

## Stellungnahme

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** zum

# **Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs. 2 Z 1 UGB) und zur Berichterstattung bei Änderungen der Bewertungsmethoden (§ 237 Abs. 1 Z 1 i.V.m. § 201 Abs. 3 UGB)**

*(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 26. November 2015 als Stellungnahme KFS/RL 1)*

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Seite</b>
<b>1. Vorbemerkungen, Anwendungsbereich.....</b>	<b>2</b>
<b>2. Gesetzliche Vorschriften und Zielsetzung .....</b>	<b>2</b>
<b>2.1. Gesetzliche Vorschriften .....</b>	<b>2</b>
<b>2.2. Zielsetzung .....</b>	<b>2</b>
<b>3. Bewertungsmethoden .....</b>	<b>3</b>
<b>3.1. Begriff der Bewertungsmethode .....</b>	<b>3</b>
<b>3.2. Gesetzlich eindeutig fixierte Wertansätze.....</b>	<b>3</b>
<b>3.3. Bewertungswahlrechte.....</b>	<b>3</b>
<b>4. Anwendungsbereich und Reichweite der Beibehaltungspflicht .....</b>	<b>4</b>
<b>5. Ausgewählte Beispiele für Bewertungswahlrechte.....</b>	<b>4</b>
<b>5.1. Bewertung der Herstellungskosten.....</b>	<b>4</b>
<b>5.2. Ansatz angemessener Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten gemäß § 206 Abs. 3 UGB .....</b>	<b>5</b>
<b>5.3. Bewertungsvereinfachungsverfahren gemäß § 209 UGB .....</b>	<b>5</b>
<b>5.4. Bewertung von Rückstellungen und Leibrentenverpflichtungen.....</b>	<b>5</b>
<b>6. Abweichungen von der Bewertungsstetigkeit .....</b>	<b>5</b>
<b>7. Angabe- und Begründungspflicht bei Änderungen von Bewertungsmethoden .....</b>	<b>6</b>
<b>8. Schlussbestimmungen.....</b>	<b>6</b>
<b>8.1. Anwendungszeitpunkt.....</b>	<b>6</b>
<b>8.2. Änderung anderer Richtlinien, Fachgutachten und Stellungnahmen.....</b>	<b>7</b>

## **1. Vorbemerkungen, Anwendungsbereich**

- (1) Diese Stellungnahme behandelt den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs. 2 Z 1 UGB) und die Berichterstattung bei Änderungen der Bewertungsmethoden (§ 237 Abs. 1 Z 1 i.V.m. § 201 Abs. 3 UGB).
- (2) Das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014, BGBl I 2015/22) sieht neben der Bewertungsstetigkeit nunmehr auch die Ansatzstetigkeit vor. Nach den Änderungen durch das RÄG 2014 bezieht sich das Stetigkeitsgebot ausdrücklich nicht nur auf die Beibehaltung der auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden, sondern auch auf die Ausübung von Ansatz- (bzw. Bilanzierungs)wahlrechten. Die Ansatzstetigkeit ist jedoch vorläufig nicht Gegenstand dieser Stellungnahme. Die Ausführungen in dieser Stellungnahme beziehen sich daher ausschließlich auf die Bewertungsstetigkeit und auf die Berichterstattung bei Änderungen der Bewertungsmethoden.

## **2. Gesetzliche Vorschriften und Zielsetzung**

### **2.1. Gesetzliche Vorschriften**

- (3) Nach § 201 Abs. 2 Z 1 UGB sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden beizubehalten. Ein Abweichen ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände und unter Beachtung der Generalnorm (d.h. der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) für die Aufstellung des Abschlusses zulässig (§ 201 Abs. 3 UGB).
- (4) Diese Vorschrift gilt rechtsformunabhängig für alle Unternehmer, die unter die Vorschriften des Dritten Buches (§§ 189 ff. UGB) fallen.
- (5) Kapitalgesellschaften und diesen gemäß § 221 Abs. 5 UGB für die Rechnungslegung gleichgestellte Personengesellschaften sind darüber hinaus verpflichtet, im Anhang die auf die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bewertungsmethoden anzugeben und gemäß § 236 UGB so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird. Änderungen der Bewertungsmethoden sind ebenfalls anzugeben und zu begründen, wobei der Einfluss der Änderungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzulegen ist (§ 237 Abs. 1 Z 1 i.V.m. § 201 Abs. 3 UGB). Kleinstkapitalgesellschaften sind aufgrund der Bestimmung des § 242 Abs. 1 UGB, unter bestimmten Voraussetzungen keinen Anhang aufstellen zu müssen, von diesen Angabepflichten befreit.

### **2.2. Zielsetzung**

- (6) Diese Vorschriften haben die Vergleichbarkeit aufeinanderfolgender Jahresabschlüsse zum Ziel. Gerät diese Zielsetzung ausnahmsweise mit der Generalnorm der §§ 195 bzw. 222 Abs. 2 UGB in Konflikt, geht die Generalnorm vor.
- (7) Aus der Forderung nach Vergleichbarkeit ergibt sich u.a., dass art- und funktionsgleiche Vermögensgegenstände und Schulden nach gleichen Methoden zu bewerten sind, wenn nicht sachliche Gründe eine andere Behandlung rechtfertigen (Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung). Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung bildet andererseits die Voraussetzung für die Anwendung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit.

### 3. Bewertungsmethoden

#### 3.1. Begriff der Bewertungsmethode

- (8) Unter "Bewertungsmethode" ist jedes Verfahren der Ermittlung von Wertansätzen zu verstehen, das einem bestimmten (festgelegten) Ablauf folgt und bestimmte (festgelegte) Bewertungselemente verwendet.
- (9) Die für die Bilanzbewertung zulässigen Bewertungsmethoden sind in den Bewertungsvorschriften der §§ 201 bis 211 UGB geregelt. Jeder Wertansatz muss nach einer aus den gesetzlichen Vorschriften abgeleiteten Bewertungsmethode ermittelt werden.
- (10) Für die Ermittlung der Wertansätze im Einzelnen gilt der Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung; die Nichtbeachtung dieses Grundsatzes würde überdies einen Verstoß gegen den Grundsatz der Willkürfreiheit bedeuten.

#### 3.2. Gesetzlich eindeutig fixierte Wertansätze

- (11) Das Gesetz enthält Bewertungsmethoden, die zu einem eindeutig determinierten Wertansatz führen (z.B. Umfang der Anschaffungskosten gemäß § 203 Abs. 2 UGB, Abwertung von Gegenständen des Anlagevermögens auf den niedrigeren Wert des Abschlussstichtages, wenn solche Wertminderungen voraussichtlich von Dauer sind – § 204 Abs. 2 UGB, Abwertungen von Gegenständen des Umlaufvermögens auf den niedrigeren Wert des Abschlussstichtages – § 207 UGB). In diesen Fällen ergibt sich für § 201 Abs. 2 Z 1 UGB kein Anwendungsbereich.

#### 3.3. Bewertungswahlrechte

- (12) In anderen Fällen sieht das Gesetz jedoch Wahlmöglichkeiten bei der Anwendung von Bewertungsmethoden vor; auf diese Fälle bezieht sich die Wirksamkeit des § 201 Abs. 2 Z 1 UGB.
- (13) Bei diesen Wahlrechten sind zu unterscheiden:
  - a) **echte Wahlrechte:** Das Gesetz stellt alternative Bewertungsmethoden zur Wahl. Auf Abschnitt 5. wird verwiesen.
  - b) **unechte Wahlrechte:** Das Gesetz verwendet bei der Beschreibung von vorgeschriebenen oder zur Wahl gestellten Bewertungsmethoden unbestimmte Gesetzesbegriffe ("angemessene Teile ... fixer und variabler Gemeinkosten" in § 203 Abs. 3 UGB, "angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten" in § 206 Abs. 3 UGB, bestmögliche Schätzung des Erfüllungsbetrags in § 211 Abs. 1 UGB, "versicherungsmathematische Grundsätze" in § 211 Abs. 1 UGB), die dem Unternehmer einen Auslegungsspielraum gewähren.
- (14) Im Fall a) muss die einmal gewählte Bewertungsmethode, im Fall b) die einmal gewählte Auslegung beibehalten bzw. einheitlich angewendet werden.

## **4. Anwendungsbereich und Reichweite der Beibehaltungspflicht**

- (15) Die Anwendung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit kann sinnvollerweise nur bei der Beurteilung vergleichbarer Sachverhalte verlangt werden, d.h. wenn die zu bewertenden Vermögensgegenstände und Schulden vergleichbaren Nutzungs- und Risikobedingungen unterworfen sind.
- (16) Das Stetigkeitsgebot gilt nicht, wenn das "möglichst getreue Bild" dadurch beeinträchtigt wird (Verstoß gegen die Generalnorm, Wegfall der going concern-Prämisse) oder bei begründeten Ausnahmefällen (§ 201 Abs. 3 UGB, siehe Abschnitt 6.).
- (17) Liegt kein begründeter Ausnahmefall vor, sind bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden beizubehalten.
- (18) Diese Verpflichtung bezieht sich nach dem Sinn der Vorschrift des § 201 Abs. 2 Z 1 UGB auch auf im laufenden Geschäftsjahr hinzugekommene Vermögensgegenstände und Schulden, wenn gleichartige Vermögensgegenstände und Schulden im vorhergegangenen Jahresabschluss zu bewerten waren. Ein Ersetzen von Bewertungsobjekten durch ähnliche oder art- und funktionsgleiche sowie ein vorübergehender Nullbestand an ähnlichen bzw. gleichartigen Bewertungsobjekten unterbrechen die Beibehaltungspflicht daher nicht. Nur in mehrjährigem Abstand auftretende Bewertungsprobleme werden vom Stetigkeitsgebot in der Regel nicht erfasst.
- (19) Bei der Aufstellung vorhergehender Jahresabschlüsse unterlaufene Fehler fallen selbstverständlich nicht unter das Stetigkeitsgebot, sondern sind so bald wie möglich richtigzustellen.

## **5. Ausgewählte Beispiele für Bewertungswahlrechte**

### **5.1. Bewertung der Herstellungskosten**

- (20) Gemäß § 203 Abs. 3 UGB sind bei der Berechnung der Herstellungskosten neben den Einzelkosten auch angemessene Teile dem einzelnen Erzeugnis nur mittelbar zurechenbarer fixer und variabler Gemeinkosten in dem Ausmaß, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, einzurechnen. Sind die Gemeinkosten durch offenbare Unterbeschäftigung überhöht, so dürfen nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerechnet werden. Aus der Verwendung des unbestimmten Gesetzesbegriffes "angemessene Teile" ergibt sich ein unechtes Wahlrecht im Sinne des Abschnitts 3.3.
- (21) Die Einrechenbarkeit der Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen stellt ein echtes Wahlrecht dar.
- (22) Ein echtes Wahlrecht besteht auch für die Behandlung der in die Herstellungskosten einrechenbaren Zinsen für Fremdkapital (§ 203 Abs. 4 UGB).

## **5.2. Ansatz angemessener Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten gemäß § 206 Abs. 3 UGB**

- (23) Das echte Wahlrecht, bei sich über mehr als zwölf Monate erstreckenden Aufträgen angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten anzusetzen (§ 206 Abs. 3 UGB), ist für jeden Unternehmensbereich (Sparte) einheitlich auszuüben.

## **5.3. Bewertungsvereinfachungsverfahren gemäß § 209 UGB**

- (24) Das Bewertungsvereinfachungsverfahren gemäß § 209 Abs. 1 UGB bindet den Unternehmer, solange die Prämissen für die Anwendbarkeit dieses Bewertungsvereinfachungsverfahrens vorliegen.
- (25) Die Bewertungsvereinfachungsverfahren gemäß § 209 Abs. 2 UGB enthalten eine Möglichkeit zur Ausübung eines echten Wahlrechtes.

## **5.4. Bewertung von Rückstellungen und Leibrentenverpflichtungen**

- (26) Für Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen bestehen Bewertungsspielräume aufgrund der Anwendbarkeit unterschiedlicher versicherungsmathematischer Verfahren. Das einmal gewählte versicherungsmathematische Verfahren ist beizubehalten.
- (27) Für die Bewertung von Leibrentenverpflichtungen gilt dies analog.
- (28) Für die anderen Rückstellungen bestehen Bewertungsspielräume aufgrund möglicher unterschiedlicher Auslegungen des unbestimmten Gesetzesbegriffs der bestmöglichen Schätzung des Erfüllungsbetrags gemäß § 211 Abs. 1 UGB. Bei allen regelmäßig auftretenden Rückstellungssachverhalten sind die einmal gewählten Bewertungsmethoden beizubehalten. Dies gilt auch für die Abwicklung von Rückstellungen, die aufgrund vereinzelt auftretender Sachverhalte gebildet wurden.
- (29) Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind gemäß § 211 Abs. 2 UGB mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen. Bei Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen kann ein durchschnittlicher Marktzinssatz angewendet werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen. Für die Festlegung des marktüblichen Zinssatzes bestehen somit Wahlrechte, die einmalig auszuüben sind. Verfahren zur Ermittlung des Zinssatzes sind beizubehalten.

## **6. Abweichungen von der Bewertungsstetigkeit**

- (30) Eine Abweichung vom Grundsatz der Bewertungsstetigkeit ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände und unter Beachtung der Generalnorm (d.h. der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) für die Aufstellung des Abschlusses zulässig (§ 201 Abs. 3 UGB).
- (31) Kapitalgesellschaften – zu Kleinstkapitalgesellschaften vgl. Rz (5) letzter Satz – und Personengesellschaften im Sinne des § 221 Abs. 5 UGB haben im Anhang Änderungen von Bewertungsmethoden nicht nur anzugeben, sondern auch zu begründen, warum es sich um einen Ausnahmefall im Sinne der gesetzlichen Vorschriften

handelt; der Einfluss der Änderungen auf die Vermögens- Finanz- und Ertragslage des Unternehmens ist darzulegen (§ 237 Abs. 1 Z 1 i.V.m. § 201 Abs. 3 UGB). Die Rechtfertigung für die Abweichung muss sich aus der Begründung ergeben; eine Änderung aus rein bilanzpolitischen Gründen ist nicht zulässig.

- (32) Als Beispiele für begründete Ausnahmefälle können genannt werden:
- a) Änderungen von Gesetzen und der Rechtsprechung
  - b) Übergang oder Verzicht auf die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren
  - c) Ereignisse, die zu strukturellen Änderungen des Unternehmens führen, wie:
    - wesentliche Veränderungen in der Gesellschafterstruktur, Einbeziehung in einen oder Ausscheiden aus einem Konzernverbund
    - Änderungen der unternehmerischen Konzeption wie bei Wechsel des Managements, Einleitung von Sanierungsmaßnahmen
    - größere Produktions- und Sortimentsumstellungen
    - technische Umwälzungen
  - d) steuerliche Gründe, und zwar Ergebnisse einer Betriebsprüfung, Nutzung von sonst nicht ausnutzbaren Verlustvorträgen, soweit dem nicht unternehmensrechtliche Vorschriften entgegenstehen

## **7. Angabe- und Begründungspflicht bei Änderungen von Bewertungsmethoden**

- (33) Gemäß § 237 Abs. 1 Z 1 UGB sind im Anhang wesentliche Änderungen der Bewertungsmethoden anzugeben; diese sind gemäß § 201 Abs. 3 UGB zu begründen, und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist darzulegen.
- (34) Nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit sind Änderungen von nur unwesentlichem Einfluss nicht verpflichtend darzustellen.
- (35) Die Berichterstattungspflicht im Zusammenhang mit Änderungen der Bewertungsmethoden bezieht sich auf den jeweiligen Bilanzposten und die Beschreibung der Abweichungen gegenüber der Bewertungsmethode des Vorjahres; das Vorliegen eines besonderen Umstandes im Sinne des § 201 Abs. 3 UGB muss sich aus der Begründung ergeben.
- (36) Der Einfluss von Änderungen der Bewertungsmethoden auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen. Dies erfordert in der Regel zahlenmäßige Angaben über die Auswirkungen, da sonst die Höhe des Einflusses auf die Vermögens-, die Finanz- und insbesondere auf die Ertragslage nicht ausreichend erkennbar ist.

## **8. Schlussbestimmungen**

### **8.1. Anwendungszeitpunkt**

- (37) Die Stellungnahme ist auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, anzuwenden.

## **8.2. Änderung anderer Richtlinien, Fachgutachten und Stellungnahmen**

- (38) Die Stellungnahme ersetzt die Richtlinie des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs 2 Z 1 UGB) und zur Berichterstattung bei der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 236 UGB) (IWP/RL 1) vom Februar 1991 (redaktionell überarbeitet im Juli 2010).