

1. Grundlagen der Bilanzierung

Daniela Schausberger-Strobl

1.1. Buchungszeitpunkt

Hinsichtlich des Buchungszeitpunktes muss zwischen Vermögens- und Erfolgsänderungen differenziert werden. Eine Vermögensänderung ist in jenem Zeitpunkt zu verbuchen, in dem der wirtschaftliche Eigentümer eines Vermögensgegenstandes wechselt. Maßgeblich ist daher jener Zeitpunkt, in dem die wirtschaftliche Verfügungsmacht im Sinne eines Chancen-/Gefahrenüberganges vom Verkäufer auf den Käufer übergeht. Im allgemeinen Wirtschaftsverkehr regeln die sog *Incoterms* (internationale Handels-/Lieferklauseln) der Internationalen Handelskammer Zeit und Ort des Gefahren- bzw Kostenüberganges. Nicht ausschlaggebend ist demnach der Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses. Wurde ein Kaufvertrag zwar abgeschlossen, aber noch nicht erfüllt, liegt ein schwebendes Geschäft vor, welches für sich keine buchungspflichtige Vermögensänderung begründet. Die Vertragspartner müssen allerdings jeweils für sich prüfen, ob nach den Verhältnissen am Abschlusstag aus der weiteren Geschäftsabwicklung ein Verlust droht und ggf hierfür eine „Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden (Beschaffungs- oder Absatz-)Geschäften“ zu passivieren ist. Bei Erfolgsänderungen knüpft der Buchungszeitpunkt an das Vorsichtsprinzip an. Bei der Realisierung von Umsätzen kommt das Realisationsprinzip und bei der Aufwandserfassung das Imparitätsprinzip zur Anwendung (siehe hierzu Kapitel 1.3. Allgemeine Grundsätze des Ansatzes und der Bewertung).

1.2. Prinzip des wirtschaftlichen Eigentums

Nach § 196a UGB sind die Posten des Jahresabschlusses unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts der betreffenden Geschäftsvorfälle oder der betreffenden Vereinbarungen zu bilanzieren bzw darzustellen. Für Zwecke der Rechnungslegung erfolgt eine Zurechnung demzufolge danach, wer wirtschaftlicher Eigentümer ist. Wirtschaftlicher Eigentümer ist unabhängig vom zivilrechtlichen Eigentum derjenige, der die tatsächliche Sachherrschaft dauerhaft ausübt und bei dem Besitz, Gefahr und Nutzen sowie Lasten der Sache über die gewöhnliche Nutzungsdauer hinweg liegen.

Im Regelfall stimmen zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer überein. Eine Besonderheit stellt jedoch insb der Eigentumsvorbehalt dar. Wird eine Sache unter Eigentumsvorbehalt erworben, erwirbt der Käufer zwar das wirtschaftliche Eigentum, nicht jedoch das zivilrechtliche Eigentum, dieses wird erst mit vollständiger Bezahlung erworben. Fraglich ist daher, zu welchem Zeitpunkt in diesem Fall eine buchungspflichtige Vermögensänderung eintritt. Mit dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums geht auch das Risiko auf den Käufer über, weshalb dieser die Sache in der Bilanz zu erfassen hat. Wird der Käufer säumig und besteht der Verkäufer auf

die Rückgabe des Vermögensgegenstandes, ist die Erlösbuchung und die erfasste Forderung auf Seiten des Verkäufers und die Aufwandsbuchung sowie die Verbindlichkeit auf Seiten des Käufers zu korrigieren. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen ferner bei Bauten auf fremdem Grund und Boden (Superädifikat) bzw. Einbauten in fremde Gebäude, Kommissionsgeschäften oder Finanzierungsleasing auseinander.

1.3. Allgemeine Grundsätze des Ansatzes und der Bewertung

Die Fragen nach dem Ansatz eines Bilanzpostens und der Höhe des Wertes stellen sich im Rahmen der laufenden Buchhaltung sowie im Rahmen der Jahresabschlusserstellung. Dabei sind neben den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung im Speziellen die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung gem. § 201 Abs 2 UGB einzuhalten, sodass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird.

Aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes des § 5 Abs 1 EStG finden die unternehmensrechtlichen Bewertungsgrundsätze des § 201 Abs 2 UGB grundsätzlich auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung Anwendung.

Grundsatz der Stetigkeit

Der Stetigkeitsgrundsatz (materielle Bilanzkontinuität¹) gem. § 201 Abs 2 Z 1 UGB bezieht sich auf die grundsätzliche Beibehaltung einer einmal gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethode sowie auf die Gleichbehandlung gleichartiger Bilanzposten im Zeitablauf. Ziel ist es, Differenzierungen und Wechsel aus bilanzpolitischen Gründen zu verhindern und objektive, vergleichbare Jahresabschlüsse sicherzustellen. Nicht erfasst vom Grundsatz der Stetigkeit ist die Ausweisstetigkeit in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung.

Der Begriff „Bilanzierungsmethode“ bezieht sich auf die Bilanzierung dem Grunde nach. Es wird darunter die Entscheidung über den Ansatz eines Vermögensgegenstandes, sonstigen Aktivpostens oder einer Schuld in der Bilanz verstanden. Der Grundsatz der Bilanzierungsstetigkeit findet speziell bei Bilanzansatzwahlrechten Anwendung. Betroffen hiervon sind das Wahlrecht zum Ansatz aktiver latenter Steuern bei kleinen Kapitalgesellschaften nach § 198 Abs 9 UGB² oder das Wahlrecht zur Passivierung von Aufwandsrückstellungen gem. § 198 Abs 8 Z 2 UGB. Nicht erfasst von der Bilanzierungsstetigkeit ist das Wahlrecht, geringwertige Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu aktivieren oder voll abzuschreiben (vgl. § 204 Abs 1a UGB).³

¹ Die Kodifizierung der formellen Kontinuität erfolgt in § 223 Abs 1 UGB.

² Kritisch zur Anwendung des Stetigkeitsgrundsatzes hinsichtlich des Wahlrechtes für den Ansatz aktiver latenter Steuern auf Verlustvorträge siehe *Stockinger* (2017) § 201, in *Jabornegg/Artmann* (Hrsg.), Kommentar zum UGB, 2. Aufl., Rz 9.

³ Vgl. *Stockinger* (2017) § 201, in *Jabornegg/Artmann* (Hrsg.), Kommentar zum UGB, 2. Aufl., Rz 11.

Unter dem Begriff „Bewertungsmethode“ ist jedes Verfahren einzuordnen, welches einem bestimmten Ablauf folgt und bestimmte vorgegebene Bewertungselemente verwendet.⁴ Der Begriff „Bewertungsmethode“ bezieht sich folglich auf die Bilanzierung der Höhe nach. Demnach sind gleichartige Vermögensgegenstände und Schulden nach den gleichen Methoden und Grundsätzen wie in den Vorjahren zu bewerten, sofern sich nicht die zu Grunde liegenden Umstände wesentlich geändert haben. Voraussetzung für die Anwendung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit ist das Vorliegen eines expliziten gesetzlichen (Bewertungs-)Wahlrechts oder Ermessensspielraumes aufgrund der Verwendung unbestimmter Gesetzesbegriffe. Betroffen von der Bewertungsstetigkeit sind insbesondere die unterschiedlichen Abschreibungsmethoden sowie die Wahlrechte betreffend die Einrechnung von diversen Sozialaufwendungen und Fremdkapitalzinsen in die zu aktivierenden Herstellungskosten (vgl § 204 Abs 3 und 4 UGB).

Grundsatz der Unternehmensfortführung

Der Bilanzansatz ist unter der Prämisse einer fortgeführten Unternehmenstätigkeit (vgl § 201 Abs 2 Z 2 UGB) zu ermitteln (= *Going-concern-Prinzip*). Dies bedeutet, dass die bestimmungsgemäße Verwendung im Rahmen der normalen Unternehmenstätigkeit bei der Beurteilung von Bewertungs- und Ansatzfragen zu berücksichtigen ist. Davon abzugrenzen sind Zerschlagungswerte, welche dann Anwendung finden, wenn der Unternehmensfortführung tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen (bspw Konkurs, Insolvenz, Auflösung des Unternehmens oder Liquidationsabsicht).

Grundsatz der Einzelbewertung zum Abschlussstichtag

Jeder Aktiv- und jeder Passivposten ist zum Bilanzstichtag gesondert, dh grundsätzlich unabhängig von den Wertverhältnissen anderer Vermögensgegenstände und Schulden, zu bewerten, um entsprechend dem Vorsichtsgrundsatz die Saldierung von Wertsteigerungen und Wertminderungen zu vermeiden. Einheitliche Vermögensgegenstände sind allerdings nicht in ihre Einzelteile zu zerlegen, sondern als Bewertungseinheit gemeinsam zu bewerten. Hierbei stellt der betriebliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang ein entscheidendes Kriterium dar. Eine Bewertungseinheit ist bspw anzunehmen, wenn Maschinen durch technische Eingliederung in einen Produktionsprozess nur gemeinsam genutzt werden können.

Denkmöglich sind in diesem Zusammenhang auch Bewertungseinheiten zwischen Positionen der Aktiv- und Passivseite, gesetzt dem Fall, dass eine sog „geschlossene Position“ vorliegt. Eine „geschlossene Position“ liegt etwa dann vor, wenn Forderungen und Verbindlichkeiten in derselben Währung mit gleicher Fristigkeit existieren oder bei Abschluss von Sicherungsgeschäften. Voraussetzung für die Bildung einer Bewertungseinheit zwischen Positionen der Aktiv- und Passivseite ist das

⁴ Vgl Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Grundsatz der Bewertungsstetigkeit und Berichterstattung bei der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, KFS/RL 1 vom November 2015, Rz 8.

Bestehen einer nachvollziehbaren, sachlichen und kausalen Verknüpfung, wodurch eine Risikovorsorge für eine Wertminderung auf der Aktivseite infolge der Absicherung durch die Passivposition im Sinne des Vorsichtsprinzips entfällt. Gem der AFRAC-Stellungnahme „Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Derivaten und Sicherungsinstrumenten“ kann bei der Bilanzierung von Derivaten unter bestimmten Bedingungen vom Grundsatz der Einzelbewertung abgesehen werden und eine Bewertungseinheit mit einem abgesicherten Grundgeschäft gebildet werden.⁵

In manchen Fällen gestattet § 209 UGB die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren, wie die Festbewertung bei Gegenständen des Sachanlagevermögens oder bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen (vgl § 209 Abs 1 UGB), Gruppenbewertung mit dem gewogenen Durchschnittswert für (annähernd) gleichartige bewegliche Vermögensgegenstände (im Speziellen Finanzanlagevermögen, Vorräte und Wertpapiere des Umlaufvermögens) (vgl § 209 Abs 2 erster Fall UGB), Verbrauchsfolgeverfahren (LIFO, FIFO, HIFO, LOFO) im Rahmen der Vorratsbewertung (§ 209 Abs 2 zweiter Fall UGB). Weitere Ausnahmen vom Einzelbewertungsgrundsatz ergeben sich aus dem UGB ferner für die Bildung von pauschalen Rückstellungen und Wertberichtigungen von Forderungen.

Stichtagsprinzip und Werterhellungsprinzip

Zu beachten ist ferner, dass gem § 201 Abs 2 Z 3 UGB die Einzelbewertung zum Abschlussstichtag zu erfolgen hat. Wertveränderungen aufgrund von Ereignissen nach diesem Zeitpunkt sind nicht mehr im Abschluss zu berücksichtigen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Bewertung ausschließlich auf dem Wissensstand vom Abschlussstichtag basiert. Vielmehr sind sog werterhellende Umstände (positive wie negative), die bis zum Tag der Abschlusssaufstellung bekannt werden, zwingend zu berücksichtigen (vgl auch § 201 Abs 2 Z 4 lit b UGB), wodurch auch dem Vollständigkeitsgrundsatz Rechnung getragen wird. Davon zu differenzieren sind wertbegründende Umstände, dh Ereignisse, die erst nach dem Abschlussstichtag eintreten und keinen Aufschluss über die Verhältnisse zum Abschlussstichtag geben, sondern diese verändern und aus diesem Grund bei der Aufstellung des Abschlusses des abgelaufenen Geschäftsjahres nicht berücksichtigt werden dürfen.

Grundsatz der Vorsicht

Der Grundsatz der Vorsicht manifestiert sich im Realisations- und Imparitätsprinzip. Das Realisationsprinzip untersagt den Ausweis nicht realisierter Gewinne (vgl § 201 Abs 2 Z 4 lit a UGB). Gewinne dürfen demnach erst dann im Abschluss erfasst werden, wenn Sie durch einen Umsatzakt vom Markt bestätigt sind. Im Gegensatz dazu besagt das Imparitätsprinzip, dass Verluste bzw Risiken, von denen bereits zum Stichtag Kenntnis erlangt wurde, im Abschluss jedenfalls zu berücksichtigen sind (vgl § 201 Abs 2 Z 4 lit b UGB). Einer Bestätigung durch den Markt bedarf es hierzu nicht.

⁵ Vgl AFRAC-Stellungnahme „Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Derivaten und Sicherungsinstrumenten“, AFRAC-Stellungnahme 15 vom September 2017, Rz 28 ff.

Die zentrale Frage nach dem konkreten Realisationszeitpunkt regelt das Gesetz nicht. Bei Austauschgeschäften wird der Gewinn realisiert, wenn die Lieferung erfolgt oder die Leistung erbracht wird. Entscheidend ist, ob der Schuldner der Sachleistung alle zur Erfüllung der Hauptverpflichtung erforderlichen Handlungen gesetzt hat und der Anspruch auf die Gegenleistung so gut wie sicher ist. Dieser Zeitpunkt entspricht jenem, in dem die Preisgefahr und das wirtschaftliche Eigentum auf den Leistungsempfänger übergehen. Von Bedeutung sind damit bei Austauschgeschäften in der Praxis die sog. *Incoterms*. Bei Dauerschuldverhältnissen wie bspw. bei Miet- und Pachtverträgen oder Darlehen ist die Gewinnrealisierung zeitanteilig vorzunehmen. Gewinne aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sind mit Vorliegen des Gewinnausschüttungsbeschlusses zu realisieren. Davon ausgenommen sind Gewinnausschüttungen von Tochterunternehmen, welche unter bestimmten Voraussetzungen beim Mutterunternehmen phasengleich zu erfassen sind.⁶

Gemäß dem Imparitätsprinzip müssen erkennbare Risiken und drohende Verluste schon im Geschäftsjahr der wirtschaftlichen Verursachung unabhängig vom Ergebnis des Geschäftsjahres erfasst werden. Zu berücksichtigen ist dabei das Werterhellungsprinzip. Das Imparitätsprinzip findet in Form des Anschaffungswertprinzips, Niederstwertprinzips für die Aktiva und Höchstwertprinzips für die Passiva als grundlegende Bewertungsprinzipien für Bilanzposten seine konkrete Ausprägung.

Grundsatz der Periodenabgrenzung

Gem § 201 Abs 2 Z 5 UGB sind im Abschluss eines Geschäftsjahres alle Aufwendungen und Erträge zu erfassen, die im betroffenen Geschäftsjahr ihre wirtschaftliche Ursache haben. Der Zahlungszeitpunkt spielt dabei keine Rolle. Zentrales Instrument der periodengerechten Zurechnung sind die Rechnungsabgrenzungsposten. Ausdruck der Periodisierung ist aber auch die planmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstandes über die wirtschaftliche Nutzungsdauer.

Grundsatz der Bilanzidentität

Der Bilanzidentitätsgrundsatz (Grundsatz der formellen und materiellen Bilanzkontinuität) verlangt, dass völlige Identität der Schlussbilanz mit der Eröffnungsbilanz des folgenden Geschäftsjahres gegeben ist (zeitpunktbezogene Bilanzidentität) (vgl § 201 Abs 2 Z 6 UGB). Die Saldenvorträge der Bestandskonten müssen identisch sein. Weder Aufwands- oder Ertragskorrekturen (bspw. auf Grund von einer Betriebsprüfung) dürfen demnach in einer Eröffnungsbilanz vorgenommen werden noch Umverteilungen oder Neubewertungen. Ferner muss die Summe der Periodenerfolge mit dem Totalerfolg eines Unternehmens übereinstimmen (zeitraumbezogene Bilanzidentität).

⁶ Vgl. AFRAC-Stellungnahme „Grundsätze der unternehmensrechtlichen phasenkonformen Dividendenaktivierung“, AFRAC-Stellungnahme 4 vom Dezember 2015, Rz 1 ff.

Grundsatz der objektiven Bewertung

Die Bewertung von Jahresabschlussposten ist häufig nur mittels Schätzungen möglich. Derartige Schätzungen müssen gem § 201 Abs 2 Z 7 UGB auf Basis einer umsichtigen Beurteilung erfolgen, dh die Bewertung sollte auf einer vorsichtigen und objektiven Grundlage geschehen. Jedenfalls zu berücksichtigen sind statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleichgelagerten Sachverhalten sowie ggf im Einzelfall Berichte von unabhängigen Experten. Der Grundsatz der objektiven Bewertung ist insb bei der Ermittlung von Pauschalrückstellungen und Pauschalwertberichtigungen anzuwenden.

Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts

Der Grundsatz des wirtschaftlichen Gehalts in § 196a Abs 1 UGB normiert, dass die Posten des Jahresabschlusses unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts der betreffenden Geschäftsvorfälle bzw der betreffenden Vereinbarungen zu bilanzieren sind.

Grundsatz der Wesentlichkeit

Der Wesentlichkeitsbegriff wird in § 189a Z 10 UGB als Informationsstatus definiert, von dem vernünftigerweise zu erwarten ist, dass die Auslassung oder fehlerhafte Angabe dieser Informationen Entscheidungen beeinflussen können, die Nutzer auf der Grundlage des Jahres- oder Konzernabschlusses treffen. Die Wesentlichkeit ist dabei von der Größe bzw der spezifischen Eigenschaft des Postens oder der Fehlerhaftigkeit der Angabe abhängig. Auch wenn ein einzelner Posten als unwesentlich eingestuft werden kann, können mehrere gleichartige Posten zusammen wesentlich sein. Der Grundsatz der Wesentlichkeit wird in weiterer Folge im UGB nicht mehr explizit normiert. Der Grundsatz der Wesentlichkeit wird im UGB einzelfallbezogen gesetzlich geregelt und erstreckt sich auf Darstellung, Offenlegung sowie Ansatz und Bewertung. Ausfluss des Wesentlichkeitsgrundsatzes ist etwa das in § 204 Abs 1a UGB normierte Wahlrecht für den Ansatz von geringwertigen Vermögensgegenständen.

Ausnahmen

Ein Abweichen von diesen allgemeinen Grundsätzen des Ansatzes und der Bewertung ist gem § 201 Abs 3 UGB mit Blick auf die Generalnorm, der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens nur bei Vorliegen besonderer Umstände zulässig. Ein Abweichen von diesen Grundsätzen ist im Anhang anzugeben sowie zu begründen. Weiters ist im Anhang der Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage quantitativ und qualitativ darzustellen.

Anwendungsfälle vom Abweichen der allgemeinen Grundsätze sind jedenfalls im Bereich des Stetigkeitsgrundsatzes denkbar. Besondere Umstände, die ein Abweichen rechtfertigen können, stellen hier bspw die erhebliche Änderung von Gesetzen,

Übergang zu oder Verzicht auf die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren, strukturelle Änderungen des Unternehmens, wie wesentliche Veränderungen in der Gesellschafterstruktur, Einbeziehung in einen oder Ausscheiden aus einem Konzernverbund oder steuerliche Gründe (zB Ergebnisse aus Betriebsprüfungen oder Nutzung von sonst nicht ausnutzbaren Verlustvorträgen⁷) dar. Eine Abweichung auf Basis von bilanzpolitischen Gründen ist ausgeschlossen.

Nicht kodifizierte Bewertungsgrundsätze

Grundsatz der Methodenbestimmtheit: Besteht ein Wahlrecht bei der Wertermittlung eines Bilanzpostens (wie zB bei der Berechnung der Herstellungskosten), ist der Ansatz eines Zwischenwertes unzulässig. Der Wert muss sich unter Anwendung einer bestimmten Bewertungsmethode ergeben.

Grundsatz der Willkürfreiheit: Besteht bei der Bewertung ein Ermessensspielraum, soll die Wahl des Wertansatzes begründbar und intersubjektiv nachprüfbar sein.

1.4. Beispiele

1.4.1. Buchungszeitpunkt

Angabe:

Aufgabenstellung

Begründet der unten angeführte Sachverhalt für die A-GmbH eine Buchungspflicht im Jahr X1?

Die in Österreich ansässige A-GmbH bestellt am 20.12.X1 Waren von einem in China ansässigen Produzenten. Als Lieferklausel wurde im Kaufvertrag DAP Hafen Triest (*delivered at place*, der Risiko- und Kostenübergang findet im Hafen von Triest statt) vereinbart. Der chinesische Verkäufer versendet vereinbarungsgemäß am 22.12.X1 die Ware von China an die in Österreich ansässige A-GmbH per Schiff. Die Rechnungswesenleitung der A-GmbH informiert sich anlässlich der Jahresabschlusserstellung (Abschlussstichtag 31.12.) am 05.01.X2 über die aktuelle Position des Transportschiffes und erfährt, dass das Schiff am 31.12.X1 noch nicht in Triest angekommen war.

Lösung:

Die Ware ist in der Bilanz zum 31.12.X1 nicht zu erfassen, weder Kosten- noch Risikoübergang haben stattgefunden. Die A-GmbH hat die Ware erst zu bilanzieren, wenn diese im Hafen in Triest eingelangt ist.

⁷ Vgl. Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Grundsatz der Bewertungsstetigkeit und Berichterstattung bei der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, KFS/RL 1 vom November 2015, Rz 32.

1.4.2. Buchungszeitpunkt

Angabe:

Aufgabenstellung

Begründet der unten angeführte Sachverhalt für die A-GmbH eine Buchungspflicht im Jahr X1?

Die in Österreich ansässige A-GmbH bestellt am 20.12.X1 Waren von einem in China ansässigen Produzenten. Als Lieferklausel wurde im Kaufvertrag FOB Shanghai (*free on board*, der Risiko- und Kostenübergang findet bei Überschreiten der Reling des Seeschiffes in Shanghai statt) vereinbart. Der chinesische Verkäufer versendet vereinbarungsgemäß am 22.12.X1 die Ware von China an die in Österreich ansässige A-GmbH per Schiff. Die Waren treffen am 12.01.X1 im österreichischen Lager der A-GmbH ein.

Lösung:

Obwohl sich die Ware am 31.12.X1 noch nicht im Lager der A-GmbH befindet, muss die Ware in der Bilanz zum 31.12.X1 erfasst werden, da bereits Risiko- und Kostenübergang stattgefunden haben. Die Ware muss außerdem am Abschlussstichtag entsprechend der Bewertungsvorschriften des Umlaufvermögens bewertet werden.

1.4.3. Grundsatz der Stetigkeit

Angabe:

Aufgabenstellung

Ist dieses Bewertungsschema im Sinne der Bewertungsstetigkeit zulässig?

Die A-GmbH hat in den bisherigen Geschäftsjahren die im Unternehmen selbst hergestellten Vorräte mit dem Höchstansatz gem § 203 Abs 3 UGB angesetzt und in den Wertansatz auch diverse Aufwendungen für freiwillige Sozialleistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen. Die A-GmbH überlegt aus bilanzpolitischen Gründen, die Herstellungskosten der Vorräte im kommenden Geschäftsjahr vorübergehend mit dem Mindestansatz zu bewerten und nur Fertigungsmaterial, Fertigungslöhne sowie angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten in den Wertansatz einzurechnen. Die wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen der A-GmbH haben sich im Vergleich zu den Vorjahren nicht verändert.

Lösung:

Gem dem Grundsatz der Stetigkeit sind Vermögensposten im Zeitablauf gleich zu behandeln, um insbesondere sicherzustellen, dass Jahresabschlüsse im Zeitablauf objektiv und vergleichbar sind. Ein vorübergehender Wechsel zum Mindestansatz bei der Bewertung des selbst erstellten Vorratsvermögens der A-GmbH ohne Vorliegen besonderer Umstände ist jedenfalls nicht zulässig. Die selbst erstellten Vorräte sind damit auch im kommenden Geschäftsjahr wie bisher inklusive der Aufwendungen für freiwillige Sozialleistungen und für die betriebliche Altersversorgung anzusetzen.

1.4.4. Grundsatz der Stetigkeit**Angabe:****Aufgabenstellung**

Ist dieses Bewertungsschema im Sinne der Bewertungsstetigkeit zulässig?

Der LKW-Fuhrpark der A-GmbH besteht aus LKWs, welche ausschließlich auf Baustellen zum Transport von Bauschutt und solchen, welche ausschließlich für Speditionszwecke im Fernverkehr verwendet werden. Während für die Baustellen-LKWs lt Abschreibungsplan eine lineare Abschreibung über eine unternehmensrechtliche Nutzungsdauer von 10 Jahren vorgesehen ist, sollen die Speditions-LKWs degressiv über eine Nutzungsdauer von 8 Jahren abgeschrieben werden.

Lösung:

Die Bewertungsstetigkeit kommt grundsätzlich auch bei gleichartigen bzw vergleichbaren Vermögensgegenständen zum Tragen. Vergleichbarkeit wird dabei dahingehend interpretiert, dass eine Funktionsgleichheit und vergleichbare Rahmenbedingungen vorliegen müssen. Im Beispiel ist daher eine nach Verwendungszweck bzw Funktion getrennte Bewertung aufgrund der unterschiedlichen Funktionen bzw Verwendungszwecke der LKWs gestattet. Innerhalb der jeweiligen Gruppen ist jedoch das Stetigkeitsgebot zu beachten. Bezogen auf das obige Beispiel würde dies bedeuten, dass innerhalb der Gruppe „Baustellen-LKWs“ und „Speditions-LKWs“ Stetigkeit geboten ist. Voraussetzung für die Anwendung unterschiedlicher Abschreibungsmethoden ist allerdings, dass die gewählte Methode den Wertverzehr des Vermögensgegenstandes, in diesem Fall der LKWs, zutreffend widerspiegelt.

1.4.5. Grundsatz der Stetigkeit**Angabe:****Aufgabenstellung**

Ist dieses Bewertungsschema im Sinne der Bewertungsstetigkeit zulässig?

Die Rechnungswesenabteilung der A-GmbH möchte aus bilanzpolitischen Gründen zum 31.12.X7 eine bereits vor längerer Zeit erworbene Beteiligung an der Beta-AG aufgrund eines vorübergehenden Kurseinbruches gem § 204 Abs 2 UGB außerplanmäßig abschreiben. Lt innerbetrieblicher Bewertungsvorschriften der A-GmbH dürfen Gegenstände des Finanzanlagevermögens entgegen dem Wahlrecht des § 204 Abs 2 UGB bei nur vorübergehender Wertminderung nicht außerplanmäßig abgeschrieben werden. In den vergangenen Geschäftsjahren wurde diese innerbetriebliche Bewertungsvereinbarung bei der Bewertung des Finanzanlagevermögens immer eingehalten.

Lösung:

Die Bewertungsstetigkeit bezieht sich nicht nur auf die Anwendung gesetzlicher Bewertungsmethoden, sondern gleichsam auf verbindliche unternehmensintern auferlegte Bewertungsprinzipien für gesetzlich nicht geregelte Bereiche. Demzufolge stellt die obige unternehmensinterne Bewertungsvorschrift der A-GmbH zum Finanzanlagevermögen eine verbindliche Richtlinie dar, die dem Stetigkeitsgebot unterliegt. Eine außerplanmäßige Abschreibung der Beteiligung ist somit nicht gestattet.

1.4.6. Grundsatz der Unternehmensfortführung

Angabe:

Aufgabenstellung

Ist im Jahr X1, unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Unternehmensfortführung, eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen?

Die A-GmbH schafft zu Beginn des Geschäftsjahres X1 eine neue PC-Anlage samt einer auf die Bedürfnisse der A-GmbH maßgeschneiderten Software an. Der Veräußerungspreis dieser Anlage sinkt nach Einschätzungen des Managements der A-GmbH bereits im Jahr X1 wesentlich, da sich am Markt für gebrauchte PCs und auf ein bestimmtes Unternehmen zugeschnittene Softwarelösungen schwer Wiederverkaufsmöglichkeiten ergeben.

Lösung:

Trotz des Absinkens des Veräußerungspreises besteht in X1 kein Grund, eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, da generell von der Unternehmensfortführung auszugehen ist. Wird vom Fortbestand der A-GmbH ausgegangen, ist nicht der Veräußerungswert, sondern der Wert, welcher der PC-Anlage am Abschlussstichtag unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeiten im Unternehmen beizulegen ist, für die Bewertung am Abschlussstichtag heranzuziehen. Besteht demgegenüber eine Liquidationsabsicht, eine ernsthafte Gefährdung der Zahlungsfähigkeit, wurden erhebliche Verluste erwirtschaftet oder existieren andere Indizien für das Einstellen der Unternehmenstätigkeit, hat sich die Bewertung an dem möglichen Veräußerungserlös bei Einzelverkauf der PC-Anlage zu orientieren, was eine außerplanmäßige Abschreibung der Anlage zum 31.12.X1 zur Folge hätte.

1.4.7. Grundsatz der Einzelbewertung

Angabe:

Aufgabenstellung

Kann die A-GmbH zum 31.12.X1 eine Bewertungseinheit bilden?

Die A-GmbH hat gegenüber der B-GmbH eine Forderung iHv EUR 40.000,00 (Fälligkeit: 31.01.X2, Entstehungszeitpunkt der Forderung: 01.12.X1). Gleichzeitig hat die A-GmbH gegenüber der B-GmbH eine Verbindlichkeit iHv USD 10.000,00 (Fälligkeit: 03.01.X2, Entstehungszeitpunkt 01.11.X1). Die A-GmbH möchte zum 31.12.X1 eine Bewertungseinheit bilden und die beiden Beträge in der Bilanz saldiert darstellen.

Lösung:

Da weder eine Fristenkongruenz noch eine Währungskongruenz von Forderung und Verbindlichkeit der A-GmbH gegenüber der B-GmbH vorliegt, ist die Bildung einer Bewertungseinheit nicht möglich. Die Forderung und Verbindlichkeit ist jeweils zum 31.12.X1 einzeln zu bewerten. Eine saldierte Darstellung in der Bilanz ist nicht zulässig.

1.4.8. Grundsatz der Einzelbewertung

Angabe:

Aufgabenstellung

Welche Bewertungen, aus Sicht der A-GmbH, sind zum 31.12.X1 durchzuführen? Es soll geprüft werden, ob in diesem Zusammenhang die Bildung einer Bewertungseinheit möglich ist.

Die A-GmbH verfolgt das Bilanzierungsziel der „Jahresüberschussmaximierung“.

Die A-GmbH hat eine Verbindlichkeit iHv USD 80.000,00 gegenüber der B-GmbH. Entstanden ist diese Verbindlichkeit am 15.12.X1 und fällig ist diese am 15.01.X2. Am 30.11.X1 entstand eine Forderung gegenüber der C-GmbH iHv USD 100.000,00, welche ebenfalls am 15.01.X2 fällig ist.

Briefkurs⁸ am 30.11.X1: EUR 1,00 = USD 1,2969

Briefkurs am 31.12.X1: EUR 1,00 = USD 1,3350

Geldkurs am 15.12.X1: EUR 1,00 = USD 1,2869

Geldkurs am 31.12.X1: EUR 1,00 = USD 1,2965

⁸ Der Geldkurs ist jener Wechselkurs, zu welchem die Bank einen Euro kauft. Demgegenüber handelt es sich bei dem Briefkurs um jenen Wechselkurs, zu dem die Bank einen Euro verkauft.