, es wird eine Rückstellung von 100.000 € gebildet. Der Jahresüberschuss vermindert sich um diesen Betrag. Im nächsten Jahr trifft die Rechnung ein, der Betrag lautet auf 60.000 €. Dies bedeutet, dass die Rückstellung um 40.000 € zu hoch gebildet wurde, dieser Betrag ist daher aufzulösen. Der Jahresüberschuss (des nächsten Jahres) erhöht sich in der Folge um 40.000 € (Ausweis Position „Ertrag aus der Auflösung von Rückstellungen in der GuV). Der tatsächliche Rechnungsbetrag, also 60.000 €, stellt dagegen einen Verbrauch der Rückstellung dar, das in der Erfolgsrechnung keine Auswirkung hat.

Folgende Rückstellungen müssen in der Bilanz unterschieden werden:

- » Rückstellungen für Abfertigungen
- » Rückstellungen für Pensionen
- » Steuerrückstellungen und
- » sonstige Rückstellungen (zB: Garantie/Gewährleistung, Prozesskosten, nicht konsumierte Urlaube, Jubiläumsgelder, Verluste aus „schwebenden Geschäften“, Produkthaftung).

Rückstellungen spielen bei der Analyse einer Bilanz eine große Rolle. Durch die Unsicherheit hinsichtlich ihrer voraussichtlichen Höhe entsteht ein Schätzungsspielraum, der für das Ergebnis (Jahresüberschuss) bedeutsam sein kann.

Es ist durchaus möglich, dass in den Rückstellungen „Eigenkapital“ versteckt ist, da sie zu hoch gebildet wurden. Deutlich erkennbar ist dies bei Rückstellungen für nicht konsumierte Urlaube. Grundlage dafür ist die Annahme, dass sämtliche offene Urlaube in Geld abgefertigt werden. Dieser Fall tritt jedoch in der Realität nicht ein, die Rückstellung muss trotzdem „fiktiv“ gebildet werden.

Weiters können im UGB Aufwandsrückstellungen gebildet werden. Bei diesen Rückstellungen liegt kein Verpflichtungscharakter gegenüber Dritten vor (zB Rückstellungen für unterlassene Instandsetzungen, Aufräumarbeiten nach Katastrophenschäden). Diese Rückstellungen dürfen im Steuerrecht nicht angesetzt werden. Weiters werden auch Pauschalrückstellungen nach den steuerrechtlichen Bestimmungen nicht angesetzt.

Im Anhang müssen mittelgroße und große Gesellschaften nähere Informationen zu den Rückstellungen angeben, sofern die Rückstellungen einen erheblichen Umfang haben.

Sozialkapital

Für langfristigen „Rückstellungen für Abfertigungen, Pensionen und Jubiläumsgelder“ wird oft auch der Begriff „Sozialkapital“ verwendet.

Eine Zuordnung dieser Positionen zu Eigen- oder Fremdkapital ist umstritten. Rein von der Definition her ist das Sozialkapital eine Schuld gegenüber den Ar-

4 Bilanz – Passiva (Kapital)

beitnehmerInnen, wobei allerdings deren Eintreffen, Höhe und Fälligkeit nicht genau feststehen. Damit wäre das Sozialkapital dem Fremdkapital zuzuordnen. Betrachtet man die Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen jedoch von ihrer Finanzierungsfunktion, so sprechen einige Argumente für den Eigenkapitalcharakter des Sozialkapitals:

- » Langfristigkeit (nahezu „unbegrenzt“)
- » Zinsenlosigkeit
- » freie Disposition des Unternehmers/der Unternehmerin.

Abfertigungsrückstellungen

Bezüglich der Verbuchung von Abfertigungen muss zwischen dem Abfertigungssystem „alt“ und der Abfertigung „neu“ unterschieden werden. Das „neue“ Abfertigungssystem ist auf alle Arbeitsverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31.12.2002 begonnen haben. Die rechtliche Grundlage bildet das BMSVG (Betriebliches Mitarbeiter- und Selbstständigenvorsorgegesetz). Die Unternehmen zahlen monatlich 1,53 % der Bruttolohn- und Gehaltssumme an eine rechtlich selbständige betriebliche Vorsorgekasse.

Der Abfertigungsanspruch besteht somit nicht mehr wie beim alten System gegenüber dem/der ArbeitgeberIn, sondern gegenüber der BV-Kasse. Es ist somit keine Rückstellungsbildung mehr notwendig, sondern nur mehr eine laufende Aufwandsbuchung im Rahmen der Überweisung an die BV-Kasse.

Der Abfertigungsanspruch geht im neuen System auf keinen Fall verloren. Eine bare Auszahlung ist bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses nur unter gewissen Umständen möglich. Ansonsten wird der erworbene Anspruch zum/zur nächsten DienstgeberIn (Rucksackprinzip) mitgenommen.

Für jene MitarbeiterInnen, die noch dem „alten“ Abfertigungssystem zugeteilt sind, sieht das österreichische Arbeitsrecht (§ 2 Abs 1 ArbAbfG für Arbeiter bzw. § 23 AngG für Angestellte) vor, dass ArbeitnehmerInnen, die gekündigt werden oder deren Arbeitsverhältnis einvernehmlich gelöst wird, ein Recht auf eine Abfertigung haben. Die Höhe des Abfertigungsanspruches ist abhängig von der Dauer des Dienstverhältnisses und vom Entgelt und beträgt immer ein

Vielfaches des Monatsentgeltes. Über kollektivvertragliche Bestimmungen oder Dienstverträge kann sich eine abweichende Regelung ergeben, die jedoch auf keinen Fall schlechter sein darf.

Für das Unternehmen besteht durch die gesetzliche oder vertragliche Verpflichtung, für die MitarbeiterInnen eine Abfertigung zu zahlen, grundsätzlich bereits ab Beginn eines Dienstverhältnisses eine ungewisse Verbindlichkeit. Ungewiss ist einerseits, ob der/die MitarbeiterIn später überhaupt Anspruch auf eine Abfertigung haben wird (zB kein Anspruch bei Selbstkündigung) und wie hoch letztendlich die Abfertigungszahlung sein wird.

Die Abfertigungsrückstellung zählt jedenfalls gemäß § 198 Abs 8 Z 4 UGB zu der Gruppe der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und muss daher im Rahmen des UGB-Jahresabschlusses gebildet werden. Die betragsmäßige Höhe der Abfertigungsrückstellung muss nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechnet werden und auf den Barwert abgezinst werden. Für die Berechnung werden Faktoren wie die Fluktuationswahrscheinlichkeit, das Geschlecht, laufende Erhöhungen des Entgelts aufgrund von Kollektivvertragserhöhungen und Biennalsprüngen, Entgeltsteigerungen wegen Beförderung und die Sterberate berücksichtigt.

Alternativ kann die Abfertigungsrückstellung vereinfachend durch ein finanzmathematisches Verfahren bewertet werden, wenn es keine wesentlichen Differenzen zwischen dem versicherungs- und finanzmathematischen Bewertungsverfahren bestehen. Falls die Unternehmen diese finanzmathematische Berechnung anwenden, sind regelmäßige versicherungsmathematische Kontrollrechnungen für die Berechnung der Abweichungsbeträge und Beurteilung von deren Wesentlichkeit durchzuführen.

Exkurs:

Kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen ihre Konzernabschlüsse verpflichtend nach den internationalen Rechnungslegungsstandards (IAS/IFRS) erstellen. Die Bilanzierung und Bewertung von sämtlichen Leistungen an ArbeitnehmerInnen, darunter fallen auch Abfertigungen und Pensionen, werden in IAS 19 geregelt.

4 Die Passivseite der Bilanz

Unternehmen, die im Konzernabschluss Pensions- und Abfertigungsrückstellungen nach IAS 19 ermitteln, können diese Ansätze auch für den Einzelabschluss verwenden, weil die im Standard vorgesehene Berechnung eine anerkannte versicherungsmathematische Methode im Sinne des § 211 Abs 1 UGB ist. Im Anhang finden sich nähere Informationen zur Berechnungsmethode.

Seit 2007 besteht keine Wertpapierdeckung für die Abfertigungsrückstellung mehr.

Pensionsrückstellungen

Speziell um Führungskräfte stärker an das Unternehmen zu binden, können neben den Gehaltszahlungen zusätzlich Pensionszahlungen zugesagt werden. Es gibt Pensionszusagen im Sinne des **Pensionskassengesetzes**. Dabei wird das Unternehmen mit der Einzahlung an die Pensionskassa (ähnlich wie beim neuen Abfertigungssystem) von seiner Verpflichtung entbunden. Die PensionsempfängerInnen haben in weiterer Folge einen Anspruch gegenüber der Versicherungs- bzw. Pensionskassengesellschaft. Die laufende Beitragszahlung an die Pensionskasse, Versicherungs- oder Fondsgesellschaft wird als laufender Aufwand verbucht.

Daneben gibt es auch **Betriebspensionen im engeren Sinn**, die direkt vom Unternehmen geleistet werden. Der Anspruch der ArbeitnehmerInnen besteht direkt gegenüber dem/der ArbeitgeberIn.

Die Unternehmen müssen gemäß UGB für Unternehmen eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung für unwiderruflich zugesagte Pensionsleistungen. Die Berechnung muss dabei nach versicherungsmathematischen Grundsätzen erfolgen. 50 % der steuerlichen anerkannten Pensionsrückstellungen sind durch Wertpapiere zu decken.

Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten sind die Schulden des Unternehmens, deren Höhe und Fälligkeit bekannt sind.

Die Verbindlichkeiten sind in der Bilanz wie folgt zu gliedern:

Verbindlichkeiten

- Anleihen, davon konvertibel
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
- erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
- Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
- Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
- sonstige Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit bis bzw über ein Jahr müssen direkt in der Bilanz angegeben werden. Im Anhang werden die langfristigen Schulden (Laufzeit über 5 Jahre) angeführt.

Anleihen

Anleihen zählen zum langfristigen Fremdkapital. Durch deren Ausgabe am Kapitalmarkt borgen sich Unternehmen Fremdkapital von Investoren, anderen Unternehmen oder Privatpersonen aus. Anleihen haben in der Regel eine bestimmte Laufzeit und Verzinsung.

4 Die Passivseite der Bilanz

Konvertibel bedeutet, dass Inhaber der Anleihe auch ein Umtausch- oder Bezugsrecht auf Aktien des ausgegebenen Unternehmens haben.

Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

In den Bankverbindlichkeiten sind sowohl Kontokorrentkredite als auch langfristige Investitionskredite enthalten. Bei Kontokorrentkrediten wird den Unternehmen ein Kreditrahmen gewährt, den es (hauptsächlich) für die Bezahlung der laufenden Aufwendungen ausnützen kann.

Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen

Anzahlungen sind Zahlungen von Kunden für bestellte, aber noch nicht erbrachte Leistungen und werden vor allem im Großanlagenbau vom/von der AuftraggeberIn getätigt.

Bei der Betrachtung der Bilanz sollte man die Höhe dieser Position mit den halbfertigen und fertigen Erzeugnissen (im Umlaufvermögen) vergleichen. Wenn die Anzahlungen vom Kunden höher sind, so kann damit gerechnet werden, dass sich die Liquidität im kommenden Jahr verschlechtern wird. Anzahlungen stellen einen unverzinsten Kredit dar.

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Diese Verbindlichkeiten entstehen, weil gelieferte Waren in den seltensten Fällen sofort bezahlt werden. In der Regel wird dieser Kredit („Lieferantenkredit“) mit bestimmten Konditionen gewährt, z B: „Bei Zahlung innerhalb von 30 Tagen kann ein Skonto von 3 % abgezogen werden, das Zahlungsziel beträgt 60 Tage.“ Der Beobachtung der Schulden ist große Bedeutung zuzumessen, zumal eine optimale Ausnutzung der Skonti eine wesentliche Verbesserung der finanziellen Situation mit sich bringen kann.

Wechselverbindlichkeiten

Diese Schulden sind aus einem Wechsel entstanden.

Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht

In diesen Positionen können sowohl Lieferverbindlichkeiten bei Konzernunternehmen als auch Finanzverbindlichkeiten (zB Kredit der Konzernmutter) verrechnet werden.

Sonstige Verbindlichkeiten

Dieser Sammelposten soll all jene Verbindlichkeiten aufnehmen, die nicht in den oben angeführten Positionen verbucht werden (zB Steuerschulden, Schulden gegenüber der Krankenkasse, Telefon und Porto, Versicherungen).

Passive Rechnungsabgrenzung (PRA)

In dieser Position werden jene Erträge ausgewiesen, die das Unternehmen bereits erhalten hat, aber wirtschaftlich in das nächste Geschäftsjahr gehören. Diese Erträge (sowie auch Aufwendungen – siehe aktive Rechnungsabgrenzung) müssen periodengerecht abgegrenzt werden, dh sie sind jenem Geschäftsjahr zuzuordnen, in das sie wirtschaftlich gehören.



Beispiel:

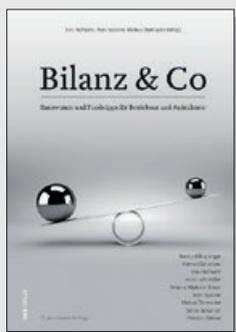
Das Unternehmen vermietet ein Geschäftslokal. Der Mieter zahlt im November die Miete (6.000 €) für sechs Monate im Voraus.

Die Miete (2.000 €) für November und Dezember gehört in das laufende Geschäftsjahr und wird als Mietertrag verbucht. Die restlichen 4.000 € betreffen das nächste Geschäftsjahr und werden daher am Konto „passive Rechnungsabgrenzung“ ausgewiesen. Im nächsten Jahr wird diese PRA gegen das Konto „Mieterträge“ aufgelöst und somit werden die 4.000 € erfolgswirksam.

4 Die Passivseite der Bilanz

Zusammenfassend werden die wichtigsten Unterschiede zwischen Eigen- und Fremdkapital dargestellt:

Kriterium	Eigenkapital	Fremdkapital
Herkunft	EigentümerInnen (AktionärInnen, GesellschafterInnen)	Gläubiger (Banken, LieferantInnen)
Tilgung / Rückzahlung	keine	ja
Fristigkeit	langfristig	langfristig/kurzfristig
Kosten	Dividende – variabel	Zinsen – in der Regel fix
Wirtschaftliches Risiko im Insolvenzfall	Risiko des Totalausfalls (durch Verluste oder im Insolvenzfall)	Die Verbindlichkeiten bei den Gläubigern werden im Insolvenzfall zuerst bedient. Nachrangiges Fremdkapital wird erst nach den übrigen Gläubigern bedient und kann auf Grund des damit erhöhten Risikos „Eigenkapitalcharakter“ aufweisen.
Je höher umso mehr Reserven/ Bestandssicherheit	... umso besser ist die Rentabilität



Bilanz & Co

Hofmann/Naderer/Oberrauter (Hrsg.)

Varia

2. überarbeitete Auflage / 2018 / 420 Seiten / EUR 36,-
ISBN 978-3-99046-289-8

Betriebsräte, Betriebsrätinnen und vor allem ArbeitnehmervertreterInnen im Aufsichtsrat haben eine wichtige Rolle und tragen hohe Verantwortung gegenüber den Beschäftigten und dem Unternehmen. Um dieser Verantwortung gerecht zu werden und die wirtschaftlichen Mitbestimmungsrechte mit Leben zu erfüllen, benötigen sie mehr denn je umfassende betriebswirtschaftliche Kenntnisse. Um mit Vorstand und Kapitalvertretung im Aufsichtsrat auf Augenhöhe zu diskutieren und zu verhandeln, ist das Wissen um Bilanzen, Gewinne, Budgets, Kennzahlen, Kostenrechnung, Investitionen etc. unumgänglich. Im Mittelpunkt des Buches stehen der Jahresabschluss sowie die Interpretation und Einschätzung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens mittels Bilanzanalyse und Kennzahlen.

BESTELLEN

VERSANDKOSTENFREI IM THEMESHOP DES ÖGB-VERLAGS

www.arbeit-recht-soziales.at / kontakt@arbeit-recht-soziales.at

DIREKT IN DER FACHBUCHHANDLUNG DES ÖGB-VERLAGS

1010 Wien, Rathausstraße 21

T +43 1 405 49 98-132 / F +43 1 405 49 98-136



5 Die Gewinn- und Verlustrechnung

Neben der Bilanz ist die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ein wichtiger Teil des Jahresabschlusses. Sie zeigt alle Aufwendungen und Erträge, die im gesamten Geschäftsjahr angefallen sind und liefert damit wichtige Informationen über die wirtschaftliche Lage im Unternehmen.

Prinzipiell wird zwischen dem **„Gesamtkostenverfahren“** und dem **„Umsatzkostenverfahren“** unterschieden. In der Praxis hat das Gesamtkostenverfahren eine größere Bedeutung.

Beim Gesamtkostenverfahren werden die Aufwendungen nach Aufwandsarten, wie zum Beispiel Material, Personal etc dargestellt. Das Umsatzkostenverfahren ermöglicht die Darstellung nach Kostenarten/Funktionsbereichen wie Produktion, Verwaltung und Vertrieb.

Im folgenden Abschnitt sollen die einzelnen Posten der GuV im Rahmen des Gesamtkostenverfahrens erläutert werden. Im Anschluss daran werden die wesentlichen Unterschiede zum Umsatzkostenverfahren angeführt.

Das Gesamtkostenverfahren



5 Die Gewinn- und Verlustrechnung

Umsatzerlöse

Hier werden alle Umsätze aus den verkauften Produkten oder den erbrachten Dienstleistungen erfasst. Die Umsatzerlöse werden abzüglich der Erlösschmälerungen (= Preisnachlässe, Rabatte, Skonti), Umsatzsteuer und anderen mit dem Umsatz verbundenen Steuern (zB Mineralölsteuer) ausgewiesen. Es handelt sich daher um die Nettoumsätze.

Große Unternehmen müssen die Umsatzerlöse im Anhang nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geografischen bestimmten Märkten aufschlüsseln, soweit sich die Tätigkeitsbereiche und geografischen Märkte erheblich unterscheiden. Eine Aufgliederung kann unterbleiben, wenn sie dem Unternehmen einen erheblichen Schaden zufügen kann.

Bestandsveränderungen (Veränderungen des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen)

Diese stellen die Veränderung der auf Lager befindlichen Halb- und Fertigerzeugnisse und an noch nicht abrechenbaren Leistungen dar. Die Bestandsveränderungen können positiv (Lageraufbau) oder negativ (Lagerabbau) sein. Hier werden jedoch auch Veränderungen des Wertansatzes berücksichtigt.

Aktiviertete Eigenleistungen

Darunter versteht man selbsterstelltes Anlagevermögen, aber auch Großreparaturen und Leistungen für das Ingangsetzen, Erweitern und Umstellen eines Betriebes. Den anfallenden Aufwendungen (z. B. Löhne, Material) wird dabei diese Ertragsposition gegenübergestellt (Erfolgsneutralität der Investition!).

Sonstige betriebliche Erträge

Diese sonstigen betrieblichen Erträge werden hier angegeben:

- » Erträge aus dem **Abgang vom und den Zuschreibungen zum Anlagevermögen** mit Ausnahme der Finanzanlagen

Erträge aus dem Abgang vom Anlagevermögen ergeben sich aus der Differenz des Veräußerungserlöses mit dem Buchwert der abgegangenen Anlagen. Sie sind jedenfalls außerordentlich.

» Erträge aus der **Auflösung von Rückstellungen**

Wurden Rückstellungen im Vorjahr oder in den Vorjahren zu hoch gebildet (zB für Prozesskosten), müssen sie erfolgswirksam aufgelöst werden. Sie sind ebenfalls außerordentlich. Veränderungen der Personalarückstellungen finden sich im Personalaufwand und zu Ertragssteuerrückstellungen bei den Steuern für Einkommen und Ertrag.

» **übrige** sonstige betriebliche Erträge

Hier werden alle Erträge erfasst, die sich nicht aus den verkauften Produkten oder erbrachten Dienstleistungen (z. B. Kostenerstattungen, Versicherungsvergütungen, Förderungen) ergeben.

Materialaufwand und Aufwendungen für bezogene Leistungen

Dieser Posten betrifft alle Materialaufwendungen, die **in den Leistungsbereich des Unternehmens einfließen**. Hier werden der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffverbrauch, der Energieverbrauch im Fertigungsbereich (z. B. Strom, Gas), Reparatur- und Reinigungsmaterial sowie der Handelswareneinsatz verrechnet. Bewertungsveränderungen werden ebenfalls angegeben.

Bezogene Leistungen umfassen Fremdleistungen von Dritten, die für die Leistungserstellung erforderlich sind. Dazu gehören unter anderem ausgelagerte Leistungen und Leihpersonal, soweit es in der Fertigung eingesetzt ist.

Personalaufwand

Die Gliederung für den Personalaufwand gilt für alle Unternehmen, die nicht klein sind:

- Löhne
- Gehälter
- Soziale Aufwendungen, davon Aufwendungen für Altersversorgung
- Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen
- Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeträge

Der Personalaufwand enthält alle Aufwendungen für die eigenen Beschäftigten. Die Aufwendungen für Leiharbeiter oder überlassene Arbeitskräfte, freie Dienstnehmer, Werkverträge werden bei den bezogenen Leistungen (Merkmal: Aufwendungen sind eng mit der Produktion bzw Leistungserstellung verbunden sind) oder in den sonstigen betriebliche Aufwendungen erfasst.

Löhne und Gehälter

Hier werden die Bruttobezüge erfasst, einschließlich Sonderzahlungen, Prämien und Überstunden etc. Es werden auch die Zuführungen zu Personalrückstellungen (Jubiläumsgeld, noch nicht konsumierte Urlaube etc.) in dieser Position verrechnet. Die Zuführung zu Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen werden im Abfertigungs- und Pensionsaufwand erfasst.

In den Gehältern sind auch die Bezüge vom Vorstand und der Geschäftsführung enthalten.

Bei weniger als drei Personen im Vorstand oder Geschäftsführung werden die Bezüge im Anhang nicht genauer aufgeschlüsselt.

Soziale Aufwendungen

In dieser Position werden Aufwendungen für Altersversorgung und diverse freiwillige Personalaufwendungen, wie zum Beispiel Zuwendungen an den

Betriebsratsfonds, Kantinenzuschüsse, Betriebskindergärten, Betriebsausflüge, Geburten- und Heiratsbeihilfen etc ausgewiesen.

davon Aufwendungen für Altersversorgung

Hier fließen Pensionszahlungen, Zuführungen zur Pensionsrückstellung und mit der Altersversorgung der Mitarbeiter in Zusammenhang stehende Aufwendungen (zB Zahlungen an Pensionskassen) ein. Im Anhang müssen die Aufwendungen für Vorstand u leitende Angestellte angeführt werden.

Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an die betrieblichen Mitarbeitervorsorgekassen

In diesen Positionen werden sowohl tatsächliche Abfertigungszahlungen des Geschäftsjahres, die Zahlungen an betriebliche Vorsorgekassen verrechnet als auch Zuführungen zur Abfertigungsrückstellung. Die Höhe der Rückstellungszuführungen kann mittels eines Bilanzvergleiches ermittelt werden. Im Anhang müssen die Aufwendungen Vorstand u leitende Angestellte angeführt werden.

Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Engelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge

Diese umfassen die gesetzlichen Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung (Kranken-, Pensions-, Unfallversicherung etc.) sowie die lohn- und gehaltsabhängigen Abgaben (DienstgeberInnenbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds, Kommunalsteuer, U-Bahnsteuer etc.).

Abschreibungen

- » auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen

In dieser Position werden die planmäßigen Abschreibungen, die Abschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter sowie die außerordentlichen Abschreibungen erfasst (siehe Kapitel „Abschreibungen“).

- » auf Gegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die im Unternehmen üblichen Abschreibungen überschreiten

Diese Abschreibungen werden angegeben, wenn sie die im Unternehmen üblichen Wertminderungen überschreiten. Ansonsten werden sie bei den

5 Die Gewinn- und Verlustrechnung

Bestandsveränderungen, beim Materialaufwand oder den sonstigen betrieblichen Aufwendungen ausgewiesen.

Sonstige betriebliche Aufwendungen

Dieser Posten bildet das Sammelbecken für alle nicht gesondert ausweispflichtigen Aufwendungen. Insbesondere sind folgende Aufwendungen zu diesem Posten zu rechnen:

- » Verwaltungsaufwand: Post, Telefon, Rechts-, Prüfungs- und Beratungskosten, Forderungsausfälle, Bankspesen, Beiträge an gesetzliche und freiwillige Berufsvertretungen, Versicherungen etc.
- » Vertriebsaufwand: Werbeaufwand, Inserate, Provisionen etc.
- » Betriebsaufwand: Kraftfahrzeugkosten, Fremdreinigung, Instandhaltung etc.

In den übrigen betrieblichen Aufwendungen sind auch sämtliche Rückstellungs-dotierungen (ausgenommen Personal- und Steuerrückstellungen) enthalten. Ferner ist zu beachten, dass in dieser Position auch außerordentliche, einmalige, periodenfremde und stark schwankende Aufwendungen (zB Verluste aus Anlagenabgängen, Forderungsausfälle) verrechnet werden.

Außerdem werden alle Steuern (zB Grundsteuer, Verkehrssteuern, Abgaben) erfasst, die nicht zu den Steuern von Einkommen und Ertrag und zu den personalabhängigen Steuern gehören.

Betriebserfolg

Der Betriebserfolg ist das erste Zwischenergebnis aus Umsatzerlösen und sonstigen Erträgen abzüglich der Aufwendungen, die zum Kerngeschäft zählen, und ist für die Beurteilung der Ertragslage des Unternehmens wichtig. In der Praxis wird diese Position häufig auch als Ergebnis aus der operativen Tätigkeit oder EBIT (earnings before interest and taxes) bezeichnet.

Das Umsatzkostenverfahren

Das Umsatzkostenverfahren unterscheidet sich vom Gesamtkostenverfahren nur im ersten Teil der Gliederung (bis zur Position Betriebserfolg) und hat folgende Grundstruktur:

	Umsatzerlöse
-	Herstellungskosten zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
=	Bruttoergebnis vom Umsatz
-	Vertriebskosten
-	Verwaltungskosten
+	sonstige betriebliche Erträge
-	sonstige betriebliche Aufwendungen
=	Betriebserfolg

Von den Umsatzerlösen werden lediglich die zu ihrer Erzielung angefallenen Aufwendungen und nicht die Gesamtaufwendungen abgezogen. Dadurch entfallen die Korrekturposten „Bestandsveränderungen“ und „Aktivierte Eigenleistungen“. Weiters werden die betrieblichen Aufwendungen nach Funktionsbereichen zusammengefasst und vom Bruttoergebnis vom Umsatz abgezogen. Beim Umsatzkostenverfahren müssen Zusatzinformationen zu Materialaufwand und sonstige bezogene Herstellungsleistungen und Personalaufwand im Anhang gemacht werden.

Herstellungskosten zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen

In diesen Posten fließen Materialaufwand, bezogene Leistungen, Personalaufwand, Abschreibungen, Reparatur- und Energieaufwand, die zur Erbringung der Umsätze in der Produktion angefallen sind.

5 Die Gewinn- und Verlustrechnung

Vertriebskosten

Aufwendungen, die mit dem Absatz der Produkte zusammenhängen, werden hier ausgeführt. Dazu gehören unter anderem Werbung, Marktforschung, Versandkosten etc. Material- und Personalaufwand des Vertriebsbereiches wird hier verrechnet.

Verwaltungskosten

Hier sind Aufwendungen für die Geschäftsführung und andere Organe im Unternehmen, für Rechtsabteilungen, Rechnungswesen, Personalverwaltung und Prüfungs- und Beratungskosten enthalten. Telefon, Mieten, Versicherungsprämien werden hingegen über Verteilungsschlüssel zu verschiedenen Funktionsbereichen gerechnet.

Sonstige betriebliche Aufwendungen

Alle Aufwendungen, die nicht eindeutig zugeordnet werden können, sind dieser Position ausgewiesen und auch Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens, Verluste aus Schadenfällen und Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen.

Ab der Zwischensumme „Betriebserfolg“ entspricht die Gliederung des Umsatzkostenverfahrens jener des Gesamtkostenverfahrens. Als nächstes wird der Finanzerfolg ermittelt. Erträge und Aufwendungen, die auf verbundene Unternehmen zurückzuführen sind, sind gesondert anzugeben.

Erträge aus Beteiligungen

Dazu gehören Gewinnanteile aus Beteiligungen an Personengesellschaften, Gewinnausschüttungen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Gewinnüberrechnungen von Organgesellschaften. Im Anhang von mittelgroßen und großen Gesellschaften sind die hier enthaltenen Erträge aus Gewinngemeinschaften anzugeben.

Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens

Unter dieser Position werden Zinserträge aus festverzinslichen Wertpapieren des Anlagevermögens und aus Ausleihungen erfasst. Ebenfalls werden hier Erträge

aus Dividendenpapieren verrechnet, soweit diese nicht als Beteiligungserträge zu erfassen sind.

Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge

Hier werden z. B. die Zinserträge aus Bankguthaben und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens ausgewiesen.

Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens

Erträge aus dem Abgang von Finanzanlagen ergeben sich aus der Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses mit dem Buchwert der abgegangenen Finanzanlagen. Sie sind jedenfalls außerordentlich.

Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens

- » Abschreibungen
- » Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen

Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere sind prinzipiell außerordentlich, da diese normalerweise keiner Wertminderung aufgrund ihrer Nutzung unterliegen. Die Abschreibungen können u.a. folgende Ursachen haben: Wertminderung einer Beteiligung wegen auftretender Verluste oder Sinken des Kurses bei Wertpapieren.

Zinsen und ähnliche Aufwendungen

Hier werden die Zinsaufwendungen des Unternehmens für sämtliche Verbindlichkeiten verbucht.

Der Betriebserfolg und der Finanzerfolg bilden das Ergebnis vor Steuern. Nach dieser Zwischensumme werden die Steuern vom Einkommen und Ertrag berücksichtigt, um den Jahresüberschuss zu ermitteln.

5 Die Gewinn- und Verlustrechnung

Steuern vom Einkommen und Ertrag

Hier werden nur die Steuern von Einkommen und Ertrag erfasst. Im Wesentlichen wird die Körperschaftsteuer in der Höhe von 25 % ausgewiesen. Darüber hinaus können Gesellschaften, die nicht klein sind, auch die Auflösung von zu hoch gebildeten Ertragssteuerrückstellungen sowie Gutschriften für Ertragssteuern in dieser Position angeben. Die latenten Steuern sind gesondert unter dem Posten "Steuern vom Einkommen und vom Ertrag" auszuweisen.

Jahresüberschuss/-fehlbetrag

Der Jahresüberschuss stellt den (tatsächlichen) Gewinn und der Jahresfehlbetrag den Verlust eines Wirtschaftsjahres dar und ist das Ergebnis aus der Gewinn- und Verlustrechnung. Er ist jener Betrag, der das Eigenkapital in einer Wirtschaftsperiode erhöht bzw. vermindert (Jahresfehlbetrag) – abgesehen von Kapitalzuführungen und Dividendenausschüttungen.

Zu beachten ist allerdings, dass im Jahresüberschuss auch Erfolge enthalten sind, die nicht unmittelbar im eigenen Unternehmen erwirtschaftet worden sind. Gemeint sind hier Erträge, die von Teiligungsunternehmen übernommen worden sind (Teiligungserträge) und Aufwendungen, die aus Abschreibungen oder Verlustübernahmen solcher Unternehmen stammen (Teiligungsaufwendungen).

Auch einmalige und aperiodische Erträge (zB Ertrag aus Rückstellungsauflösung, Versicherungsvergütung, einmalige Spende/Förderung) bzw Aufwendungen (zB Abschreibung von Finanzanlagen Kursverluste, Forderungswertberichtigung) beeinflussen den Jahresüberschuss und können in allen Ertrags- und Aufwandspositionen enthalten sein. Die Unternehmen müssen den Betrag und die Wesensart der einzelnen Erträge und Aufwendungen von außerordentliche Bedeutung oder Größenordnung im Anhang genau aufschlüsseln.

Ferner sollte ein/e externe/r BilanzleserIn bedenken, dass es noch weitere Möglichkeiten gibt, den Jahresüberschuss durch Bilanzpolitik bewusst zu gestalten. Verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten gibt es vor allem bei den Rückstellungen und im Bereich der Bewertung (z. B. Höhe der planmäßigen Abschreibungen). Etwaige Verzerrungen, die sich dadurch ergeben, sind für externe BilanzleserInnen jedoch schwer nachvollziehbar.

Nachdem der Jahresüberschuss berechnet wurde, stellt sich die Frage, wie dieser Gewinn verwendet wird. Der Gewinn kann entweder im Unternehmen bleiben oder ausgeschüttet werden. Wie hoch die Ausschüttung sein darf, legt der Bilanzgewinn fest. Dieser Teil der GuV zeigt die Gewinnverwendung. Es besteht die Möglichkeit, dass die GuV mit der Position Jahresüberschuss/-fehlbetrag endet. Die Rücklagenveränderungen sind in diesem Fall im Anhang auszuweisen. Der Gewinn-/Verlustvortrag und Bilanzgewinn müssen nicht angeführt werden, da diese in der Bilanz ersichtlich sind.

$$\begin{array}{r} \text{Jahresüberschuss} \\ +/\text{- Rücklagenveränderungen} \\ +/\text{- Gewinn-/Verlustvortrag} \\ \hline = \text{Bilanzgewinn/-verlust} \end{array}$$

Auflösung und Zuweisung zu Rücklagen

Da die Auflösung und Zuweisung sämtlicher Rücklagen eine Gewinnverwendung darstellen, werden sie aus dem Bereich der Ergebnisbildung herausgenommen und nach dem Jahresüberschuss ausgewiesen.

Bilanzgewinn/-verlust

Der Bilanzgewinn/-verlust hat nichts mit dem „echten“ Gewinn einer Gesellschaft zu tun, er ergibt sich aus der Korrektur des Jahresüberschusses um die Rücklagenveränderungen plus dem Gewinn-/Verlustvortrag aus dem Vorjahr.

Der Bilanzgewinn stellt den höchstmöglichen Ausschüttungsbetrag für das laufende Geschäftsjahr dar. Die Hauptversammlung bzw. Generalversammlung beschließt die Höhe der Ausschüttung und kann maximal auf den Bilanzgewinn zugreifen.

Grundzüge der Bewertung gemäß UGB

6

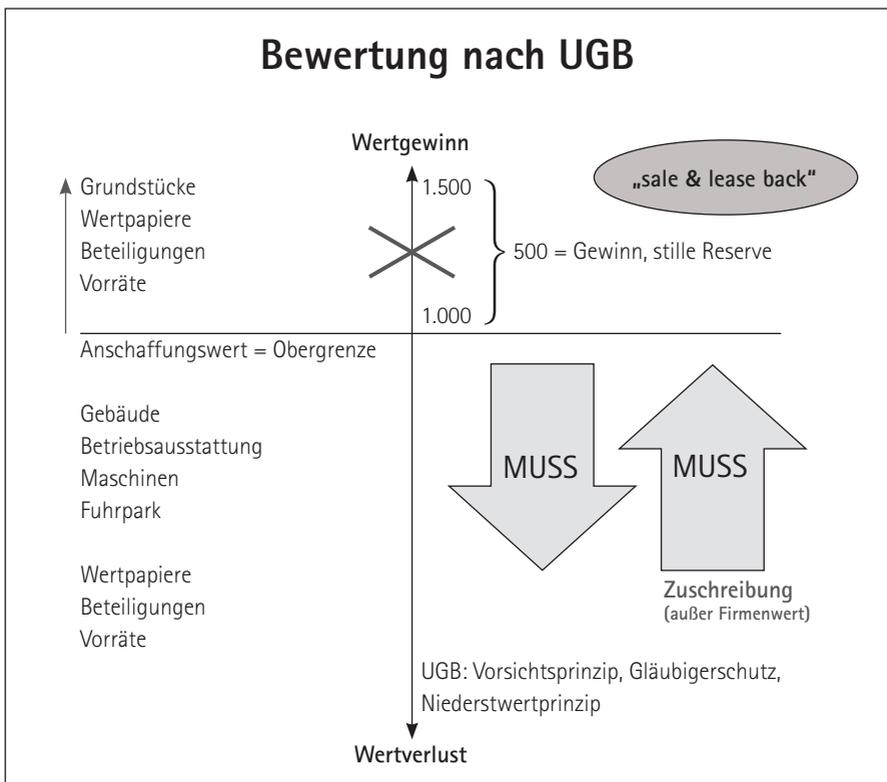
Im Rahmen der Bewertung wird überlegt, mit welchem Wert Vermögensgegenstände oder Schulden in der Bilanz angesetzt werden.

Im UGB sind die allgemeinen Grundsätze der Bewertung geregelt:

Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden sind prinzipiell beizubehalten. Ein Abweichen ist nur unter besonderen Umständen zulässig und muss im Anhang begründet werden. Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen.

Es dürfen nur die am Bilanzstichtag verwirklichten Gewinne ausgewiesen werden (Grundsatz der Vorsicht). Erkennbare Risiken und drohende Verluste müssen berücksichtigt werden.

Wenn ein Wert nur auf Basis von Schätzungen möglich ist, so müssen diese auf



einer umsichtigen Beurteilung beruhen. Liegen statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleich gelagerten Sachverhalten vor, so sind diese zu berücksichtigen (Grundsatz der verlässlichen Schätzung).

Bewertung des Anlagevermögens

Gegenstände des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungskosten, vermindert um die planmäßigen Abschreibungen, anzusetzen.

Außerplanmäßige Abschreibungen müssen vorgenommen werden, wenn solche Wertminderungen voraussichtlich von Dauer sind. Bei der Vermögensbewertung darf somit höchstens der Anschaffungswert herangezogen werden. Wenn der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung wegfällt, ist eine Zuschreibung vorzunehmen (außer Firmenwert). Bei Vermögensgegenständen, die im Laufe der Zeit allerdings mehr wert werden, darf nicht über den Anschaffungswert hinaus bewertet werden.

Ein Geschäfts- oder Firmenwert ist entsprechend der Nutzungsdauer abzuschreiben. Wenn die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann, wird dieser Wert über 10 Jahre verteilt abgeschrieben.



Beispiel:

Kauf eines Grundstückes im Jahr 1995 um 1 Mio €. Heute hat dieses Grundstück einen Verkaufswert von 5 Mio €. In der Bilanz darf dieses Grundstück trotzdem nur mit den Anschaffungskosten aktiviert werden.

tatsächlicher Wert	5.000.000
– Buchwert	– 1.000.000
= Stille Reserve	4.000.000

Die Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert (Tageswert, Verkehrswert) und dem Buchwert nennt man stille Reserve. Diese stille Reserve ist in der Bilanz nicht sichtbar. Die stille Reserve wird erst beim Verkauf aufgedeckt, da dann der realisierte Verkaufspreis als Ertrag in der GuV verbucht werden muss.

Grundzüge der Bewertung gemäß UGB

6

Bewertung des Umlaufvermögens

Das Umlaufvermögen ist prinzipiell mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Sinkt der Wert (niedrigerer Börsenkurs oder Marktpreis) am Bilanzstichtag unter den Anschaffungswert, so sind Abschreibungen vorzunehmen. Auch das Umlaufvermögen darf maximal mit dem Anschaffungswert bilanziert werden. Auch hier gilt die Zuschreibungspflicht, wenn der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr vorliegt.

Bewertung Fremdkapital

Verbindlichkeiten werden mit dem Erfüllungsbetrag angesetzt. Darunter ist jener Betrag gemeint, den der Unternehmer zur Begleichung der Schuld aufbringen muss.

Für die Bewertung der **Rückstellungen** wird der Erfüllungsbetrag herangezogen, der bestmöglich zu schätzen ist. Rentenverpflichtungen werden mit dem Barwert⁸ der zukünftigen Auszahlungen angesetzt. Künftige Preis- und Kostensteigerungen fließen auch in die Bewertung ein.

Rückstellungen für Abfertigung, Pensionen, Jubiläumsgelder oder vergleichbare langfristige Rückstellungen werden anhand von versicherungsmathematischen Kriterien angesetzt. Rückstellungen, die eine Restlaufzeit von mehr als einem Jahr haben, sind mit dem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen. Bei Abfertigung, Pensionen, Jubiläumsgelder oder vergleichbare langfristige Rückstellungen ist es auch möglich, einen durchschnittlichen Marktzinssatz zu nehmen, der sich bei einer Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt (sofern im Einzelfall keine Bedenken bestehen).

Imparitätesches Realisationsprinzip

Noch nicht eingetretene Verluste, deren Ursachen schon am Bilanzstichtag bestanden haben, müssen in der Bilanz berücksichtigt werden (etwa unter den

⁸ Barwert ist der zukünftige Betrag, der auf den heutigen oder einen früheren Zeitpunkt abgezinst wird. Dies bedeutet: „Welchen Betrag muss ich heute auf ein Spargbuch legen, damit ich in 10 Jahren beispielsweise einen Betrag von 25.000 habe? Dabei spielt der Zinssatz eine wesentliche Rolle. Je geringer der Rechnungszinssatz, desto höher ist der Barwert und in weiterer Folge die Rückstellung. Wird also der Zinssatz gesenkt, müssen die Personalarückstellungen erhöht werden und dies wird im Personalaufwand ausgewiesen. Der Personalaufwand steigt daher.“

Rückstellungen). Künftig zu erwartende Gewinne dürfen dagegen nicht berücksichtigt werden.

Diese Bewertungsprinzipien führen dazu, dass sich der Kaufmann ärmer darstellt, als er in Wirklichkeit ist. Dahinter steht keine absichtliche Bilanzverzerrung, vielmehr sollte es jedem Kaufmann ermöglicht werden, Reserven zu bilden, damit er seine Verbindlichkeiten immer bezahlen kann. Die Bewertungsprinzipien beruhen primär auf dem Gedanken des Gläubigerschutzes.

Stille Reserven

Stille Reserven sind nicht aus der Bilanz ersichtlich und entstehen durch Unterbewertung von Vermögen und/oder Überbewertung von Schulden. Sie können durch verpflichtend anzuwendende Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entstehen.

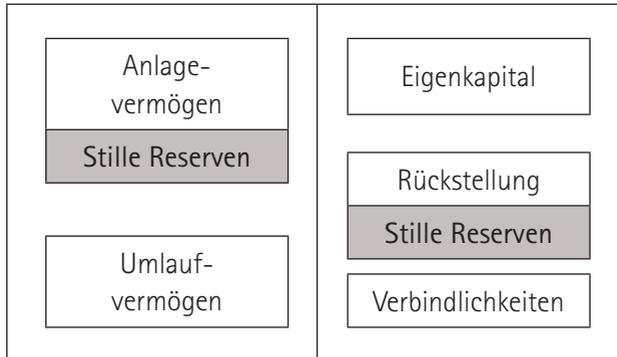
Ein Beispiel ist das Niederstwertprinzip für Vermögen. Ein Vermögensgegenstand – zB ein Grundstück – kann in der Bilanz höchstens zu Anschaffungskosten bilanziert werden, wodurch sich in der Höhe der Differenz zwischen Buchwert und aktuellem Verkehrswert eine stille Reserve ergibt.

Stille Reserven entstehen auch durch Wahlrechte bei der Bilanzierung bzw Bewertung, durch Ungewissheiten bei Schätzungen (wertberichtigte Forderungen), durch die Bildung von zu hohen Rückstellungen oder hohen Abschreibungen von Vermögensgegenständen.

Grundzüge der Bewertung gemäß UGB

6

Stille Reserven



- » Anwendung der UGB-Vorschriften
- » hauptsächlich vorhanden in Grundstücken, Wertpapieren, Rückstellungen
- » Aufdecken von stillen Reserven durch Verkauf
- » Ausweis in der GuV unter den „sonstigen betrieblichen Erträgen“, in der Bilanzanalyse als „außerordentlicher Ertrag“ zu qualifizieren
- »
$$\frac{\text{Tatsächlicher Verkaufspreis (Marktwert, Tageswert, fair value)}}{\text{Anschaffungswert bzw. Buchwert}} = \text{Stille Reserve}$$

VÖGB/AK-SKRIPTEN

Die Skripten sind eine Alternative und Ergänzung zum VÖGB/AK-Bildungsangebot und werden von ExpertInnen verfasst, didaktisch aufbereitet und laufend aktualisiert.

UNSERE SKRIPTEN UMFASSEN FOLGENDE THEMEN:

- › Arbeitsrecht
- › Sozialrecht
- › Gewerkschaftskunde
- › Praktische Gewerkschaftsarbeit
- › Internationale Gewerkschaftsbewegung
- › Wirtschaft
- › Wirtschaft – Recht – Mitbestimmung
- › Politik und Zeitgeschehen
- › Soziale Kompetenz
- › Humanisierung – Technologie – Umwelt
- › Öffentlichkeitsarbeit

SIE SIND GEEIGNET FÜR:

- › Seminare
- › ReferentInnen
- › Alle, die an gewerkschaftlichen Themen interessiert sind.



Nähere Infos und kostenlose Bestellung:
www.voegb.at/skripten
E-Mail: skripten@voegb.at
Adresse:
Johann-Böhm-Platz 1,
1020 Wien
Tel.: 01/534 44-39244

Die Skripten gibt es hier zum Download:



www.voegb.at/skripten

Lesempfehlung:
Reihe Zeitgeschichte und Politik



7 Der Anhang im Jahresabschluss

Alle Kapitalgesellschaften sind verpflichtet, einen „erweiterten“ Jahresabschluss aufzustellen, der folgende Bestandteile umfasst:

- » Bilanz
- » Gewinn- und Verlustrechnung
- » Anhang.

Im Anhang sind nähere Erläuterungen zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und den Positionen aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zu finden, um ein möglichst „getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens“ zu erhalten. Für die Bilanzanalyse stellt der Anhang somit eine wichtige Informationsquelle dar.

Grundsätzlich müssen alle Gesellschaften folgende Angaben im Anhang vermerken (§ 237 UGB):

- » Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- » Haftungsverhältnisse (sofern nicht unter der Bilanz ausgewiesen) und sonstige wesentliche finanzielle Verpflichtungen, die nicht auf der Passivseite auszuweisen sind, auch wenn ihnen gleichwertige Rückgriffsforderungen gegenüberstehen, sowie Art und Form jeder gewährten dinglichen Sicherheit; etwaige Pensionsverpflichtungen und Verpflichtungen gegenüber verbundenen oder assoziierten Unternehmen sind gesondert zu vermerken.
- » Beträge der den Mitgliedern des Vorstands und des Aufsichtsrats gewährten Vorschüsse und Kredite unter Angabe der Zinsen, der wesentlichen Bedingungen und der gegebenenfalls zurückgezahlten oder erlassenen Beträge sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse. Diese Angaben sind zusammengefasst für jede dieser Personengruppen zu machen.
- » Betrag und Wesensart der einzelnen Ertrags- und Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder Bedeutung

- » Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit mehr als 5 Jahre Restlaufzeit sowie Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten, für die dingliche Sicherheiten bestellt sind, unter Angabe von Art und Form der Sicherheit
- » Anlagenspiegel (§ 226)
- » Durchschnittliche Zahl der ArbeitnehmerInnen
- » Name und Sitz des Mutterunternehmens der Gesellschaft, das den Konzernabschluss für den kleinsten Kreis von Unternehmen aufstellt.

Darüber hinaus hängen die weiteren Anhangangaben von der Unternehmensgröße ab (§ 236-241 UGB). So müssen mittelgroße und große Gesellschaften beispielsweise den Gewinnverwendungsvorschlag, Angaben zu Rückstellungen in erheblichen Umfang, die in der Bilanz nicht angeführt sind, und zu Angabe von Arbeiter und Angestellten machen.

Große Gesellschaften müssen die Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen oder Märkten aufschlüsseln.

Checkliste zur Überprüfung des Jahresabschlusses

Folgende Fragen und Anregungen sollen vor allem Aufsichtsrätinnen und -räte bei der Überprüfung des Jahresabschlusses unterstützen. Die Checkliste dient als Überblick und Anhaltspunkt für eine sorgfältige Überwachungstätigkeit und Plausibilitätsprüfung.

Beanstandungen im Vorfeld der Prüfung

- » Hat der/die WirtschaftsprüferIn im Rahmen seiner/ihrer Prüfung Mängel im Rechnungswesen aufgedeckt?
- » Gab es einen „Managementletter“ an den Vorstand, in dem dieser aufgefordert wird, bestimmte Mängel zu beheben? Wurde der Managementletter dem Aufsichtsrat vorgelegt? Sind im Managementletter Hinweise auf strukturelle Probleme im Rechnungswesen oder Controlling enthalten?

Wirtschaftsprüfbericht

- » Wurde der Prüfbericht rechtzeitig vor der Aufsichtsratssitzung zugesandt (Minimum eine Woche vorher)?
- » Sind Anhang und Lagebericht im Prüfbericht enthalten?
- » Sind die Positionen ausreichend tief gegliedert (zB übrige Erträge, übrige Aufwendungen etc.)?
- » Ist der Prüfbericht ausführlich genug, damit Sie sich ein eigenständiges Bild von der Lage des Unternehmens machen können?
- » Gibt es einen Zusatzbericht an den Aufsichtsrat?

Veröffentlichung

- » Wurden die Veröffentlichungsvorschriften des Jahresabschlusses im vergangenen Geschäftsjahr eingehalten (Wiener Zeitung, Firmenbuch, neun Monate nach Bilanzstichtag)?

Bestätigungsvermerk

- » Ist der Bestätigungsvermerk versagt? Gibt es eine Ergänzung des Prüfers/der Prüferin?

Redepflicht des Wirtschaftsprüfer gemäß § 273 UGB

- » Hat der/die PrüferIn Sachverhalte angeführt, die den Bestand des Unternehmens gefährden könnten?
- » Wie fallen die URG-Kennzahlen (Eigenkapitalquote und Verschuldungsdauer) aus? Ergibt sich daraus ein Reorganisationsbedarf?
- » Bei Feststellung bestandsgefährdender Tatsachen sollte eine Fortbestandprognose angefordert werden, welche die Ursachen sowie die Analyse der derzeitigen Schieflage enthalten sollte. Andererseits sollten auch Maßnahmen des Managements zur Beseitigung der Krise festgehalten werden. Die geplanten Maßnahmen sollten verbal erläutert und deren Wirksamkeit zahlenmäßig dargestellt werden.

Gewinnverwendungsvorschlag

- » Wird dem Aufsichtsrat ein Gewinnverwendungsvorschlag vorgelegt? Wie soll der Gewinn verwendet werden? Steht die Dividende im Einklang mit der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens?

Bewertung

- » Wurden im Vergleich zum letzten Bilanzjahr Änderungen der Bewertungsgrundsätze vorgenommen? → Hinweis auf bilanzpolitische Maßnahmen
- » Mit welchen Sätzen (Abschreibungsdauer) wurde das Anlagevermögen abgeschrieben? → Hinweis auf bilanzpolitische Maßnahmen
- » Welche Abschreibungen wurden im Finanzanlagevermögen – Wertpapiere, Beteiligungen – vorgenommen? Wurden die erforderlichen Wertberichtigungen von Finanzanlagen durchgeführt, z. B. Kursverfall bei Wertpapieren?
- » Wurden Zuschreibungen vorgenommen? Wenn ja, welche Gründe lagen vor?
- » Nach welchen Kriterien wurden Wertberichtigungen von Vorräten und Forderungen gebildet? Unberücksichtigte oder zu hohe Wertberichtigungen führen zu einer Verzerrung des Jahresüberschusses.

Rückstellungen

- » Rückstellungsbildungen und -auflösungen können die Höhe des Jahresüberschusses stark beeinflussen. Schenken Sie diesen daher große Beachtung und hinterfragen Sie große Bewegungen.
- » Gibt es Risiken und zukünftige Aufwendungen, für die keine Rückstellungen gebildet wurden?
- » Welche Rückstellungen wurden verbraucht, aufgelöst, neu dotiert? Wenn jährlich bestimmte Rückstellungen in hohem Umfang aufgelöst werden, ist dies ein Hinweis auf bilanzkosmetische Maßnahmen.

Wirtschaftliche Lage

- » Was sind die Ursachen von auffälligen Veränderungen einzelner Positionen in der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. in der Bilanz? Sind diese Veränderungen ausreichend im Prüfbericht erläutert?
- » Welche außerordentlichen bzw. einmaligen Erträge und Aufwendungen gab es?
- » Wie haben sich Betriebserfolg, Finanzerfolg und Jahresüberschuss entwickelt, welche Ursachen stecken dahinter?
- » Wie haben sich der Cashflow sowie die damit zu finanzierenden Investitionen bzw. Schuldentilgungen entwickelt?

Haftungen

- » Welche Haftungen (Bürgschaften etc.) bestehen? Sind sie angemessen im Jahresabschluss abgebildet?

Konzernbeziehungen

- » Achten Sie auf Geschäftsbeziehungen zwischen Konzernunternehmen (zB Warenverkäufe, Material- und Komponenteneinkäufe, Mieten, Leasing, Forderungen und Kredite). Verrechnungspreise und Bewertungen der Leistungsströme können das Ergebnis maßgeblich verzerren.
- » Welche Forderungen an Konzerngesellschaften gibt es, wie steht es mit der Einbringlichkeit?
- » Welche Umsätze macht der Konzern nach außen, welche finden innerhalb des Konzerns statt? Durch „Aufblasen“ der Innenumsätze kann ein besseres Bild der Ertragslage vorgespiegelt werden, worauf einige Bilanzskandale der Vergangenheit zurückzuführen sind.
- » Schenken Sie der wirtschaftlichen Lage der Konzerngesellschaften (Eigenkapital, Jahresüberschuss) Beachtung. Gibt es gefährdete Unternehmen? Welche Auswirkungen auf die Muttergesellschaft sind zu befürchten? Wurden diese Risiken in der Bilanz berücksichtigt?

Managementvergütung

- » Wie ist die Vergütung des Vorstands oder der Geschäftsführung aufgebaut? Wurde darüber im Anhang berichtet? Welche Belastung entsteht dadurch für das Unternehmen?

9 Sonstiges

Bilanz – Gliederung nach § 224 UGB

§ 224 (1) In der Bilanz sind, unbeschadet einer weiteren Gliederung, die in den Abs 2 und 3 angeführten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen.

(2) Aktivseite:

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen
2. Geschäfts(Firmen)wert
3. geleistete Anzahlungen

II. Sachanlagen:

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund
2. technische Anlagen und Maschinen
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau

III. Finanzanlagen:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen
3. Beteiligungen
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens
6. sonstige Ausleihungen

B. Umlaufvermögen:**I. Vorräte:**

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
2. unfertige Erzeugnisse
3. fertige Erzeugnisse und Waren
4. noch nicht abrechenbare Leistungen
5. geleistete Anzahlungen

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
2. Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen
3. Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
4. sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände

III. Wertpapiere und Anteile:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen
2. sonstige Wertpapiere und Anteile

IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten.**C. Rechnungsabgrenzungsposten****D. Aktive latente Steuern**

9 Sonstiges

(3) Passivseite:

A. Eigenkapital:

I. Nennkapital (Grund-, Stammkapital)

II. Kapitalrücklagen:

1. gebundene
2. nicht gebundene

III. Gewinnrücklagen:

1. gesetzliche Rücklage
2. satzungsmäßige Rücklagen
3. andere Rücklagen (freie Rücklagen)

IV. Bilanzgewinn (Bilanzverlust)

davon Gewinnvortrag/Verlustvortrag

B. Rückstellungen:

1. Rückstellungen für Abfertigungen
2. Rückstellungen für Pensionen
3. Steuerrückstellungen
4. sonstige Rückstellungen

C. Verbindlichkeiten:

1. Anleihen, davon konvertibel
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
8. sonstige Verbindlichkeiten
davon aus Steuern
davon im Rahmen der sozialen Sicherheit

D. Rechnungsabgrenzungsposten

Gewinn- und Verlustrechnung – Gliederung nach § 231 UGB

- (1) Die Gewinn- und Verlustrechnung ist in Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen. In ihr sind unbeschadet einer weiteren Gliederung die nachstehend bezeichneten Posten in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen, sofern nicht eine abweichende Gliederung vorgeschrieben ist.
- (2) Bei Anwendung des **Gesamtkostenverfahrens** sind auszuweisen:
 1. Umsatzerlöse
 2. Veränderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen
 3. andere aktivierte Eigenleistungen
 4. sonstige betriebliche Erträge, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, folgende Beträge aufgliedern müssen:
 - a) Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen
 - b) Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
 - c) übrige
 5. Aufwendungen für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen:
 - a) Materialaufwand
 - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
 6. Personalaufwand:
 - a) Löhne und Gehälter, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, Löhne und Gehälter getrennt voneinander ausweisen müssen
 - b) soziale Aufwendungen, davon Aufwendungen für Altersversorgung, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, folgende Beträge zusätzlich gesondert ausweisen müssen:
 - aa) Aufwendungen für Abfertigungen und Leistungen an betriebliche Mitarbeitervorsorgekassen
 - bb) Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge

7. Abschreibungen:
 - a) auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
 - b) auf Gegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die im Unternehmen üblichen Abschreibungen überschreiten
8. sonstige betriebliche Aufwendungen, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, Steuern, soweit sie nicht unter Z 18 fallen, gesondert ausweisen müssen
- 9. Zwischensumme aus Z 1 bis 8**
10. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
11. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
12. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
13. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens
14. Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, davon haben Gesellschaften, die nicht klein sind, gesondert auszuweisen:
 - a) Abschreibungen
 - b) Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen
15. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon betreffend verbundene Unternehmen
- 16. Zwischensumme aus Z 10 bis 15**
- 17. Ergebnis vor Steuern (Zwischensumme aus Z 9 und Z 16)**
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
19. Ergebnis nach Steuern
20. sonstige Steuern, soweit nicht unter den Posten 1 bis 19 enthalten
- 21. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag**
22. Auflösung von Kapitalrücklagen
23. Auflösung von Gewinnrücklagen
24. Zuweisung zu Gewinnrücklagen
25. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr
26. Bilanzgewinn (Bilanzverlust)

9 Sonstiges

(3) Bei Anwendung des **Umsatzkostenverfahrens** sind auszuweisen:

1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. Vertriebskosten
5. allgemeine Verwaltungskosten
6. sonstige betriebliche Erträge, wobei Gesellschaften, die nicht klein sind, folgende Beträge auflgliedern müssen:
 - a) Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen
 - b) Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
 - c) übrige
7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8. **Zwischensumme aus Z 1 bis 7**
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
12. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens
13. Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, davon haben Gesellschaften, die nicht klein sind, gesondert auszuweisen:
 - a) Abschreibungen
 - b) Aufwendungen aus verbundenen Unternehmen
14. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon betreffend verbundene Unternehmen
15. **Zwischensumme aus Z 9 bis 14**
16. **Ergebnis vor Steuern (Zwischensumme aus Z 8 und Z 15)**
17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag;
18. Ergebnis nach Steuern

19. sonstige Steuern, soweit nicht unter den Posten 1 bis 18 enthalten

20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

21. Auflösung von Kapitalrücklagen

22. Auflösung von Gewinnrücklagen

23. Zuweisung zu Gewinnrücklagen

24. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr

25. Bilanzgewinn (Bilanzverlust)

(4) Die Bildung von Zwischensummen (mit Ausnahme jener nach Abs 2 Z 19 beziehungsweise Abs 3 Z 18) darf bei kleinen Gesellschaften unterbleiben.

(5) Alternativ zum Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung können Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen auch im Anhang ausgewiesen werden. In diesem Fall endet die Gewinn- und Verlustrechnung mit dem Posten Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag".

Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in Englisch⁸

Bilanz	Balance Sheet
AKTIVA	ASSETS
Anlagevermögen	Fixed assets
Immaterielle Vermögensgegenstände	Intangible assets
Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen	concessions, patents, trade marks and similar rights and assets, as well as licences derived from any of these
Geschäfts- und Firmenwert	Goodwill
Geleistete Anzahlungen	payments on account
Sachanlagen	tangible assets
Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund	Land, rights to immovables, and buildings, including buildings on land owned by third parties
Technische Anlagen und Maschinen	plant and machinery
Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	Other fixtures and fittings, tools and equipment
Geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau	payments on account and tangible assets in the course of construction
Finanzanlagen	financial assets
Anteile an verbundenen Unternehmen	shares in affiliated undertakings
Ausleihungen an verbundenen Unternehmen	Loans to affiliated undertakings
Beteiligungen	participating interests
Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	Loans to undertakings with which the undertaking is linked by participating interests
Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens	investments held as fixed assets
Sonstige Ausleihungen	other loans
Anteile an Mutterunternehmen	shares in the parent company

⁸ Quelle: „RÄG 2014 und APRÄG 2016 – Der neue UGB-Abschluss“, Töglhofer/Winkler-Janovsky, Manz Verlag (2016), S 370ff

Umlaufvermögen	Current assets
Vorräte	stocks
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	Raw materials and consumables
Unfertige Erzeugnisse	Work in progress
Fertige Erzeugnisse und Waren	Finished goods and goods for resale
Noch nicht abrechenbare Leistungen	Services rendered but not yet billable
Geleistete Anzahlungen	Payments on account
Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	Debtors and other assets
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	Trade debtors
Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen	Amounts owed by affiliated undertakings
Forderungen gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	Amounts owed by undertakings with which the undertaking is linked by virtue of participating interests
Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände	Other debtors and assets
Wertpapiere und Anteile	Investments and securities
Anteile an verbundenen Unternehmen	Shares in affiliated undertakings
Sonstige Wertpapiere und Anteile	Other investments and securities
Anteile an Mutterunternehmen	shares in the parent company
Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten	Cash at bank and in hand
Rechnungsabgrenzungsposten	Prepayments and accrued income
Aktive latente Steuern	Deferred tax assets

Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in Englisch

PASSIVA	LIABILITIES
Eigenkapital	(negative) Capital and reserves
Nennkapital (Grund- Stammkapital)	Nominal Capital (Share capital)
Kapitalrücklage Gebundene Nicht gebundene	Capital reserves Appropriated Free
Gewinnrücklagen Gesetzliche Rücklage Satzungsmäßige Rücklage Andere Rücklagen (freie Rücklagen)	Retained earnings Legal reserve Reserve provided for by the articles of association Other reserves (free reserves)
Bilanzgewinn (-verlust), davon Gewinn-/Verlustvortrag	Profit (loss), of which profit/loss brought forward
Rückstellungen	
Rückstellungen für Abfertigungen	Provisions for severance payments
Rückstellungen für Pensionen	Provisions for pensions
Steuerrückstellungen	Provisions for taxation
Sonstige Rückstellungen	Other provisions
Verbindlichkeiten	Creditors
Anleihen, davon konvertibel	Debenture loans, showing convertible loans separately
Verbindlichkeiten gegenüber Banken	Amounts owed to credit institutions
Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	Payments received on account of orders
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	Trade creditors
Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel	Amounts owed as a result of the acceptance of drafts or the issue of promissory notes
Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	Amounts owed to affiliated undertakings

Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	Amounts owed to undertakings with which the undertaking is linked by virtue of participating interests
Sonstige Verbindlichkeiten	Other creditors
Rechnungsabgrenzungsposten	Accruals and Deferred income

Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in Englisch

Gewinn- und Verlustrechnung (Gesamtkostenverfahren)	Profit and Loss Account
Umsatzerlöse	turnover
Veränderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen	Variation in stocks of finished goods and work in progress as well as in services rendered but not yet billable
Aktivierete Eigenleistungen	Work performed by the undertaking for its own purposes and capitalised
Sonstige betriebliche Erträge	Other operating income
Betriebsleistung	Sales plus changes in inventories
Materialaufwand und Aufwendungen für bezogene Leistungen	Expenditure for raw materials and consumables and other external expenses for production services
Personalaufwand	Staff costs
Abschreibungen	Value adjustments
Sonstige betriebliche Aufwendungen	Other operating expenses
Betriebserfolg	Earnings before interest and tax (EBIT)
Erträge aus Beteiligungen	Income from participating interests
Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagen	Income from other investments and loans forming part of the fixed assets
Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	Other interest receivable and similar income
Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens	Income from the disposal or revaluation of financial fixed assets and securities shown in current assets
Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens	Expenditure resulting from financial fixed assets and securities shown in current assets
Zinsen und ähnliche Aufwendungen	Interest payable and similar expenses
Finanzergebnis	Financial results
Ergebnis vor Steuern	Profit or loss before taxation
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Taxes on income and profit

Ergebnis nach Steuern	Profit or loss after taxation
Sonstige Steuern	Other taxes
Jahresüberschuss/-fehlbetrag	Profit or loss
Auflösung von Kapitalrücklagen	Release of capital reserves
Auflösung von Gewinnrücklagen	Release of retained earnings
Zuweisung zu Gewinnrücklagen	Allocation to retained earnings
Gewinn-/Verlustvortrag aus dem Vorjahr	Profit or loss brought forward from the preceding financial year
Bilanzgewinn/-verlust	Profit or loss (balance sheet)

Zu den Autoren

Zu den Autoren

Heinz Leitsmüller ist Leiter der Abteilung Betriebswirtschaft (BW) der Arbeiterkammer Wien. Die Abteilung BW berät BetriebsrätInnen und AufsichtsrätInnen in wirtschaftlichen Angelegenheiten und unterstützt die Gewerkschaften bei KV-Verhandlungen durch die regelmäßige Erstellung von Branchenanalysen. Gemeinsam mit dem ÖGB und der sozialpolitischen Abteilung der AK Wien ist die Abteilung BW auch für die inhaltliche Koordination der IFAM-Seminarreihe für Aufsichtsräte verantwortlich.

Ruth Naderer ist Expertin in der Abteilung BW der Arbeiterkammer Wien. Sie berät und unterstützt BetriebsrätInnen und AufsichtsrätInnen in wirtschaftlichen und strategischen Fragen und ist seit vielen Jahren in der Schulung und Ausbildung für diese Zielgruppe tätig. Sie erstellt Bilanzanalysen und Branchenstudien für die Fachgewerkschaften zur Vorbereitung von Kollektivvertragsverhandlungen.

Alice Niklas ist Betriebswirtin in der Abteilung BW der Arbeiterkammer Wien. Sie berät BetriebsrätInnen und AufsichtsrätInnen in wirtschaftlichen Angelegenheiten und ist auch in der Ausbildung für diese Zielgruppen tätig. Sie erstellt Bilanzanalysen und Branchenstudien für Fachgewerkschaften zur Vorbereitung von Kollektivvertragsverhandlungen. Darüber hinaus ist sie auch für das Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung zuständig.