

3. Der Aufbau der Rechnungslegungsvorschriften

Die gesamten Rechnungslegungsvorschriften sind im 3. Buch des UGB enthalten und folgendermaßen gegliedert:

1. Abschnitt: Für alle Unternehmer im Sinne des § 189 geltende Vorschriften (§§ 189–216)

- Buchführungspflicht und Vorschriften zur Führung der Bücher; Inhalt des Jahresabschlusses (Generalnorm für Nicht-Kapitalgesellschaften); Aufbewahrungsfrist
- Inventur- und Bilanzierungsvorschriften
- Bewertungsvorschriften

2. Abschnitt: Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 221–243)

- Inhalt des Jahresabschlusses
- Gliederungsvorschriften für Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
- Anhang
- Lagebericht, Corporate Governance Bericht, Bericht über Zahlungen an staatliche Stellen

3. Abschnitt: Konzernabschluss – Konzernlagebericht (§§ 244–267)

4. Abschnitt: Prüfung und Veröffentlichung des Jahres- und Konzernabschlusses (§§ 268–283)

4. Verpflichtung zur Führung von Büchern

Grundsätzlich ist zu bemerken, dass mit 1. 1. 2007 das bis dahin geltende Handelsgesetzbuch (HGB) durch das **Unternehmensgesetzbuch** (UGB) ersetzt bzw. in Unternehmensgesetzbuch umbenannt wurde. Soweit nicht anlässlich der Umbenennung Änderungen durchgeführt wurden, wie etwa bei den Personengesellschaften und den Bestimmungen über die Rechnungslegungsverpflichtung, gelten die bisherigen Bestimmungen in der Regel paragrafen- und inhaltsgleich weiter.

a) Rechnungslegungspflicht gemäß § 189

Die im ersten Abschnitt des dritten Buches (§§ 189 – 216) enthaltenen allgemeinen Vorschriften gelten gemäß § 189

- für Kapitalgesellschaften,
- für Personengesellschaften, bei denen
 - alle mittelbaren und unmittelbaren Gesellschafter mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind, weil sie Kapitalgesellschaften sind i. S. Anhang I der Jahresabschlussrichtlinie 2013/34/EU oder mit solchen vergleichbar sind, oder
 - kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist und die unternehmerisch tätig sind,
- für alle anderen Unternehmer (mit Ausnahme von Angehörigen der freien Berufe, Land- und Forstwirte, sowie Unternehmer, die nicht betriebliche Ein-

künfte erzielen), die hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als 700.000 € Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen.

b) Eintritt und Beendigung der Rechnungslegungspflicht

Die Rechnungslegungspflicht tritt gemäß § 189 Abs. 2 Z 1 ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr ein, wenn der Schwellenwert von 700.000 € in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wird. Sie entfällt ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn er in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr überschritten wird.

Wird der Schwellenwert einmal um 300.000 € überschritten (Umsatz mehr als 1 Mio. €), tritt die Rechnungslegungspflicht bereits im Folgejahr ein. Das Gleiche gilt für den Fall der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge, wenn der Rechtsvorgänger zur Rechnungslegung verpflichtet war, es sei denn, dass der Schwellenwert für den übernommenen Betrieb oder Teilbetrieb in den letzten zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht erreicht wurde. Ein Unternehmen ist daher im Jahre 2016 nur dann rechnungslegungspflichtig, wenn der Schwellenwert von 700.000 € in den Jahren 2013 und 2014 überschritten wurde oder im Jahre 2015 ein Umsatz von mehr als 1 Mio. € erreicht wurde. Wird der Schwellenwert von 700.000 € in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht mehr überschritten, entfällt die Rechnungslegungspflicht ab dem folgenden Geschäftsjahr.

Die Rechnungslegungspflicht ist unabhängig von der Eintragung in das Firmenbuch. Ist somit ein Unternehmen mit einem Umsatz von nicht mehr als 700.000 € im Firmenbuch eingetragen, besteht trotzdem keine Buchführungspflicht.

Beispiele für den Eintritt oder die Beendigung der Rechnungslegungspflicht:

- a) In den Jahren 2014–2015 wird der Schwellenwert erstmals überschritten. Die Rechnungslegungspflicht tritt im Jahre 2017 ein.
- b) In den Jahren 2014–2015 wird der Schwellenwert erstmals nicht erreicht. Die Rechnungslegungspflicht entfällt im Jahre 2016.
- c) Im Geschäftsjahr 2015 wurden Umsatzerlöse in Höhe von 1.200.000 € erzielt. Die Rechnungslegungspflicht tritt im Jahr 2016 ein.

Besondere Rechnungslegungsvorschriften für Genossenschaften, Vereine und Privatstiftungen

Für verschiedene Unternehmensformen, wie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Vereine, Unternehmen, die dem Bankwesengesetz unterliegen, Versicherungsgesellschaften, europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sparkassen, europäische Gesellschaften sowie Privatstiftungen, bestehen rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmungen, die gem. § 189 Abs. 3 der Anwendung des UGB vorgehen.

Rechnungslegungspflicht für Genossenschaften

Mangels besonderer Bestimmung gelten für den Eintritt der Rechnungslegungsverpflichtung gem. § 190–216 UGB die Schwellenwerte des § 189 UGB.

Gemäß § 22 Abs. 4 Genossenschaftsgesetz gelten für Genossenschaften, die mindestens zwei der in § 221 Abs. 1 UGB bezeichneten Merkmale überschreiten, die ergänzenden Vorschriften des 2. Abschnittes des dritten Buches des UGB (§§ 221–243), mit der Maßgabe, dass das Nennkapital im Sinne des § 224 Abs. 3 UGB als „Gesamtnennbetrag der Geschäftsanteile“ zu bezeichnen ist.

Von den in § 22 Abs. 2 vorgesehenen Berichtsangaben (Geschäftsverlauf, Lage des Unternehmens, Entwicklung des Mitgliederstandes, der Geschäftsanteile und der darauf entfallenden Haftungssummen und geleistete Beträge, Erfüllung des Genossenschaftszweckes) sind jene über den Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens in den Lagebericht, die übrigen in den Anhang aufzunehmen.

Für die in Abs. 4 bezeichneten Genossenschaften und für jene, die nach § 24 Genossenschaftsgesetz einen Aufsichtsrat zu bestellen haben, gelten gem. Abs. 6 die Vorschriften des 4. Abschnittes (§§ 268–283) des 3. Buches des UGB über die Prüfung, Offenlegung, Veröffentlichung und Zwangsstrafen mit der Maßgabe, dass Abschlussprüfer die gemäß §§ 2 und 3 GenRevG 1997 bestellten Revisoren sind.

Rechnungslegungspflicht für Vereine

Gemäß § 21 Abs. 1 Vereinsgesetz 2002 (VerG) hat ein Verein ein den Anforderungen des Vereins entsprechendes Rechnungswesen einzurichten und für die laufende Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben zu sorgen. Zum Ende des Rechnungsjahres hat das Leitungsorgan innerhalb von 5 Monaten eine Einnahmen- und Ausgaben-Rechnung samt Vermögensübersicht zu erstellen. Die Prüfung durch die Rechnungsprüfer hat innerhalb von 4 Monaten ab Aufstellung zu erfolgen.

Auf einen Verein, dessen gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren jeweils höher als € 1 Mio. waren, sind ab dem folgenden Rechnungsjahr die unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften der §§ 190–193 Abs. 1 und 193 Abs. 3 bis 216 UGB sinngemäß anzuwenden (§ 22 Abs. 1). Das Leitungsorgan hat den Jahresabschluss innerhalb von 5 Monaten nach Ende des Rechnungsjahres aufzustellen. Die Prüfung durch die Rechnungsprüfer hat innerhalb von 4 Monaten ab Aufstellung zu erfolgen. Das Erfordernis fällt weg, sobald die Voraussetzungen durch zwei aufeinanderfolgende Rechnungsjahre nicht mehr zutreffen.

Auf einen Verein, dessen gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren jeweils höher als € 3 Mio. waren oder dessen jährliches Aufkommen an im Publikum gesammelten Spenden in diesem Zeitraum den Betrag von € 1 Mio. überstieg, sind gemäß § 22 Abs. 2 überdies die §§ 222 bis 226 Abs. 1, 226 Abs. 3 bis 234 und 236 bis 239 UGB sinngemäß anzuwenden. Dieses Erfordernis fällt weg, sobald die Voraussetzungen durch zwei aufeinanderfolgende Rechnungsjahre nicht mehr zutreffen. Gemäß § 22 Abs. 2 ist der Jahresabschluss von einem Abschlussprüfer, der die Funktion der Rechnungsprüfer übernimmt, innerhalb von 4 Monaten ab Aufstellung zu überprüfen. Abschlussprüfer können beeidete Wirtschaftsprüfer oder Buchprüfer oder Revisoren im Sinne des § 13 Genossenschaftsrevisionsgesetz sein. Soweit eine nach Art, Inhalt und Umfang gleichwertige Prüfung durch ei-

nen öffentlichen Subventionsgeber vorgenommen wird, übernimmt dieser die Funktion des Abschlussprüfers.

Gemäß § 21 Abs. 2 muss das Rechnungsjahr eines Vereines nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmen, es darf 12 Monate nicht überschreiten.

Rechnungslegungspflicht für Privatstiftungen

Gemäß § 18 Privatstiftungsgesetz (PSG) hat der Stiftungsvorstand die Bücher zu führen und dabei die allgemeinen Rechnungslegungsbestimmungen, die besonderen Rechnungslegungsbestimmungen für Kapitalgesellschaften (mit Ausnahme jener Bestimmungen, die für Privatstiftungen denkunmöglich oder rechtsformspezifisch sind und auf Privatstiftungen nicht zutreffen können) sowie die Bestimmungen über die Aufstellung eines Konzernabschlusses zu beachten.

Im Lagebericht ist auch auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen.

Im Wege einer AFRAC-Stellungnahme werden rechnungslegungstechnische Besonderheiten empfohlen:

Die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung darf an die besonderen Gegebenheiten der Vermögens- bzw. Erfolgsstruktur der Stiftung angepasst werden. Als Beispiel wird dabei genannt, bei Stiftungen, die vorrangig über Finanzvermögen verfügen, den Finanzerfolg an die Spitze der Gewinn- und Verlustrechnung zu stellen.

Das Eigenkapital der Privatstiftung gliedert sich in folgende drei Posten:

1. Stiftungskapital
2. Gewinnrücklagen gemäß Stiftungsurkunde
3. Ergebnisvortrag

Im Anhang soll ein Eigenkapitalspiegel dargestellt werden.

Zuwendungen sind in der Bilanz als Minderung des Eigenkapitals darzustellen.

Sollten Zuwendungen zu einem negativen Ergebnisvortrag führen, wird der 3. Posten in „nicht durch Ergebnis gedeckte Zuwendungen“ umbenannt.

§ 20 PSG besagt, dass der Stiftungsprüfer vom Gericht, gegebenenfalls von einem Aufsichtsrat, zu bestellen ist. Stiftungsprüfer dürfen Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein.

Steuerrechtliche Rechnungslegungspflicht gem. Bundesabgabenordnung und Einkommensteuergesetz in der Fassung des Strukturpassungsgesetzes 2006

Bundesabgabenordnung

§ 124. Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtung auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

§ 125. (1) Soweit sich eine Verpflichtung zur Buchführung nicht schon aus § 124 ergibt, sind Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

- dessen Umsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils 400.000 Euro überstiegen hat, oder
- dessen Wert zum 1. Jänner eines Jahres 150.000 Euro überstiegen hat, verpflichtet, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen.

Der Schwellenwert gemäß § 125 BAO bleibt für Land- und Forstwirte sowie wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 31 BAO nach wie vor 400.000 €.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gem. § 31 BAO ist eine nachhaltige Betätigung, die ohne Gewinnabsicht unternommen wird, wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.

Einkommensteuergesetz

Die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 EStG) oder die Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG

§ 5 Abs. 1 EStG bestimmt, dass für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen, die unternehmensrechtlichen Grundsätze maßgebend sind, außer zwingende steuerliche Vorschriften verlangen abweichende Regelungen (Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz).

Fällt die Pflicht zur Rechnungslegung gem. § 189 UGB weg, weil ein rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender den Jahresumsatz von € 700.000,– nicht mehr erreicht, kann er gem. § 5 Abs. 2 EStG mit der Steuererklärung jenes Wirtschaftsjahres, für das erstmals keine Pflicht zur Gewinnermittlung nach Abs. 1 besteht, beantragen, weiterhin als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender zu gelten.

Die **Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG** betrifft Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit einem Umsatz von mehr als 550.000 € bzw. unter 700.000 €. Dann tritt die unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht ein und § 5 Abs. 1 EStG kommt zur Anwendung.

Unternehmer, die freiwillig durch Betriebsvermögensvergleich ihren Gewinn ermitteln wenden ebenso § 4 Abs. 1 EStG an.

5. Die Bilanzierungsgrundsätze (Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung)

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung hängen mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchhaltung insofern eng zusammen, als Grundlage der Bilanz die

Aufzeichnungen in den Büchern sind. In weitem Maß gilt daher, dass eine Bilanz nur ordnungsmäßig sein kann, wenn dies die ihr vorgelagerte Buchhaltung ebenfalls ist. Allerdings wird der Jahresabschluss nicht nur durch die in der Buchhaltung festgehaltenen Vorgänge geprägt; es wirken auf ihn zusätzlich Ansatz-, Bewertungs- und Gliederungsvorschriften ein. Trotzdem scheint es sinnvoll, die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung zusammenhängend mit jenen der Buchhaltung zu betrachten und beide als ein einheitliches Ganzes zu sehen.

Wer die Normen sucht, die erkennen lassen, wann Bücher und Bilanz ordnungsmäßig sind, muss feststellen, dass darüber verstreut verschiedene gesetzliche Regelungen vorliegen und dass sich die Rechtsprechung damit befasst hat.

Der Fragenkreis ist damit aber nur teilweise abgesteckt. Es gibt neben den gesetzlichen Regelungen einzelne in der unternehmerischen Praxis entwickelte Grundsätze bezüglich der Führung von Büchern und der Aufstellung von Bilanzen, die allmählich Gewohnheitsrecht geworden sind und zum Teil Aufnahme in die gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften gefunden haben. Auch haben in Österreich Fachsenate der Kammer der Wirtschaftstreuhänder Gutachten erstellt, die im Zusammenhang mit der Führung des Rechnungswesens Beachtung erlangt haben.

Man kann deshalb sagen, dass die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchhaltung und Bilanzierung zurückgehen auf:

1. einschlägige **gesetzliche Bestimmungen** und die Behandlung einzelner diesbezüglicher Fragen durch die **Rechtsprechung**,
2. zum Gewohnheitsrecht gewordene **allgemein anerkannte Übungen der unternehmerischen Praxis (Unternehmerbrauch)**,
3. Gutachten und Stellungnahmen der Fachsenate der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder**, des **Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP)** und des **Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC)** über die Führung von Büchern und über die Erstellung von Bilanzen betreffende Teilfragen.

Das **AFRAC** ist das operative Organ des Vereines „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“, einem offiziellen Organ der Republik Österreich, dem verschiedene Ministerien und fachspezifische Organisationen angehören. Die Mitglieder des AFRAC sind Abschlussersteller, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Wissenschaftler, Investoren, Analysten und Mitarbeiter von Aufsichtsbehörden.

Gesetzliche, die Ordnungsmäßigkeit von Buchhaltung und Bilanz betreffende Bestimmungen befinden sich vor allem im UGB und der BAO.

Gem. § 190 Abs. 1 hat der Unternehmer Bücher zu führen und in diesen seine unternehmensbezogenen Geschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Gem. Abs. 2 hat sich der Unternehmer bei der Führung der Bücher und den sonst erforderlichen Aufzeichnungen einer lebenden Sprache zu bedienen. Werden Abkürzungen, Zahlen, Buchstaben oder Symbole verwendet, so muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen. Gem. Abs. 3 müssen die Eintragungen in den Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeit-

gerecht und geordnet vorgenommen werden. Abs. 4 bestimmt, dass eine Eintragung oder eine Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden darf, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch darf durch eine Veränderung keine Ungewissheit darüber entstehen, ob eine Eintragung oder Aufzeichnung ursprünglich oder zu einem späteren Zeitpunkt gemacht wurde. Gem. § 193 Abs. 4 ist der Jahresabschluss in Eurowährung und in deutscher Sprache unbeschadet der volksgruppenrechtlichen Bestimmungen in der jeweils geltenden Fassung aufzustellen.

Gemäß § 190 Abs. 5 kann der Unternehmer zur ordnungsmäßigen Buchführung und zur Aufbewahrung seiner Geschäftsbriefe **Datenträger** benutzen, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der **gesetzlichen Aufbewahrungsfrist von 7 Jahren** ab dem Schluss des Kalenderjahres, für das die letzte Bucheintragung vorgenommen, das Inventar aufgestellt, die Eröffnungsbilanz und der Jahresabschluss festgestellt, der Konzernabschluss aufgestellt oder der Geschäftsbrief empfangen oder abgesendet worden ist (§ 212), jederzeit gewährleistet ist.

In ähnlicher Weise formuliert auch die **Bundesabgabenordnung** in den §§ 131 und 132. In § 131 Abs. 1 Z 2 wird präzisiert, dass die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat dann als zeitgerecht gilt, wenn diese spätestens 1 Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. Ist für Abgabepflichtige das Kalendervierteljahr Voranmeldungszeitraum, tritt an die Stelle des Kalendermonats das Kalendervierteljahr.

Basierend auf den Ordnungsmäßigkeitsvorschriften des § 131 BAO hat das BMF im Dezember 2011 die sogenannte „**Kassenrichtlinie**“ herausgegeben, die die Ordnungsmäßigkeit der Erfassung von Geschäftsvorfällen mittels Datenträger oder Registrierkassen bzw. PC-Kassensystemen festschreibt. Die verwendeten Systeme müssen die Sicherung der vollständigen und richtigen Erfassung und Wiedergabe sowie den leichten und sicheren Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung der Geschäftsvorfälle gewährleisten. Bareingänge und -ausgänge sind täglich einzeln festzuhalten.

Gemäß § 131b Abs. 1 BAO müssen Betriebe alle Bareinnahmen zum Zweck der Losungsermittlung mit **elektronischer Registrierkasse**, Kassensystem oder sonstigem elektronischen Aufzeichnungssystem erfassen. Diese Verpflichtung besteht ab einem Jahresumsatz von 15.000 € je Betrieb, sofern die Barumsätze dieses Betriebes 7.500 € im Jahr überschreiten. Zu den Barumsätzen zählen auch Zahlungen mit Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere vergleichbare elektronische Zahlungsformen, die Hingabe von Barschecks sowie vom Unternehmer ausgegebener und von ihm an Geldes statt angenommener Gutscheine, Bons, Geschenkmünzen und dergleichen.

Der Leistungserbringer hat dem Leistungsempfänger einen Beleg folgenden Inhalts zu übergeben:

1. Eine eindeutige Bezeichnung des liefernden oder leistenden Unternehmers,
2. eine fortlaufende Belegnummer,
3. den Tag der Belegausstellung,

4. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung und
5. den Betrag der Barzahlung.

Der Leistungsempfänger muss diesen Beleg entgegennehmen und bis außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten mitnehmen.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die im Sinne des § 131 BAO geführt werden, die Vermutung **ordnungsmäßiger Buchführung** für sich. Sie sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, es sei denn, dass ein begründeter Anlass besteht, an ihrer Richtigkeit zu zweifeln.

Für die Erstellung des Jahresabschlusses gelten die als **Generalklausel** (bzw. **Generalnorm**) bezeichneten Bestimmungen der §§ 195 und 222 Abs. 2 UGB.

Der für Einzelunternehmer und Personengesellschaften geltende § 195 verlangt, dass der Jahresabschluss den **Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung** zu entsprechen hat und so klar und übersichtlich aufzustellen ist, dass er dem Unternehmer ein **möglichst getreues Bild** der **Vermögens- und Ertragslage** des Unternehmens vermittelt.

§ 222 Abs. 2 erweitert die Generalnorm dahingehend, dass der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften ein möglichst getreues Bild der **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** des Unternehmens zu vermitteln hat. Wenn dies aus besonderen Umständen nicht gelingt, sind im **Anhang** die erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen. Den Kapitalgesellschaften sind Genossenschaften, die mindestens zwei der in § 221 Abs. 1 UGB bezeichneten Merkmale überschreiten, gleichgestellt.

Die Erweiterung gegenüber § 195 bezieht sich zum einen auf die nach **außen gerichtete Informationswirkung** des Jahresabschlusses und zum anderen darauf, dass neben der Vermögens- und Ertragslage auch die **Finanzlage** aus dem Jahresabschluss ersichtlich sein muss.

Außerdem richtet sich die Generalnorm gemäß § 222 Abs. 2 an einen unbestimmten Adressatenkreis, wogegen die Generalnorm gemäß § 195 sich vordergründig als Selbstinformationsinstrument (... soll dem Unternehmer...) versteht.

Einzelregeln über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung mit Gültigkeit für bestimmte Unternehmensformen finden sich in verschiedenen gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen, wie etwa im § 22 GmbHG, § 22 GenG und § 130 AktG.

Einfluss auf die Durchsetzung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchhaltung und Bilanzierung können selbst Bestimmungen der **Insolvenzordnung** haben. So besagt § 142 der Insolvenzordnung, dass das Insolvenzgericht einen Sanierungsplanantrag nach Einvernehmung des Insolvenzverwalters und des Gläubigerausschusses zurückweisen kann, wenn es infolge der Beschaffenheit oder des Mangels geschäftlicher Aufzeichnungen des Schuldners nicht möglich ist, einen hinreichenden Überblick über dessen Vermögenslage zu gewinnen.

Die **Betriebswirtschaftslehre** hat, **gesetzlichen Regelungen** und der **Rechtsprechung** folgend, sowie den **unternehmerischen Brauch** und die in **Gutach-**

ten enthaltenen Auffassungen berücksichtigend, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung entwickelt, die sich in der Literatur und in der Praxis des Rechnungswesens als leitende Postulate durchgesetzt und zu einem großen Teil auch im UGB ihren Niederschlag gefunden haben.

Wesentliche Erfordernisse ordnungsmäßiger Bilanzierung sind erfüllt, wenn bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse diese Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung beachtet werden, von welchen primär jene der **Bilanzverknüpfung** (§ 201 Abs. 2 Z 1 und 6), der **Bilanzvorsicht** (§ 201 Abs. 2 Z 4), der **Bilanzwahrheit** (§ 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z 2) und der **Bilanzklarheit** (§ 195 und § 222) zu nennen sind.

a) Grundsatz der Bilanzverknüpfung

Der Grundsatz der **Bilanzverknüpfung** findet sich in den Teilgrundsätzen der **Bilanzidentität** und der **Bilanzkontinuität**.

Die **Bilanzidentität** als die zeitpunktbezogene Bilanzverknüpfung verlangt die Identität der Schlussbilanz eines Geschäftsjahres mit der Eröffnungsbilanz des folgenden Geschäftsjahres. Die **Bilanzidentität** leitet sich aus der Forderung der Gleichheit der Summe der **Periodenerfolge** (als Aufwands-Ertragsrechnung) mit dem **Totalerfolg** (als Einnahmen-Ausgabenrechnung) eines Unternehmens ab. Schmalenbach bezeichnet diese Gleichung auch als **Bilanzkongruenz**.

Der Grundsatz der **Bilanzidentität** ist durch die Gesetzgebung des Öfteren durchbrochen worden. So hatten in Österreich Kaufleute, die zur Führung von Büchern verpflichtet waren, entweder für den Beginn des Geschäftsjahres 1954 oder für den Beginn des Geschäftsjahres 1955 **Schillingeröffnungsbilanzen** aufzustellen, in welchen die Vermögensgegenstände und Schulden, die im Inventar(ium) für den Schluss des vorangegangenen Geschäftsjahres enthalten waren, neu bewertet wurden. Ähnliches galt für die **Goldschillingeröffnungsbilanz** im Jahre 1924.

Unter **Bilanzkontinuität** ist eine zeitraumbezogene Bilanzverknüpfung zu verstehen. Es muss ein organischer Zusammenhang zwischen der Schlussbilanz einer Periode und der Schlussbilanz der folgenden Periode gegeben sein.

Die Bilanzkontinuität ist formeller und materieller Art. Die formelle Bilanzkontinuität bezieht sich auf die Beibehaltung einmal angewendeter Gliederungsgrundsätze und Kontenbezeichnungen. Gemäß § 223 Abs. 1 ist die einmal gewählte Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinander folgenden Bilanzen und Gewinn- & Verlustrechnungen, beizubehalten. Eine Abweichung von diesem Grundsatz ist nur unter besonderen Umständen zulässig.

Materielle Bilanzkontinuität besteht in der prinzipiellen Beibehaltung von Bewertungsmethoden. So bestimmt § 201 Abs. 2 Z 1, dass die im vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden beizubehalten sind. Auch hier ist eine Abweichung nur bei Vorliegen besonderer Umstände zulässig (§ 201 Abs. 2, letzter Satz).

Zusammenfassend kann der Grundsatz der Bilanzverknüpfung folgendermaßen dargestellt werden:

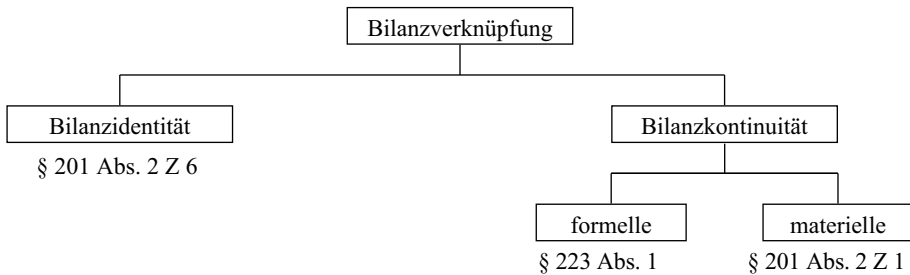


Abb. 10

b) Grundsatz der Bilanzvorsicht

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 UGB ist der Grundsatz der **Vorsicht** einzuhalten, wobei insbesondere nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen und erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr ihre Ursache haben, zu berücksichtigen sind, selbst wenn diese Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind. Dieser als **imparitätisches Realisationsprinzip** bezeichnete Grundsatz findet in der Vermögensbilanz auf der Aktivseite durch das **Niederstwertprinzip** und auf der Passivseite durch das **Höchstwertprinzip** und die Verpflichtung zur Bildung von **Rückstellungen** seinen Niederschlag.

Der **Vorsichtsprinzip** gestattet es aber nicht, **willkürliche stille Reserven** zu bilden, weil deren stille Auflösung in schlechten wirtschaftlichen Zeiten eine Ertragslage vortäuschen könnte, die in Wirklichkeit nicht gegeben ist.

c) Grundsatz der Bilanzwahrheit

Die Ausführungen über den Grundsatz der Vorsicht lassen erkennen, dass man von **Bilanzwahrheit**, dem dritten der Bilanzierungsgrundsätze, im strengen Sinne des Wortes nicht sprechen kann. Die Möglichkeit oder der manchmal gesetzliche Zwang zur Bildung von stillen Reserven verhindern von vornherein das Bemühen um die Aufstellung einer „**wahren**“ Bilanz. Die Bilanz kann im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften nur folgerichtig sein. Es hat sich bei dieser Sachlage die Auffassung herausgebildet, dass die Einhaltung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit als gegeben angesehen werden kann, wenn die Rechenschaftslegung unter Beachtung sowohl der gesetzlichen Vorschriften als auch der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchhaltung und Bilanzierung vor sich geht.

Zum Grundsatz der Bilanzierung gehört auch, dass bei der Bewertung so lange von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (**Going-concern-Prinzip**) auszugehen ist, so lange dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen (§ 201 Abs. 2 Z 2).

Jede **Bilanzfälschung** schließt eine „wahre“ Bilanz aus. Bilanzfälschungen zielen nicht nur auf unzutreffende Bezeichnungen einzelner Bilanzposten sowie de-

ren Zusammenziehung und Saldierung, sondern sie sind auf die unrichtige Darstellung der Vermögens-, Kapital- und Ertragslage des Unternehmens gerichtet. Bilanzfälschungen kommen durch die nicht gesetzeskonforme Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden, durch rechnerische Hinzufügung nicht vorhandener Vermögens-, Kapital- und Erfolgsteile bzw. durch Auslassungen an sich anzusetzender Bilanzposten zustande.

d) Grundsatz der Bilanzklarheit

Das Ziel der **Bilanzklarheit** liegt darin, im Jahresabschluss Vermögens- und Kapitalteile deutlich, das heißt klar und übersichtlich, zum Ausdruck zu bringen. Die Klarheit der Bilanz erfordert sachgerechte Bezeichnung der einzelnen Aktiven und Passiven, deren vollständigen Ausweis und die klare Abgrenzung der Einzelposten.

Für die Durchsetzung der Klarheit sorgen neben der **Generalnorm** (§§ 195 und 222 Abs. 2) vor allem die Bestimmungen der §§ 196 (**Vollständigkeitsgebot, Verrechnungsverbot**), 198 (**Bilanzinhalt**), 200 (**Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung**) sowie die §§ 223 ff. (Gliederung und Inhalt der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Kapitalgesellschaft).

Anzumerken ist, dass die Gliederungsbestimmungen der §§ 223 ff zwar ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften sind, jedoch ihre Anwendung auf Einzelunternehmen und Personengesellschaften im Sinne der Klarheit durchaus empfohlen wird.

In Verfolgung der Hinweise über die Klarheit der Bilanz gilt, dass eine **Bilanzverschleierung** vorliegt, wenn Vermögen und Schulden unklar und unübersichtlich deklariert und die Bilanzposten irreführend bezeichnet sind, sowie Verwischungen zwischen ihnen durch Zusammenfassungen und Saldierungen von gesondert auszuweisenden Bilanzposten vorkommen.

Die **Bilanzverschleierung** führt nicht zu einem unrichtigen Bilanzergebnis.

6. Geschäftsjahr

Die Dauer des **Geschäftsjahres** (**Wirtschaftsjahres** = **Ausdruck des Steuerrechtes**) darf nach § 193 Abs. 3 UGB zwölf Monate nicht überschreiten und deckt sich meist mit dem Kalenderjahr. Geschäftsjahr und Kalenderjahr müssen aber nicht identisch sein.

Das Einkommensteuergesetz gestattet gemäß § 2 Abs. 5 buchführenden Land- und Forstwirten und rechnungslegungspflichtigen Unternehmen (§ 5 EStG; § 189 UGB) ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr.

Geschäftsjahr und Kalenderjahr werden dann voneinander abweichen, wenn betriebswirtschaftliche Gründe dafür sprechen. Solche bestehen in Saisonbetrieben, deren Bestände an unfertigen und fertigen Erzeugnissen an einem bestimmten Zeitpunkt jedes Jahres besonders gering sind. Da dann die körperliche Inventur einfacher und rascher durchführbar ist, wird der Bilanzstichtag in die Zeit der geringen Vorräte gelegt und das Geschäftsjahr danach orientiert. Ein weiterer Grund ist die Anpassung des Geschäftsjahres eines Tochterunternehmens an jenes des Mutterunternehmens, um den Konzernabschluss zu erleichtern.