

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

Ein Unternehmer hat entsprechend der Generalnorm (§ 195 bzw § 222 Abs 2 UGB) die Lage seines Vermögens darzustellen. Alle Vermögensgegenstände (eine gesetzliche Definition besteht nicht), 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. IdR verfügt der zivilrechtliche Eigentümer auch über das wirtschaftliche Eigentum, allerdings ist dies nicht immer der Fall (zB Verkauf unter Eigentumsvorbehalt). Fallen das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auseinander, so ist für die Zurechnung und für die buchmäßige Erfassung der Gegenstände nicht das zivilrechtliche, sondern das **wirtschaftliche Eigentum** ausschlaggebend. Die Begriffe „wirtschaftliches Eigentum“ und „wirtschaftliche Verfügungsmacht“ werden idR synonym verwendet.

1.1.1.1. Begriff des wirtschaftlichen Eigentums

Eine Definition des wirtschaftlichen Eigentums fehlt im UGB. Allerdings steht nach hL¹ das Steuerrecht 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.

¹ Vgl etwa Bertl/Fraberger in RWZ 1996/Heft 3, 82.

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 zivilrechtlichen 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 ua 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:

Für alle Transportarten

EXW	Ex Works/Ab Werk
FCA	Free Carrier/Frei Frachtführer
CPT	Carriage Paid to/Frachtfrei
CIP	Carriage and Insurance Paid to/Frachtfrei versichert
DAP	Delivered at Place/Geliefert benannter Ort

DPU Delivered at Place Unloaded/Geliefert benannter Ort entladen
 DDP Delivered Duty Paid/Geliefert verzollt

Klauseln für den See- und Binnenschiffstranport

FAS Free alongside Ship/Frei Längsseits Schiff
 FOB Free on Board/Frei an Bord
 CFR Cost and Freight/Kosten und Fracht
 CIF Cost, Insurance and Freight/Kosten, Versicherung und Fracht

Die „International Chamber of Commerce“ empfiehlt, dass INCOTERMS unter Beifügung des exakten Ortes und der Adresse verwendet werden und dass nach der Klausel „Incoterms 2020“ 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:²

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 (DAP, DPU, 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.

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

1.1.2. Erfolgsänderung

Der Zeitpunkt der Erfolgsänderung wird durch das imparitätische Realisationsprinzip gemäß § 201 Abs 2 Z 4 UGB geprägt und hängt mit der Erfassung bzw Ausbuchung von Vermögenswerten und Schulden zusammen. Erträge dürfen erst dann erfasst werden, wenn sie realisiert sind; dagegen sind Aufwendungen bereits dann zu erfassen, wenn eine Belastung des Unternehmens auf Grund von Risiken und/oder drohender Verluste droht.

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 Realisierungsakt 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 Zahlungsmiteleingang nieder.

Wird ein Gegenstand geliefert, so tritt mit dem Umsatz auch 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 Bilanzstellungszeitpunkt bekannt, so dürfen diese nur berücksichtigt werden, wenn es sich um **wertverhellende** 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,
7. der Grundsatz der objektiven Bewertung (bzw der verlässlichen Schätzung).

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.

Neben den in § 201 Abs 2 UGB angeführten Grundsätze findet sich in § 189a Z 10 UGB der Grundsatz der Wesentlichkeit. Ferner finden bei der Bilanzierung auch sogenannte nicht kodifizierte Bewertungsgrundsätze Anwendung (siehe 1.2.10.).

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 eingeräumte 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.

Aus dem Gesetz geht hervor, dass von einer Unternehmensfortführung auszugehen ist. Von dieser Grundannahme ist dann abzugehen, wenn tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen. Dieser Grundsatz selbst stellt keine Bewertungsvorschrift dar, sondern ist eine **Annahme für die Bewertung der Vermögenswerte und Schulden**. Nur unter der Annahme der Unternehmensfortführung sind die Ansatz- und Bewertungsbestimmungen des §§ 202 bis 211 UGB maßgebend.

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 Finanzanlagevermögens, 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 dann geboten, wenn der Annahme tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen. Zu den **tatsächlichen Gründen** zählen etwa wirtschaftliche Schwierigkeiten oder die Absicht der

Unternehmensleitung, die Geschäftstätigkeit einzustellen. Konkurs, Ausgleich oder Auflösung des Unternehmens auf Grund eines Gerichtsurteils stellen **rechtliche Gründe** dar, die ein Abgehen von der Unternehmensfortführung erforderlich machen. In diesen Fällen sind idR die Zerschlagungswerte für die Bewertung der Vermögenswerte und Schulden maßgeblich.

Die Einschätzung, ob Gründe gegen die Annahme der Unternehmensfortführung vorliegen, ist von der Geschäftsführung/vom Vorstand vorzunehmen, dabei ist vor allem darauf zu achten, den **objektiven Tatbeständen** stärkere Aufmerksamkeit zu geben als den subjektiven Zukunftseinschätzungen einzelner Personen.

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 unzulässig. 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 gleichbleibenden 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 unter-

stellt 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 Bauwesen 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**³ zu beachten: Sämt-

³ Vgl dazu auch § 201 Abs 2 Z 4 lit b UGB.