

RETAIL

100 Fragen zu IFRS im Handel



Unsere Branchenkenntnis

KPMG International gehört als Verbund rechtlich selbstständiger, nationaler Mitgliedsfirmen mit ca. 104.000 Mitarbeitern in 144 Ländern zu den größten Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsunternehmen der Welt. In Österreich betreut KPMG zurzeit aktiv mehr als 500 Mandate im Sektor Retail.

Durch eine Jahrzehnte währende Prüfungs- und Beratungspraxis verfügt KPMG über eine umfassende nationale und internationale Expertise im Handel und in der Konsumgüterindustrie.

Unsere Lösungen sind eindeutig, ganzheitlich und praxisnah und tragen

unterschiedlichsten Geschäftsmodellen und Unternehmensgrößen Rechnung. Durch unsere interdisziplinäre Arbeitsweise verbinden wir unseren tiefgreifenden Erfahrungsschatz mit dem weit verzweigten Spezialisten-Know-how aus anderen KPMG-Sektoren und -Niederlassungen.

Neben diesen Services führt der Sektor Retail regelmäßig Analysen einzelner Marktsegmente durch und erstellt im Rahmen eines permanenten Dialogs mit Wissenschaft und Praxis sowie Verbänden und Branchenorganen Studien zu aktuellen Themen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung und Zielsetzung	4
2.	Unser Anliegen	5
3.	Fragen zu IFRS	6
	3.1 Vorräte	6
	3.2 Verkauf/Einkauf/Werbung	7
	3.3 Cash Generating Units	8
	3.4 Finanzierung	9
	3.5 Leasing/Miete	10
	3.6 Immobilien	12
	3.7 Sachanlagen/Verbindlichkeiten/Altersvorsorge	13
	3.8 Expansion/Standortschließungen	14
4.	Für weitere Fragen	14
5.	Kontakte, Impressum	15

1. Einleitung und Zielsetzung

Während die großen österreichischen kapitalmarktorientierten Handelsunternehmen im Zuge der Änderung der Gesetzgebung und der Internationalisierung der Märkte auf IFRS umgestellt haben, beherrscht dieses Thema immer stärker auch die mittelständisch geprägten Unternehmen der Branche. Bei der unternehmensindividuellen Abwägung der Vor- und Nachteile einer IFRS-Bilanzierung gewinnen strategische Motive wie zum Beispiel größerer Gestaltungsfreiraum bei der Finanzierung und langfristige Sicherstellung von besseren Refinanzierungskonditionen immer mehr an Bedeutung. Nicht zuletzt die Bestrebungen der EU-Kommission, die Rechnungslegung der europäischen Unternehmen zu vereinheitlichen wird dazu führen, dass österreichische Regelungen den internationalen Vorschriften weichen werden. Die Entwicklungen gehen alle in eine Richtung, sodass folglich die Zahl der Unternehmen im Handel, die sich aktiv mit den IFRS beschäftigen, stetig zunimmt.

Neben den Themen, die alle Unternehmen betreffen, wie die Bilanzierung von Finanzinstrumenten oder von latenten Steuern, gibt es eine Reihe von branchentypischen Bilanzierungsfragen, die die Handelsunternehmen zu klären haben. Dies betrifft zum Beispiel die bilanzielle Behandlung der unterschiedlichsten Formen von Lieferantenrabatten und Werbekostenzuschüssen. In diesen Bilanzierungsbereichen bilden sich mehr und mehr brancheneinheitliche Lösungen im Sinne einer Best Practice heraus.

In vielen anderen Bereichen zeigen sich allerdings bei der Bilanzierung starke Unterschiede. Dabei sind unter anderem die Bestimmung der Cash Generating Units (CGU) oder die Definition des Net Realisable Values des Vorratsvermögens zu nennen.

Dies zeigt deutlich, dass branchenspezifisches IFRS-Know-how eine notwendige Voraussetzung ist, um für das Unternehmen die passende Bilanzierung zu finden.



2. Unser Anliegen



Die Umstellung auf IFRS sowie die dauerhafte Verfügbarkeit von aktuellem IFRS-Know-how stellen die Unternehmen häufig vor erhebliche Anforderungen. Dabei entsteht nicht selten der Eindruck, den Zwängen der internationalen Rechnungslegungsnormen ausgeliefert zu sein. Diese Sicht ist aber nicht zwingend.

Das Anliegen dieser Veröffentlichung ist es aufzuzeigen, dass es trotz des weiten Regelungsbereichs der IFRS-Vorschriften für den Bilanzierenden weiterhin Gestaltungsspielräume gibt, die sachgerecht genutzt werden können.

Wir haben deshalb zu den acht wichtigsten Themengebieten für Handelsunternehmen Fragen zusammengestellt, die IFRS-relevant sein können und die

eine entscheidende Rolle bei der Ausgestaltung der IFRS-Wahlrechte spielen.

Die Fragestellungen können einerseits den Unternehmen als Spiegel ihrer bisherigen IFRS-Bilanzierung dienen. Andererseits können die Fragen von Unternehmen, die vor einer IFRS-Umstellung stehen, genutzt werden, um eine erste Einschätzung über den notwendigen Handlungsbedarf zu erhalten. In diesem Zusammenhang ist es wichtig herauszustellen, dass die hier abgebildeten Fragen keine abschließende Frageliste darstellen.

Es geht vielmehr darum, auf Themen einzugehen, bei denen wir bei der Betreuung unserer Mandanten vermehrt Gesprächsbedarf festgestellt haben.

3. Fragen zu IFRS

3.1 Vorräte

Das Vorratsvermögen stellt typischerweise einen großen Bilanzposten bei den Handelsunternehmen dar. Die Bewertung des Vorratsvermögens zum Bilanzstichtag hat somit erhebliche Auswirkung auf das Ergebnis. Folgende Punkte sind bei der Vorratsbewertung nach IFRS im Besonderen zu berücksichtigen:

Vorräte

Nach IAS 2 werden die Anschaffungskosten zuzüglich der direkt zurechenbaren Anschaffungsnebenkosten und abzüglich der Anschaffungspreisminderungen berechnet. Dieser Wert wird abgeschrieben auf den Nettoveräußerungswert, sofern dieser niedriger ist als die Anschaffungskosten.

Diese scheinbar klar definierte Vorschrift erfordert allerdings eine Reihe von Ermessensentscheidungen der Unternehmen. Dazu hat eine von der Fachhochschule Münster in Kooperation mit KPMG durchgeführte Studie gezeigt, dass die Unternehmen bei der Einbeziehung der Anschaffungsnebenkosten, bei der Auswahl der noch anfallenden Vertriebskosten und dem Detaillierungsgrad der Zuordnung der Vertriebskosten uneinheitlich vorgegangen sind. Dies spiegelt auf der einen Seite die unternehmensindividuellen Besonderheiten wider, andererseits zeigen sich hier aber auch erhebliche bilanzpolitische Spielräume.

Anschaffungskosten

Können die auf Lager liegenden Handelswaren hinsichtlich ihrer Verbrauchsfolge bestimmt werden?

Welche direkt zurechenbaren Kosten fließen in die Anschaffungsnebenkosten ein?

Beziehen Sie die Kosten Ihrer Einkaufsabteilungen in die Anschaffungsnebenkosten mit ein? Und wenn ja, in welchem Umfang?

Sind Kosten des Zentrallagers in Ihren Anschaffungsnebenkosten enthalten?

Wie werden die Kosten des Zentrallagers auf unterschiedliche Filialen verteilt?

Anschaffungspreisminderungen

Fließen alle Anschaffungspreisminderungen (Skonti, Boni, Mengenrabatte, unberechnete Mehrmengen etc.) in Ihre Vorratsbewertung mit ein?

Werden „echte“ Werbekostenzuschüsse (WKZ) aus den Anschaffungskostenminderungen herausgerechnet?

Wie behandeln Sie Staffelboni?

Wie grenzen Sie Ihre Mengenrabatte, Staffelboni und Werbekostenzuschüsse zum jeweiligen (auch unterjährigen) Stichtag ab?

Ist Ihre EDV in der Lage, die Anschaffungspreisminderungen den jeweiligen Artikeln zuzuordnen?

Folgebewertung

Wird der niedrigere Wert des Vorratsvermögens bereits heute anhand des Absatzmarktes ermittelt?

Welche noch anfallenden Vertriebskosten fließen in Ihre verlustfreie Bewertung ein? Wie berechnen Sie diese?

Auf welcher Ebene werden die geschätzten noch anfallenden Vertriebskosten dem Vorratsvermögen (auf Filial-, Abteilungs-, Warengruppen- oder Artikelebene) zugeordnet?

Kann Ihr EDV-System artikelgenau Anschaffungspreis, Herabzeichnungen und Verkaufsdatum ermitteln?

3.2 Verkauf/Einkauf/Werbung

Die wichtigsten Kennziffern des Handels basieren auf den Umsatzzahlen. Die verstärkte Kooperation mit Lieferanten führt allerdings dazu, dass in bestimmten Fällen, zum Beispiel bei Vermittlungsgeschäften im Textilbereich, die Umsätze nicht mehr bei den Händlern verbucht werden. Hier ergeben sich weitere Fragen zu diesen und anderen Themen der Gewinn- und Verlustrechnung:

Verkauf

Arbeiten Sie mit „Shop in Shop“-Systemen?

Sondern Sie die Vermittlungsumsätze aus Ihrem Handelsumsatz heraus?

Erfassen Sie bei „Extended warranties“ den vom Kunden entrichteten Kaufpreis als Umsatz?

Beachten Sie bei der Umsatzrealisierung Ihre Rücknahmeverpflichtung?

Wie behandeln Sie die Kosten für Ihre Treueprogramme?

Wo weisen Sie aktuell Ihre Kreditkartenkosten aus?

Einkauf

Sind mit Ihren Lieferanten Eigentumsvorbehalte vereinbart?

Wie verfahren Sie zum Beispiel mit Jubiläumsgeldern, Eröffnungsgeldern, Natural-Rabatten, unberechneten Mehrmengen, Marketing-Geldern?

Mit welchem Kurs werden die nicht in Euro eingekauften Waren eingebucht?

Wenden Sie Hedge Accounting an? Welche Systeme verwenden Sie für die Dokumentation?

Haben Sie Einkaufsverträge, für die Sie eine Rückstellung bilden müssen, bzw. „belastende Verträge“ (vgl. Seite 11)?

Werbung

Zu welchem Zeitpunkt verbuchen Sie die Werbekosten in den Aufwand?

Nach welchen Kriterien grenzen Sie die Werbekosten ab?

Wie grenzen Sie die Werbekostenzuschüsse (WKZ) ab?

Nach welchen Kriterien unterscheiden Sie „echte“ von „unechten“ WKZ?

Wo weisen Sie nachträgliche WKZ in der Gewinn- und Verlustrechnung aus?

3.3 Cash Generating Units

Entscheidend für die Frage des Impairmenttests ist die Abgrenzung der Cash Generating Units (CGU). Hierzu und zur Abwicklung des nach IFRS notwendigen Impairmenttests gemäß IAS 36 überprüfen Sie Ihren Status quo anhand der folgenden Fragen:

Abgrenzung

Bilden die einzelnen Filialen abgrenzbare Geschäftseinheiten (CGU)?

Auf welcher Ebene überwachen Sie die Renditen Ihrer Geschäftseinheiten?

Auf welcher Ebene ordnen Sie intern gegebenenfalls vorhandene Geschäfts- und Firmenwerte zu?

Indikatoren für den Impairmenttest

Was sind für Sie die wesentlichen Risikofaktoren, die zu einem Impairmenttest führen können?

Überwachen Sie diese Indikatoren in regelmäßigen Abständen?

Planungsrechnung

Wie berücksichtigen Sie in der Planung Erweiterungsinvestitionen?

Wie werden Unternehmenssteuern im Rahmen der Planung berücksichtigt?

Wie werden ausländische Teileinheiten, die nicht in Euro handeln, beim Impairmenttest geplant?

Welche immateriellen Vermögenswerte wie Marken, Kundenstamm oder Kundeneinzugsgebiet können Sie in Ihrem Unternehmen identifizieren und den CGU zuordnen?

Durchführung des Impairmenttests

Wie leiten Sie den Kapitalisierungszinssatz für den Impairmenttest ab?

Wie erfolgt Ihre Zurechnung von Vermögenswerten zu den jeweiligen CGU?
Welche Schlüsselungen nehmen Sie hier vor?

Wie bewerten Sie Ihre immateriellen Vermögenswerte, zum Beispiel Ihre Marken?

Führen Sie den Impairmenttest zentral oder dezentral durch? Wie gestaltet sich bei dezentraler Durchführung der diesbezügliche Prozess (Templates, Handbuch, Termine etc.)?

3.4 Finanzierung

Gerade für besondere Investitionen, zum Beispiel bei einer Auslandsexpansion, benötigen die Handelsunternehmen zusätzliche finanzielle Mittel. Außerdem ergeben sich durch den Auslandsbezug ergänzende bilanzielle Themen, wie sie zum Beispiel im Folgenden angesprochen werden:

Segmentberichterstattung

Nach IAS 14 müssen Unternehmen, die kapitalmarktorientiert sind, eine Segmentberichterstattung aufstellen und veröffentlichen. In diesem Fall ist für das Unternehmen zu prüfen, inwiefern sich das interne Reporting eignet, das gebundene Vermögen und die Schulden den verschiedenen Segmenten zuzuordnen. Nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen brauchen keine Segmentberichterstattung aufzustellen.

Finanzierung

Wenn Sie als Personengesellschaft organisiert sind, wie gestalten Sie den Ausweis Ihres Eigenkapitals?

Haben Sie die Auswirkung von IFRS im Hinblick auf eine Veränderung der „debt covenant“¹⁾ Ihrer Bankverbindlichkeiten überprüft?

Liquiditätssteuerung

Ist ein Großteil der Finanzierungsfazilitäten als „uncommitted“ anzusehen beziehungsweise zeitlich stark limitiert?

Haben Sie eigene Fremdkapitalinstrumente begeben?

Nehmen Sie eine Konzentration der liquiden Mittel – zum Beispiel mittels Cash Pooling – vor?

¹⁾ Zwischen Kreditgeber und Kreditnehmer vereinbarte vertragliche Bedingungen, wie beispielsweise die Einhaltung bestimmter Bilanzkennzahlen.

Währungs- und Zinsmanagement

Setzen Sie Sicherungsinstrumente zur Absicherung von Währungs- und Zinsrisiken ein?

Verfügen Sie über Instrumentarien oder Treasury Management - Systeme, um eine konzernweite Aggregation der Zins- und Währungsrisiken vornehmen zu können?

Kennen Sie die in den Liefer- oder Absatzverträgen eingebetteten Derivate?

Auslandsbeziehungen

Werden wesentliche Umsätze im Ausland erwirtschaftet?

Welche Regelungen bestehen in Bezug auf die Währung bei konzerninternen Fakturierungen?

3.5 Leasing/Miete

Entscheidend beim Thema Leasing ist die Einordnung in Finance oder Operating Lease. Neben einer leichteren Handhabung sichert das Operating Lease den Leasingnehmern eine bessere Eigenkapitalquote, die wiederum die Kosten der Kapitalbeschaffung reduziert. Haben Sie sich schon Gedanken über die folgenden Leasingthemen gemacht?

Einordnung als Finance oder Operating Lease

Leasen/mieten Sie in der Regel Gesamtgebäude oder Immobilienteilflächen?

Welche Mietanpassungsvereinbarungen gibt es in Ihren Miet-/Leasingverträgen?

- a) Indexklauseln
- b) Staffelmieten
- c) Umsatzabhängige Mieten

Gibt es Möglichkeiten, die Verträge vor Ablauf der vereinbarten Grundmietzeit zu kündigen? Wenn ja, welche?

Gibt es Leasingverträge mit Kaufoptionen beziehungsweise Andienungsrechten?

Haben Sie eventuell anfallende negative Differenzen zwischen Restbuchwert und Wert der Option zurückgestellt?

Enthalten die Leasingverträge Verlängerungsoptionen?

Befinden sich Leasingobjekte in so genannten Zweckgesellschaften (Special Purpose Entities)?

Onerous contracts

Belastende Verträge nach IAS 37.66 liegen vor, wenn eine gegenwärtige Verpflichtung auf Grund eines vergangenen verpflichtenden Ereignisses zukünftig zu einem Ressourcenabfluss führen wird. Im Handel tragen lang-jährige Mietverträge typischerweise ein solches Risiko.

Nach IFRS ist für belastende Verträge in der Höhe eine Rückstellung zu bilden, die per Saldo unvermeidbar ist, um sich des Vertrages zu entledigen. Bei nicht genutzten Flächen sind die unvermeidbaren Kosten in der Regel recht einfach zu ermitteln. Anders stellt sich die Situation bei Verluststandorten dar. Hier ist zu prüfen, ob und in welchem Umfang Rückstellungsbedarf besteht.

Weitere wesentliche Vertragsbestandteile

Gibt es Lease-Incentives (mietfreie Zeiten, Pre-opening-Kosten) von Ihrem Vermieter?

Haben Sie Mietverträge mit Sondervereinbarungen (insbesondere im Ausland) wie zum Beispiel Zahlungen an Vormieter?

Gibt es Vereinbarungen zum Rückbau von Gebäuden oder Mietereinbauten?

Onerous contracts

Resultieren aus Ihren Mietverträgen Drohverlustrückstellungen?

Wie bilden Sie die Bewertungseinheiten?

Welche Faktoren ziehen Sie in Ihre Bewertung mit ein?

Haben Sie Flächen untervermietet, für die Drohverlustrückstellungen zu bilden sind?

Sale and lease back

Werden Immobilien veräußert und zurückgeleast?



3.6 Immobilien

Die Bewertung der Immobilien nach IFRS hat durch die jährliche Impairmentprüfung im Vergleich zum österreichischen HGB an Komplexität gewonnen. Nutzen Sie die folgenden Fragen, um sich in das Thema einzuarbeiten oder Ihre gegenwärtigen Prozesse zu hinterfragen:

Strategie

Halten Sie Immobilien als Finanzanlagen? Gibt es Vorrats-/Expansionsflächen?

Planen Sie in näherer Zukunft den Verkauf von Immobilien?

Sind die Immobilien in eine separate Gesellschaft ausgegliedert?

Bewertung

Wie verfahren Sie mit nachträglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten?

Erhalten Sie Zuschüsse?

Sind Zinsaufwendungen den einzelnen Objekten zuzuordnen?

Über welchen Zeitraum schreiben Sie Ihre Immobilien ab? Haben Sie dabei sich wandelnde ökonomische Rahmenbedingungen berücksichtigt?

Haben Sie Rückstellungen für Bauinstandhaltungen gebildet?

Folgebewertung

Kennen Sie die aktuellen Verkehrswerte Ihrer Immobilien?

Haben Sie Renditevorgaben für das Geschäftsfeld Immobilien? Wenn ja, wie werden diese ermittelt?

Verfügen Sie über Instandhaltungs-/Investitionspläne für die nächsten Jahre?

Sind Bewirtschaftungskosten den einzelnen Objekten zuzuordnen?



3.7 Sachanlagen/Verbindlichkeiten/Altersvorsorge

Neben den Vorräten und den Immobilien gibt es bei Handelsunternehmen typischerweise weitere wesentliche Bilanzposten. Wie sind Sie in den folgenden Themenbereichen aufgestellt?

Sachanlagen

Werden bei der Einschätzung der Nutzungsdauer ausschließlich betriebswirtschaftliche Betrachtungsweisen angewendet?

In welchen Zeitabständen werden Ihre Filialen neu gestaltet? Liegen diese Zeiträume gegebenenfalls unter den gewöhnlichen Nutzungsdauern?

Teilen Sie Ihre Sachanlagen in Bestandteile mit unterschiedlichen Nutzungsdauern auf?

Haben Sie geringwertige Vermögensgegenstände im Anlagevermögen aufgenommen?

Wie verfahren Sie mit Mehrergebnissen der steuerlichen Betriebsprüfung?

Verbindlichkeiten

Zu welchem Kurs werden Fremdwährungsverbindlichkeiten berücksichtigt?

Wie stellen Sie sicher, dass für jede Lieferung eine Verbindlichkeit gebildet wurde?

Nach welchem Zeitraum buchen Sie Verbindlichkeiten für nicht in Rechnung gestellte Ware aus?

Altersvorsorge

Welchen Zinssatz verwenden Sie bei der Berechnung Ihrer Pensionsrückstellung?

Berücksichtigen Sie künftige Gehaltssteigerungen bei der Bemessung der Rückstellung?

Nehmen Sie die Korridorlösung in Anspruch?

Wie verfahren Sie mit Pensionsfonds?

3.8 Expansion/Standortschließungen

Um am Markt zu bestehen, gehören Standortschließungen und -erweiterungen (auch im Ausland) mittlerweile zur üblichen Aktivität von Handelsunternehmen. In diesem Sinne haben wir die folgenden Fragen zusammengestellt:

Expansion

Wie bilden Sie Ihre Expansionskosten in der Buchhaltung ab?

Verrechnen Sie – wenn ja, in welcher Höhe – die Kosten Ihrer Stabsabteilungen in das Expansionsland?

Erwerben Sie für Ihre Expansionszwecke im Zielland eine kleine Einheit?

Ab welchem Zeitpunkt konsolidieren Sie neue Auslandstätigkeiten erstmalig?

Standortschließungen

Wann bilden Sie Rückstellungen für Standortschließungen?

Gibt es gegenwärtig nicht kündbare Mietverträge für leer stehende Filialen?

Gibt es Leerstand bei Teilflächen? Sind diese Teilflächen abgrenzbar?

Werden im Fall von geplanten Standortschließungen Mitarbeiter in andere Filialen versetzt?

4. Für weitere Fragen

Die oben genannten 100 Fragen stellen nur eine begrenzte Auswahl von zentralen IFRS-Themen bei Handelsunternehmen dar.

Sprechen Sie uns an, wenn Sie Interesse haben, die hier angeschnittenen bilanziellen Fragen vertieft zu diskutieren oder neue IFRS-Themen gemeinsam anzugehen. Auch für die der Bilanzierung vorgelagerten Prozesse und deren Optimierung stehen wir Ihnen mit unserem Branchen- und Fach-Know-how gerne mit Rat und Tat zur Seite.



5. Kontakte, Impressum

Für weitere Informationen:



Mag. Peter Humer
KPMG
Kudlichstraße 41-43
4020 Linz
Tel. +43/732/6938-2212
phumer@kpmg.at



Dr. Gottwald Kranebitter
KPMG
Kolingasse 19
1090 Wien
Tel. +43/1/31332-213
gkranebitter@kpmg.at

Impressum

100 Fragen zu IFRS im Handel
Herausgeber: KPMG Gruppe Österreich
Grafik und Druckabwicklung:
Oskar Pointecker, 4941 Mehrnbach
März 2006

KPMG Standorte

KÄRNTEN

9020 Klagenfurt, Krassniggstraße 36
Tel 0463/512820
ktk@kpmg.at

9800 Spittal/Drau, Bahnhofstraße 18
Tel 04762/4001
spittal@kaerntner-treuhand.at

9500 Villach, Gerbergasse 13
Tel 04242/22920
villach@kaerntner-treuhand.at

NIEDERÖSTERREICH

2340 Mödling, Bahnhofplatz 1A/3. Stock
Tel 02236/24540
noe@kpmg.at

3100 St. Pölten, Riemerplatz 1
Tel 02236/24540
noe@kpmg.at

2514 Traiskirchen, Hauptplatz 17C/
Stiege 2/1. Stock/Top3
Tel 02236/24540
noe@kpmg.at

OBERÖSTERREICH

4020 Linz, Kudlichstraße 41-43
Tel 0732/6938-0
office-linz@kpmg.at

SALZBURG

5020 Salzburg, Kleßheimer Allee 47
Tel 0662/4084-0
ths@kpmg.at

STEIERMARK

8010 Graz, Schubertstraße 62
Tel 0316/3637-0
bertl-fattinger@kpmg.at

8605 Kapfenberg, Wienerstraße 29
Tel 03862/28891
kapfenberg@kpmg.at

TIROL

6020 Innsbruck, Adamgasse 23
Tel 0512/59996
ati@kpmg.at

VORARLBERG

6900 Bregenz, Wolfeggstraße 11
Tel 05574/43175
atb@kpmg.at

WIEN

1090 Wien, Kolingasse 19
Tel 01/31332-0
atw@kpmg.at