

1. Grundlagen der Bilanzierung

1.1. Buchungszeitpunkt

Gemäß § 190 Abs 3 UGB müssen die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden. Diese Vorschrift entspricht inhaltlich jener des § 131 Abs 1 Z 2 erster Satz BAO.

Ist ein Geschäftsfall zum Bilanzstichtag jedoch noch nicht abgeschlossen, so ergeben sich folgende Abgrenzungsfragen:

- Zu welchem Zeitpunkt tritt eine Vermögensänderung ein?
- Zu welchem Zeitpunkt sind positive und negative Erfolgsbeiträge eines Geschäftsfalles zu verbuchen?

1.1.1. Vermögensänderung

1.1.1.1. Begriff des wirtschaftlichen Eigentums

Ein Unternehmer hat entsprechend der Generalnorm (§ 195 bzw § 222 Abs 2 UGB) die Lage seines Vermögens darzustellen. Alle Vermögensgegenstände, die dem bilanzierenden Unternehmen zugerechnet werden können, sind von diesem buchmäßig zu erfassen. Nach § 196a UGB sind die Posten des Jahresabschlusses unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Gehalts der betreffenden Geschäftsvorfälle oder der betreffenden Vereinbarungen zu bilanzieren und darzustellen. Für die Zuordnung der Gegenstände ist daher nicht das zivilrechtliche, sondern das **wirtschaftliche Eigentum** ausschlaggebend.

Das Steuerrecht steht mit diesem unternehmensrechtlichen Grundsatz im Einklang. In § 24 Abs 1 lit d BAO wird der Begriff näher bestimmt.

§ 24 Abs 1 lit d BAO. Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

Das wirtschaftliche Eigentum über ein Gut ist demjenigen zuzurechnen, der sowohl die **positiven Befugnisse** (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) auszuüben in der Lage ist, als auch den **negativen Inhalt des Eigentumsrechts** (Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem Eigentümer auf Dauer) geltend machen kann.

Im Regelfall werden zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer ident sein. Anwendungsfälle für ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum sind

- Erwerb unter Eigentumsvorbehalt,
- Finanzierungsleasing,
- Kommissionsgeschäfte,
- Bauten auf fremdem Grund und Boden,
- Einbauten in fremde Gebäude.

1.1.1.2. Übergang des wirtschaftlichen Eigentums

Eine buchungspflichtige Vermögensänderung tritt in jenem Zeitpunkt ein, in dem der wirtschaftliche Eigentümer wechselt. Dieser Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ist durch den **Übergang der Gefahr** des zufälligen Untergangs sowie der zufälligen Verschlechterung auf den Käufer einer Sache (bzw auf einen Dritten) gekennzeichnet.

Die vertragliche Festsetzung dieses Gefahrenübergangs erfolgt im allgemeinen Wirtschaftsverkehr üblicherweise durch **INCOTERMS**. Diese von der „Internationalen Handelskammer“ veröffentlichten handelsüblichen Vertragsformeln bezwecken eine weltweit einheitliche Auslegung der wesentlichen Käufer- und Verkäuferpflichten im Rahmen der wichtigsten Typen des Übersee- und Überlandverkaufs. Sie bilden daher eine eindeutige Grundlage für

- die Erfüllung der Lieferpflicht durch Angabe von Lieferort und Lieferant,
- den Gefahrenübergang,
- die Aufteilung der zwischen Versendung und Ankunft aufgelaufenen Kosten,
- die Warenbeförderung,
- die Verpflichtungen im Hinblick auf Aus- und Einfuhr.

Die 11 INCOTERMS lauten wie folgt:

EXW	Ex Works
FCA	Free Carrier
FAS	Free alongside Ship
FOB	Free on Board
CFR	Cost and Freight
CIF	Cost, Insurance and Freight
CPT	Carriage Paid to
CIP	Carriage and Insurance Paid to
DAT	Delivered at Terminal
DDP	Delivered Duty Paid

Die „International Chamber of Commerce“ empfiehlt, dass INCOTERMS unter Beifügung des exakten Ortes und der Adresse verwendet werden und dass nach der Klausel „Incoterms 2010“ angefügt wird.

Die Incoterms werden von der Internationalen Handelskammer in vier Kategorien eingeteilt, die vom ersten Buchstaben der Abkürzung abhängen und sich betreffend Verpflichtungen, Kosten und Risiken unterscheiden:¹

1 Entnommen aus <http://www.icc-austria.org/?location=%2Fchannels%2Ffaussenhandel%2Fincoterms%2Findex.php>.

E (EXW): Der Verkäufer hält die Ware auf seinem Firmengelände für den Käufer zur Abholung bereit (Mindestverpflichtung für den Verkäufer).

F (FCA, FAS, FOB): Der Verkäufer liefert die Ware an einem bestimmten Ort an einen Spediteur, der vom Käufer genannt wird.

C (CFR, CIF, CPT, CIP): Der Verkäufer schließt Verträge für die Lieferung der Ware bis zu einem bestimmten Ort ab, ohne jedoch das Risiko des Verlusts oder der Beschädigung der Ware und zusätzlicher Kosten nach der Verschiffung oder des Versands ab hier zu übernehmen (also nach Übergabe der Ware zum Transport).

D (DAT, DDP): Der Verkäufer trägt alle Kosten und Risiken, die durch die Lieferung der Ware an den Bestimmungsort entstehen.

Ist die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf den Käufer übergegangen, so hat er den Vermögensgegenstand zu bilanzieren. Mit dieser Aktivierung ist jedoch idR auch ein Zahlungsmittelabgang (Kassa, Bank) bzw die Passivierung einer Schuld verbunden. Ist der Kaufvertrag abgeschlossen, aber die Lieferung noch nicht erfolgt, so liegt ein schwebendes Geschäft vor. Das Vorliegen eines derartigen Geschäftes alleine führt zu keinerlei Bilanzierungspflicht eines Vermögensgegenstandes. Entsteht jedoch nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages für den Käufer ein Verlust aus der Geschäftsabwicklung (wurde die Ware zu einem Fixpreis bestellt und ist ein Preisverfall eingetreten), hat der Erwerber eine „**Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften**“ zu passivieren.

1.1.2. Erfolgsänderung

1.1.2.1. Zeitpunkt der Umsatzrealisation

Bei den Erlösen ist die Vollständigkeit der Buchführung in erster Linie vom **Realisationsprinzip** bestimmt. Dieses Prinzip wird in § 201 Abs 2 Z 4 lit a UGB festgehalten. Demnach sind nur die am Bilanzstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen.

Das Realisationsprinzip macht den Gewinnausweis von einem Umsatzakt abhängig, dh

- bei der Lieferung eines Gegenstandes wird dem Käufer die wirtschaftliche Verfügungsmacht an der Sache verschafft (maßgebend ist der Zeitpunkt des Gefahrenüberganges);
- bei einer Leistung wurde alles zur Vertragserfüllung Erforderliche getan.

Für die steuerliche Gewinnermittlung gilt das Realisationsprinzip auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzips.

Obwohl sich das Realisationsprinzip primär an die Ertragsrealisation in der G & V wendet, spielt dieser Grundsatz auch **gleichzeitig** für die Verbuchung von **Vermögensänderungen** eine Rolle. Ein Umsatz schlägt sich buchmäßig nicht nur in einem Erlös, sondern auch in einer Forderung in Höhe des Leistungsentgeltes bzw in einem Zahlungsmittelleingang nieder.

Wird ein Gegenstand geliefert, so tritt mit dem Umsatz gleichzeitig eine **Vermögensminderung beim Verkäufer** ein, die entweder sofort, spätestens aber im Zuge der Inventur buchmäßig erfasst wird.

1.1.2.2. Zeitpunkt der Aufwandserfassung

Im Gegensatz zu der Umsatzrealisation sind Aufwendungen (negative Erfolgsbeiträge) im Sinne des Vorsichtsprinzips gemäß § 201 Abs 2 Z 4 lit b UGB zu erfassen.

§ 201 (2) Z 4 UGB. Der Grundsatz der Vorsicht ist einzuhalten, insbesondere sind ...

- b) erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.
-

Diese Vorwegberücksichtigung von Risiken wird nicht im Rahmen der laufenden Buchhaltung erfolgen, sondern Bilanzierungsgegenstand sein. Die buchmäßige Berücksichtigung des Imparitätsprinzips erfolgt durch

- die Bildung von Rückstellungen,
- die Beachtung des Niederstwertprinzips bei der Bewertung der Aktiva und
- des Höchstwertprinzips bei der Bewertung der Passiva.

Werden Umstände zwischen dem Abschlussstichtag und dem Bilanzerstellungszeitpunkt bekannt, so dürfen diese nur berücksichtigt werden, wenn es sich um **wert-rehellende** Tatbestände handelt (siehe dazu Kap 1.2.4.).

1.1.3. Einzelfragen

1.1.3.1. Eigentumsvorbehalt

Bei Kauf unter Eigentumsvorbehalt wird der Vermögensgegenstand zwar an den Käufer übergeben, das (zivilrechtliche) Eigentum geht jedoch erst nach Bezahlung des Kaufpreises über. Der **Käufer** hat das Recht, den Vermögensgegenstand zu nutzen; dh er hat die **wirtschaftliche Verfügungsmacht** inne und somit den Gegenstand in seiner Bilanz auszuweisen. Der Verkäufer hat in Höhe des Kaufpreises einen Erlös einzubuchen.

Wird der Käufer säumig, und nimmt der Verkäufer das Recht zur Herausgabe des Vermögensgegenstandes in Anspruch, so darf der Gegenstand nicht mehr in der Bilanz des Käufers ausgewiesen werden. Ebenso muss der Verkäufer die Erlösbuchung rückgängig machen. Wird das Recht zur Herausgabe des Vermögensgegenstandes in einem der Erlösbuchung nachfolgenden Geschäftsjahr in Anspruch genommen, so kann die eigentliche Erlösbuchung nicht korrigiert werden. In diesem Fall wird es erforderlich sein, den Vermögensgegenstand gegen die Forderung einzubuchen, die

gegebenenfalls vorab bereits bis zur Höhe des beizulegenden Wertes des rückübertragenen Vermögenswertes wertberichtigt wurde.

1.1.3.2. Bauten auf fremdem Grund/Einbauten in fremde Gebäude

Errichtet ein Mieter Bauten auf dem Grund des Vermieters, so fällt die wirtschaftliche Verfügungsmacht dem Nutzungsberechtigten zu. Der Mieter hat daher den Gegenstand zu bilanzieren und unter dem Posten „**Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund**“ auszuweisen.

Dieselbe Vorgangsweise ist für Einbauten in fremde Gebäude maßgebend. Diese sind vor allem bei Handelsbetrieben von erheblicher Bedeutung. Haben Einbauten jedoch nicht den Charakter von Bauten auf fremdem Grund, werden sie nicht unter dem Bilanzposten „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremden Grund“ ausgewiesen, sondern sind dem Posten „**Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung**“ zuzuordnen. Letzteres wird idR der Fall sein, da sie nur **vorübergehend** mit dem Gebäude verbunden sind.

1.2. Allgemeine Grundsätze der Bewertung

1.2.1. Überblick

Ist entschieden, ob ein reales Objekt oder ein bestimmter Vorgang dem Grunde nach in die Bilanz aufzunehmen ist, so stellt sich anschließend regelmäßig die **Frage nach der Höhe seines Wertansatzes**. Die Bestimmung des „Wie viel“, diese Zuordnung von Geldeinheiten zu einem gattungsmäßig bestimmten Bilanzobjekt nennt man „**Bewertung**“.

Die **Notwendigkeit einer Bewertung** ergibt sich:

- **im Rahmen der laufenden Buchführung:** Bei jeder Aktivierung eines Vermögensgegenstandes bzw Passivierung einer Schuld gilt es, die Höhe des anzusetzenden Betrages festzulegen. Die ursprünglichen und grundlegenden Wertmaßstäbe sind dabei die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten.
- **im Rahmen der Jahresabschlussaufstellung:** Zu jedem Abschlussstichtag hat grundsätzlich eine neuerliche Bestimmung der Höhe des Bilanzansatzes zu erfolgen. Es ist der den Vermögensgegenständen bzw Schulden am Abschlussstichtag beizulegende Wert festzustellen und der in der Buchhaltung angesetzte Wert allenfalls zu korrigieren.

Der **Bewertungsvorgang unterliegt einer Vielzahl von Regeln:** Da sich die Bewertung unmittelbar auf das Ergebnis des Unternehmens auswirkt – so verursacht bspw der geringere Ansatz bzw die Reduktion eines Aktivpostens Aufwendungen, seine spätere Erhöhung führt zu Erträgen –, enthalten sowohl das Unternehmens- als auch das Steuerrecht eine Reihe von Bewertungsvorschriften.

Unter den Bewertungsvorschriften des UGB finden sich in § 201 UGB **allgemeine Grundsätze der Bewertung**.

Abs 1 leg cit enthält dabei zunächst einen **Verweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung**:

§ 201 (1) Z 1 UGB. Die Bewertung hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen.

Abs 2 leg cit enthält in der Folge eine Auflistung von Grundsätzen, insbesondere gelten:

1. der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit,
2. der Grundsatz der Unternehmensfortführung,
3. der Grundsatz der Einzelbewertung zum Abschlussstichtag,
4. der Grundsatz der Vorsicht,
5. der Grundsatz der Periodenabgrenzung,
6. der Grundsatz der Bilanzidentität.

Ist die Bestimmung eines Wertes nur auf Basis von Schätzungen möglich, so muss diese nach § 201 Abs 2 Z 7 UGB auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen. Liegen statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleichen Sachverhalten vor, so sind diese zu berücksichtigen. Von diesen Grundsätzen darf **nur in Ausnahmefällen abgewichen** werden:

§ 201 (3) UGB.. Ein Abweichen von diesen Grundsätzen ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände und unter Beachtung der in § 195 dritter Satz beschriebenen Zielsetzung, bei Gesellschaften im Sinn des § 189 Abs 1 Z 1 und 2 nur unter Beachtung der in § 222 Abs 2 erster Satz umschriebenen Zielsetzung zulässig. Die angeführten Gesellschaften haben die Abweichung im Anhang anzugeben, zu begründen und ihren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens darzulegen.

1.2.2. Grundsatz der Bewertungsstetigkeit

Bei der Bewertung ist gemäß § 201 Abs 2 Z 1 UGB insbesondere der **Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (= der materiellen Bilanzkontinuität)** zu beachten:

§ 201 (2) Z 1 UGB. Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind beizubehalten.

Als **Bewertungsmethoden** sind grundsätzlich sämtliche Verfahren zur Wertermittlung anzusehen. Sie ergeben sich zum einen durch vom Gesetz ausdrücklich einge-

räumte Wahlrechte (zB der Umfang der Herstellungskosten gemäß § 203 Abs 3 UGB oder die Möglichkeit, bei der Bewertung gemäß § 209 UGB Bewertungsvereinfachungsverfahren anzuwenden). Zum anderen entstehen sie dadurch, dass nicht stets umfassende Normen existieren, sondern unbestimmte Rechtsbegriffe, unvollkommene Informationen und Ungewissheit über die Zukunft bestehen, sodass Spielräume verbleiben (zB die Schätzung der Nutzungsdauer eines Gegenstandes des abnutzbaren Anlagevermögens oder die Verwendung verschiedener Abschreibungsmethoden).

Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit bezieht sich nicht nur auf die Behandlung eines konkreten Vermögens- oder Schuldpostens im **Zeitablauf**, sondern auch auf die **Gleichbehandlung gleichartiger Bilanzposten**. Er soll Differenzierungen und Wechsel aus bilanzpolitischen Gründen verhindern und sicherstellen, dass die Jahresabschlüsse objektiv und vergleichbar sind.

Vom Stetigkeitsgebot des § 201 Abs 2 Z 1 UGB werden somit auch Bilanzansatzwahlrechte erfasst (zB Aufwandsrückstellungen).

Um jedoch eine Anpassung an geänderte Rahmenbedingungen zu ermöglichen, ist **bei Vorliegen besonderer Umstände vom Stetigkeitsgrundsatz abzuweichen** (vgl auch § 201 Abs 2 letzter Satz UGB): Beispielhaft lassen sich als Gründe für seine Durchbrechung etwa die Änderung von Gesetzen und der Rechtsprechung, Veränderungen des Rechnungswesens, vor allem der Kostenrechnung oder Änderungen der Unternehmensstruktur oder der Managementkonzeption anführen.

Als Bilanzierungsmethoden sind die Entscheidungen über den Ansatz eines Vermögensgegenstandes, einer Schuld oder eines Rechnungsabgrenzungspostens zu verstehen.

Inwieweit der Stetigkeitsgrundsatz anzuwenden ist, wenn für den Bilanzansatz mehrere Werte zur Auswahl stehen, wie insbesondere bei wahlweise möglichen Abschreibungen oder Zuschreibungen (vgl zB § 204 Abs 2 letzter Satz und § 208 Abs 2 UGB), ob somit auch sog **Wertansatzwahlrechte unter den Begriff der Bewertungsmethoden fallen, ist strittig**: Zumindest bei identen Bewertungsobjekten wird jedoch idR von der Beibehaltung des einmal gewählten Wertes ausgegangen, wenn sich die Verhältnisse im Vergleich zum letzten Bewertungsstichtag nicht geändert haben (sog Wertstetigkeit).

1.2.3. Grundsatz der Unternehmensfortführung

Der **Grundsatz der Unternehmensfortführung** (= das **Going-Concern-Prinzip**) sieht gemäß § 201 Abs 2 Z 2 UGB vor:

§ 201 (2) Z 2 UGB. Bei der Bewertung ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen, solange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen.

Gemäß diesem Grundsatz sind bei der Bewertung idR nicht die Zerschlagungswerte der einzelnen Bilanzposten, sondern ihr **Wert im Hinblick auf die normale Unternehmenstätigkeit** maßgeblich. Dies konkretisiert sich auch in einer Reihe von Einzelvorschriften, wie etwa der Abschreibung der Gegenstände des Anlagevermögens auf den Zeitraum ihrer voraussichtlichen Nutzung oder der grundsätzlichen Nichtvornahme von außerplanmäßigen Abschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht dauerhaft ist.

Doch nicht nur die Bewertung, sondern **auch der Bilanzansatz hat unter der Prämisse einer fortgesetzten Unternehmenstätigkeit zu erfolgen**, was etwa im Ansatz von Rechnungsabgrenzungsposten deutlich wird.

Ein **Abgehen** vom Grundsatz der Unternehmensfortführung ist bspw bei Konkurs, Ausgleich oder Auflösung des Unternehmens notwendig.

1.2.4. Grundsatz der Einzelbewertung zum Abschlussstichtag

Bei der Bewertung sind gemäß § 201 Abs 2 Z 3 UGB der **Grundsatz der Einzelbewertung sowie das Stichtagsprinzip** zu beachten:

§ 201 (2) Z 3 UGB. Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.

Jeder Aktiv- und jeder Passivposten ist demnach gesondert zu bewerten, dh **für jedes einzeln abgegrenzte Bewertungsobjekt ist ein eigenständiger Wert zu ermitteln**. Damit wird die Saldierung von Wertsteigerungen und Wertminderungen vermieden.

Manchmal ist jedoch die Einzelbewertung nicht möglich bzw aus Kostengründen unzutunlich. Unter bestimmten Voraussetzungen gestattet § 209 UGB deshalb die Zusammenfassung artgleicher Bewertungsobjekte und sieht **als Bewertungsvereinfachungsverfahren die Bildung von Festwerten, die Gruppenbewertung sowie die Verwendung von Verbrauchsfolgeverfahren** vor:

§ 209 (1) UGB. Gegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert von untergeordneter Bedeutung ist, mit einem gleich bleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand voraussichtlich in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Jedoch ist mindestens alle fünf Jahre eine Bestandsaufnahme durchzuführen. Ergibt sich dabei eine wesentliche Änderung des mengenmäßigen Bestandes, so ist insoweit der Wert anzupassen.

(2) Gleichartige Gegenstände des Finanzanlage- und des Vorratsvermögens, Wertpapiere (Wertrechte) sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Soweit es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt werden, dass die zuerst oder zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind.

Für die **Anwendung der Bewertungsvereinfachungsverfahren** ergibt sich dabei im Einzelnen Folgendes:

- Bei diversen Gegenständen des Sachanlagevermögens bzw bei einzelnen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen entsprechen die jährlichen Zukäufe etwa dem gebrauchsbedingten Verschleiß und Abgang bzw dem Verbrauch; der vorhandene Bestand bleibt demzufolge weitgehend konstant. § 209 Abs 1 UGB räumt für diese Fälle das Wahlrecht der **Festbewertung** ein: Unter den angeführten Voraussetzungen kann auf die jährliche Inventarisierung und Bewertung der vorhandenen Bestände verzichtet werden. Auf Grund einer einmaligen Bestandsaufnahme wird für die Gegenstände ein sog Festwert ermittelt, der in der Folge gleich bleibend in den Bilanzen ausgewiesen wird, solange keine wesentlichen Änderungen des mengenmäßigen Bestandes eintreten. Zukäufe werden unmittelbar aufwandswirksam verbucht. Häufige Anwendung findet die Festbewertung bspw bei Wäsche und Geschirr im Gastgewerbe, bei Gerüstteilen im Baugewerbe sowie bei Leergebinden, Kleinmaterialien oder Montagesätzen.
- Die Möglichkeit der **Gruppenbewertung mit dem gewogenen Durchschnittswert** besteht gemäß § 209 Abs 2 Satz 1 UGB bei gleichartigen oder annähernd gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenständen. Als Anwendungsbeispiel lassen sich insbesondere Vorräte und Wertpapiere, aber auch Gegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung nennen. Derartige Vermögensgegenstände werden dann nicht einzeln bewertet; vielmehr wird für die gesamte Gruppe ein Durchschnittswert errechnet, zu dem der auf Grund der Inventur ermittelte Endbestand bewertet und in der Bilanz ausgewiesen wird.
- Für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens gestattet § 209 Abs 2 Satz 2 UGB die Bewertung entsprechend verschiedener **Verbrauchsfolgeverfahren**: In Abweichung vom Grundsatz der Einzelbewertung kann der gesamte zum Abschlussstichtag vorhandene Endbestand zu den chronologisch ersten oder letzten Anschaffungs- bzw Herstellungskosten bewertet oder eine sonstige Reihenfolge des Verbrauchs bzw der Veräußerung unterstellt werden.

Die Vermögensgegenstände und Schulden sind gemäß § 201 Abs 2 Z 3 UGB einzeln zum Abschlussstichtag zu bewerten. Dem damit normierten **Stichtagsprinzip entspricht es, bei der Bewertung lediglich die zum Abschlussstichtag bereits bestehenden Wertverhältnisse zu berücksichtigen**, nicht jedoch nachträgliche Veränderungen (sog „wertbeeinflussende Umstände“) einfließen zu lassen.

Bei der Feststellung der zum Abschlussstichtag bestehenden Wertverhältnisse ist der **Grundsatz der Berücksichtigung wertaufhellender Umstände**² zu beachten: Sämtliche bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt gewordenen Informationen, die das abzuschließende Geschäftsjahr betreffen bzw Rückschlüsse auf die Verhältnisse zum Abschlussstichtag ermöglichen, sind bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zu beachten. Dies gilt selbst dann, wenn die Erlangung dieser Kenntnis erst nach dem Abschlussstichtag erfolgt. Dieser Grundsatz erstreckt sich sowohl auf negative als auch auf positive Ereignisse.

1.2.5. Grundsatz der Vorsicht

Als weiteren allgemeinen Grundsatz der Bewertung führt § 201 Abs 2 Z 4 UGB den **Grundsatz der Vorsicht** an:

§ 201 (2) Z 4 UGB. Der Grundsatz der Vorsicht ist einzuhalten, insbesondere sind

- a) nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen,
 - b) erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind,
 - c) Wertminderungen unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt.
-

Der **Grundsatz der Bilanzvorsicht manifestiert sich insbesondere** in den beiden vom Gesetz in lit a und lit b angeführten Prinzipien:

- a) Das **Realisationsprinzip** sieht vor, dass nur solche Gewinne Berücksichtigung finden, die bis zum Bilanzstichtag tatsächlich verwirklicht (realisiert), dh vom Markt durch einen Umsatzakt bestätigt sind.
- b) Das **Imparitätsprinzip** hingegen gebietet die Erfassung sämtlicher Risiken und Verluste, die in einem abgelaufenen Geschäftsjahr verursacht wurden, bereits zu dem Zeitpunkt, zu dem sie vorhersehbar sind. Eine Bestätigung durch den Markt ist hierzu nicht erforderlich.

Der Grundsatz der Bilanzvorsicht findet in folgenden grundlegenden Bewertungsprinzipien für die Bilanzposten seine **Ausprägung**:

- Das **Anschaffungswertprinzip** verbietet einen über die Anschaffungskosten (bzw Herstellungskosten) hinausgehenden Ansatz der Vermögensgegenstände bzw eine unter diese sinkende Bewertung der Schulden.
- Das **Niederstwertprinzip** verlangt für Posten der Aktivseite im Zweifelsfall den Ansatz des niedrigeren Wertes.

2 Vgl dazu auch § 201 Abs 2 Z 4 lit b UGB.

- Das **Höchstwertprinzip** schreibt umgekehrt für Schulden den Ansatz des gestiegenen Betrags zwingend vor.

Die Bestimmung des § 201 Abs 2 Z 4 lit c UGB stellt klar, dass **auf Abschreibungen nicht auf Grund bilanzpolitischer Überlegungen verzichtet** werden darf.

Obzwar bei den allgemeinen Grundsätzen der Bewertung angeführt, ist der Grundsatz der Vorsicht **für die gesamte Jahresabschlussaufstellung von Bedeutung**. Sie hat auf Grund dieser Vorschrift unter der Maxime zu erfolgen, dass **der Unternehmer sich im Zweifel ärmer zu machen habe, niemals aber reicher**. Dies ist stets dann zu berücksichtigen, wenn auf Grund von unvollkommenen Informationen oder ungewissen zukünftigen Entwicklungen Spielräume bestehen. Damit sollen die Entstehung und Ausschüttung zu hoher – allenfalls nur erwarteter, erhoffter – Gewinne vermieden werden und dem Gläubigerschutz gedient sowie eine kritische Selbstinformation des Unternehmers erreicht werden.

1.2.6. Grundsatz der Periodenabgrenzung

§ 201 Abs 2 Z 5 UGB enthält den **Grundsatz der Periodenabgrenzung**:

§ 201 (2) Z 5 UGB. Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.

Gemäß dieser Vorschrift ist für die Berücksichtigung von Aufwendungen und Erträgen der **Zahlungszeitpunkt unerheblich**. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Ursache der Aufwendungen im abgelaufenen Geschäftsjahr liegt bzw die Erträge in ihm realisiert wurden.

1.2.7. Grundsatz der Bilanzidentität

Als weiteren gesetzlich geregelten allgemeinen Grundsatz der Bewertung führt § 201 Abs 2 Z 6 UGB den **Grundsatz der Bilanzidentität** an:

§ 201 (2) Z 6 UGB. Die Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs muss mit der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen.

Durch die Bestimmung ist **sichergestellt, dass sämtliche Geschäftsfälle erfasst werden** und die Summe aller Periodenrechnungen durch die Jahresabschlüsse eine Totalrechnung für die gesamte Lebensdauer des Unternehmens ergibt.