

MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

„Vergleich der Vorschriften zur Rechnungslegung über
Anlagevermögen mit der Ausnahme von Finanzanlagen
in Österreich und in Bulgarien “

Verfasst von

Silviya Yotova, Bakk. rer. soc. oec.

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2014

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 066 914
Masterstudium Internationale Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto A. Altenburger

Danksagung

Ich möchte mich bei all denen bedanken, die mir bei der Erstellung meiner Masterarbeit geholfen haben.

Zuerst möchte ich mich bei meinem Betreuer Herrn Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger für die fachkundige und nette Begleitung über den gesamten Arbeitsverlauf bedanken.

Mein besonderer Dank gebührt Herrn Mag. (FH) Josef Baumüller, der mir die für das Verfassen meiner Masterarbeit nötige Unterstützung zukommen ließ. Ich danke ihm für seine wertvollen Anregungen und Kommentare, aber auch für seine Geduld und das große Verständnis, das er mir im Zuge dieser Arbeit entgegen gebracht hat.

Herzlich bedanken möchte ich mich auch beim Herrn Mag. Heinz Fröhlich, der viel Zeit in die Korrektur meiner Arbeit investiert hat. Zahlreiche Kommata, Satzstellungen und Rechtschreibfehler flogen dank seiner Hilfe hinaus oder – im Falle der Kommata – auch hinein.

Besonderen Dank gilt meinen Eltern Katja und Tihomir Yotovi, die mir das Studium überhaupt erst ermöglicht, mich stets unterstützt und an mich immer geglaubt haben.

Inhaltsverzeichnis

DARSTELLUNGSVERZEICHNIS	VI
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	VIII
1. EINLEITUNG	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Aufbau der Arbeit	2
2. GRUNDLAGEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG IN BULGARIEN	3
2.1 Historischer Überblick	3
2.2 Rechnungslegung unter marktwirtschaftlichen Bedingungen	4
2.3 Wesentliche Grundsätze und Konzepte	11
2.4 Organisation der methodischen Leitung des Rechnungslegungssystems	16
3. RECHNUNGSLEGUNG ÜBER SACHANLAGEN	18
3.1 Begriffsdefinition	18
3.1.1 UGB	18
3.1.2 BRS	20
3.1.3 Vergleich	21
3.2 Ansatz	22
3.2.1 UGB	22
3.2.2 BRS	25
3.2.3 Vergleich	27
3.3. Erstbewertung	27
3.3.1. UGB	27
3.3.2 BRS	35
3.3.3 Vergleich	41
3.4 Grundzüge der Folgebewertung	42
3.4.1 UGB	42
3.4.2 BRS	47
3.4.3 Vergleich	51
3.5 Planmäßige Abschreibung	51
3.5.1 UGB	51
3.5.2 BRS	55
3.5.3 Vergleich	59

3.6 Außerplanmäßige Abschreibung	60
3.6.1 UGB	60
3.6.2 BRS	63
3.6.3 Vergleich	69
3.7 Ausweis und Angaben	69
3.7.1 UGB	69
3.7.2 BRS	79
3.7.3 Vergleich	87
4. IMMATERIELLE VERMÖGENSGEGENSTÄNDE DES ANLAGEVERMÖGENS EXKLUSIVE FIRMENWERT	89
4.1 Begriffsdefinition	89
4.1.1 UGB	89
4.1.2 BRS	90
4.1.3 Vergleich	91
4.2 Ansatz	92
4.2.1 UGB	92
4.2.2 BRS	94
4.2.3 Vergleich	97
4.3 Erstbewertung	98
4.3.1 UGB	98
4.3.2 BRS	99
4.3.3 Vergleich	102
4.4 Grundzüge der Folgebewertung	103
4.4.1 UGB	103
4.4.2 BRS	104
4.4.3 Vergleich	105
4.5 Planmäßige Abschreibung	106
4.5.1 UGB	106
4.5.2 BRS	106
4.5.3 Vergleich	108
4.6 Außerplanmäßige Abschreibung	108
4.6.1 UGB	108
4.6.2 BRS	109
4.6.3 Vergleich	109
4.7 Ausweis und Angaben	110
4.7.1 UGB	110
4.7.2 BRS	111
4.7.3 Vergleich	114
5. SYNOPTISCHE GEGENÜBERSTELLUNG	115
5.1 Synoptische Gegenüberstellung der Vorschriften zur Rechnungslegung über Sachanlagen	115
5.2 Synoptische Gegenüberstellung der Vorschriften zur Rechnungslegung über immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens exklusive Firmenwert	121

6. ZUSAMMENFASSUNG	127
QUELLENVERZEICHNIS	131
ANHANG 1: ABSTRACT	143
ANHANG 2: CURRICULUM VITAE	145

Darstellungsverzeichnis

Darstellung 1: Umstände, die zu einer Abschreibung bzw. Zuschreibung führen	49
Darstellung 2: Synoptische Gegenüberstellung der Vorschriften zur Rechnungslegung über Sachanlagen	115
Darstellung 3: Synoptische Gegenüberstellung der Vorschriften zur Rechnungslegung über immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens exklusive Firmenwert	121

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
Anm.	Anmerkung
Aufl.	Auflage
AV	Anlagevermögen
bKStG	bulgarisches Körperschaftsteuergesetz
BRS	bulgarische Rechnungslegungsstandards
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera

EU	Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWR	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	folgende
F.	Framework
FK	Fremdkapital
GesRÄG	Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz
GJ	Geschäftsjahr
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
grds.	Grundsätzlich
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
http	Hypertext Transfer Protocol
hrsg.	herausgegeben
IAS	International Accounting Standard(s)

IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
inkl.	inklusive
Kfz	Kraftfahrzeug
KStG	(österreichisches) Körperschaftsteuergesetz
ND	Nutzungsdauer
Nr.	Nummer
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Seite
sog.	so genannte
u.a.	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch
usw.	und so weiter
UV	Umlaufvermögen

VG	Vermögensgegenstand / Vermögensgegenstände
vgl.	vergleiche
VW	Vermögenswert(e)
www	World Wide Web
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

1. Einleitung

1.1 Problemstellung

Die vorliegende Arbeit stellt die Rechnungslegungsvorschriften über Anlagevermögen außer Finanzanlagen in Österreich und in Bulgarien dar. Einer näheren Betrachtung werden die zwei Sachverhalte Sachanlagevermögen und immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens unterzogen. Im Rahmen dieser Arbeit wird der Firmenwert überhaupt nicht behandelt bzw. dargestellt. Grund dafür ist die Tatsache, dass „nach Ansicht des überwiegenden Schrifttums es sich bei diesem Bilanzposten nicht um einen Vermögensgegenstand, sondern um eine Bilanzierungshilfe handelt.“¹

Die Unternehmen, die in Österreich einer Rechnungslegungspflicht unterliegen, sind verpflichtet, ihren Einzelabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) zu erstellen.² Die kapitalmarktorientierten Unternehmen müssen aufgrund der EU-Verordnung³ von 2002 für die Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.2004 beginnen, ihre Konzernabschlüsse nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) aufstellen. Für nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen besteht ein Wahlrecht, ihre Konzernabschlüsse mit befreiender Wirkung nach den internationalen Vorschriften zu erstellen. Trotzdem unterliegen diese Unternehmen der Pflicht, ihre Einzelabschlüsse nach dem UGB aufzustellen.⁴

In Bulgarien rechnungslegungspflichtige Unternehmen sind verpflichtet, ihre Einzelabschlüsse nach dem Rechnungslegungsgesetz (RLG) mit Verweis auf die entsprechenden nationalen Rechnungslegungsstandard (BRS) zu erstellen.⁵ Gleich wie in Österreich, müssen die börsennotierten Unternehmen seit dem 01.01.2005 ihre Konzernabschlüsse nach den IFRS aufstellen.⁶ Den Bilanzierenden steht ebenso ein Wahlrecht zur Verfügung, die Konzernabschlüsse nicht-börsennotierter Unternehmen mit befreiender Wirkung nach den IFRS zu erstellen.⁷

¹ Konezny (2013), § 203 UGB, Rz. 44 mit Verweis auf Hofians (1986), S. 55.

² § 198 UGB normiert welche Unternehmen einer Buchführungspflicht unterliegen.

³ Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates von 19.07.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards.

⁴ Vgl. http://www.ifrs-portal.com/Grundlagen/Was_sind_IFRS_IAS/Was_sind_IFRS_IAS_01.htm#Unterschiede [23.7.2014].

⁵ Vgl. § 22 b RLG.

⁶ Vgl. § 22 a RLG; Verordnung (EG) Nr. 1606/2002.

⁷ Vgl. § 22 b RLG.

Mit Blick auf das, was bereits erklärt wurde, kann festgestellt werden, dass sowohl die österreichischen als auch die bulgarischen Unternehmen, die ihre Jahresabschlüsse nach den IFRS erstellen wollen oder sollen, mit mehr Aufwand konfrontiert sind, da sie zwei Abschlüsse aufstellen müssen. Demgemäß sind für die Bilanzierenden die nationalen Regelwerke in den beiden Staaten von großer Bedeutung. Aus diesem Grund wird in der vorliegenden Arbeit ein Vergleich der in Österreich und in Bulgarien geltenden Rechnungslegungsvorschriften auf nationalem Niveau gemacht, mit dem Ziel, die Rechnungslegung der zwei Sachverhalte Sachanlagevermögen und immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens näher zu erklären, sowie die Unterschiede in den beiden Regelwerke (UGB und BRS) herauszuarbeiten und, um eine bessere und eindeutige Vergleichbarkeit zu gewährleisten, in einer synoptischen Gegenüberstellung darzustellen.

1.2 Aufbau der Arbeit

Um zu einer Beleuchtung der formulierten Fragestellung zu kommen, gliedert sich die vorliegende Arbeit in sechs Kapitel. Das erste Kapitel gibt eine kurze Einleitung in das Thema und beschreibt den Gang der Arbeit. Im zweiten Kapitel werden die Grundlagen zur Rechnungslegung in Bulgarien dargestellt. Es wird ein historischer Überblick über die Entwicklung der bulgarischen Rechnungslegung gemacht und die wesentlichen Grundsätze und Konzepte der Rechnungslegungsstandards sowie des Rechnungslegungsgesetzes dargestellt. Dazu werden noch solche Aspekte, wie z.B. wer für den Erlass und die Wartung der Standards zuständig ist, angesprochen.

Die zwei nachfolgenden Kapitel beschäftigen sich mit der Rechnungslegung über zwei Sachverhalte Sachanlagevermögen und immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die in der Arbeit näher beleuchtet und dargestellt werden. Die zwei Hauptkapitel enthalten jeweils folgende Unterkapitel: Begriffsdefinition, Ansatz, Erstbewertung, Grundzüge der Folgebewertung, planmäßige Abschreibung, außerplanmäßige Abschreibung, Ausweis und Angaben. Alle diese Unterkapitel unterliegen einer weiteren Untergliederung nach den in der Arbeit zu betrachtenden Rechnungslegungsvorschriften – UGB und BRS, die im darauffolgenden Unterkapitel verglichen werden. Die Arbeit bezieht sich auf den gültigen Gesetztext des UGB sowie auf die gültigen Rechnungslegungsnormen der BRS und IFRS zum 01.01.2014.

Aufgrund der gleichartigen Behandlung einiger Sachverhalte baut das Hauptkapitel „Immaterielle Vermögenswerte“ auf dem der „Sachanlagen“ auf. Infolgedessen wird das Kapitel „Immaterielle Vermögenswerte“ einer kompakten Betrachtung unterzogen. Nach einer sorgfältigen Recherche wurde festgestellt, dass die Rechnungslegungsvorschriften über Anlagevermögen nach den BRS und IFRS grds. sehr ähnlich sind. Demgemäß werden innerhalb jedes Kapitels „BRS“ hauptsächlich die Unterschiede zu den IFRS, falls solche vorhanden sind, dargestellt. Werden im Zuge der Ausführungen keine Abweichungen dazu dargelegt, kann davon ausgegangen werden, dass die beiden Rechnungslegungswerke sich bezüglich der entsprechenden Sachverhalte gleichen und keine Unterschiede bestehen. Innerhalb des Kapitels „UGB“ erfolgt keine Behandlung der Abweichungen zwischen den österreichischen gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften und den IFRS.

Im Kapitel fünf erfolgt eine synoptische Gegenüberstellung der erörterten Rechnungslegungsnormen. Die Unterschiede der jeweiligen Sachverhalte werden in der tabellarischen Übersicht dargestellt. Um eine bessere Verfolgbarkeit der grundlegendsten gesetzlichen Regelungen zu gewährleisten, wird in der tabellarischen Übersicht auf den jeweiligen Gesetzestext verwiesen. Somit wird ebenso erreicht, unterscheiden zu können, welche Kommentare und Interpretationen auf dem Gesetzestext und welche auf dem Schrifttum aufbauen.

Abschließend fasst diese Arbeit im Kapitel sechs die wichtigsten Punkte zusammen und gibt einen Überblick über die aus der durchgeführten Recherche resultierten Unterschiede zwischen den UGB und BRS.

2. Grundlagen zur Rechnungslegung in Bulgarien

2.1 Historischer Überblick

Nach der Befreiung Bulgariens von der osmanischen Herrschaft (03.03.1878) entstanden die ersten gesetzlichen Rechnungslegungsgrundlagen. Dies geschah mit der Verabschiedung des Rechnungslegungsgesetzes⁸ (RLG), insbesondere mit den Vorschriften im Kapitel IV dieses Gesetzes – „Für die Handelsbücher“. Es enthält nicht nur Rechtsnormen, sondern auch

⁸ Gebilligt durch Erlass № 93 vom 18.05.1897, veröffentlicht im Amtsblatt, Ausg. 114 vom 20.05.1897, mit einer Vielzahl von Änderungen und Ergänzungen, endgültige Außerkraftsetzung – Amtsblatt, Ausg. 78 vom 28.11.1951.

Informationen über die Standardisierung der Rechnungslegung, d.h. über ihre Vereinheitlichung und Weiterentwicklung.⁹

Die Weiterentwicklung der bulgarischen Rechnungslegung erfolgte durch das RLG¹⁰ vom 24.12.1948. Darin hat der Gesetzgeber zahlreiche zusätzliche Vorschriften in Bezug auf die Bilanzerstellung geregelt. Alle diese detaillierten gesetzlichen Normen enthält Kapitel I dieses Gesetzes – „Handelsbücher“.¹¹

Im Zeitraum von 1951 bis 1991 wurde die Standardisierung der Rechnungslegung durch Verordnungen und Regeln des Ministerrates durchgeführt.¹² Diese umfassten z.B. Verordnungen über die Rechnungslegung und Bilanzen, Verordnungen über die Dokumentation u.a. Diese Standardisierung der Rechnungslegung richtete sich in der Aufstellung und Darstellung der Rechnungslegungsinformation vor allem nach den Bedürfnissen des Staates – in seiner Eigenschaft als Eigentümer der Unternehmen (zu dieser Zeit in Bulgarien – Zentralverwaltungswirtschaft).¹³

Gleichzeitig mit dieser Standardisierung wurden in diesem Zeitraum eine Reihe von Lösungen für die Vereinheitlichung, Koordination und Typisierung in der Rechnungslegung (Schaffung einer einheitlichen Buchführungsdokumentation, Vereinheitlichung der Zusammensetzung und Struktur der Elemente der Jahresabschlüsse von Unternehmen sowohl in Bulgarien als auch in allen Mitgliedsstaaten des früheren Rates der Wirtschaftshilfe etc.) durchgeführt. Wesentliche Anwendung hatten Methoden und Modelle für die Berichterstattung und Erstellung von Rechnungslegungsinformationen – bspw. wurde zur Bewertung von Vorräten das „Modell der Erschöpfung“ entnommen und in der Praxis angewandt.¹⁴

2.2 Rechnungslegung unter marktwirtschaftlichen Bedingungen

Durch die Änderung des Wirtschaftssystems in Bulgarien, die Ende 1989 mit dem Übergang von der Zentralverwaltungswirtschaft zur Marktwirtschaft startete, entstand die

⁹ Vgl. Basheva / Dushanov / Hadjikotev / Oresharov / Oreshkova (2009), S. 28.

¹⁰ Veröffentlicht im Amtsblatt, Ausg. 302 vom 24.12.1948, Außerkrafttreten zu Beginn des Jahres 1951 mit der Verordnung № 2914 des Ministerrats vom 23.12.1950.

¹¹ Vgl. Basheva / Dushanov / Hadjikotev / Oresharov / Oreshkova (2009), S. 29.

¹² Vgl. Basheva / Dushanov / Hadjikotev / Oresharov / Oreshkova (2009), S. 30.

¹³ Vgl. Basheva / Dushanov / Hadjikotev / Oresharov / Oreshkova (2009), S. 30.

¹⁴ Vgl. Basheva / Dushanov / Hadjikotev / Oresharov / Oreshkova (2009), S. 30.

Notwendigkeit einer gesetzlichen Regelung des Rechnungswesens auf nationaler Ebene. Der Grundstein dafür wurde von der damaligen Großen Nationalversammlung am 01.03.1991 mit der Verabschiedung des Rechnungslegungsgesetzes, dessen Umsetzung (als ausdrückliche Bestimmung in dem Gesetz) ab 01.04.1991 beginnen sollte, gelegt.¹⁵

In der Marktwirtschaft sind die Unternehmen unabhängige Warenproduzenten, d.h. sie bestimmen selbst ihre Produktions- und Finanzprogramme und treten selbst auf dem Markt für Waren und Dienstleistungen als Käufer und Verkäufer auf. Niemand koordiniert und gewährleistet ihre Tätigkeit und sie arbeiten unter den Bedingungen des Wettbewerbs. Diese Bedingungen sind von außerordentlicher Bedeutung für das flexible Ressourcen-Management, die Überwachung und Regelung der Kosten, das Marktstudien- und Vertriebsmanagement, also das intelligente und moderne Kapitalmanagement. Dies wiederum bestimmt die entscheidende Bedeutung der zeitnahen und genauen Informationen über den Zustand des Unternehmens und die äußere Umgebung, womit der Rechnungslegungsinformation eine führende Rolle zukommt.¹⁶

In der Marktwirtschaft unterliegt die Rechnungslegung einheitlichen, gesetzlich geregelten Vorschriften. Ihre Bindungskraft ist jedoch relativ: Sie erstreckt sich nur auf Form, Inhalt und Verfahren für die Aufstellung und Darstellung von Jahresabschlüssen. Aufgrund der wirtschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Unabhängigkeit der Unternehmen kann jedes Unternehmen eine eigene Bilanzierungspolitik anwenden und dies war neuartig für die moderne Rechnungslegungstheorie und -praxis in Bulgarien.¹⁷ „Bei der Entwicklung der Bilanzierungspolitik müssen die Bestimmungen des Rechnungslegungsgesetzes, Rechnungslegungsstandards und die Besonderheiten der Unternehmenstätigkeit in Anspruch berücksichtigt werden.“¹⁸

In der Marktwirtschaft sind Gesellschaften, deren Stamm-/Grundkapital von den Einlagen natürlicher und juristischer Personen gebildet wird, am häufigsten. Falls das gebildete Eigenkapital nicht ausreicht, nimmt die Gesellschaft die notwendigen Kredite von Banken auf. Zur Durchführung ihrer Tätigkeit schließen die Gesellschaften mit anderen Unternehmen Verträge zum Kauf bzw. Verkauf von Waren und Dienstleistungen ab. Daher sind die

¹⁵ Vgl. *Basheva / Dushanov / Hadjikotev / Oresharov / Oreshkova* (2009), S. 30.

¹⁶ Vgl. *Nacheva* (2004), S. 24.

¹⁷ Vgl. *Nacheva* (2004), S. 25.

¹⁸ *Basheva / Milanova / Yonkova / Petrova / Pojarevska* (2009), S. 101 (eigene Übersetzung).

Unternehmen ständig in Beziehung zu anderen Unternehmen und Einzelpersonen. Für den normalen Verlauf dieser Beziehung, mit Rücksicht darauf, dass keine zentrale Koordinierungsstelle vorhanden ist, müssen die Unternehmen selbst ihre Partner, durch Sammeln und Untersuchung von Informationen über diese, auswählen. Für diesen Zweck ist am besten die Rechnungslegungsinformation geeignet, weil die den Zustand des Unternehmens und die Ergebnisse, die dieses erreicht hat, aufzeigt. Demgemäß müssen die Unternehmen diese Information den externen Adressaten wie z.B. Kapitalgebern (Gesellschafter, Aktionäre), Kreditgebern, Gläubigern, Finanzamt u.a. zur Verfügung stellen. Die gesetzlichen Regeln für die Offenlegung von Rechnungslegungsinformationen werden im Kapitel 2.2 näher diskutiert. Laut diesen Regeln muss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt werden.¹⁹

Sowohl der Jahresabschluss als auch der Konzernabschluss ist zum 31.12. des entsprechenden Geschäftsjahres aufzustellen.²⁰ Möglich sind auch vom Kalenderjahr abweichende Geschäftsjahre. § 23 Abs. 1 Z 3 RLG regelt für bestimmte Unternehmen die Pflicht zur Zwischenberichterstattung, die sich auf eine Teilperiode des Geschäftsjahres bezieht. Die Hauptbestandteile des Jahresabschlusses sind: Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), gegebenenfalls ergänzt um den Anhang und den Lagebericht. Der Konzernabschluss beinhaltet die Konzernbilanz, die Konzern-GuV, den Konzernanhang, die Kapitalflussrechnung und die Eigenkapitalveränderungsrechnung.²¹ Die Information im Jahresabschluss ist im großen Ausmaß wertmäßig zusammengefasst, reicht aber für die Analyse der Lage des Unternehmens zum Zeitpunkt des Abschlusses und seiner Fortführungsprognose.

Neben den gesetzlichen Vorschriften für die Offenlegung des Jahresabschlusses gibt es in Bulgarien auch eine unabhängige Prüfung, die von einem Wirtschaftsprüfer durchgeführt wird. Erst nach einem positiven Prüfungsurteil darf der Abschluss veröffentlicht werden. Die Unternehmen, die verpflichtend sind, ihre Jahresabschlüsse zu veröffentlichen, haben diese auch der bulgarischen Handelskammer zur Verfügung zu stellen.²² Nicht alle Unternehmen unterliegen der gesetzlichen Prüfungspflicht. Gem. § 38 Abs. 1 RLG sind bspw. Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften, Kreditinstitute, Genossenschaften,

¹⁹ Vgl. Nacheva (2004), S. 27.

²⁰ Vgl. § 23 Abs. 1 Z. 1 und 2 RLG.

²¹ Vgl. § 26 Abs. 2 RLG.

²² Vgl. Nacheva (2004), S. 27.

Versicherungsunternehmen prüfungspflichtig. Periodischen Pflichtprüfungen unterliegen auch die Konzerngesellschaften, soweit sie einen Konzernabschluss und Konzernlagebericht aufstellen.²³ Keiner gesetzlichen Prüfungspflicht unterliegen die Unternehmen, die eine vereinfachte Form der Finanzberichterstattung anwenden – das sind Unternehmen, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:²⁴

- 1,5 Millionen Leva²⁵ Bilanzsumme;
- 2,5 Millionen Leva²⁶ Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
- im Jahresdurchschnitt 50 Arbeitnehmer.

Besonders wichtig für die Rechnungslegung einer Marktwirtschaft ist die Harmonisierung der Rechnungslegung mit Ländern mit entwickelter Marktwirtschaft. Zu diesem Zweck werden sowohl die einheitliche Form und der Inhalt des Jahresabschlusses für die Unternehmen, die in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässig sind aufgrund der Richtlinien des Rates der Europäischen Gemeinschaft (jetzt der Europäischen Union), als auch die Einheitlichkeit der bilanziellen Behandlung von Prozessen und Transaktionen auf Basis internationaler Rechnungslegungsstandards vereinbart.²⁷

Die bulgarische Rechnungslegung baute fortlaufend ab 01.04.1991 auf diesen Grundlagen auf und wurde im Laufe der Zeit vollständig mit der Rechnungslegung in den Ländern der Europäischen Union harmonisiert. Damit wurde auch die wirtschaftliche Integration mit diesen Staaten unterstützt.²⁸

Ein weiterer neuer Aspekt der gegenwärtigen Rechnungslegung in Bulgarien ist die gesetzliche Bestimmung über die Anwendung von zwei Arten von Buchführungssystemen: die *doppelte Buchführung*, die bis zum Inkrafttreten des Rechnungslegungsgesetzes angewendet wurde und universelle Bedeutung hatte, und die *einfache Buchführung*, die zum ersten Mal mit dem Inkrafttreten des Rechnungslegungsgesetzes vom 01.04.1991 gesetzlich

²³ Vgl. § 38 Abs. 2 RLG.

²⁴ Vgl. § 1 Abs. 15 Ergänzende Vorschriften zum RLG.

²⁵ Ca. 750 000 Euro.

²⁶ Ca. 1,25 Millionen Euro.

²⁷ Vgl. Basheva / Dushanov / Hadjikotev / Oresharov / Oreshkova (2009), S. 8 und 9.

²⁸ Vgl. Basheva / Dushanov / Hadjikotev / Oresharov / Oreshkova (2009), S. 31.

eingeführt wurde und die für kleinere Unternehmen (die den bestimmten gesetzlichen Voraussetzungen entsprechen) anwendbar ist. Die einfache Buchführung ist stark vereinfacht und daher viel kostengünstiger als die doppelte durchzuführen. Diese Einführung hatte das Ziel, den zahlreichen kleinen Unternehmen, die typisch für die Marktwirtschaft sind, Erleichterungen zu schaffen.²⁹ Gem. § 32 Abs. 4 RLG ist die einfache Form der Buchführung lediglich für Einzelunternehmen bei der Erfüllung der folgenden Voraussetzungen anwendbar:

- sie unterliegen keiner gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen Abschlussprüfer und
- die Umsatzerlöse dürfen in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag den Betrag von 50 000 Leva³⁰ nicht überschreiten.

Alle anderen Unternehmen müssen die doppelte Buchführung anwenden. Keiner Buchführungspflicht unterliegen laut § 2 RLG die Personen, die keine Kaufleute sind. Nicht als Kaufleute gelten:

- „die natürlichen Personen, die Landwirtschaft betreiben;
- die Handwerker und die Personen, die Dienstleistungen durch persönlich geleistete Arbeit erbringen bzw. Freiberufler, es sei denn, dass die von ihnen ausgeübte Tätigkeit als Gewerbebetrieb im Sinne des § 1 Abs. 3 RLG bezeichnet werden kann;
- die Personen, die Hotelierdienstleistungen durch Vermietung von Zimmern in den von ihnen bewohnten Wohnungen anbieten.“³¹

Wie bereits in dieser Ausarbeitung erwähnt, kam es im Jahr 1989 in Bulgarien zu politischen Änderungen und danach beschritt das Land allmählich den Weg der Marktwirtschaft. Am 01.04.1991 wurde das Rechnungslegungsgesetz verabschiedet und damit wurde der Beginn dieser Änderungen eingeleitet.³²

Unabhängig davon wurden nach der Verabschiedung dieses Rechnungslegungsgesetzes die ersten Schritte in Richtung Standardisierung der Rechnungslegung in Übereinstimmung mit

²⁹ Vgl. *Nacheva* (2004), S. 28.

³⁰ Ca. 25 000 Euro.

³¹ § 2 RLG (eigene Übersetzung).

³² Vgl. *Gulabov* (2013), S. 3.

den Gesetzen und Anforderungen des Modells der Marktwirtschaft vorgenommen. Diesbezüglich wurden sowohl die Rechnungslegungsstandards, die vom IASB³³ herausgegeben wurden, als auch bestimmte Verordnungen und gesetzliche Bestimmungen, die vom Ministerrat der Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) beschlossen worden sind und in den EWG-Richtlinien enthalten sind (*Vierte Richtlinie* (78/660/EWG)³⁴ vom 25.07.1978, *Siebte Richtlinie* (83/349/EWG)³⁵ vom 13.07.1983 und *Achte Richtlinie* (84/253/EWG)³⁶ vom 10.04.1984, übernommen und angepasst. Hier ist wichtig darauf hinzuweisen, dass diese EU-Richtlinien vor Kurzem (veröffentlicht im Amtsblatt vom 29.06.2013) überarbeitet wurden und ihre Umsetzung in bulgarisches Recht noch offen ist. Erste gesetzliche Vorschriften zur Standardisierung der Rechnungslegung (nach dem im Jahr 1989 begonnenen Übergang in Bulgarien) werden im Rechnungslegungsgesetz³⁷ geregelt.³⁸ Laut § 6 Z 1 RLG hat der Ministerrat die nationalen Rechnungslegungsstandards und den nationalen Kontenplan in Übereinstimmung mit den internationalen Rechnungslegungsstandards und dem aktuellen Rechnungslegungsgesetz abzustimmen, zu beschließen und in Kraft zu setzen. Gem. § 8 RLG ist das Finanzministerium für die Ausarbeitung und Aktualisierung der nationalen Rechnungslegungsstandards, des nationalen Kontenplanes und der Grundlagen und methodischen Anleitung zur Rechnungslegung zuständig.

In Umsetzung des § 6 Z 1 RLG hat der Ministerrat die nationalen Rechnungslegungsstandards³⁹, die ursprünglich 18 waren, beschlossen. Dies waren die ersten Rechnungslegungsstandards nach den in Bulgarien im Jahr 1991 angefangenen rechtlichen Änderungen betreffend die bulgarische Rechnungslegung. Diese ersten nationalen Rechnungslegungsstandards traten am 01.01.1993 in Kraft und wurden später im Laufe der

³³ International Accounting Standards Board.

³⁴ Richtlinie über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen.

³⁵ Richtlinie über den konsolidierten Abschluss.

³⁶ Richtlinie über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen – aufgehoben durch Richtlinie über die Abschlussprüfung von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüsse (2006/43/EG).

³⁷ Veröffentlicht im Amtsblatt, Ausg. 4 von 15.01.1991, geändert und ergänzt, Ausg. 98 von 1991, Inkrafttreten ab 1.01.2002.

³⁸ Vgl. Basheva / Dushanov / Hadjikotev / Oresharov / Oreshkova (2009), S. 31.

³⁹ Genehmigt durch Erlass № 276 vom 30.12.1992.

Zeit mehrfach ergänzt, aktualisiert und geändert. Diese Standards erreichten bis zum Zeitpunkt ihrer Aufhebung die Anzahl von 31.⁴⁰

Mit dem Dekret № 192 vom 01.08.1996⁴¹ wurden neue Rechnungslegungsstandards angenommen – insgesamt 32. Dabei wurde auch ein nationaler Kontenplan beschlossen. Das Ziel dieser neuen nationalen Rechnungslegungsstandards war die Harmonisierung der bulgarischen nationalen Rechnungslegungsvorschriften und sonstigen Vorschriften mit den Internationalen Rechnungslegungsstandards. Diese Rechnungslegungsstandards wurden mit dem Dekret Nr. 65 vom 25.03.1998 über die Einführung nationaler Rechnungslegungsstandards⁴² aufgehoben. Die durch dieses Dekret anerkannten Standards waren schließlich 41 und traten am 01.01.1998 in Kraft.⁴³

Im Jahr 2002 hat der Ministerrat die nationalen Rechnungslegungsstandards aus dem Jahr 1998 aufgehoben und sowohl neue Standards als auch einen neuen nationalen Kontenplan erlassen. Diese Änderung war mit der Notwendigkeit der Harmonisierung der Rechnungslegung und Abstimmung mit den Richtlinien und Verordnungen der EU und den Bestimmungen internationaler Rechnungslegungsstandards begründet. Der neu erlassene Kontenplan hatte Empfehlungscharakter.⁴⁴

Ausschlaggebendes Moment für die Entwicklung der bulgarischen Rechnungslegung stellt die Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards dar. Seit 01.01.2003 werden diese Standards in Bulgarien angewendet. Deren Anwendung dauerte bis 01.01.2006, als der Ministerrat diese durch das Dekret Nr. 207 vom 07.08.2006 mit dem Titel „Für die Annahme der International Financial Reporting Standards“⁴⁵ (in deren Redaktion zum 01.01.2005), die von der Kommission der Europäischen Union angenommen sind und vom International Accounting Standards Board ausgearbeitet sind und für die Annahme nationaler Rechnungslegungsstandards“ aufgehoben hat. Diese IFRS bzw. IAS ersetzen die im 2003

⁴⁰ Vgl. *Gulabov* (2013), S. 4.

⁴¹ Veröffentlicht im Amtsblatt, Ausg. 81 vom 24.09.1996, Inkrafttreten am 01.10.1996.

⁴² Veröffentlicht im Amtsblatt, Ausg. 36 vom 31.03.1998 r., Inkrafttreten am 01.01.1998, geändert und ergänzt, Ausg. 51 und 82 von 1991, Ausg. 3 von 2000, Ausg. 8 und 12 von 2001, Ausg. 22 und 97 von 2002 und Außerkrafttreten Ausg. 30 vom 27.02.2002.

⁴³ Vgl. *Basheva / Dushanov / Hadjikotev / Oresharov / Oreshkova* (2009), S. 32.

⁴⁴ Vgl. *Gulabov* (2013), S. 5.

⁴⁵ IFRS; angenommen mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards.

erlassenen IAS⁴⁶. Gem. § 22 a RLG gelten momentan diese neue IFRS/IAS für Unternehmen in der bulgarischen Republik. Laut § 22 b RLG sind diese für kleine und mittlere Unternehmen nicht gültig; für diese Unternehmen wurden im Jahr 2005 nationale Rechnungslegungsstandards für kleine und mittlere Unternehmen erlassen, die im Jahr 2007, als Bulgarien Mitglied der Europäischen Union wurde, geändert und ergänzt wurden und ab 01.01.2008 bis heute gelten.⁴⁷

2.3 Wesentliche Grundsätze und Konzepte

Die aktuelle Rechnungslegung in Bulgarien basiert auf Rechtsakten, die in zwei Gruppen unterteilt werden können: *allgemeine* und *spezifische*.⁴⁸

Zu den *allgemeinen* Rechtsakten gehören bspw. folgende Gesetze und sonstigen Rechtsvorschriften:

- Gesetze: Rechnungslegungsgesetz, alle Steuergesetze, Bankwesengesetz, Genossenschaftsgesetz, Staatshaushaltsgesetz, Wertpapierhandelsgesetz u.a.
- Sonstige Rechtsvorschriften: alle Verordnungen, Vorschriften und Entscheidungen des Ministerrates und sonstiger öffentlichen Einrichtungen, die sich mit den Fragen der Wirtschaft beschäftigen.⁴⁹

Die spezifischen Rechtsakte beinhalten:

- Rechnungslegungsgesetz
- Nationale Rechnungslegungsstandards
- Internationale Rechnungslegungsstandards
- Nationaler Musterkontenplan⁵⁰

Rechnungslegungsgesetz

⁴⁶ Vgl. Basheva / Dushanov / Hadjikotev / Oresharov / Oreshkova (2009), S. 33.

⁴⁷ Vgl. Gulabov (2013), S. 7 und 9.

⁴⁸ Vgl. Gulabov (2013), S. 3.

⁴⁹ Vgl. Nacheva (2004), S. 29.

⁵⁰ Vgl. Gulabov (2013), S. 3.

Es ist von grundlegender Bedeutung für das Rechnungslegungssystem in der Republik Bulgarien – die Rechnungslegung ist nämlich durch die Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes geregelt.⁵¹ Das RLG regelt:

- „Anforderungen an die Vollständigkeit und Zuverlässigkeit des Rechnungslegungssystems des Unternehmens;
- Inhalt, Erstellung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses des Unternehmens;
- Anforderungen an die Personen, die den Jahresabschluss erstellen.“⁵²

Nach § 4 Abs. 1 RLG sind die Rechnungslegung und Erstellung der Jahresabschlüsse in Übereinstimmung mit den Vorschriften dieses Gesetzes zu realisieren und die folgenden Grundprinzipien sorgfältig zu beachten:

- Einzelbewertungsprinzip (§ 4 Abs. 1 Z. 1 RLG)
- Fortführungsprinzip (Going Concern-Prinzip) (§ 4 Abs. 1 Z. 2 RLG)
- Vorsichtsprinzip (§ 4 Abs. 1 Z. 3 RLG)
- Periodisierungsprinzip (§ 4 Abs. 1 Z. 4 RLG)
- Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (substance over form principle) (§ 4 Abs. 1 Z. 5 RLG)
- Stetigkeitsprinzip (§ 4 Abs. 1 Z. 6 RLG)
- Stichtagsprinzip (§ 4 Abs. 1 Z. 7 RLG)

Gem. § 22 a RLG haben die bulgarischen Unternehmen, ausgenommen diese i.S.d. § 22 b RLG, ihre Jahresabschlüsse nach den Internationalen Rechnungslegungsvorschriften zu erstellen. Laut § 22 b RLG haben die Unternehmen, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten, ihre Jahresabschlüsse nach den Nationalen Rechnungslegungsstandards zu erstellen:

⁵¹ Vgl. *Dushanov* (2008), S. 198.

⁵² § 1 Abs. 1 RLG (eigene Übersetzung).

- 8 Millionen Leva⁵³ Bilanzsumme;
- 15 Millionen Leva⁵⁴ Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag;
- im Jahresdurchschnitt 250 Arbeitnehmer.

Für die Unternehmen i.S.d. § 22 b RLG besteht ein Wahlrecht – diese dürfen ihre Jahresabschlüsse auch nach den Internationalen Rechnungslegungsstandards erstellen (§ 22 b Abs. 4 RLG).

Die neu gegründeten Unternehmen haben ihre Jahresabschlüsse nach den Nationalen Rechnungslegungsstandards für das Jahr ihres Auftretens und für das Folgejahr zu erstellen (§ 22 b Abs. 2 RLG).

Im § 26 Abs. 1 RLG sind die Bestandteile des Jahresabschlusses für Kapitalgesellschaften geregelt. Diese sind:

- Bilanz,
- GuV und
- Anhang sowie
- Lagebericht.

Die Gesellschaften, die eine vereinfachte Form der Finanzberichterstattung anwenden,⁵⁵ müssen nur Bilanz und GuV erstellen und sind ebenso nicht verpflichtet, einen Lagebericht aufzustellen (§ 26 Abs. 5 RLG).

Gem. § 1 Abs. 2 i.V.m. § 3 Abs. 1 RLG stimmt das Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr überein – beginnt also am 01. Jänner (Eröffnungsbilanz) und endet am 31. Dezember (Bilanzstichtag); der Jahresabschluss ist in bulgarischer Sprache und in Leva aufzustellen. Im Fall von Fremdwährungsgeschäften mit ausländischen Geschäftspartnern darf der Jahresabschluss in der jeweiligen Sprache aufgestellt werden.

⁵³ Ca. 4 Millionen Euro.

⁵⁴ Ca. 7,5 Millionen Euro.

⁵⁵ Siehe § 1 Abs. 15 Ergänzende Vorschriften zum RLG.

Nationale Rechnungslegungsstandards (NRS)

Durch die Anwendung der NRS wird die organisatorische und methodische Einheitlichkeit in der Rechnungslegung realisiert mit dem Ziel, ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens zu vermitteln.⁵⁶ Dadurch wird erreicht:

- „Vollständigkeit der nationalen Rechnungslegungsvorschriften unter den Bedingungen der Marktwirtschaft;
- einheitliche Anwendung der internationalen Rechnungslegungsterminologie;
- Übereinstimmung mit den Anforderungen und Regeln der internationalen Rechnungslegungsstandards;
- Einheitlichkeit der bilanziellen Behandlung von bestimmten Fällen, wofür es alternative Lösungen in den Internationalen Rechnungslegungsstandards gibt;
- Rechtmäßigkeit bei der Motivation, Entwicklung und Umsetzung der durch die Unternehmensführung akzeptierten Politik;
- einheitliches Kapitalerhaltungskonzept.⁵⁷

Internationale Rechnungslegungsstandards

Internationale Rechnungslegungsstandards sind die Grundlage, auf der die Rechnungslegung in Bulgarien aufbaut (§ 22 a Abs. 1 RLG). Durch ihre Anwendung wird die Anforderung für den Beitritt zur Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zur Vereinheitlichung der bulgarischen mit den europäischen Rechnungslegungsvorschriften erfüllt.

Wie bereits erwähnt, müssen die bulgarischen Unternehmen, ausgenommen diese i.S.d. § 22 b RLG, ihre Einzel- und/oder Konzernabschlüsse nach den Internationalen Rechnungslegungsstandards erstellen.⁵⁸ Demgemäß müssen alle s.g. große Unternehmen die IRFS zwingend anwenden. Pflicht zur Anwendung des Internationalen Rechnungslegungsstandards besteht für Unternehmen i.S.d. § 38 Abs. 1 Z 2 und 3 RLG.⁵⁹ Dies

⁵⁶ Vgl. § 1 NFRS – Allgemeine Vorschriften.

⁵⁷ § 2 NFRS – Allgemeine Vorschriften (eigene Übersetzung).

⁵⁸ Vgl. § 22 a Abs. 1 RLG.

⁵⁹ Vgl. § 22 a Abs. 2 RLG.

sind bspw. Kreditinstitute, Genossenschaften, Versicherungsunternehmen. Die kleinen und mittleren Unternehmen i.S.d. § 22 b RLG haben ihre Jahresabschlüsse nach den Nationalen Rechnungslegungsstandards zu erstellen. Für diese besteht jedoch ein Wahlrecht und sie dürfen auch die Internationalen Rechnungslegungsstandards anwenden.⁶⁰

Durch die Anwendung der Internationalen Rechnungslegungsstandards werden folgende Ziele angestrebt:

- eine bessere Vergleichbarkeit der Angaben im Jahresabschluss der einzelnen Länder;
- Aufstieg des allgemeinen methodischen Niveaus des Rechnungswesens auf internationaler Ebene;
- Trennung von Anforderungen des Jahresabschlusses von den Anforderungen des Steuerrechts und den nationalen Statistiken;
- Schutz und Zufriedenheit eines um Rechnungslegungsinformation nachsuchenden breiten Nutzerspektrums, um die jeweiligen wirtschaftlichen Entscheidungen treffen zu können.⁶¹

Nationaler Musterkontenplan

Um das Sachkontensystem, das im Unternehmen bei der Bilanzierung verwendet wird, feststellen und systematisieren zu können, sollte ein Kontenplan ausgearbeitet werden. Alle Buchungseinträge werden nach Maßgabe des Kontenplans vorgenommen, in dem Finanzbuchführung und Haushaltsbuchführung klar getrennt sind.⁶² Zum gegenwärtigen Zeitpunkt ist in Bulgarien ein nationaler Musterkontenplan entwickelt worden und gesetzlich anerkannt,⁶³ in dem die Konten in der folgenden Struktur zusammengefasst sind: Abschnitt, Gruppe, Konto. Jeder Abschnitt umfasst gleichartige Gruppenkonten nach ihrer wirtschaftlichen Art und Funktion.⁶⁴ Jeder Abschnitt ist mit einer Zahl von 1 bis 9 nummeriert und zwar:

⁶⁰ Vgl. § 22 b Abs. 4 RLG.

⁶¹ Vgl. *Vedur* (2006), S. 11 und 12.

⁶² Vgl. *Basheva / Milanova / Yonkova / Petrova / Pojarevska* (2009), S. 149.

⁶³ Vgl. § 5 Abs. 1 RLG.

⁶⁴ Vgl. *Nacheva* (2004), S. 30.

- Abschnitt 1. Kapitalkonten
- Abschnitt 2. Konten für Anlagevermögen
- Abschnitt 3. Konten für Vorräte
- Abschnitt 4. Konten für Schätzungen
- Abschnitt 5. Konten für Fonds
- Abschnitt 6. Konten für Aufwendungen
- Abschnitt 7. Konten für Erträge
- Abschnitt 8 ist frei und kann nötigenfalls zur Einführung von neuen Konten verwendet werden.

2.4 Organisation der methodischen Leitung des Rechnungslegungssystems

Unter der Organisation der methodischen Leitung des Rechnungslegungssystems versteht man die gezielte und organisierte Aktivität des Staates zur Harmonisierung, Vereinheitlichung und Standardisierung der Regeln, Verfahren, Anforderungen, Methoden und Mittel für die Durchführung der Buchhaltung in seinem vollen Umfang gemäß den Anforderungen des grundlegenden Rechtsakts – Rechnungslegungsgesetz oder anderer Rechtsakte über die Durchführung der laufenden und periodischen Rechnungslegung in Bulgarien.⁶⁵

In der Republik Bulgarien ist jetzt, wie bereits ausgeführt, die Rechnungslegung im Rechnungslegungsgesetz geregelt. Der Ministerrat erlässt Rechnungslegungsstandards. Ihre Haltung wird durch Erlass des Ministerrates realisiert.⁶⁶

Mit der aktuellen, im April 2000 geschaffenen Struktur des Finanzministeriums wurde die Direktion „Steuerpolitik“ gebildet, zu der fünf Abteilungen zählen - „Analyse der Steuerpolitik“, „Bilanzierungsgesetzgebung“, „Indirekte Steuern“, „Direkte Steuern“ und „Verfahrensrecht“.⁶⁷ Die Tatsache, dass die Rechnungslegung der Steuergesetzgebung untergeordnet ist, ist nicht zufällig. Damit wird in Bulgarien einem ähnlichen Prinzip gefolgt,

⁶⁵ Vgl. Dushanov (2008), S. 198.

⁶⁶ Vgl. Gulubov (2012), S.3.

⁶⁷ <http://www.minfin.bg/bg/page/59>.

das in der deutschsprachigen Fachliteratur „*Maßgeblichkeitsgrundsatz*“ genannt wird. Zwischen der Steuerbilanz und Unternehmensbilanz besteht ein enger Zusammenhang. Bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind die Wertansätze der Unternehmensbilanz grds. für die Steuerbilanz maßgeblich und sind in diese zu übernehmen, d.h. der Wertansatz in der Steuerbilanz wird durch jenen der Unternehmensbilanz festgelegt.⁶⁸ Bilanziert ein Unternehmen nach den IFRS, stellt der IFRS-Abschluss ebenfalls die Bemessungsgrundlage dar. In diesem Fall muss aber die Mehr-Weniger-Rechnung angepasst werden.

Die Bilanzierungsgesetzgebung beschäftigt sich mit den methodologischen und methodischen Aufgaben wie:

- Entwicklung der Entwürfe von Gesetzgebungsakten über die Organisation, Methode, Methodik und Umsetzung von Rechnungslegungsvorschriften;
- Analyse der Anwendung der geltenden Rechnungslegungsvorschriften und Vorschläge für Änderungen der Verbesserung des Investitionsklimas;
- Teilnahme an Arbeitsgruppen zur Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften mit den europäischen Vorschriften und Standards, und
- Hilfeleistung für Investoren und Unternehmen des realen Sektors bei der Umsetzung der Steuer- und Rechnungslegungsvorschriften.⁶⁹

⁶⁸ Vgl. § 18 bKStG; *Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova* (2009), S. 635.

⁶⁹ Vgl. *Dushanov* (2008), S. 198.

3. Rechnungslegung über Sachanlagen

3.1 Begriffsdefinition

3.1.1 UGB

Das UGB normiert keine explizite Definition für den Vermögensgegenstand,⁷⁰ sondern enthält in § 224 Abs. 2 und 3 eine Reihe von Vermögensgegenständen und Schulden, die in der Bilanz anzusetzen sind.

§ 198 Abs. 2 UGB hält den Begriff der Sachanlagen fest. Danach sind als „Anlagevermögen die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.“⁷¹

Damit ein Vermögensgegenstand den Sachanlagen zugeordnet werden kann, hat er folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- es müssen selbständig verwertbare körperliche Gegenstände sein, die durch Transaktionen erworben werden und im wirtschaftlichen Eigentum des Unternehmens stehen und ihm tatsächlich zur Verfügung stehen;⁷²
- ihre betriebliche Funktion darf nicht zum Verkauf, sondern muss zum Gebrauch bestimmt sein, d.h. zur wiederholten Nutzung;⁷³
- ihre geplante Nutzung im Unternehmen zum Erwerbszeitpunkt muss bei mehr als einem Jahr liegen.⁷⁴

Die Gliederungssystematik des § 224 Abs. 2 A. II. UGB sieht vier Arten von Sachanlagevermögen vor:

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund;
2. technische Anlagen und Maschinen;

⁷⁰ Vgl. Hilber (2013), § 196 UGB, Rz. 10.

⁷¹ § 198 Abs. 2 UGB.

⁷² Vgl. Frick (2007), S. 134; Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 261 und 262.

⁷³ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 231 und 232; Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 263.

⁷⁴ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 232.

3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;

4. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau.

Wie bereits erläutert, sind die Gegenstände des Anlagevermögens (AV) Gebrauchsgüter und die Gegenstände des Umlaufvermögens (UV) hingegen Verbrauchsgüter. Maßgebend für die Zuordnung zum Anlagenvermögen ist nämlich die *Dauerhaftigkeit*, die anhand von *objektiven* (reale betriebliche Art des Vermögensgegenstandes) oder *subjektiven Kriterien* (Wille des Unternehmers) zu bestimmen ist. Die Objektivierbarkeit ist von vorrangiger Bedeutung für die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen. Dies bedeutet, dass an erster Stelle die objektiven und erst danach die subjektiven Kriterien berücksichtigt werden müssen. Es kann aber auch sein, dass das Unternehmen über die betriebliche Funktion eines Vermögensgegenstandes entscheidet – ob dieser zur Mehrmalnutzung durch Gebrauch oder zur Einmalnutzung durch Verbrauch, Verwertung oder Veräußerung verwendet wird. Im Fall eines Autohändlers ist z.B. der Geschäftsführer der, der die betriebliche Funktion eines Vermögensgegenstandes bestimmt – dient ein Kfz dem Leistungserstellungsprozess (z.B. zur Lieferung von Materialien und Produkten), ist es zum AV zuzuordnen; entscheidet das Unternehmen, dass dieses Kfz Handelsware ist und dieses weiterverkauft wird, hat eine Zuordnung zum UV zu erfolgen. Das heißt, falls die Zuordnung eines Vermögensgegenstandes anhand seiner Objektivierbarkeit nicht vorgenommen werden kann, dann ist der Wille des Unternehmens über seine Zweckbestimmung ausschlaggebend.⁷⁵

Die Zweckbestimmung eines Vermögensgegenstandes im Zugangsjahr ist ausschlaggebend für seine Zuordnung zum AV. An jedem Bilanzstichtag ist diese Zuordnung (zum AV/UV) neu zu überprüfen, damit festgestellt werden kann, ob sich die Zweckbestimmung des jeweiligen Vermögensgegenstandes tatsächlich geändert hat bzw. ob seine Zuordnung zum AV noch seiner Zweckwidmung entspricht.⁷⁶ „Dient ein Vermögensgegenstand der Aufrechterhaltung des kontinuierlichen Leistungserstellungsprozesses, so ist dieser Vermögensgegenstand dem Anlagevermögen zuzuordnen. Geht ein Vermögensgegenstand aber im betrieblichen Leistungserstellungsprozess auf oder wird darin veräußert, so ist er dem Umlaufvermögen zuzuordnen.“⁷⁷

⁷⁵ Vgl. Hilber (2013), § 198 UGB, Rz. 17 und 18 mit Verweis auf Pircher / Partl (1999), S. 75 und 76.

⁷⁶ Vgl. Hilber (2013), § 198 UGB, Rz. 22 mit Verweis auf Pircher / Partl (1999), S. 75 und 76; Nowotny (2011), § 198 UGB, Rz. 44.

⁷⁷ Schiebel (2013), § 198 UGB, Rz. 27 mit Verweis auf Nowotny (2011), § 198 UGB, Rz. 26.

3.1.2 BRS

Der BRS 16 beinhaltet die Rechnungslegungsvorschriften über Sachanlagen. Die Sachanlagen sind im BRS 16.2 als „materielle Vermögenswerte, die für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden und die erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden“⁷⁸, definiert. BRS 16.2 normiert noch, dass die Sachanlagen „identifizierbare nicht-finanzielle Ressourcen sind“⁷⁹.

Diese Definition hat sehr wichtige Bedeutung für die Praxis. Damit ein Vermögenswert als Sachanlagevermögen klassifiziert werden darf, hat er unbedingt folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- er muss physische Substanz haben, identifizierbar sein, durch das Unternehmen als Folge einer Transaktion (Kauf, Tausch, Finanzleasing etc.) erworben worden sein, in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehen oder im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses gehalten werden;⁸⁰
- seine betriebliche Funktion muss zur wiederholten Nutzung, nicht zur Veräußerung, bestimmt sein;⁸¹
- seine geplante Nutzungsdauer muss im Zeitpunkt des Erwerbes länger als 1 Jahr sein.⁸²

Vom Anwendungsbereich des BRS 16 explizit ausgenommen sind:

- „Sachanlagen, die zur Veräußerung klassifiziert werden;
- biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit in Verbindung stehen;
- der Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten, die nach anderen Rechnungslegungsstandards zu bilanzieren sind.“⁸³

⁷⁸ BRS 16.2 (eigene Übersetzung).

⁷⁹ BRS 16.2 (eigene Übersetzung).

⁸⁰ Vgl. Brezoeva (2012), BRS 16, S. 241.

⁸¹ Vgl. Brezoeva (2012), BRS 16, S. 242.

⁸² Vgl. Brezoeva (2012), BRS 16, S. 242.

Zu den Sachanlagen gehören bspw. Grundstücke, Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Maschinen etc.⁸⁴

Unterschiede zu den IFRS

Die Definition des Sachanlagenvermögens nach dem BRS gleicht grds. derjenigen im IFRS. Diese ist im IAS 16.6a f. normiert.

Die Definition des Sachanlagenvermögens ist im BRS 16.2 umfangreicher als jene, die IAS 16.6a f. normiert. BRS 16.2 regelt noch dazu, dass die Sachanlagen identifizierbare nicht-finanzielle Ressourcen sind.

Im Gegensatz zu BRS 16.1 enthält IAS 16.3 mehrere Vermögenswerte, die explizit vom Anwendungsbereich dieses Standards ausgenommen sind, und zwar:

- „Sachanlagen, die gem. IFRS 5 als zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene zur Veräußerung gehaltene Geschäftsbereiche klassifiziert werden;
- biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen (IAS 41);
- der Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerte aus Exploration und Evaluierung, (IFRS 6); und
- Abbau- und Schürfrechte sowie Bodenschätze wie Öl, Erdgas und ähnliche nichtregenerative Ressourcen.“⁸⁵

3.1.3 Vergleich

Der Begriff der Sachanlagen ist im UGB nicht explizit definiert. § 198 Abs. 2 UGB besagt lediglich, dass Gegenstände, die dauernd dem Geschäftsbetrieb dienen im Anlagevermögen auszuweisen sind. Im Unterschied dazu halten die BRS den Begriff eines Vermögenswertes explizit fest und konkretisieren dazu auch näher, dass dieser „erwartungsgemäß länger als

⁸³ Durina (2008), S. 5; (eigene Übersetzung), Vgl. BRS 16.1.

⁸⁴ Vgl. Durina (2008), S. 6.

⁸⁵ IAS 16.3.

eine Periode genutzt werden“⁸⁶ muss, damit er als Sachanlagevermögen klassifiziert werden kann.

3.2 Ansatz

3.2.1 UGB

Gem. § 196 UGB hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden zu enthalten, soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt. Dies bedeutet daher, dass für die Aktivierung einer Sachanlage zwei Voraussetzungen zu erfüllen sind:

- die Kriterien für das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes müssen gegeben (*abstrakte Aktivierungsfähigkeit*);
- es dürfen keine gesetzlichen Ausnahmen bestehen, die eine Aktivierung verbieten (*konkrete Aktivierungsfähigkeit*).

Sind diese beiden Kriterien erfüllt, dann liegt eine Aktivierungspflicht des Vermögensgegenstandes vor und dieser darf in der Bilanz auf der Aktivseite angesetzt werden.⁸⁷

Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

Anhand der abstrakten Aktivierungsfähigkeit wird bestimmt, was generell zu den Vermögensgegenständen gezählt werden darf. Dies wird durch die Kriterien des Aktivierungsgrundsatzes festgelegt, die der Gesetzgeber nicht explizit geregelt hat, sondern die den GoB zu entsprechen haben. Demnach existieren *zwei Kriterien, selbständige Verkehrsfähigkeit und selbständige Bewertbarkeit*, die für das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes erfüllt werden müssen:⁸⁸

⁸⁶ BRS 16.2.

⁸⁷ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 156.

⁸⁸ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 156 f.; Rochatschek / Leitner-Hanetseder (2013), § 196 UGB, Rz. 7 und 9 mit Verweis auf Geist (1997), § 198 HGB, Rz. 8; Hennrichs (2011), § 246 HGB, Rz. 26; Kußmaul (2002), § 246 HGB, Rz. 6; Christian / Lüdenbach (2010), § 196 UGB, Rz. 3; Mirtl (1991), S. 9; Nowotny (2011), § 196, Rz. 9.

- *Selbständige Verkehrsfähigkeit* – nach diesem Kriterium muss ein Vermögensgegenstand *einzelveräußerbar*, *einzelverwertbar* sowie *einzelvollstreckbar* sein.⁸⁹

Die *Einzelveräußerbarkeit* kann konkret oder abstrakt sein.⁹⁰ Nach der konkreten Einzelveräußerbarkeit darf ein Gegenstand aktiviert werden, wenn er im rechtlichen und wirtschaftlichen Verkehr einzeln übertragbar ist, also selbstständig veräußerbar ist. Diejenigen Güter, die man wegen eines gesetzlichen oder vertraglichen Veräußerungsverbots nicht veräußern darf, sind keine Vermögensgegenstände.⁹¹ Die abstrakte Veräußerbarkeit eines Gutes ist dann gegeben, wenn dieses seiner Natur nach veräußerbar ist. Die gesetzlichen und vertraglichen Veräußerungsverbote haben keinen Einfluss auf die abstrakte Einzelveräußerbarkeit.⁹²

Eine *selbständige Verwertbarkeit* liegt dann vor, wenn ein Vermögensgegenstand einen selbständigen Wert repräsentiert und selbstständig verwertbar ist. Kann ein Vermögensgegenstand oder ein Recht außerhalb des Unternehmens gegenüber Dritten verwertet und dadurch in Geld umgewandelt werden, so dass er zur Schuldendeckung des Unternehmens beiträgt, unterliegt der einer Aktivierungspflicht.

Eine *Einzelvollstreckbarkeit* ist dann gegeben, wenn „auf ein Gut im Wege der Einzelvollstreckung (Pfändung) zugegriffen werden kann.“⁹³

- *Selbständige Bewertbarkeit* – Ziel dieses Kriteriums ist vor allem, eine Abgrenzung von der „Sammelposition“ des Geschäfts(Firmen)wertes zu erreichen. Laut dem Einzelbewertungsprinzip des § 201 Abs. 2 Z 3 UGB sind die Vermögensgegenstände und Schulden zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten. In diesem Zusammenhang stellt die bilanzielle Greifbarkeit das zweite Subkriterium für die Erfüllung des

⁸⁹ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 157 – 159.

⁹⁰ Vgl. Rochatschek / Leitner-Hanetseder (2013), § 196 UGB, Rz. 9 mit Verweis auf Adler / Düring / Schmaltz (1998), § 246 HGB, Rz. 18 f; Geist (1997), § 196 HGB, Rz. 8; Kußmaul (2002), § 246 HGB, Rz. 6; Christian / Lüdenbach (2010), § 196 UGB, Rz. 3; Nowotny (2011), § 196 UGB, Rz. 9.

⁹¹ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 158 und 159 mit Verweis auf Knapp (1971), S. 1122; Maul (1973), S. 26; Freericks (1976), S. 141 – 145; Moxter (1978), S. 823.

⁹² Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 159 mit Verweis auf Kropff (1973), § 149 AktG, Rz. 47; Crezelius (2000), § 42 a GmbHG, Rz. 115.

⁹³ Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 159.

Tatbestandes der selbständigen Bewertbarkeit dar. Die bilanzielle Greifbarkeit ist von großer Bedeutung, insbesondere im Falle einer Gesamtveräußerung eines Betriebes – dabei hat das Gut selbstständig ins Gewicht zu fallen und einen eigenen Vermögensvorteil zu erzielen.⁹⁴

Alle selbständig verwertbaren Güter sind bewertbar und bilanziell greifbar, aber nicht alle bewertbaren und bilanziell greifbaren Güter sind selbständig verwertbar. Das Kriterium der selbständigen Verwertbarkeit ist bei der Beurteilung, ob die abstrakte Aktivierungsfähigkeit erfüllt ist, ausschlaggebend. Dies bedeutet daher, dass an erster Stelle zu berücksichtigen ist, ob die Güter selbstständig verwertbar sind und erst danach, ob diese bewertbar und bilanziell greifbar sind.⁹⁵

Die Zurechenbarkeit eines Vermögensgegenstandes setzt seine sachliche, persönliche und zeitliche Zuordenbarkeit voraus. Bei der sachlichen Zuordenbarkeit ist zu überprüfen, ob der Vermögensgegenstand zum Privat- oder Unternehmensvermögen gehört. Ausschlaggebend für die persönliche und zeitliche Zuordenbarkeit ist das Prinzip des wirtschaftlichen Eigentums,⁹⁶ das den *Umfang* der Vermögensgegenstände, die dem Unternehmer zuzurechnen sind, und den *Zeitpunkt* des Zugangs eines Vermögensgegenstandes regelt. Demnach ist ein erworbener Vermögensgegenstand:

- grds. demjenigen zuzurechnen, unabhängig vom rechtlichen Eigentum, der über diesen Vermögensgegenstand verfügt und damit Umsatz erzielt (*Umfang*) und
- erst dann zu aktivieren, wenn der Besitz, das Risiko und der Nutzen auf den Unternehmer übergehen (*Zeitpunkt*).⁹⁷

Konkrete Aktivierungsfähigkeit

§ 196 Abs. 1 UGB fordert den vollständigen Ansatz der Vermögensgegenstände, Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten sowie der Aufwendungen und Erträge, sofern keine gesetzlichen Ausnahmen bestehen. § 197 Abs. 2 UGB normiert für selbsterstelltes immaterielles Anlagevermögen ein Aktivierungsverbot,

⁹⁴ Vgl. Moxter (2007), S. 8 f.; Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 161 f.

⁹⁵ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 163 f.; Adler / Düring / Schmaltz (1998), § 246 HGB, Rz. 29.

⁹⁶ Vgl. Mirtl (1991), B.II./2.3., S. 9 – 16.

⁹⁷ Vgl. Manz / Tischbierek (1995), S. 39.

weil der Wert dafür schwer zu bestimmen ist.⁹⁸ § 197 UGB regelt aber kein Bilanzierungsverbot für materielle erworbene oder selbsterstellte Vermögensgegenstände des Sachanlagenvermögens, soweit diese die abstrakte Aktivierungsfähigkeit erfüllen. Ist dies der Fall, dann besteht für diese sogar eine Aktivierungspflicht. Demnach muss immer überprüft werden, ob ein Aktivierungsverbot aufgrund des UGB besteht und somit die konkrete Aktivierungsfähigkeit abzuklären ist. Die konkrete Aktivierungsfähigkeit ist der abstrakten Aktivierungsfähigkeit vorrangig.⁹⁹

3.2.2 BRS

Aus dem Schrifttum ergeben sich diverse Auffassungen, in wieviele Stufen der Ansatz von Vermögenswerte untergliedert werden kann. Im Folgenden wird auf den zweistufigen Ansatz, die abstrakte und die konkrete Aktivierungsfähigkeit eingegangen.

Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

Die abstrakte Aktivierungsfähigkeit ist dann gegeben, wenn die Kriterien für das Vorliegen eines Vermögenswertes erfüllt sind. Diese Kriterien sind im BRS 16.3.1 explizit geregelt und besagen, dass ein Vermögenswert aktivierungsfähig ist, wenn dieser:¹⁰⁰

- der Definition eines Vermögenswertes entspricht;
- verlässlich bewertbar ist;
- künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließt.

Damit eine Sachanlage bilanziert werden darf, hat diese der Definition eines Vermögenswertes zu entsprechen.¹⁰¹ Diesbezüglich haben die BRS die im IAS-Framework festgehaltene Regelung übernommen:¹⁰² „Ein Vermögenswert ist eine Ressource, die auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.“¹⁰³ Als Subkriterium ist die Verfügungsbefugnis über einen Vermögenswert

⁹⁸ Vgl. Brein / Denk / Krainer / Reisner / Resch / Sixl / Wagner (2012), Rz. 2004.

⁹⁹ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 164.

¹⁰⁰ Vgl. BRS 16.3.1.

¹⁰¹ Vgl. BRS 16.3.1 a.

¹⁰² Vgl. Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova (2009), S. 22; Durina (2008), S. 6.

¹⁰³ IAS F. 49a.

vorgesehen. Die Verschaffung der Verfügungsmacht über einen Vermögenswert bedeutet die Verschaffung des wirtschaftlichen, nicht des rechtlichen Eigentums, d.h. bei der Feststellung der Verfügungsmacht handelt es sich nicht um die rechtliche, sondern um die wirtschaftliche Zuordnung eines Vermögenswertes.¹⁰⁴ Die Wahrscheinlichkeit eines künftigen wirtschaftlichen Nutzenzuflusses wird als nächstes Subkriterium der abstrakten Aktivierungsfähigkeit festgelegt.¹⁰⁵ Ein genauer Wahrscheinlichkeitsgrad für den künftigen Nutzenzufluss ist in den BRS nicht festgehalten. Dieser muss für jeden Vermögenswert individuell bestimmt werden.¹⁰⁶

BRS 16.3.2 verlangt als nächstes Kriterium die selbständige Bewertbarkeit. Dieses steht in engem Zusammenhang mit der bilanziellen Greifbarkeit. Eine Sachanlage hat einzeln bewertbar zu sein und bei der Gesamtveräußerung greifbar zu sein, d.h. selbständig ins Gewicht zu fallen.¹⁰⁷ Die verlässlich bewertbaren AHK können immer wieder nur geschätzt werden. Diese Einschätzung muss sehr aufmerksam und sorgfältig gemacht werden und darf keine wesentlichen Fehler enthalten. Für die steuerlichen Zwecke muss gem. § 51 Abs. 1 Z 5 bKStG der Wert des Vermögensgegenstandes höher als 700 Leva (350 Euro) sein.¹⁰⁸

Konkrete Aktivierungsfähigkeit

Durch die Überprüfung der konkreten Aktivierungsfähigkeit wird klargestellt, ob ein Vermögenswert einem gesetzlichen Bilanzierungsverbot unterliegt und infolgedessen nicht aktiviert werden darf. BRS 16 regelt keine Aktivierungsverbote sowohl für materielle erworbene als auch für selbsterstellte Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens. Daher kann festgestellt werden, dass diese die konkrete Aktivierungsfähigkeit erfüllen und falls sie auch die abstrakte Aktivierungsfähigkeit erfüllen, einer Bilanzierungspflicht unterliegen.¹⁰⁹

¹⁰⁴ Vgl. Vasileva (2010), BRS 16, S. 292; Prodanov / Radonov (2010), S. 47; Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova (2009), S. 22 und 23.

¹⁰⁵ Vgl. BRS 16.3.1 c.

¹⁰⁶ Vgl. Durin / Durina (2008), S. 95.

¹⁰⁷ Vgl. BRS 16.3.2; Prodanov / Radonov (2010), S. 48.

¹⁰⁸ Vgl. Prodanov / Radonov (2010), S. 48.

¹⁰⁹ Vgl. Dilchev / Hristov / Prodanov / Vasileva (2010), S. 293; BRS 16.1 i.V.m. BRS 16.2.

Unterschiede zu den IFRS

Hinsichtlich der Definition und konkreten Ansatzkriterien eines Vermögenswertes gibt es grds. keine Unterschiede zwischen BRS und IFRS. Der einzige Unterschied zwischen den beiden Regelwerken ist, dass in den IFRS¹¹⁰ eine explizite Regelung für die Bilanzierung von Sachanlagen, die aus Sicherheits- oder Umweltschutzgründen erworben wurden, normiert ist. Diese existiert in den BRS nicht.

3.2.3 Vergleich

Sowohl die abstrakten als auch die konkreten Ansatzkriterien sind in den BRS explizit geregelt. Das UGB normiert nur die konkreten Ansatzkriterien. Die abstrakten Kriterien sind nicht gesetzlich festgelegt und müssen aus den GoB abgeleitet werden. Mithilfe der Kommentare im Schrifttum können die abstrakten Kriterien ordnungsgemäß interpretiert werden.

3.3. Erstbewertung

3.3.1. UGB

Grundlagen

Grds. sind die Gegenstände des Anlagenvermögens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten (§ 203 Abs. 1 UGB). Die Gegenstände des Anlagenvermögens können grds. durch Kauf, Herstellung, Tausch, unentgeltlichen Erwerb oder einen Unternehmenszusammenschluss in das Unternehmen gelangen. Diese Vorgänge werden in folgenden diskutiert. Die Zuschüsse der öffentlichen Hand, die für die Anschaffung oder die Herstellung von langfristigen Investitionen gewährt werden, spielen eine wesentliche Rolle für jedes Unternehmen, und demnach wird auch auf sie eingegangen.

Wie bereits erwähnt, sind sowohl die Anschaffungs- als auch die Herstellungskosten zentrale Bewertungsmaßstäbe von Vermögensgegenständen. Die Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung ist von wesentlicher Bedeutung für den Umfang der zu aktivierenden Aufwendungen. Anschaffung liegt dann vor, wenn ein Vermögensgegenstand **von einem Dritten** erworben wird, wobei der Vermögensgegenstand nach der Verkehrsauffassung

¹¹⁰ Siehe IAS 16.11.

unverändert zu bleiben hat; ansonsten könnte eine Herstellung vorliegen. Bei unentgeltlichem Erwerb sind grds. die Gegenstände mit dem beizulegenden Wert anzusetzen (§ 202 Abs. 1 UGB).¹¹¹

Deshalb wird im Rahmen dieser Arbeit eine separate Unterscheidung bzw. Darstellung und Erläuterung der Begriffe *entgeltlicher Erwerb* und *Herstellung* sowie auch *Anschaffungskosten* und *Herstellungskosten* (AHK) vorgenommen.

Kauf

Unter einem „Kauf“ sind Anschaffungsvorgänge gegen Gewährung von Zahlungsmitteln zu verstehen, die Gegenstände des Anlagenvermögens werden also von einem Dritten gegen Gewährung von Zahlungsmitteln erworben und bleiben nach der Verkehrsauffassung unverändert. Dies bedeutet daher, dass die Anschaffungskosten der Wertungsmaßstab bei einem Kauf sind.¹¹²

Die Anschaffungskosten sind nach folgendem Schema zu ermitteln:¹¹³

$$\begin{aligned} & \text{Anschaffungspreis} \\ & + \text{Anschaffungsnebenkosten} \\ & + \text{nachträgliche Anschaffungskosten} \\ & - \underline{\text{Anschaffungspreisminderungen}} \\ & = \text{Anschaffungskosten} \end{aligned}$$

Gem. § 203 Abs. 2 Satz 1 UGB sind Anschaffungskosten „die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.“¹¹⁴ Des Weiteren wird geregelt, dass die Anschaffungskosten „dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können“ (§ 203 Abs. 2 Satz 1 UGB). Dies bedeutet daher, dass nur die Einzelkosten aktivierungsfähig sind. Die Gemeinkosten zählen grds. nicht zu den Anschaffungskosten. Wird ein Gesamtkaufpreis für den Erwerb von

¹¹¹ Vgl. Lang (2013), § 203 UGB, Rz. 5 und 9.

¹¹² Vgl. Urnik / Urtz (2011), § 203 UGB, Rz. 8.

¹¹³ Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 197.

¹¹⁴ § 203 Abs. 2 Satz 1 UGB.

mehreren Vermögensgegenständen geleistet, ist dieser nach dem Grundsatz der Einzelbewertung auf die einzelnen Vermögensgegenstände im Verhältnis der Zeitwerte aufzuteilen.¹¹⁵

§ 203 Abs. 2 Satz 2 UGB normiert, dass zu den Anschaffungskosten auch die Anschaffungsnebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten gehören und die Anschaffungspreisminderungen abzusetzen sind.

- *Anschaffungsnebenkosten* – dazu zählen alle Ausgaben, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie diesem einzeln zugerechnet werden können. Dazu gehören: Ausgaben bei der Beschaffung (z.B. Notar- und Anwaltskosten, Registerkosten, Eingangsfrachten und Zölle, Lagergeld u.a.) oder Ausgaben zur Herstellung der Verwendungsfähigkeit (z.B. Montagekosten, Aufwendungen für die Abnahme von Gebäuden und Anlagen u.a.). Ausschlaggebend für die Ermittlung der Anschaffungsnebenkosten ist der Zeitraum des Anschaffungsvorganges, weil Anwendungen, die außerhalb dieses Zeitraumes anfallen, nicht in die Anschaffungsnebenkosten einbezogen werden dürfen.¹¹⁶
- *Nachträgliche Anschaffungskosten* – sie fallen an, wenn der Zeitraum des Anschaffungsvorgangs vorübergegangen ist. Damit sie zu den Anschaffungskosten gerechnet werden dürfen, müssen sie in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen – d.h. falls sie zum Anschaffungszeitpunkt bekannt gewesen wären, wären sie in die Anschaffungskosten einbezogen worden. Dazu zählt bspw. eine nachträgliche Erhöhung des Kaufpreises oder der Grunderwerbsteuer.¹¹⁷
- *Anschaffungspreisminderungen* – sie werden vom Anschaffungspreis abgezogen, damit die Anschaffungskosten bestimmt werden können. Die Anschaffungspreisminderungen können Nachlässe (etwa Rabatte, in Anspruch genommene Skonti und Boni) und Zuwendungen sein. Im Schrifttum ist die bilanzielle Behandlung von nicht in Anspruch genommenen Skonti umstritten.¹¹⁸
Nach Auffassung mancher Autoren ist ein nicht ausgenutzter Skonto zu den

¹¹⁵ Vgl. Lang (2013), § 203 UGB, Rz. 6 und 7 mit Verweis auf Urnik / Urtz (2011), § 203 UGB, Rz. 8, 33 und 48; Adler / Düring / Schmaltz (1998), § 255 HGB, Rz. 16.

¹¹⁶ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 193 und 194.

¹¹⁷ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 194 und 195.

¹¹⁸ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 191 f.

Anschaffungskosten zu zählen.¹¹⁹ Andere Autoren sind der Ansicht, dass diese Finanzierungsbestandteile und demnach von den Anschaffungskosten abzuziehen sind.¹²⁰ Die bilanzielle Behandlung von Fremdkapitalzinsen stellt einen spezifischen Fall dar – diese zählen grds. nicht zu den Anschaffungskosten und dürfen unter bestimmten Voraussetzungen als Herstellungskosten angesetzt werden.¹²¹

Herstellung

„Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen“.¹²²

Laut dieser Definition sind die Herstellungskosten im Sinne von Herstellungsaufwendungen zu verstehen. Die Herstellungskosten sind der Bewertungsmaßstab für selbsterstellte Gegenstände des Anlagevermögens, für fertige und unfertige Erzeugnisse sowie für noch nicht abrechenbare Leistungen.¹²³

§ 203 Abs. 3 Satz 1 UGB bestimmt drei Herstellungsvorgänge und zwar:¹²⁴

- **Herstellung** eines Vermögensgegenstandes im engeren Sinn,
- **Erweiterung** eines Vermögensgegenstandes (unter „Erweiterung“ ist eine Vermehrung der Substanz (z.B. Gebäudezubau), die meistens mit einer weitergehenden Nutzungsmöglichkeit zusammenhängt, zu verstehen) und
- **wesentliche Verbesserung** eines Vermögensgegenstandes über seinen ursprünglichen Zustand hinaus. (Unter „wesentliche Verbesserung“ ist die Verbesserung und Erweiterung der Nutzungsmöglichkeiten eines Vermögensgegenstandes zu verstehen, wobei die verbesserte bzw. erweiterte Nutzungsmöglichkeit in den meisten Fällen eine verlängerte Nutzungsdauer bzw. Restnutzungsdauer verursacht – d.h. der Gebrauchswert des gesamten Vermögensgegenstandes wird verbessert.)

¹¹⁹ Vgl. *Urnik / Urtz* (2011), § 203 UGB, Rz. 41; *Adler / Düring / Schmaltz* (1995), § 255 HGB, Rz. 52.

¹²⁰ Vgl. *Altenburger* (1993), S. 101 f.

¹²¹ Vgl. *Konezny* (2013), § 203 UGB, Rz. 18; *Baetge / Kirsch / Thiele* (2011), S. 195.

¹²² § 203 Abs. 3 Satz 1 UGB.

¹²³ Vgl. *Fattinger* (2005), B.II./3.2.a), S. 23.

¹²⁴ Vgl. *Lang* (2013), § 203, Rz. 59; *Fattinger* (2005), B.II./3.2.a), S. 23 und 24; *Grottel / Pastor* (2012), § 255, Anm. 385 f.

Von wesentlicher Bedeutung ist die Abgrenzung von Herstellungsaufwendungen und solchen Maßnahmen, die lediglich der Erhaltung, d.h. der „Wiederherstellung der ursprünglichen Nutzungsmöglichkeit dienen“.¹²⁵ Diese Instandhaltungsaufwendungen gehören nicht zu den Herstellungskosten und demnach dürfen sie als solche nicht aktiviert werden, sondern sind aufwandswirksam zu verbuchen.¹²⁶

§ 203 Abs. 3 UGB fordert, dass die Einzel- von den Gemeinkosten zu trennen sind. Satz 1 normiert eine Aktivierungspflicht für die Einzelkosten. Satz 2 bestimmt ein Aktivierungswahlrecht von Gemeinkosten und zwar angemessene Teile der *Materialgemeinkosten* und der *Fertigungsgemeinkosten* sind als Bestandteile der Herstellungskosten anzusetzen. „Sind diese Gemeinkosten durch offenbare Unterbeschäftigung überhöht, so dürfen nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerechnet werden“ (§ 203 Abs. 3 Satz 3 UGB). Daher ergibt sich ein „HK-Mindestansatz“ und ein „HK-Höchstansatz“.¹²⁷ Demnach kann festgestellt werden, dass die Aktivierungspflicht alle variablen Kosten (Einzel- und Gemeinkosten) und das Aktivierungswahlrecht die fixen Kosten betrifft.¹²⁸

Die Herstellungskosten sind nach folgendem Schema zu ermitteln:¹²⁹

Material-Einzelkosten (*Aktivierungspflicht*)¹³⁰
+ Fertigungseinzelkosten (inkl. Sondereinzelkosten der Fertigung) (*Aktivierungspflicht*)¹³¹
= Untergrenze Herstellungskosten
+ angemessene Teile der Materialgemeinkosten (*Aktivierungswahlrecht*)¹³²
+ angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten (*Aktivierungswahlrecht*)¹³³
+ Aufwendungen für betriebliche Sozialeinrichtungen, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigung (*Aktivierungswahlrecht*)¹³⁴
+ Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines

¹²⁵ Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 197.

¹²⁶ Vgl. Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 197; Fattinger (2005), B.II./3.2.a), S. 25.

¹²⁷ Vgl. Lang (2013), § 203 UGB, Rz. 68; Konezny (2013), § 203 UGB, Rz. 26 und 27 mit Verweis auf Urnik / Urtz (2011), § 203 UGB Rz. 74 ff; Joklik-Fürst (2010), S. 371 f.

¹²⁸ Vgl. Konezny (2013), § 203 UGB, Rz. 32 mit Verweis auf Urnik / Urtz (2011), § 203 UGB Rz. 83.

¹²⁹ Vgl. Konezny (2013), § 203 UGB, Rz. 28; siehe dazu Janschek / Jung (2010), § 203 UGB Rz. 70.

¹³⁰ Vgl. § 203 Abs. 3 Satz 1 UGB.

¹³¹ Vgl. § 203 Abs. 3 Satz 1 UGB.

¹³² Vgl. § 203 Abs. 3 Satz 2 UGB.

¹³³ Vgl. § 203 Abs. 3 Satz 2 UGB.

¹³⁴ Vgl. § 203 Abs. 3 Satz 3 UGB.

Vermögensgegenstandes verwendet wird und auf den Zeitraum der Herstellung entfällt
(Aktivierungswahlrecht)¹³⁵

= Obergrenze Herstellungskosten

Material- und Fertigungseinzelkosten, Sonderkosten der Fertigung (Aktivierungspflicht)

Wie erwähnt, besteht eine Aktivierungspflicht für die Einzelkosten. Die Material- und den Fertigungseinzelkosten sind: Rohstoffe, direkt zuordenbare Hilfsstoffe u.a.; die Sonderkosten der Fertigung sind: Patente, Lizenzen, Konstruktionspläne u.a.¹³⁶

Material- und Fertigungsgemeinkosten (Aktivierungswahlrecht)

Die Material- und Fertigungsgemeinkosten sind die Kosten, die dem Vermögensgegenstand nicht direkt zugerechnet werden können und nur in angemessenen Teilen in die Herstellungskosten eingerechnet werden dürfen.¹³⁷ Unter dem Begriff „angemessen“ ist zu verstehen, dass die Aufwendungen, die den normalen Maßstab wesentlich übersteigen, nicht in die Herstellungskosten eingerechnet werden dürfen. Die betriebsfremden und außergewöhnlichen Aufwendungen sind nicht Bestandteil der Herstellungskosten.¹³⁸ Die Abgrenzung von Einzel- bzw. Gemeinkosten und Voll- bzw. Teilkosten ist aus mehreren Gründen von wesentlicher Bedeutung: In der Vollkostenrechnung werden alle angefallenen Kosten, die den erstellten Produkten zugerechnet werden, miteingerechnet, und im Gegensatz dazu werden in der Teilkostenrechnung nur die variablen Kosten, die verursachungsgerecht eingerechnet werden können, einbezogen. Demnach kann festgestellt werden, welche Gemeinkosten (im Gegensatz zu den Einzelkosten) auf die erstellte Leistung zugerechnet werden können. Auf die einzelnen Kostenträger werden nur die variablen Kosten zugeordnet.¹³⁹ Das vom UGB normierte Aktivierungswahlrecht gilt sowohl für die variablen als auch für die fixen Gemeinkosten.

Aufwendungen für betriebliche Sozialeinrichtungen, freiwillige Sozialleistungen, betriebliche Altersversorgung und Abfertigung (Aktivierungswahlrecht)

Sozialeinrichtungen beinhalten: Kindergärten, Sporteinrichtungen u.a. Die freiwilligen

¹³⁵ Vgl. § 203 Abs. 4 UGB.

¹³⁶ Vgl. Lang (2013), § 203 UGB, Rz. 71 mit Verweis auf Fritz-Schmied (2009), S. 110.

¹³⁷ Vgl. Bert / Deutsch / Hirschler (2011), S. 191.

¹³⁸ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 198.

¹³⁹ Vgl. Prell-Leopoldseder (2010), S. 42 f.; Bachert (2004), S. 147.

Sozialleistungen sind z.B. Weihnachtsgeschenke, Jubiläumsgeschenke. Betriebliche Altersversorgung und Abfertigung beinhalten z.B. Pensionsrückstellungen, Direktversicherung. Alle diese Aufwendungen dürfen nur aktiviert werden, soweit diese auf die Fertigung entfallen.¹⁴⁰

Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird und auf den Zeitraum der Herstellung entfällt (Aktivierungswahlrecht)

Laut § 203 Abs. 4 UGB gibt es für diese ein Aktivierungswahlrecht, das nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig ist: Die Fremdkapitalzinsen werden nur für die Finanzierung der Herstellung des jeweiligen Vermögensgegenstands genutzt und die Zinsen haben auf den Zeitraum der Herstellung zu entfallen. Die kalkulatorischen Zinsen sind nicht aktivierungsfähig, aber die Geldbeschaffungskosten dürfen aktiviert werden.¹⁴¹

Kosten der allgemeinen Verwaltung, Vertriebskosten (Aktivierungsverbot)

Gem. § 203 Abs. 3 Satz 5 UGB dürfen die allgemeinen Kosten für die Verwaltung und den Vertrieb nicht aktiviert werden. Jedoch dürfen im Rahmen des Umlaufvermögens angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten, deren Ausführung länger als zwölf Monate dauert und wenn eine verlässliche Kostenrechnung vorliegt und keine Verluste drohen, angesetzt werden (§ 206 Abs. 3 UGB).

Tausch

Der Tausch wird als entgeltlicher Erwerb betrachtet.¹⁴² „Im Gegensatz zum Erwerb einer Sache oder Leistung gegen Geld besteht das Wesen des Tausches darin, dass die Leistung des Erwerbers ebenfalls in einer Leistung besteht.“¹⁴³ Für die Bilanzierung eines Tausches gibt es grds. drei Alternativen, zwischen denen nach herrschender Meinung ein Wahlrecht besteht:

- 1) der erworbene Vermögensgegenstand kann mit dem Buchwert des abgegebenen Vermögensgegenstandes angesetzt werden;

¹⁴⁰ Vgl. Lang (2013), § 203 UGB, Rz. 80 f. mit Verweis auf Adler / Düring / Schmaltz (1998), § 255 HGB Rz. 198; Urnik / Urtz (2011), § 203 UGB Rz. 95; Kofler (1998), § 203 HGB Rz. 103; Fattinger (2005), B.II./3.2.a), S. 40; Janschek / Jung (2010), § 203 UGB Rz. 107.

¹⁴¹ Vgl. § 203 Abs. 4 UGB; Urnik / Urtz (2011), § 203 UGB, Rz. 104 f. und 73; Adler / Düring / Schmaltz (1995), § 255 HGB, Rz. 116 und 207.

¹⁴² Vgl. Wagenhofer (1992), B.II./2.2., S. 110. (12)´.

¹⁴³ Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 89.

- 2) es kann der Buchwert fortgeführt und zusätzlich die Ertragsteuer, die sich durch den Tausch ergibt, angesetzt werden. Es erfolgte eine erfolgsneutrale Behandlung;
- 3) der Zeitwert des hingegebenen Vermögensgegenstandes kann als Anschaffungskosten angesetzt werden. Somit wird eine gewinnrealisierende Behandlung erreicht.¹⁴⁴

Unentgeltlicher Erwerb

Bei einem unentgeltlichen Erwerb wird für den erhaltenen Vermögensgegenstand keine Gegenleistung verlangt. Werden dem Unternehmen Vermögensgegenstände unentgeltlich zur Verfügung gestellt oder diese vom Eigentümer eingelegt, dann sind die Bewertungsmaßstäbe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht anwendbar. § 202 Abs. 1 UGB normiert für diese Fälle ein spezielles Bewertungsprinzip für Einlagen und Zuwendungen. Demnach sind diese mit dem Wert, „der ihnen im Zeitpunkt ihrer Leistung beizulegen ist“¹⁴⁵, anzusetzen.¹⁴⁶

Unternehmenszusammenschluss

Die Sachanlagen können auch aufgrund eines Unternehmenszusammenschlusses in die Verfügungsmacht des Unternehmens gelangen. In diesem Fall ist der Kaufpreis für das ganze Unternehmen auf die einzelnen Vermögensgegenstände aufzuteilen und diese dann mit ihren beizulegenden Werten zu bilanzieren.¹⁴⁷

Zuschüsse der öffentlichen Hand

Für die bilanzielle Behandlung der Subventionen und Zuschüsse der öffentlichen Hand ist für die Ermittlung der Anschaffungskosten ausschlaggebend, ob eine Rückzahlungspflicht für diese Zuschüsse besteht oder nicht.¹⁴⁸ „Subventionen, Zuschüsse und ähnliche Zuwendungen stellen geldliche oder geldwerte Vorteilsgewährungen von Dritten ohne entsprechende Gegenleistung dar (echter Zuschuss).“¹⁴⁹ Liegt keine Rückzahlungspflicht für die Zuschüsse oder Subventionen vor, die von der öffentlichen Hand gewährt werden, dann können diese zu

¹⁴⁴ Vgl. *Fattinger* (2005), B.II./3.2.a), S 12; *Adler /Düring/Schmaltz* (1995), § 255 HGB, Rz. 89 - 92.

¹⁴⁵ § 202 Abs. 1 UGB.

¹⁴⁶ Vgl. *Bertl / Deutsch / Hirschler* (2011), S. 519.

¹⁴⁷ Vgl. *Grottel / Gadek* (2012), § 255, Anm. 81 f.; *Adler / Düring / Schmaltz* (1995), § 255 HGB, Rz. 106.

¹⁴⁸ Vgl. *Konezny* (2013), § 203 UGB, Rz. 21.

¹⁴⁹ *Lang* (2013), § 203, Rz. 32.

einer Anschaffungskostenminderung führen.¹⁵⁰ Im Folgenden wird nur auf diese monetären echten Zuschüsse, die für langfristige Investitionen gewährt werden, eingegangen. Das AFRAC bestimmt, dass diese nach der Brutto- oder Nettomethode bilanziert werden können, und drückt seine Zustimmung zur Bruttomethode aus, weil beim Nettoausweis die Gefahr besteht, dass die Zugänge im Anlagenspiegel und die Aufwandsstruktur verzerrt werden können. Bei der Bruttomethode sind diese Zuschüsse erfolgsneutral auf der Passivseite auszuweisen und haben den Charakter eines Rechnungsabgrenzungspostens, der ertragswirksam aufgelöst werden muss. Bei der Nettomethode vermindert sich das Abschreibungsvolumen wegen dem Abzug der Zuschüsse von den AHK.¹⁵¹

3.3.2 BRS

Grundlagen

Die Vermögenswerte können grds. durch Kauf, Herstellung, Tausch, unentgeltlichen Erwerb oder einen Unternehmenszusammenschuss in die Verfügungsmacht des Unternehmens gelangen. Im Zuge dieser Arbeit wird auch die Behandlung von Zuschüssen der öffentlichen Hand, die für die Anschaffung oder die Herstellung von langfristigen Investitionen gewährt werden, besprochen.

Kauf

Laut BRS 16.4 stellen die Anschaffungskosten den Bewertungsmaßstab eines Vermögenswertes dar. Die Anschaffungskosten beinhalten sowohl den *Anschaffungspreis* (inkl. Zollgebühren und nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuern nach Abzug von Rabatten, Boni und Skonti) als auch *alle direkt zurechenbaren Kosten*.¹⁵²

Gem. BRS 16.4.1 dürfen als *direkt zurechenbare Kosten* lediglich jene angesetzt werden, die anfallen, um den Vermögenswert in den betriebsbereiten Zustand zu bringen. Demgemäß stellen diese Kosten die Anschaffungsnebenkosten dar. Zu den direkt zurechenbaren Kosten zählen nur diejenigen Kosten, die im Zeitraum des Anschaffungsvorganges angefallen sind.¹⁵³

Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind:

¹⁵⁰ Vgl. Bert / Deutsch / Hirschler (2011), S. 494.

¹⁵¹ Vgl. AFRAC (2008), S. 6 – 9.

¹⁵² Vgl. BRS 16.4.

¹⁵³ Vgl. Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova (2009), S. 216.

- „Kosten der Standortvorbereitung;
- Kosten der erstmaligen Lieferung und Verbringung;
- Installations- und Montagekosten;
- Honorare.¹⁵⁴

Nach BRS 16.4.1 e sind Bestandteil der Anschaffungskosten auch „die erstmalig geschätzten Kosten für den Abbruch und die Beseitigung des Vermögensgegenstandes und die Wiederherstellung des Standortes, an dem er sich befindet“.¹⁵⁵

Folgende Kosten dürfen nicht aktiviert werden:

- Verwaltungs- und andere allgemeine Gemeinkosten (BRS 16.4.3)
- Kosten für die Einführung eines neuen Produkts oder einer neuen Dienstleistung (BRS 16.4.4)
- erstmalige Betriebsverluste (BRS 16.4.5)
- Kosten für Geschäftsführung in einem neuen Standort oder mit einer neuen Kundengruppe (einschließlich Schulungskosten) (BRS 16.4.6)

Auf der Grundlage des oben Gesagten kann als Schluss über die Aktivierungsfähigkeit der angefallenen Kosten eines Vermögenswertes gezogen werden, dass:

- *Anschaffungskosten für Grund und Boden* beinhalten: Anschaffungspreis, Maklerprovisionen, Grunderwerbsteuer, Notargebühren, Kosten für den Abriss von Altbauten, alle anderen direkt zurechenbaren Kosten, die für die vom Management geforderte und beabsichtigte Wiederherstellung des Ortes, anfallen.¹⁵⁶
- *Anschaffungskosten für Immobilien* umfassen: Anschaffungspreis, Maklerprovisionen, Grunderwerbsteuer, Notargebühren, die erstmalig geschätzten Kosten für Renovierungen (falls das eingekaufte Gebäude alt ist), alle anderen direkt

¹⁵⁴ BRS 16.4.1 (eigene Übersetzung).

¹⁵⁵ BRS 16.4.1 e (eigene Übersetzung).

¹⁵⁶ Vgl. Brezoeva (2012), BRS 16, S. 242.

zurechenbaren Kosten, die anfallen, um das Gebäude zum Standort und in den geforderten, vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand zu bringen.¹⁵⁷

- *Anschaffungskosten für Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie Maschinen* sind: Anschaffungspreis (inkl. Einfuhrsteuern und Zollgebühren), Versicherungsgebühren, Kosten für Transport, Frachten, Lieferung, Montage und andere direkt zurechenbare Kosten, die anfallen, um die Sachanlage in betriebsbereiten Zustand zu bringen.¹⁵⁸

Nachträgliche Anschaffungskosten sind Aufwendungen, die nach der Inbetriebnahme des Vermögenswertes für seine Erweiterung, wesentliche Verbesserung oder Änderung seines Nutzungszweckes gemacht werden. Die Aktivierungsfähigkeit der nachträglichen Anschaffungskosten richtet sich danach, ob durch diese Kosten dem Unternehmen wahrscheinlich ein zusätzlicher wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird.¹⁵⁹

Anschaffungspreisminderungen sind Preisnachlässe, die der Verkäufer dem Unternehmen gewährt. Dazu werden Rabatte, Boni und Skonti gerechnet. Die Anschaffungspreisminderungen müssen vom Anschaffungspreis abgezogen werden und somit können die Anschaffungskosten ermittelt werden. Die Fremdkapitalzinsen zählen grds. nicht zu den Anschaffungskosten.¹⁶⁰

Herstellung

Die Herstellungskosten stellen den Bewertungsmaßstab für selbsterstellte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für noch nicht abrechenbare Leistungen sowie für fertige und unfertige Erzeugnisse dar.¹⁶¹ Die Herstellungskosten können mittels folgenden Kalkulationsschemas berechnet werden:¹⁶²

Material-Einzelkosten (*Aktivierungspflicht*)
+ Fertigungseinzelkosten (inkl. Sondereinzelkosten der Fertigung) (*Aktivierungspflicht*)
+ Materialgemeinkosten (*Aktivierungspflicht*)

¹⁵⁷ Vgl. Brezoeva (2012), BRS 16, S. 242 und 243.

¹⁵⁸ Vgl. Brezoeva (2012), BRS 16, S. 243.

¹⁵⁹ Vgl. BRS 16.6.1 und BRS 16.6.2.

¹⁶⁰ Vgl. Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova (2009), S. 216 f.

¹⁶¹ Vgl. Durina (2008), S. 8; BRS 2.2 g.

¹⁶² Vgl. Brezoeva (2012), BRS 16, S. 245; Durina (2008), S. 8 und 9; Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova (2009), S. 399 f.

+ Fertigungsgemeinkosten (*Aktivierungspflicht*)

= **Untergrenze Herstellungskosten**

+ Aufwendungen für betriebliche Sozialeinrichtungen, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigung (*Aktivierungswahlrecht*)

= **Obergrenze Herstellungskosten**

Nach BRS 16.4.7 zählen zu den Herstellungskosten sowohl die Einzelkosten als auch alle produktionsbezogenen Gemeinkosten. Diese sind verpflichtend anzusetzen. Ausnahme von diesem Vollkostenansatz sind interne Gewinne und die Kosten für ungewöhnliche Mengen an Ausschuss (Material, Arbeitsaufwand u.a.). Auch die ungewöhnlichen Gemeinkosten und sämtliche Kosten, die dem Herstellungsvorgang nicht direkt zugerechnet werden können – wie z.B. die Vertriebskosten – dürfen nicht im Rahmen der Herstellungskosten angesetzt werden. Die Fremdkapitalzinsen sind sofort aufwandswirksam und dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Die bilanzielle Behandlung der Bestandteile der Herstellungskosten – Herstellungsnebenkosten und nachträgliche Herstellungskosten – ist grds. gleich wie die der Anschaffungskosten.¹⁶³ Daher kann auf die Ausführungen über die Anschaffungskosten verwiesen werden.

Tausch

Ein Tauschvorgang liegt dann vor, wenn Sachanlagen durch Hingabe von anderen Vermögenswerten oder eine Kombination von monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden. Der Zeitwert des hingegebenen bzw. erhaltenen Vermögenswertes muss verlässlich ermittelt werden können.¹⁶⁴ Die bulgarischen Rechnungslegungsstandards unterscheiden zwei Fällen: Tausch mit ähnlichen Vermögenswerten und Tausch mit unähnlichen Vermögenswerten. Hinsichtlich dieser Differenzierung ergeben sich Unterschiede in der Bilanzierung der Tauschvorgänge.¹⁶⁵

- *Tausch mit unähnlichen Vermögenswerten:* Es wird der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes fortgeführt. *Ein Gewinn darf realisiert werden* und dieser ergibt sich aus dem Unterschied zwischen dem Zeitwert des erhaltenen

¹⁶³ Vgl. BRS 16.4.7; Brezoeva (2012), BRS 16, S. 245.

¹⁶⁴ Vgl. BRS 16.5.1.

¹⁶⁵ Vgl. BRS 16.5.1; Brezoeva (2012), BRS 16, S. 246.

Vermögenswertes und dem Buchwert des hingegebenen Vermögenswertes.¹⁶⁶ Als typisches Beispiel für Tausch mit unähnlichen Vermögenswerten kann folgender Fall genannt werden: ein Unternehmen erhält einen LKW im Wert von 25 000 Leva¹⁶⁷ und gibt eine Maschine (Bilanzwert 21 000 Leva¹⁶⁸) und noch dazu 3 000 Leva¹⁶⁹ Bargeld hin.¹⁷⁰

- *Tausch mit ähnlichen Vermögenswerten:* Es wird der Buchwert des hingegebenen Vermögenswertes fortgeführt. Durch diesen Tauschvorgang *darf kein Gewinn realisiert werden*.¹⁷¹ Beispiel für Tausch mit ähnlichen Vermögenswerten – eine neue Produktionsmaschine im Wert von 16 000 Leva¹⁷² wird erhalten und eine Maschine der gleichen Art aber ein älteres Modell (Bilanzwert 8 000 Leva¹⁷³) und dazu 7 000 Leva¹⁷⁴ Bargeld werden hingegeben.¹⁷⁵

Unentgeltlicher Erwerb

Hinsichtlich des Falles eines unentgeltlichen Erwerbes eines Vermögenswertes normieren die BRS keine explizite Regelung. Genau wie beim Tausch wird in diesem Fall für sachgerecht angenommen, dass der Vermögenswert mit dem beizulegenden Zeitwert angesetzt wird.¹⁷⁶

Unternehmenszusammenschluss

Die Sachanlagen können auch aufgrund eines Unternehmenszusammenschlusses in das Unternehmen gelangen. Dieser Fall ist im BRS 22 „Unternehmenszusammenschluss“ normiert und bei solchen Fällen sind seine Regelungen zu beachten und zu befolgen. Angesichts dieses Standards muss eine Kaufpreisallokation durchgeführt werden. Dies

¹⁶⁶ Vgl. BRS 16.5.1.

¹⁶⁷ Ca. 12 500 Euro.

¹⁶⁸ Ca. 11 500 Euro.

¹⁶⁹ Ca. 1 500 Euro.

¹⁷⁰ Vgl. Brezoeva (2012) BRS 16, S. 246.

¹⁷¹ Vgl. BRS 16.5.2.

¹⁷² Ca. 8 000 Euro.

¹⁷³ Ca. 4 000 Euro.

¹⁷⁴ Ca. 3 500 Euro.

¹⁷⁵ Vgl. Brezoeva (2012), BRS 16, S. 247.

¹⁷⁶ Vgl. Durina (2008), S. 11.

bedeutet, dass die erworbenen Vermögenswerte und Schulden festzustellen sind und sodann mit ihrem beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren sind.¹⁷⁷

Zuschüsse der öffentlichen Hand

Die Bilanzierung von Zuschüssen der öffentlichen Hand für Vermögenswerte ist nach BRS 20 durchzuführen. Für die Erfüllung der Zuwendungsvoraussetzungen hat das Unternehmen langfristige Vermögenswerte zu kaufen, herzustellen oder auf andere Weise zu erwerben.¹⁷⁸ Nach BRS 20.3 werden diese Zuschüsse in der Bilanz auf der Passivseite als Abgrenzungsposten für die Investitionsaufwendungen ausgewiesen und während ihrer Nutzungsdauer ertragswirksam aufgelöst.¹⁷⁹ Der Zuschuss ist in der GuV zeitlich verteilt zu erfassen.¹⁸⁰

Unterschiede zu den IFRS

Die BRS sehen überhaupt keine Möglichkeit für die Bilanzierung von Fremdkapitalkosten vor. Es gibt keinen separaten Standard, der sich mit dieser Problematik beschäftigt. BRS 16.4.2 besagt lediglich, dass die Fremdkapitalkosten als Periodenaufwand abzubilden sind. Im Unterschied dazu gibt IAS 23 vor, wie die Fremdkapitalkosten zu bilanzieren sind. Nach IAS 23.5 sind die Fremdkapitalkosten als „Zinsen und weitere im Zusammenhang mit der Aufnahme vom Fremdkapital angefallene Kosten eines Unternehmens“¹⁸¹ definiert.

Fremdkapitalkosten sind zu aktivieren, wenn sie bestimmte Voraussetzungen erfüllen:

- Sie müssen dem Erwerb eines qualifizierten Vermögenswertes direkt zugeordnet werden können.¹⁸² Dieser liegt dann vor, wenn es längere Zeit dauert, bis dieser sich in seinem beabsichtigten gebrauchsfähigen Zustand befindet.¹⁸³
- Es muss eine ausreichende Wahrscheinlichkeit gegeben sein, dass der künftige wirtschaftliche Nutzen des Vermögenswertes dem Unternehmen zufließen wird und die Kosten sich verlässlich ermitteln lassen.¹⁸⁴

¹⁷⁷ Vgl. BRS 22.4.2.

¹⁷⁸ Vgl. BRS 20.2.

¹⁷⁹ Vgl. BRS 20.3.2.

¹⁸⁰ Vgl. BRS 20.3.6.

¹⁸¹ IAS 23.5.

¹⁸² Vgl. IAS 23.8.

¹⁸³ Vgl. IAS 23.5.

- Es muss um solche Kosten gehen, die ohne die Ausgaben für den qualifizierten Vermögenswert nicht angefallen wären.¹⁸⁵

Beim Tausch ergeben sich zwei wesentliche Unterschiede zwischen den BRS und den IFRS. Erstens ist im BRS 16.5.1 der Begriff der wirtschaftlichen Substanz nicht näher dargestellt und dadurch obliegt dem Bilanzierenden eine Interpretation. Im Unterschied dazu regelt IAS 16.25 detailliert die Kriterien für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Substanz. Zweiter grundlegende Unterschied – die IFRS machen keinen Unterschied zwischen Tausch mit ähnlichen Vermögenswerten und Tausch mit unähnlichen Vermögenswerten.

3.3.3 Vergleich

Der wesentlichste Unterschied in Bezug auf die Zugangsbewertung besteht in der Möglichkeit zur Bilanzierung der Fremdkapitalkosten. Diesbezüglich sieht das UGB lediglich im Herstellungsfall ein Aktivierungswahlrecht vor, das nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig ist. Im Unterschied dazu sind diese nach den BRS als Periodenaufwand zu erfassen und es besteht in allen Fällen überhaupt keine Möglichkeit zu ihrer Aktivierung.

Das UGB gibt dem Bilanzierenden ein Wahlrecht, wonach angemessene Teile der Fertigungs- sowie Materialgemeinkosten in die Herstellungskosten eingerechnet werden dürfen. Hingegen sehen die BRS dafür einen verpflichtenden Vollkostenansatz vor – die Fertigungs- und Materialgemeinkosten sind zwingende Bestandteile der Herstellungskosten. Das Einbeziehungswahlrecht wurde mit dem EU-GesRÄG 1996 eingeräumt. Bis dahin wurde für angemessene Teile der Fertigungs- und Materialgemeinkosten eine Einbeziehungspflicht in die Herstellungskosten vorgesehen.¹⁸⁶ Diese Ausdehnung des Wahlrechts wird jedoch teilweise kritisch betrachtet. Außerdem kann die Nutzung dieses Wahlrechts zur Entstehung stiller Reserven führen und somit kann die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage verzerrt werden. Demgemäß stellt dies auch einen Verstoß gegen die Forderung der §§ 195 und 222 Abs. 2 UGB dar, die verlangen, dass der Jahresabschluss ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln muss.¹⁸⁷

¹⁸⁴ Vgl. IAS 23.9.

¹⁸⁵ Vgl. IAS 23.10.

¹⁸⁶ Vgl. Lang (2013), § 203 UGB, Rz. 73; EU-GesRÄG, BGBl. Nr. 304/1996, S. 2411.

¹⁸⁷ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S. 62.

Ein Unterschied ergibt sich auch in Bezug auf den unentgeltlichen Erwerb. Die BRS geben keine explizite Regelung, mit welchem Wert ein unentgeltlicher Erwerb in der Bilanz anzusetzen ist. In der Literatur wird ein Hinweis gegeben, dass dieser mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen ist. Demgegenüber regelt das UGB explizit einen verpflichtenden Ansatz mit dem beizulegenden Wert.

3.4 Grundzüge der Folgebewertung

3.4.1 UGB

Grundlagen

Bei der Folgebewertung ist stets das Anschaffungskostenprinzip und das Niederstwertprinzip einzuhalten, die beide eine Ausprägung des Vorsichtsprinzips darstellen.¹⁸⁸ Das Anschaffungskostenprinzip besagt, dass ein Vermögensgegenstand höchstens zu den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten angesetzt werden darf. Laut dem Niederstwertprinzip müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf einen am Abschlussstichtag bestehenden niedrigeren Börsen- oder Marktpreis abgeschrieben werden.¹⁸⁹ Dieses Prinzip grenzt die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens ab. Demnach sind die Gegenstände des Anlagenvermögens nur bei *voraussichtlicher dauernder Wertminderung* auf ihren niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben (gemildertes Niederstwertprinzip). Für Finanzanlagen hingegen sieht § 204 Abs. 2 UGB ein Abschreibungswahlrecht vor – eine außerplanmäßige Abschreibung ist auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung zulässig. Im Gegensatz dazu regelt das strenge Niederstwertprinzip die Abschreibung beim Umlaufvermögen, dass *stets* auf den niedrigeren beizulegenden Wert am Abschlussstichtag (strenges Niederstwertprinzip) abzuschreiben ist.¹⁹⁰

Daraus folgt, dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten den universellen Bewertungsmaßstab für Vermögensgegenstände darstellen und dieser im nachfolgend um planmäßige¹⁹¹ oder außerplanmäßige¹⁹² Abschreibungen zu vermindern ist. Die

¹⁸⁸ Vgl. Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S 232.

¹⁸⁹ Vgl. Krommes (2011), S. 421.

¹⁹⁰ Vgl. §§ 204 Abs. 2 und 207 UGB, Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 204 und 205.

¹⁹¹ Siehe dazu Kapitel 3.5.1

¹⁹² Siehe dazu Kapitel 3.6.1

Abschreibungen werden ob ihrer Wichtigkeit in Folge gesondert ausgewiesen.¹⁹³ Fallen die Gründe einer in vorangegangenen Geschäftsjahren vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibung weg, führt dies zu einer Zuschreibungspflicht.¹⁹⁴

Zuschreibungen

Wie bereits erwähnt, normiert § 208 Abs. 1 UGB ein Zuschreibungsgebot beim Wegfall der Gründe einer in vorangegangenen Geschäftsjahren vorgenommenen außerplanmäßigen Wertminderung.¹⁹⁵ Fallen die Gründe für eine zuvor vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung weg, ergibt sich daraus eine Wertaufholung. Aufgrund dessen spricht der Gesetzgeber überwiegend von einer Wertaufholung der fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten¹⁹⁶ und diesbezüglich werden im Folgenden die Begriffe „Wertaufholung“ und „Zuschreibung“ als Synonyme verwendet.

Im Schrifttum wird die Frage diskutiert, ob genau die Gründe wegfallen müssen, welche für die Abschreibung entscheidend sind, oder ob eine Wertsteigerung durch andere Umstände bedingt sein kann. Unter Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung über die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens durch den Jahresabschluss (einschließlich der Zuschreibung) wäre es angebracht, jeden Umstand, der eine Wertaufholung bedingt, einfach separat in Betracht zu ziehen und nicht mit der Erfüllung bzw. Nichterfüllung der Voraussetzungen an die Gründe für eine Zuschreibung zu verbinden. Der Wortlaut des § 208 Abs. 1 UGB spricht dafür, dass für die Anwendung einer Wertaufholung auf genau jede Gründe abzustellen ist, die die zuvor vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung verursacht haben. Infolgedessen sind diese verankerten gesetzlichen Bestimmungen sorgfältig zu befolgen.¹⁹⁷

Der Zuschreibungsbetrag resultiert aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag. Es gibt aber eine Obergrenze für diese Werterhöhung und zwar die fortgeführten AHK unter Berücksichtigung der bis dahin vorzunehmenden planmäßigen Abschreibungen, wenn der beizulegende Zeitwert höher ist.

¹⁹³ Vgl. § 231 UGB.

¹⁹⁴ Vgl. § 208 Abs. 1 UGB.

¹⁹⁵ Die eigentlich vorangehende Abschreibung wird erst im Folgekapitel behandelt.

¹⁹⁶ Vgl. *Eberhartiger / Plassak* (2010), § 208 UGB, Rz. 10 f.

¹⁹⁷ Vgl. *Hirschler* (2005), S. 155; *Adler / During / Schmaltz* (1997), § 280 HGB, Rz. 13; *Urnik / Urtz* (2011), § 208 UGB, Rz. 7.

Dies kann bspw. der Fall sein, wenn neben einem Grundstück eine Mülldeponie errichtet wird. Dadurch verliert das Grundstück die Hälfte an Wert. Wenn die Mülldeponie geschlossen wird, gewinnt das Grundstück wieder an Wert. Es ist zuzuschreiben, jedoch höchstens bis zu den AHK (keine planmäßige Abschreibung). Das bedeutet, dass unabhängig von den Zuschreibungen und Abschreibungen nicht mehr als der beizulegende Zeitwert zugeschrieben werden kann.

§ 208 Abs. 2 UGB sieht eine Abweichung von der im Abs. 1 geregelten Zuschreibungspflicht dann vor, „wenn ein niedrigerer Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung unter der Voraussetzung beibehalten werden kann, dass er auch im Jahresabschluss beibehalten wird.“¹⁹⁸ Angesichts dessen ist die Wertbeibehaltung nur dann zulässig, wenn sich aus der Wertaufholung eine steuerliche Mehrbelastung ergeben würde. Die Verknüpfung mit dem Steuerrecht resultiert aus § 6 Z 13 EStG, der besagt, dass die unternehmensrechtlichen Zuschreibungen ebenfalls für den steuerlichen Wertansatz ausschlaggebend sind. Umgekehrt, wenn auf die unternehmensrechtliche Zuschreibung verzichtet wird, hat das eine steuerliche Anerkennung des niedrigeren Wertansatzes zur Folge. Liegen zwingende steuerrechtliche Vorschriften für eine Zuschreibungspflicht vor oder wirkt sich die unternehmensrechtliche Zuschreibung steuerrechtlich nicht aus, dann kann die Ausübung des Wertbeibehaltungsrechts nicht realisiert werden. Die gesetzlichen Bestimmungen im § 6 Z 1 EStG sehen eine Wertbeibehaltungspflicht für abnutzbares Anlagevermögen vor. Das bedeutet, dass der niedrigere Wert nicht beibehalten werden kann, sondern beibehalten werden muss. Jedoch wird ein Absehen von dieser Pflicht für die Fälle des § 6 Z 13 EStG normiert. Angesichts dessen kann für abnutzbares Anlagevermögen die Anwendung des Wertbeibehaltungswahlrechts angenommen werden.¹⁹⁹

Sonderformen der Folgebewertung

Vermögensgegenstände und Schulden sind an jedem Stichtag einzeln zu bewerten (§ 201 Abs. 2 Z 3 UGB). Bei Vorräten kann die Einhaltung des Einzelbewertungsprinzips bei schwankenden Einkaufspreisen problematisch sein, wobei es z.B. bei der Einlagerung von Schüttgütern wie Sand oder Kies gezwungenermaßen zu Vermischungen kommen kann, die bei der Einzelbewertung nicht zulässig sind. Die Einhaltung dieses

¹⁹⁸ § 208 Abs. 2 UGB.

¹⁹⁹ Vgl. Hirschler (2005), S. 156 - 159; Adler / During / Schmaltz (1997), § 280 HGB, Rz. 41 f.; Urnik / Urtz (2011), § 208 UGB, Rz. 14 f.

Einzelbewertungsgrundsatzes kann bei den Vorräten einen übermäßig großen Arbeitsaufwand verursachen, was wirtschaftlich nicht sinnvoll ist.²⁰⁰ Aufgrund dessen gibt es unter bestimmten Voraussetzungen ein Wahlrecht zur Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren, das im § 209 UGB geregelt ist und eine Erleichterung neben der Einzelbewertung darstellt. Dazu gehören das Festwertbewertungsverfahren (§ 209 Abs. 1 UGB), das Gruppenbewertungsverfahren (§ 209 Abs. 2 Satz 1 UGB) sowie das Verbrauchsfolgeverfahren (§ 209 Abs. 2 Satz 2 UGB). Wurde schon einmal die Entscheidung für die Anwendung eines Bewertungsvereinfachungsverfahrens getroffen, dann muss dieses aufgrund des Stetigkeitsprinzips weiter beibehalten werden.²⁰¹

§ 209 Abs. 1 UGB normiert, dass die Anwendung des Festwertverfahrens nur bei den Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen in Betracht kommt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- die Vermögensgegenstände werden regelmäßig ersetzt;
- der Gesamtwert ist von untergeordneter Bedeutung und
- der Bestand unterliegt nur geringen Veränderungen.

Bei Erfüllung all dieser Voraussetzungen muss jedenfalls alle fünf Jahre eine Bestandsaufnahme durchgeführt werden.²⁰² Der Anwendungsbereich der Festbewertung ist nur auf abnutzbares Anlagenvermögen beschränkt, weil stets ein Ersatz von abgehenden Vermögensgegenständen gefordert wird. Eine Festbewertung für nicht abnutzbares Vermögen ist ausgeschlossen.²⁰³ Das Festbewertungsverfahren wird häufig bei Gerüst- und Schalungsteilen; Flaschen und Flaschenkästen; Hotelgeschirr und Hotelwäsche; Beleuchtungsanlagen u.a. angewendet.²⁰⁴

Alle Vermögensgegenstände, die die Voraussetzungen erfüllen, werden mit einem festen Wert bilanziert. Resultieren bei den Bestandsaufnahmen wesentliche quantitative Änderungen, müssen diese unbedingt berücksichtigt werden. Der Gesetzgeber sagt nichts zu der Berücksichtigung von Preisänderungen, aber aufgrund des Niederstwertprinzips sind die

²⁰⁰ Vgl. von Sicherer (2013), S. 55.

²⁰¹ Vgl. § 201 Abs. 2 Z 1 UGB.

²⁰² Vgl. § 209 Abs. 2 UGB.

²⁰³ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 274.

²⁰⁴ Vgl. von Sicherer (2013), S. 56.

Preisminderungen jedenfalls zu berücksichtigen. Die Erfassung von Preissteigerungen ist umstritten. Nach herrschender Meinung stellt diese einen Verstoß gegen das Anschaffungskostenprinzip dar. Im Gegensatz dazu steht die Behauptung vieler Wissenschaftler, dass diese zu einem realitätsnäheren Ausweis des Endbestandes führt. Die Anwendung des Festwertverfahrens hat sowohl keine Notwendigkeit von einer jährlichen Bestandsaufnahme als auch administrative Vereinfachung der Lagerbuchhaltung zur Folge.²⁰⁵

Die Gruppenbewertung darf nur für bewegliche Vermögensgegenstände oder Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens angewendet werden. Weitere Voraussetzungen für ihre Anwendbarkeit sind, dass die zusammengefassten Vermögensgegenstände *gleichartig, funktionsgleich und gleichwertig* sein müssen.²⁰⁶ Unter dem Kriterium „Gleichartigkeit“ sind artgleiche Vermögensgegenstände zu verstehen, die zu der gleichen Warengattung gehören. Für die Erfüllung des Kriteriums der Funktionsgleichheit müssen die Güter zum gleichen Zweck verwendet werden.²⁰⁷ Als gleichwertige Güter werden solche bezeichnet, die zu einer Gruppe gehören und bei denen keine wesentlichen Preisschwankungen (von bis zu 20 % bei geringen Einzelwerten) vorhanden sind, wobei für die Ermittlung dieses Spielraums der geringste und der höchste Wert in der Gruppe heranzuziehen sind. Wichtig ist, dass zwischen der Summe der Einzelwerte der Gruppe und dem Gesamtwert keine wesentliche Abweichung bestehen darf.²⁰⁸ Die Gruppenbewertung wird entweder mittels eines gewogenen oder gleitenden Durchschnittswerts oder auf Basis eines *Verbrauchsfolgeverfahrens*, das im Folgenden erklärt wird, durchgeführt. Zur Ermittlung des gewogenen periodischen Durchschnittswertes werden die Summe der bewerteten Anfangsbestand und Zugänge pro Periode durch die Summe der Menge des Anfangsbestandes und der Zugänge dividiert. Dieses Verfahren ist sehr einfach in der Anwendung, aber das Problem ist, dass während des jeweiligen Zeitraums auch Bestandsabgänge erfolgen. Infolgedessen wird bei dem gleitenden Durchschnittsverfahren eine neue Berechnung des gewogenen Durchschnittswerts des Bestands kontinuierlich durchgeführt. Weiters bezieht sich dieser neue Durchschnittspreis auf die danach erfolgenden Abgänge. Den Anknüpfungspunkt für diesen neuen Durchschnittspreis stellen die danach erfolgenden Abgänge dar. Der ermittelte Durchschnittswert des Endbestands wird in der

²⁰⁵ Vgl. Mandl / Haase (2002), B.II./3.1 .b), S. 5 - 10.

²⁰⁶ Vgl. Konezny (2013), § 209 UGB, Rz. 10 und 11.

²⁰⁷ Vgl. Winkeljohann / Klein (2012), § 240, Anm. 136; Knop (2002), § 240, Rn. 75.

²⁰⁸ Vgl. Mandl / Haase (2002), B.II./3.1 .b), S. 12.

Bilanz angesetzt. Liegt der Tageswert unter dem ermittelten Durchschnittspreis, dann hat nach dem strengen Niederstwertprinzip eine Wertminderung zu erfolgen.²⁰⁹

Für geringwertige Vermögensgegenstände besteht im Steuerrecht eine weitere Sonderform der Folgebewertung. § 13 EStG sieht ein Wahlrecht zur Vollabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter vor. Führt die Nutzung dieses Vollabschreibungswahlrechtes zu Steuerbegünstigungen, so ist die steuerliche Betragsgrenze in Höhe von 400 Euro auch unternehmensrechtlich bindend. Aus unternehmensrechtlicher Sicht dürfen dieses Wahlrecht und der begrenzte Betrag in Höhe von 400 Euro anerkannt werden. Die Kosten für das einzelne Wirtschaftsgut dürfen 400 Euro nicht übersteigen, damit sie im Jahr der Verausgabung gänzlich abgeschrieben werden dürfen und somit bspw. der administrative Aufwand in der Buchhaltung wesentlich vereinfacht werden kann. Beim gemeinsamen Erwerb einer Sachgesamtheit hat die Ermittlung der Kosten durch die Summe der einzelnen Teile zu erfolgen. Im Fall, dass der gesamte Absetzbetrag von wesentlichem Umfang ist, ist eine Vollabschreibung unternehmensrechtlich nicht zulässig und muss laut § 205 Abs. 1 UGB eine unversteuerte Rücklage gebildet werden. Mithilfe dieser Regelung kommt es zu keiner im Vergleich zum tatsächlichen Wertverlust zu großen Abschreibung und somit nicht zur Darstellung eines verzerrten, sondern eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens- und Ertragslage. Bei der (Voll-)Abschreibung muss jedenfalls die Stetigkeitspflicht für die Verteilung der Nutzungsdauer beibehalten und erfüllt werden.²¹⁰

3.4.2 BRS

Bis 01.01.2008 hatte der Bilanzierende ein Wahlrecht zwischen zwei Bewertungsmaßstäben: Anschaffungskostenmodell und Neubewertungsmodell. Die beiden Verfahren hatten keinen gleichartigen Stellenwert – das Anschaffungskostenmodell war als empfehlenswertes Verfahren vorgesehen und hatte vorrangige Bedeutung vor dem Neubewertungsverfahren, das ein Alternativmodell der Folgebewertung darstellte.²¹¹

Seit 01.01.2008 wird mit Verordnung № 251 vom 17.10.2007 nur ein einziges Prinzip der Folgebewertung als zulässig vorgesehen – das Anschaffungskostenmodell. Die Anwendung

²⁰⁹ Vgl. Konezny (2013), § 209 UGB, Rz. 12; von Sicherer (2013), S. 57 und 58.

²¹⁰ Vgl. Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 205 und 206.

²¹¹ Vgl. Brezoeva (2012), BRS 16, S. 250.

des Neubewertungsprinzips ist nicht mehr erlaubt.²¹² Die Folgebewertung erfolgt laut BRS 16.7.1 zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, abzüglich kumulierter planmäßiger Abschreibungen und Wertminderungen.²¹³ Falls die Gründe für eine zuvor vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung weggefallen sind, ist eine Zuschreibung bis zu der Höhe der fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, die nach dem Abzug der planmäßigen Abschreibungen vorliegen, zulässig. Wegen des Verbotes des Neubewertungsverfahrens ist der beizulegende Wert als Bewertungsmaßstab nicht zulässig.²¹⁴

Der Bilanzierende hat sorgfältig das Stetigkeitsprinzip zu wahren. Nach diesem Prinzip sollen die einmal ausgewählten Bewertungsmethoden weiter beibehalten werden. Die Bewertungsmethoden stellen grds. sämtliche Bewertungsverfahren und Konzepte zur Wertermittlung dar. Das können bspw. Art der angewandten Abschreibungsmethoden oder Schätzung der Nutzungsdauer eines Gegenstandes des abnutzbaren Anlagenvermögens sein. Ziel des Stetigkeitsprinzips ist die Gleichbehandlung gleichartiger Posten. Abweichungen dieses Prinzips können zulässig sein, wenn der Gesetzgeber eine Änderung verlangt oder infolge eines Wechsels die Information zuverlässiger und übersichtlicher vermittelt werden könnte.²¹⁵

Zuschreibung

In der bulgarischen nationalen Rechnungslegung wird überwiegend von einer „Wertaufholung“ gesprochen. Deswegen werden im Folgenden die Begriffe „Wertaufholung“ und „Zuschreibung“ als Synonyme verwendet.

Wie bereits erwähnt, besteht bei Wegfall der Gründe für eine zuvor vorgenommene Wertminderung eine Wertaufholungspflicht.²¹⁶ Diese hat nach BRS 16.8.2 – 8.4 zu erfolgen. Laut dieser Vorschriften ist an jedem Abschlussstichtag zu überprüfen, ob die Gründe für eine zuvor vorgenommene Wertminderung weggefallen sind oder noch vorhanden sind. Falls eine Wertaufholungspflicht besteht, dann erfolgt eine Zuschreibung erfolgswirksam bis zum

²¹² Vgl. Brezoeva (2012), BRS 16, S. 250.

²¹³ Vgl. BRS 16.7.1.

²¹⁴ Vgl. Brezoeva (2012), BRS 16, S. 250.

²¹⁵ Vgl. BRS 8.8.1; Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova (2009), S. 60 f.

²¹⁶ Vgl. BRS 36.8.1.

Buchwert, der sich abzüglich der planmäßigen Abschreibungen ohne eine Wertminderung ergeben hätte.²¹⁷

Die Merkmale, die zu einer Abschreibung bzw. Zuschreibung führen, beziehen sich auf externe und interne Informationsquellen.²¹⁸ Einige davon werden in der folgenden Tabelle dargestellt:²¹⁹

Merkmale	Abschreibung	Zuschreibung (Wertaufholung)
Externe Informationsquellen		
Marktwert des Vermögens	bei Senkung	bei Erhöhung
Änderungen des technologischen, marktbezogenen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Umfeldes	mit einer negativen Auswirkung auf das Unternehmen	mit einer positiven Auswirkung auf das Unternehmen
Marktzinsen oder andere Renditen	bei Erhöhung	bei Senkung
Interne Informationsquellen		
Änderungen in dem Ausmaß oder der Art der Nutzung eines Vermögenswertes	mit einer negativen Auswirkung auf das Unternehmen	mit einer positiven Auswirkung auf das Unternehmen
Daten aus der Veränderung der wirtschaftlichen Ertragskraft eines Vermögenswertes	wirtschaftlicher Nutzen niedriger als der erwartete	wirtschaftlicher Nutzen höher als der erwartete

²¹⁷ Vgl. BRS 36.8.5.

²¹⁸ Vgl. 36.8.2.

²¹⁹ Vgl. Durina (2008), S. 29.

substanzielle Hinweise für eine Überalterung oder einen physischen Schaden eines Vermögenswerts	auf jeden Fall	Unzulässig
---	----------------	------------

Darstellung 1: Merkmale, die zu einer Abschreibung bzw. Zuschreibung führen; Quelle: *Durina* (2008), S. 29.

Sonderformen der Folgebewertung

Die Vermögensgegenstände und Schulden sind an jedem Bilanzstichtag unabhängig voneinander zu bewerten (sog. Einzelbewertungsprinzip).²²⁰ Ein Festwertansatz ist in den BRS nicht explizit normiert. In der wissenschaftlichen Literatur herrscht die Meinung, dass die Anwendung des Bewertungsvereinfachungsverfahrens für unwesentliche Vermögenswerte zulässig ist. Diese Vermögenswerte können zu einer Gruppe zusammengefasst werden und gemeinsam bilanziert und bewertet werden. Dadurch werden komplizierte Berechnungen weggefallen und es wird eine Vereinfachung erzielt.²²¹

Eine Sofortabschreibung geringwertiger Vermögenswerte ist in den BRS auch nicht ausdrücklich geregelt. Der Wesentlichkeitsgrundsatz bestimmt ihre Zulässigkeit. Die unwesentlichen Vermögenswerte dürfen sofort abgeschrieben werden. Der Wesentlichkeitsgrad eines Vermögenswertes wird bei jedem Unternehmen individuell festgestellt. Es ist unmöglich, dass die Kriterien des Wesentlichkeit bei allen Unternehmen gleich sind. In der Praxis wird als sachgerecht angenommen, dass ein Vermögenswert einen Wert von max. 700 Leva (ca. 350 Euro) haben muss, damit er sofort abgeschrieben werden darf.²²²

Unterschiede zu den IFRS

Im Unterschied zu den BRS hat der Bilanzierende gem. IAS 16.29 ein Wahlrecht zwischen dem Anschaffungskosten- oder dem Neubewertungsmodell für die Folgebewertung von Sachanlagen. Dieses Regelwerk ist das gleiche wie jenes, das bis Ende 2007 in Bulgarien galt.

²²⁰ Vgl. BRS 16.3.2.

²²¹ Vgl. BRS 16.2; *Brezoeva* (2012), BRS 16, S. 242.

²²² Vgl. *Brezoeva* (2012), BRS 16, S. 242; *Durina* (2008), S. 37.

3.4.3 Vergleich

Die Bestimmungen zur Folgebewertung sind grds. in den beiden Regelungsnormen gleich. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten stellen den universellen Bewertungsmaßstab für das Sachanlagevermögen dar und werden in der Folge um planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen vermindert. Bei Wegfall der Gründe für eine zuvor vorgenommene Wertminderung besteht eine Wertaufholungspflicht. Bei näherer Betrachtung ergeben sich dennoch Unterschiede, wie bspw. in Bezug auf die Bewertungsvereinfachungsverfahren. Das UGB normiert explizit die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren, wohingegen in den BRS dies nicht explizit geregelt ist, sondern nur eine mögliche Gruppenbildung vorgesehen ist. Demnach ist hier der Wesentlichkeitsgrundsatz ausschlaggebend.

3.5 Planmäßige Abschreibung

3.5.1 UGB

Abschreibungsgegenstand

Abschreibungsfähige Vermögensgegenstände sind grds. diejenigen mit begrenzter Nutzungsdauer.²²³ Dies bedeutet, dass nur Vermögensgegenstände des abnutzbaren Sachanlagenvermögens um eine planmäßige Abschreibung zu vermindern sind.²²⁴ Dazu zählen bspw. „Bauten, technische Anlagen und Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung,“²²⁵ etc.

Maßgebend für die Ermittlung der planmäßigen Abschreibung eines Vermögensgegenstandes ist der Grundsatz der Einzelbewertung. Zulässig ist auch das Bewertungsvereinfachungsverfahren für homogene Wirtschaftsgüter, die zusammengefasst in einer Gruppe abgeschrieben werden dürfen. Ausgangspunkt für die Bestimmung der Bewertungseinheit ist der „betriebliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang“.²²⁶ Für den Bilanzierenden ist eine Erleichterung für geringwertige Wirtschaftsgüter vorgesehen. Diese können sofort im Zeitpunkt ihrer Inbetriebnahme abgeschrieben werden.²²⁷

²²³ Vgl. § 204 Abs. 1 UGB.

²²⁴ Vgl. Konezny (2013), § 204 UGB, Rz. 7.

²²⁵ Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 380.

²²⁶ Winkeljohann / Büssow (2012), § 252 HGB, Anm. 23; Urnik / Urtz (2011), § 201 UGB, Rz. 46 f.

²²⁷ Vgl. Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 387.

Abschreibungsbasis

Die Basis für die planmäßige Abschreibung entspricht den Anschaffungs- und Herstellungskosten.²²⁸ Diese werden auf die gesamte Nutzungsdauer einer Sachanlage verteilt. Ergibt sich am Ende der Nutzungsdauer ein Restwert, der in erheblicher Höhe und hinreichend sicher ist, sind die AHK um diesen Restwert zu korrigieren.²²⁹ Kann dieser Restwert mit nicht ausreichender Sicherheit und nicht in erheblicher Höhe angenommen werden, dann ist die Abschreibungsbasis in Höhe der AHK anzunehmen.²³⁰

Abschreibungsmethode

Die planmäßige Abschreibung kann nach verschiedenen Abschreibungsmethoden erfolgen. Für den Bilanzierenden besteht ein freies Wahlrecht. Die ausgewählte Methode soll eine periodengerechte Entwertung des jeweiligen Sachanlagevermögens gewährleisten. Des Weiteren ist wichtig zu berücksichtigen, dass die vom Unternehmen ausgewählte Abschreibungsmethode den GoB zu entsprechen hat.²³¹ Die planmäßigen Abschreibungsmethoden sind:

- „zeitabhängige Abschreibung – linear, degressiv, progressiv;
- leistungsabhängige Abschreibung.“²³²

„Bei den Verfahren der *Zeitabschreibung* werden den einzelnen Geschäftsjahren Abschreibungsbeträge zugerechnet, die im Zeitablauf sinken (*degressive Abschreibung*), gleich bleiben (*lineare Abschreibung*), oder steigen (*progressive Abschreibung*).“²³³

Die *leistungsabhängige Abschreibung* richtet sich nach der Gesamtleistung eines Vermögensgegenstandes. Die jährlichen Abschreibungsbeträge berechnen sich aus dem Verhältnis von jährlicher Leistungserbringung zur voraussichtlichen Gesamtleistung eines Vermögensgegenstandes.²³⁴

²²⁸ Vgl. § 204 Abs. 1 UGB.

²²⁹ Vgl. Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 381.

²³⁰ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 252.

²³¹ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 254.

²³² Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 383.

²³³ Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 255 (eigene Hervorhebungen).

²³⁴ Vgl. Frick (2007), S. 103.

Grds. besteht die Möglichkeit, dass jeder Vermögensgegenstand nach einer individuell ausgewählten Abschreibungsmethode abgeschrieben werden kann. Diesbezüglich hat der Bilanzierende von dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit nicht abzuweichen und die Aufrechterhaltung der einmal gewählten Abschreibungsmethode zu sichern.²³⁵

Nutzungsdauer

Gem. § 204 Abs. 1 UGB sind die AHK auf die Geschäftsjahre zu verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich wirtschaftlich genutzt werden kann. Infolgedessen stellt die Bestimmung der Nutzungsdauer das zentrale Problem bei der Abschreibung dar. Diese kann mithilfe der Investitionsrechnung geschätzt werden, in der sämtliche Ein- und Auszahlungen, die in Verbindung mit dem einzuschätzenden Vermögensgegenstand erwartet werden, zu erfassen sind. Der maximale Kapitalwert stimmt mit der optimalen Nutzungsdauer überein. Grds. hat der Bilanzierende das Vorsichtsprinzip einzuhalten und eher eine kürzere Nutzungsdauer anzusetzen. Werden Vermögensgegenstände, die schon genutzt wurden, vom Unternehmen angeschafft, ist eine Restnutzungsdauer zu bestimmen.²³⁶

Bei der Bestimmung der Nutzungsdauer ist der wirtschaftliche, technische und rechtliche Charakter des jeweiligen Vermögensgegenstandes entscheidend.²³⁷ Werden die Gegenstände nicht gebraucht (z.B. Reserveanlagen) sollen sie auch abgeschrieben werden.²³⁸

Beginn, Ende und Umfang der Abschreibung

Der Gesetzgeber hat nicht explizit geregelt ab welchem Zeitpunkt die Abschreibung vorzunehmen ist.²³⁹ Prinzipiell kann angenommen werden, dass laut § 204 Abs. 1 UGB die Abschreibung mit dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes beginnt, der grds. mit dem Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft, also der Lieferung bzw. Fertigstellung,

²³⁵ Vgl. Frick (2007), S. 102.

²³⁶ Vgl. Christian / Hohensinner (2013), § 204, Rz. 38 mit Verweis auf Döring / Buchholz (2002), § 253 HGB, Rz. 121 f; Frick (2007), S. 101.

²³⁷ Vgl. Konezny (2013), § 204 UGB, Rz. 13 mit Verweis auf Adler / Düring / Schmaltz (1998), § 253 HGB, Rz. 24.

²³⁸ Vgl. Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 382.

²³⁹ Vgl. Rohatschek (2005), S. 72 f.

bzw. mit dem Ende des Anschaffungsvorganges identisch ist. Der Zeitpunkt des Gebrauches ist nicht ausschlaggebend bei der Festlegung des Abschreibungsbeginns.²⁴⁰

In der Praxis ist der Abschreibungsbetrag grds. zeitanteilig zu ermitteln. Wie bereits erwähnt, müssen die AHK auf die Geschäftsjahre verteilt werden.²⁴¹ Bei unterjähriger Inbetriebnahme erfolgt die unternehmensrechtliche Abschreibung grds. nach Tagen, aber aus Vereinfachungsgründen kann sie nach Monaten angesetzt werden.²⁴²

Als Erleichterung des Bilanzierenden darf die steuerrechtliche Regelung im § 7 Abs. 2 EStG angewandt werden, nach welcher eine Halbjahresabschreibung für Vermögensgegenstände, deren Nutzungsdauer weniger als sechs Monaten ist, und eine Ganzjahresabschreibung für Wirtschaftsgüter, die mehr als sechs Monaten genutzt werden, vorgenommen werden darf.²⁴³

Das Abschreibungsende ist „durch technische und/oder wirtschaftliche Abschreibungsursachen bzw. -einflüsse“²⁴⁴ festzulegen. Zu den technischen Abschreibungsursachen gehört vor allen Dingen der Gebrauchverschleiß, der durch den Gebrauch eines Gegenstandes eintritt. Die Gegenstände des Anlagevermögens nutzen sich auch durch natürlichen Verschleiß, z.B. Witterungseinflüsse bei Maschinen und Gebäuden, ab. Der Wertverlust durch technischen Fortschritt, die Bedarfsverschiebung oder die Preisänderung sind wirtschaftlich bedingte Abschreibungsursachen.²⁴⁵

Anpassungen

Die Abschreibung jedes Vermögensgegenstandes hat nach einem bestimmten Plan zu erfolgen. In dem Abschreibungsplan muss die erforderliche Information über die folgenden Faktoren angegeben werden: Abschreibungsbasis, Abschreibungsdauer und Abschreibungsmethode. Der Abschreibungsplan muss aufgrund des Bewertungsstetigkeitsprinzips einbehalten werden. Abweichungen sind nur unter besonderen Umständen zulässig. Dies kann bspw. der Fall sein, wenn die Nutzungsdauer falsch geschätzt

²⁴⁰ Vgl. *Frick* (2007), S. 100 f.; *Bertl / Deutsch / Hirschler* (2013), S. 382; *Konezny* (2013), § 204 UGB, Rz. 11 mit Verweis auf *Andrejewski / Kozikowski / Roscher* (2012), § 253 HGB, Rz. 224.

²⁴¹ Vgl. § 204 Abs. 1 UGB.

²⁴² Vgl. *Frick* (2007), S. 101.

²⁴³ Vgl. *Bertl / Deutsch / Hirschler* (2013), S. 382; *Frick* (2007), S. 101.

²⁴⁴ *Baetge / Kirsch / Thiele* (2011), S. 252.

²⁴⁵ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2011), S. 252 und 253.

wurde und dieser Fehler infolge die geändert und angepasst werden muss.²⁴⁶ Die Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden müssen im Anhang gesondert dargestellt und begründet werden.²⁴⁷

3.5.2 BRS

Das ganze Regelungswerk bezüglich der Abschreibung ist in einem separaten Standard geregelt – *BRS 4 Abschreibungen*. Das ist ein spezieller Standard und es gibt keinen Vergleichsstandard in den IFRS. BRS 4 regelt die Abschreibungen sowohl für materielle als auch für immaterielle Vermögenswerte.

Abschreibungsgegenstand

Generell sind die abschreibungsfähigen Vermögenswerte nur die Sachanlagen, die:

- „länger als eine Berichtsperiode genutzt werden;
- von begrenzter Nutzungsdauer sind;
- für die Herstellung oder Lieferung von Waren oder Dienstleistungen, für die Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden.“²⁴⁸

Für mehr Klarheit und Verständnis nennt BRS 4.1 Sachanlagen, die nicht abschreibungsfähig sind:

- natürliche Ressourcen;
- Kulturgüter;
- kulturelle und künstlerische Werke und Erzeugnisse;
- Museumsobjekte etc.²⁴⁹

²⁴⁶ Vgl. Konezny (2013), § 204 UGB, Rz. 9 und 19 mit Verweis auf Janschek / Jung (2010), § 204 UGB, Rz. 47.

²⁴⁷ Vgl. § 236 Abs. 1 UGB.

²⁴⁸ BRS 4.2 (eigene Übersetzung).

²⁴⁹ Vgl. BRS 4.1.

Nach dem bulgarischen Standard wird als sachgerecht angenommen, dass solche Sachanlagen, die grds. abschreibungsfähig sind, in bestimmten Fällen nicht abschreibungsfähig sein können, wenn sie:

- nicht in der Unternehmenstätigkeit genutzt werden (die sog. Konservierung);
- in Stadium des Erwerbs sind;
- in Liquidation sind;
- voll auf ihren Restwert abgeschrieben sind.²⁵⁰

Einen sehr interessanten Aspekt stellt die bereits erwähnte *Konservierung einer Sachanlage* dar. Gem. BRS 4.1g werden diejenige Sachanlagen keiner Abschreibung unterzogen, die für eine bestimmte Zeit außer Betrieb genommen werden. Der Zeitraum der Außerbetriebnahme soll zumindest 12 Monate sein. Damit eine Konservierung durchgeführt werden darf, ist auch wichtig zu berücksichtigen, dass die zur Konservierung vorgesehene Sachanlage wieder nach einer bestimmten Zeit im Betrieb genommen werden soll. Wird die Entscheidung getroffen eine Sachanlage zu konservieren, ist schriftlich zu berichten und zu begründen, warum diese Sachanlage außer dem Betrieb genommen wird, wie diese konserviert wird und in welchen Zeitraum geplant ist, diese wieder im Betrieb zu nehmen.²⁵¹

Im BRS 4 ist der Komponentenansatz bzw. die Abschreibung von Komponenten nicht geregelt. Damit beschäftigt sich BRS 16. Laut BRS 16.3.2 wird jeder Teil einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Vermögensgegenstandes getrennt abgeschrieben. Der Gesetzgeber hat nicht explizit normiert, was unter einen signifikanten Wert zu verstehen ist, aber in der Literatur wird ein Wert von 10% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als bedeutsam angenommen. Beispiele für Komponenten, die getrennt abgeschrieben werden können, sind: Das Dach und der Fahrstuhl eines Gebäudes, die Sitze eines Busses, etc. Das sog. Komponentenverfahren führt zu einem möglichst getreuen Abschreibungswert und erleichtert die Bilanzierung der Vermögenswerte beim Austausch – z.B. wenn der alte Fahrstuhl mit einem neuen getauscht wird.²⁵²

²⁵⁰ Vgl. BRS 4.1.

²⁵¹ Vgl. BRS 4.1 g; Brezoeva (2012), BRS 4, S. 233 und 234.

²⁵² Vgl. Brezoeva (2012), BRS 4, S. 233 f.

Umgekehrt kann eine Sachgesamtheit, die aus unterschiedlich abnutzbaren und schwer abgrenzbaren Teilen besteht, einheitlich bewertet werden. Die einzelnen Computerkomponenten stellen bspw. eine Bewertungseinheit dar und diese können als Ganzes abgeschrieben werden.²⁵³

Die nicht bedeutsamen Teile einer Sachanlage sind entweder getrennt oder als Ganzes abzuschreiben.²⁵⁴

Abschreibungsbasis

Gem. BRS 4.2 stellen die fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten die Abschreibungsbasis dar. Sowohl ein eventueller Restwert als auch die noch zu erwartenden Verkaufskosten müssen von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abgezogen werden, falls sie nicht unwesentlich sind und infolge dessen vernachlässigt werden dürfen. Der Restwert ist für jeden Vermögenswert zu schätzen.²⁵⁵

Abschreibungsmethode

Hinsichtlich der Auswahl der Abschreibungsmethode sieht BRS 4.2 diejenige Methode als zulässig vor, die mit „dem erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch das Unternehmen“²⁵⁶ übereinstimmt. Gem. BRS 4.2 besteht ein Wahlrecht zwischen den folgenden Abschreibungsmethoden: lineare, progressive (von geringer praktischer Relevanz) und leistungsabhängige. Andere Methoden können ebenfalls zulässig sein. Auf eine Gruppe, in der ähnliche Vermögenswerte klassifiziert sind, darf nach BRS 4.5.3 nur eine einzige Abschreibungsmethode angewandt werden, die Anwendung von mehreren Methoden ist in diesem Fall nicht zulässig. Laut BRS 4.7.3 besteht eine Pflicht zur regelmäßigen Überprüfung der ausgewählten Abschreibungsmethode und diese ist mindestens einmal pro Jahr durchzuführen.²⁵⁷

²⁵³ Vgl. Brezoeva (2012), BRS 16, S. 242.

²⁵⁴ Vgl. BRS 16.3.2, Brezoeva (2012), BRS 4, S. 235

²⁵⁵ Vgl. Brezoeva (2012), BRS 4, S. 233.

²⁵⁶ BRS 4.2 (eigene Übersetzung).

²⁵⁷ Vgl. BRS 4.2; Durina (2008), S. 18.

Nutzungsdauer

Gem. BRS 4.3 bestimmt grds. die Nutzbarkeit einer Sachanlage für das Unternehmen seine Nutzungsdauer. Diese ist in jedem Unternehmen individuell einzuschätzen und zu bestimmen. Diesbezüglich nennt BRS 4.3 die Faktoren, die dabei zu beachten sind, wie bspw. den erwarteten physischen Verschleiß und technische Veralterung, den Sachverstand einer Beratergruppe von Fachleuten, die Existenz von rechtlichen und / oder rechtlichen Einschränkungen bei der Nutzung des Vermögenswertes, etc.²⁵⁸

Beginn, Ende und Umfang der Abschreibung

Der Abschreibungsbeginn erfolgt mit dem folgenden Monat nach der Betriebsbereitschaft oder der tatsächlichen Inbetriebnahme einer Sachanlage.²⁵⁹ Bspw. der Fall ein Vermögenswert, der am 14. Oktober erworben wurde und am 25. November nach der Instandsetzung im Betrieb genommen wurde, ab 01. Dezember abzuschreiben.²⁶⁰ Demgemäß kann angenommen werden, dass die Abschreibung zeitlich zu berechnen ist. Im BRS 16 ist nicht explizit angeführt, ob eine Option zur Halbjahresabschreibung zulässig ist. Jedoch ergibt sich aus dem Fachschrifttum für den BRS-Bilanzierenden die Möglichkeit, eine Halbjahresabschreibung anzuwenden.²⁶¹

Gem. BRS 4.6.2 tritt das Abschreibungsende einer Sachanlage ein:

- am Tag der Ausbuchung, oder
- sobald diese als zur Veräußerung vorgesehen wird.

Wird ein Vermögenswert *konserviert*, stellt dies, wie schon erklärt wurde, nicht sein Abschreibungsende dar; er unterliegt einfach während der Zeit der *Konservierung* keiner Abschreibung.

Jedes Unternehmen hat einen Abschreibungsplan für jeden Vermögenswert bzw. für jede Gruppe davon auszuarbeiten. In diesem Plan ist für den jeweiligen Vermögenswert bzw.

²⁵⁸ Vgl. BRS 4.3; Durina (2008), S. 17.

²⁵⁹ Vgl. BRS 4.6.1.

²⁶⁰ Vgl. Brezoeva (2012), BRS 4, S. 238.

²⁶¹ Vgl. Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova (2009), S. 239.

Gruppe bekannt zu geben: Datum der Inbetriebnahme, Datum der Instandsetzung im Betrieb, Nutzungsdauer, Abschreibungsmethode, Abschreibungsdauer, u.a.²⁶²

Anpassungen

Gem. BRS 4.6.5 – 4.7 sind der Restwert, die Nutzungsdauer und die ausgewählte Abschreibungsmethode am Geschäftsjahresende zu überprüfen. BRS 4.6.5 verweist explizit darauf, dass das Stetigkeitsprinzip beibehalten werden soll und eine Abweichung davon ist nur dann zulässig, wenn durch die Änderung zuverlässigere und relevantere Informationen gewonnen werden könnten. Ändern sich die Erwartungen, die am Anfang angenommen wurden, haben diese Änderungen nach BRS 8 „Nettoergebnis für die Periode, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden“ zu erfolgen.²⁶³

Unterschiede zu den IFRS

Grds. gleichen sich die beiden Regelwerke der BRS und IFRS bezüglich dem Abschreibungsgegenstand. Der einzige Unterschied besteht darin, dass die bereits erklärte *Konservierung* in den IFRS nicht existiert.

Bezüglich des Beginns, des Endes und des Umfangs der Abschreibung ergeben sich grds. keine Unterschiede zwischen den Regelungen der BRS und IFRS. Der einzige Unterschied ist ebenfalls mit der Möglichkeit der *Konservierung* von Vermögenswerten verbunden. Gem. IAS 16.55 tritt das Abschreibungsende dann ein, wenn ein Vermögenswert als zur Veräußerung angehalten bestimmt wird oder am Tag der Ausbuchung, falls diese früher erfolgt. Demzufolge – im Gegensatz zur der BRS – „hört die Abschreibung nicht auf, wenn der Vermögenswert nicht mehr genutzt wird oder aus dem tatsächlichen Gebrauch ausgeschieden ist“²⁶⁴.

3.5.3 Vergleich

Sowohl das UGB als auch die BRS sehen für zeitlich begrenzt nutzbare Vermögenswerte eine Pflicht zur planmäßigen Abschreibung vor. Bei detaillierter Nachforschung entstehen jedoch Unterschiede, wie bspw. hinsichtlich des Abschreibungsgegenstandes. Laut UGB ist zur

²⁶² Vgl. BRS 4.8.1.

²⁶³ Vgl. Brezoeva (2012), BRS 4, S. 238.

²⁶⁴ IAS 16.55.

Abgrenzung der Bewertungseinheit grds. auf den betrieblichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang abzustellen. Die BRS sehen eine Komponentenabschreibung vor, nach welcher Teile einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert getrennt abgeschrieben werden müssen.

Weiteres stellen die detaillierten Unterschiede bezüglich der vorübergehend nicht genutzten Abschreibungsgegenstände ein zentrales Moment im Rahmen des vorliegenden Vergleiches dar. Wie bereits erwähnt, unterliegen laut BRS die für eine bestimmte Zeit nicht genutzten Vermögenswerte keiner planmäßigen Abschreibung. Das UGB regelt etwas Ähnliche – wird ein Vermögensgegenstand dauerhaft nicht benutzt, wird die planmäßige Abschreibung eingestellt.

Die AHK stellen in den beiden Regelungsnormen der Abschreibungsausgangswert dar. Das UGB regelt aber den Ansatz eines am Ende der Nutzungsdauer bestehenden Restwertes nicht explizit. In diesem Fall kann der Bilanzierende von der Wahrscheinlichkeit des jeweiligen Restwertes ausgehen – ist dieser ziemlich sicher, dann ist er bei der Bemessung der Abschreibung zu berücksichtigen. Demgegenüber wird in den BRS explizit definiert, dass sowohl ein eventueller Restwert als auch die noch zu erwartenden Verkaufskosten von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abgezogen werden müssen, falls sie nicht unwesentlich sind und infolge dessen vernachlässigt werden dürfen.

Dem UGB-Wortlaut ist keine explizite Regelung zur Abschreibungsmethode zu entnehmen. Im Fachschrifttum bestehen diesbezüglich die bereits erwähnten Möglichkeiten, die jenen der BRS gleichen. Der bulgarische Standard besagt aber explizit, welche Abschreibungsmethoden zulässig sind.

Sowohl das UGB als auch die BRS sehen vor, dass die Abschreibung zeitanteilig zu berechnen ist. Eine vereinfachte Ganz- bzw. Halbjahresabschreibung ist in beiden Regelungswerke ebenfalls zulässig.

3.6 Außerplanmäßige Abschreibung

3.6.1 UGB

Ist der am Abschlussstichtag ausgewiesene Buchwert eines Vermögensgegenstandes höher als sein beizulegender Wert, ist eine Wertminderung eingetreten. Aufgrund des gemilderten

Niederstwertprinzips ist eine außerplanmäßige Abschreibung bei voraussichtlich dauernder Wertminderung vorzunehmen.²⁶⁵ Dies bedeutet daher, dass ein Vergleich zwischen dem Buchwert und dem Wert, der am Stichtag beizulegen ist, vorgenommen wird und auf den niedrigeren Wert abgeschrieben werden muss. Eine außerplanmäßige Abschreibung ist z.B. bei Katastrophen, technischem Fortschritt oder Sinken der Wiederbeschaffungskosten vorzunehmen.²⁶⁶

Im Gesetzestext gibt es keine Hinweise darauf, ob am Abschlussstichtag eine Überprüfung des Vorliegens einer voraussichtlich dauernden Wertminderung vorgenommen werden muss. Nach überwiegender Auffassung ist grds. an jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob Abweichungen zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Wert vorhanden sind.²⁶⁷

Abgrenzung vorübergehender von dauerhaften Wertminderungen

Wie lange der Zeitraum einer Wertminderung sein muss, damit die als voraussichtlich dauernde bestimmt werden kann, ist in den gesetzlichen Vorschriften nicht explizit normiert.²⁶⁸ Im Schrifttum gehen die Meinungen über die Abgrenzung zwischen vorübergehender und dauerhafter Wertminderung auseinander. Die Höhe der Wertminderung ist für die Bestimmung der Dauerhaftigkeit nicht ausschlaggebend. Trotzdem könnte dadurch eingeschätzt werden, ob eine dauerhafte Wertminderung vorliegt oder nicht – ergibt sich eine große Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Wert, dann kann sicherlich eine dauerhafte Wertminderung angenommen werden.²⁶⁹ Einige Autoren sind der Ansicht, dass ein Zeitraum von fünf Jahren eine dauerhafte Wertminderung begründet.²⁷⁰ Andere vertreten die Gegenmeinung, dass eine vorübergehende Wertminderung dann vorliegt, wenn der Zeitraum weniger als die Hälfte der Restnutzungsdauer beträgt.²⁷¹

Beizulegender Wert

Laut § 204 Abs. 2 UGB ist bei der Bestimmung des den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegenden Wertes die voraussichtliche Nutzungsdauer zu

²⁶⁵ Vgl. § 204 Abs. 2 UGB.

²⁶⁶ Vgl. *Frick* (2007), S. 105 und 106.

²⁶⁷ Vgl. *Janschek / Jung* (2010), § 204 UGB, Rz. 49.

²⁶⁸ Vgl. *Küting* (2005), S. 1121.

²⁶⁹ Vgl. *Konezny* (2013), § 204 UGB, Rz. 25.

²⁷⁰ Vgl. *Hirschler* (2005), S. 146; *Leffson / Rückle / Großfeld* (1986), S. 384 f.

²⁷¹ Vgl. *Janschek / Jung* (2010), § 204 UGB, Rz. 62.

berücksichtigen. Diese erfolgt bei jedem Unternehmen nach einer individuellen Beurteilung, die in einer engen Verbindung mit der Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes steht. Demgemäß muss der beizulegende Wert vor dem Hintergrund des Going-Concern-Prinzips laut § 201 Abs. 2 Z 2 UGB festgestellt werden.²⁷²

In den gesetzlichen Vorschriften existieren keine explizite Bewertungsregeln für die Bestimmung des beizulegenden Wertes.²⁷³ Der Bilanzierende kann mithilfe der folgenden Vergleichsmaßstäbe den beizulegenden Wert ermitteln: Wiederbeschaffungswert, Einzelveräußerungswert oder Ertragswert.²⁷⁴

- **Wiederbeschaffungswert** – dieser entspricht der Bewertungsobergrenze.²⁷⁵ Im Schrifttum wird angenommen, dass der Wiederbeschaffungswert die primäre Bestimmungsgröße für den beizulegenden Wert ist.²⁷⁶ Bei der Ermittlung des Wiederbeschaffungswertes sind auch die wahrscheinlich anfallenden Anschaffungskosten anzusetzen.²⁷⁷ Grds. gibt es zwei Arten von Wiederbeschaffungswerten – *Wiederbeschaffungszeitwert* und *Wiederbeschaffungsneuwert*. Der Wiederbeschaffungszeitwert kann festgestellt werden, wenn vergleichbare abnutzbare Gegenstände des Anlagevermögens am Markt bzw. an der Börse vorhanden sind.²⁷⁸ Falls der Bilanzierende Schwierigkeiten hat, den Wiederbeschaffungszeitwert zu bestimmen, dann kann er den Wiederbeschaffungsneuwert²⁷⁹ abzüglich planmäßiger Abschreibungen und

²⁷² Vgl. Christian / Hohensinner (2013), § 204 UGB, Rz. 93 mit Verweis auf Geist (1997), § 204 HGB, Rz. 11; Kepper (2006), S. 136; Fritz-Schmied (1998), § 204 HGB, Rz. 43.

Vgl. Christian / Hohensinner (2013), § 204 UGB, Rz. 94 mit Verweis auf Kepper (2006), S. 136; Geist (1997), § 204 HGB, Rz. 11.

²⁷⁴ Vgl. Christian / Hohensinner (2013), § 204 UGB, Rz. 95.

²⁷⁵ Vgl. Christian / Hohensinner (2013), § 204 UGB, Rz. 96 mit Verweis auf Adler / Düring / Schmaltz (1998), § 253 HGB, Rz. 457; Buchholz / Döring (2002), § 253 HGB, Rz. 159.

²⁷⁶ Vgl. Christian / Hohensinner (2013), § 204 UGB, Rz. 96 mit Verweis auf Bertl (2005), S. 138; Riegler (2008), S. 364; Geist (1997), § 204 HGB, Rz. 11; Gassner / Lahodny-Karner / Urtz (2000), § 204 HGB, Rz. 20; Binder / Kubat (2004) B.II./3.2.b, 23; Schuch (2005), Rz. 418; Bertl / Frabberger (1999), S. 376; Bertl / Deutsch / Hirschler (2007), S. 376; Bertl / Kofler / Mandl (1997), S. 54.

²⁷⁷ Vgl. Hirschler (2005), S. 143 f.; Adler / Düring / Schmaltz (1995), § 253 HGB, Rz. 457.

²⁷⁸ Vgl. Geist (1997), § 204 HGB, Rz. 11.

²⁷⁹ Vgl. Adler / Düring / Schmaltz (1995), § 253 HGB, Rz. 458; Fritz-Schmied (1998), § 204 HGB, Rz. 46.

technologischer Weiterentwicklungen ermitteln.²⁸⁰ In Fällen von selbst erstellten Vermögensgegenständen ist auf den *Reproduktionswert* abzustellen.²⁸¹

- **Einzelveräußerungswert** – dient als Untergrenze für den beizulegenden Wert.²⁸² Der Einzelveräußerungswert ist zu ermitteln, wenn der Vermögensgegenstand in Kürze veräußert wird.²⁸³ Dabei sind vom erwarteten Veräußerungserlös die anfallenden Kosten abzuziehen.²⁸⁴
- **Ertragswert** – verwendbar, wenn keiner artgleicher Vermögensgegenstand wiederbeschafft werden kann. Eine Bewertung auf der Grundlage der Ertragsberechnung erfolgt meistens bei Vermögensgegenständen, die zur Ertragserzielung gehalten werden. Das Ertragswertkonzept ist für Gegenstände des Anlagevermögens nicht von großer Relevanz.²⁸⁵

3.6.2 BRS

„Nach erstmaligem Ansatz ist ein Vermögenswert mit seinen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen, anzusetzen.“²⁸⁶ Dies bedeutet, dass das Unternehmen nicht eine Neubewertung, sondern nur eine Wertminderung seiner Vermögenswerte vorzunehmen hat. Das Auftreten einer Wertminderung erfordert eine außerplanmäßige Abschreibung und mit dieser Problematik beschäftigt sich das BRS 36 „Wertminderung von Vermögenswerten“. Hier wird der erzielbare Betrag angenommen und dieser mit dem Buchwert verglichen um eine wahrscheinliche Wertminderung herauszufinden.²⁸⁷ Im Großen und Ganzen kann die sog. Wertminderungsüberprüfung in zwei Teile unterteilt werden: Qualitative und quantitative.

²⁸⁰ Vgl. Geist (1997), § 204 HGB, Rz. 11; Hirschler (2005), S. 144.

²⁸¹ Vgl. Fritz-Schmied (1998), § 204 HGB, Rz. 46; Bertl / Fraberger (1999), S. 377; Hoyos / Schramm / Ring (2006), § 253 HGB, Rz. 288.

²⁸² Vgl. Christian / Hohensinner (2013), § 204 Rz. 101.

²⁸³ Vgl. Adler / Düring / Schmaltz (1995), § 253 HGB, Rz. 461; Döring / Buchholz (2002), § 253 HGB, Rz. 160; Geist (1997), § 204 HGB, Rz. 11; Gassner / Lahodny-Karner / Urtz (2000), § 204 HGB, Rz. 21; Bertl / Deutsch / Hirschler (2007), S. 376 f.

²⁸⁴ Vgl. Fritz-Schmied (1998), § 204 HGB, Rz. 47 f; Adler / Düring / Schmaltz (1995), § 253 HGB, Rz. 462 f.

²⁸⁵ Vgl. Hirschler (2005), S. 145; Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 207.

²⁸⁶ BRS 16.7.1.

²⁸⁷ Vgl. Vasileva (2010), BRS 16, S. 306, Groseva / Moneva / Svrakov (2013), S. 48.

- *Qualitative Wertminderungsüberprüfung* – mittels externer und interner Indikatoren erfolgt eine Suche nach Beweisgründen, ob eine Wertminderung eingetreten ist.²⁸⁸

Gem. BRS 36.3.3 a. sind interne Informationsquellen vorhanden, wenn in der jeweiligen Berichtsperiode:

- „der Verkaufspreis eines Vermögenswertes durch Überalterung oder einen physischen Schaden mehr als erwarteten gesunken ist;
- erhebliche negative Veränderungen im technologischen, marktbezogenen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Umfeld aufgetreten sind oder voraussichtlich in der nahen Zukunft eintreten werden;
- Marktzinssätze oder andere Marktzinsen der Kapitalerträge gestiegen sind, die den Diskontsatz bei der Bestimmung des Nutzungswerts erhöhen;
- der Buchwert des Nettovermögens des Unternehmens größer ist als seine Marktkapitalisierung.“²⁸⁹

Laut BRS 36.3.3 b. liegt ein Anhaltspunkt für eine Wertminderung vor, wenn:

- „Information über eine Überalterung oder einen physischen Schaden eines Vermögenswertes vorhanden ist;
- negative Änderungen im Umfang des Einsatzes des Vermögenswertes, wie Einstellung oder Restrukturierung der Unternehmenstätigkeit, für die er verwendet wird, aufgetreten sind oder voraussichtlich in der nahen Zukunft auftreten werden;
- die künftigen wirtschaftlichen Nutzen unter den erwarteten sind.“²⁹⁰
- *Quantitative Wertminderungsüberprüfung* – Vergleich des erzielbaren Betrages mit dem Buchwert. Der erzielbare Betrag ist entweder der Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten oder dem Nutzungswert. Dabei ist die Höhe der Werte entscheidend. Übersteigt der Buchwert den erzielbaren Betrag, dann ist eine Wertminderung vorzunehmen. Ist einer der beiden Werte – der Zeitwert oder der

²⁸⁸ Vgl. BRS 36.3.3.

²⁸⁹ BRS 36.3.3 a.

²⁹⁰ BRS 36.3.3 b.

Nutzungswert – höher als der Buchwert, dann ist keine Wertminderung vorhanden. Demzufolge braucht man in solchen Fällen nur einen der beiden Werte zu ermitteln.²⁹¹ Im Fall, dass Unterschied zwischen dem Nutzungswert und dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten unwesentlich ist, besteht keine Pflicht zur Ermittlung des Nutzungswertes.²⁹² BRS 36.19 sieht auch die Möglichkeit vor, dass in bestimmten Fällen der beizulegende Zeitwert nicht berechnet werden kann.

Verzicht auf einen Wertminderungstest

Nach BRS 36.3.4 ist der Wesentlichkeitsgrundsatz für die Beurteilung des Bedarfs von einer Wertminderungsüberprüfung ausschlaggebend. Laut diesem Prinzip darf man auf einen Wertminderungstest verzichten, wenn:

- frühere Berechnungen nachweisen, dass der erzielbare Betrag eines Vermögenswertes erheblich über dessen Buchwert liegt;
- die im BRS 36.3.3 aufgelisteten Indikatoren keinen Einfluss auf den Vermögenswert haben;
- keine deutliche Wertminderung geschätzt werden kann.²⁹³

Beizulegender Zeitwert abzüglich Verkaufskosten

BRS 36.2 normiert den beizulegenden Zeitwert abzüglich Verkaufskosten als: „der Betrag, der durch den Verkauf eines Vermögenswertes oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit in einer Transaktion zu Marktbedingungen zwischen sachverständigen, vertragswilligen Parteien nach Abzug der Veräußerungskosten erzielt werden könnte“²⁹⁴. Die Ermittlung dieses Wertes hat nach einer bestimmten Rangordnung zu erfolgen. Wurden noch keine bestimmten Preise ermittelt, sind jene für sachgerecht anzunehmen, die auf einem aktiven Markt üblich sind. BRS 36.2 regelt einen aktiven Markt als „Markt, auf dem homogene Güter gehandelt werden, deren Preise jederzeit Käufer und Verkäufer zur Verfügung stehen und jederzeit ermittelt werden können“²⁹⁵. Existieren umgekehrt schon die

²⁹¹ Vgl. Durina (2008), S. 25; BRS 36.4.1.

²⁹² Vgl. 36.4.3.

²⁹³ Vgl. BRS 36.3.4, Durin / Durina (2013), S. 161.

²⁹⁴ BRS 36.2.

²⁹⁵ BRS 36.2.

Preise, sind diese auf einen bindenden Verkaufsvertrag zu beziehen. Falls dies auch unmöglich ist, ist als letzte Möglichkeit die Schätzung des Nettoveräußerungswertes mittels ähnlichen Transaktionen vorgesehen. BRS 36.2 normiert auch die abzugsfähigen Veräußerungskosten, zu denen alle direkt zuordenbaren Kosten, ausgenommen die Finanzierungskosten und der Ertragssteueraufwand, zählen.²⁹⁶

Nutzungswert

Der Nutzungswert resultiert aus dem Barwert der erwarteten Cashflows. Bei deren Schätzung sind die im BRS 36.6.3 geregelten Faktoren in Anspruch zu nehmen. Die Schätzung bzw. die Ermittlung der Cashflows wird individuell vom Management des jeweiligen Unternehmens anhand von Informationen aus externen und internen Quellen über die wirtschaftlichen Bedingungen, unter denen der Vermögenswert verwendet wird, durchgeführt. Diese Informationen sind die Grundlage für die Erstellung von Cashflow-Prognosen, die gem. BRS 36.6.2 einen Zeitraum von 5 Jahren nicht übersteigen sollen. Die Schätzungen werden vor allem auf der Basis der Erfahrungen aus der Vergangenheit durch Extrapolation berechnet.²⁹⁷

Ausgangspunkt für die Schätzung der Cashflows sind die Mittelzuflüsse und Mittelabflüsse.²⁹⁸

Die Mittelzuflüsse ergeben sich aus:

- Erlösen aus dem Verkauf von Dienstleistungen, Waren oder Produkten für dessen Herstellung und Absatz eine Sachanlage verwendet wird;
- Erlösen aus der Veräußerung eines Vermögenswerts am Ende seiner Nutzungsdauer – diese sind um die geschätzten Veräußerungskosten zu reduzieren.²⁹⁹

Die Mittelabflüsse ergeben sich aus:

- allen direkt zurechenbaren Kosten, die anfallen, um den Vermögenswert in den betriebsbereiten Zustand für seine vorgesehene Verwendung zu bringen;

²⁹⁶ Vgl. *Durina* (2008), S. 25.

²⁹⁷ Vgl. *Durina* (2008), S. 26.

²⁹⁸ Vgl. BRS 36.6.1 a.

²⁹⁹ Vgl. *Durina* (2008), S. 27; BRS 36.6.1 a.

- Kosten für die tägliche Wartung des Vermögenswerts;
- anderen Kosten, die anfallen werden, bevor der Vermögenswert nutzungs- oder verkaufsbereit ist.³⁰⁰

Es ist wichtig zu beachten, dass „alle künftigen Cashflows für einen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand geschätzt werden sollen“³⁰¹. Dies bedeutet daher, dass solche Cashflows, die sich aus den künftigen Verbesserungen des Vermögenswertes oder aus der Steigerung der Produktivität infolge des verbesserten Vermögenswertes oder einer Umstrukturierung des Unternehmens ergeben, nicht geschätzt werden dürfen.³⁰² In die Schätzung der Cashflows dürfen außerdem die Aufwendungen und Erträge aus der Finanzierungstätigkeit des Unternehmens sowie die Steueraufwendungen nicht einbezogen werden.³⁰³

Die Zahlungsströme für einen Vermögenswert werden in der Zukunft realisiert und infolge dessen ist der Zeitwert des Geldes heranzuziehen, d.h. eine Diskontierung der künftigen Cashflows soll vorgenommen werden. Gem. BRS 36.6.8 ist ein Zinssatz vor Steuern anzuwenden, der „die gegenwärtigen Markteinschätzungen des Zinseffektes und die speziellen Risiken eines Vermögenswertes widerspiegelt“³⁰⁴.

Zahlungsmittelgenerierende Einheit

BRS 36.9.1 erfordert, dass jeder Vermögenswert einzeln auf eine Wertminderung zu überprüfen ist. Es kann aber sein, dass es nicht möglich ist, den Wertminderungstest für jeden einzelnen Vermögenswert durchzuführen und in solchen Fällen wird dieser auf Ebene einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit vorgenommen.³⁰⁵ Die Definition für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit lautet: „Eine zahlungsmittelgenerierende Einheit ist die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugt, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten ist.“³⁰⁶. Es sollte berücksichtigt werden, dass eine

³⁰⁰ Vgl. *Durina* (2008), S. 27; BRS 36.6.3 b.

³⁰¹ BRS 36.6.4 (eigene Übersetzung).

³⁰² Vgl. *Durina* (2008), S. 27.

³⁰³ Vgl. BRS 36.6.5.

³⁰⁴ BRS 36.6.8 (eigene Übersetzung).

³⁰⁵ Vgl. BRS 36.9.1.

³⁰⁶ BRS 36.2 (eigene Übersetzung).

zahlungsmittelgenerierende Einheit eine Gruppe von Vermögenswerten ist, die nicht nur Sachanlagevermögen beinhaltet.³⁰⁷

Erfassung von Wertminderungen

Wird eine Wertminderung vorgenommen, wird der erzielbare Betrag einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit ermittelt. Da laut BRS 16.7.1 bei der Folgebewertung nur das Anschaffungskostenmodell zulässig ist, muss der Betrag, um den der Buchwert den erzielbaren Betrag übersteigt, im Aufwand erfasst werden.³⁰⁸

Wenn eine Wertminderung vorzunehmen ist, dann soll eine bestimmte Hierarchie beibehalten werden:

- zuerst soll der Betrag, der sich aus der Differenz zwischen dem Buchwert und dem erzielbaren Betrag ergibt, dem Geschäfts- oder Firmenwert zugerechnet werden und falls noch etwas übrig bleibt
- soll dieser Betrag dem Buchwert der anderen Vermögenswerte, die zu der zahlungsmittelgenerierenden Einheit gehören, zuzuordnen werden.³⁰⁹

Im BRS 36.11.3 ist geregelt, dass der Betrag des Wertminderungsaufwands den Wert des erzielbaren Betrags, sofern dieser bestimmbar ist, nicht übersteigen darf.

Unterschiede zu den IFRS

Hinsichtlich aller gesetzlichen Regelungen bezüglich der außerplanmäßigen Abschreibung ergibt sich der einzige Unterschied zwischen den beiden Regelungswerken nur bei der Erfassung von den Wertminderungen. Die IFRS sehen sowohl das Anschaffungskostenmodell als auch das Neubewertungsmodell als zulässig vor. Entscheidet sich der Bilanzierende das Neubewertungsmodell zu verwenden, dann hat er die Wertminderung in der Neubewertungsrücklage zu erfassen. Im Aufwand muss nur der die Bewertungsrücklage übersteigende Betrag erfasst werden.³¹⁰

³⁰⁷ Vgl. *Durina* (2008), S. 38.

³⁰⁸ Vgl. *Durina* (2008), S. 39.

³⁰⁹ Vgl. *Durina* (2008), S. 39, BRS 36.11.1.

³¹⁰ Vgl. *Basheva / Dushanov / Hadjikotev / Oresharov / Oreshkova* (2009), S. 125 und 126.

3.6.3 Vergleich

Während nach UGB eine außerplanmäßige Abschreibung für Gegenstände des Sachanlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung vorzunehmen ist, ist nach den BRS ein Wertminderungstest durchzuführen, um festzustellen, ob ein Anhaltspunkt für eine Wertminderung vorliegt. In Bezug auf die anderen Bestimmungen zur außerplanmäßigen Abschreibung ergeben sich weitestgehend keine Differenzen.

3.7 Ausweis und Angaben

3.7.1 UGB

Der Gesetzgeber regelt unterschiedliche Gliederungsvorschriften für die Bilanz und GuV bei Kapitalgesellschaften und Nicht-Kapitalgesellschaften. Die Nicht-Kapitalgesellschaften sind diejenigen, die nicht in den Anwendungsbereich des § 221 UGB fallen. Diese müssen lediglich die Generalnorm des § 195 UGB beibehalten und einen klaren und übersichtlichen Jahresabschluss aufstellen. Im Unterschied dazu haben die Kapitalgesellschaften neben der Generalnorm noch ergänzende Bestimmungen einzuhalten.³¹¹

Bei allen Unternehmen bzw. Gesellschaften hat der Jahresabschluss den GoB zu entsprechen, um den Bilanzadressanten ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage zu vermitteln.³¹² Es gibt zusätzliche erforderliche Vorschriften für Kapitalgesellschaften i.S.d. § 221 UGB – diese sollen noch dazu ein möglichst getreues Bild ihrer Finanzlage darstellen.³¹³

Gem. § 221 Abs. 5 UGB sind den Kapitalgesellschaften jene eingetragenen Personengesellschaften, bei denen keine natürliche Person unbeschränkt haftet, gleichgestellt. Diese und die Kapitalgesellschaften sind verpflichtet sowohl einen erweiterten Generalnorm als auch zusätzliche Vorschriften einzuhalten. Ihr Jahresabschluss besteht aus Bilanz, GuV und *Anhang*.³¹⁴ Für bestimmte Gesellschaften besteht auch eine zusätzliche Pflicht zur Aufstellung eines *Lageberichts* sowie eines *Corporate Governance Berichts*.³¹⁵ Bilden mehrere rechtlich selbständige Unternehmen eine wirtschaftliche Einheit (Konzern), dann

³¹¹ Vgl. Frick (2007), S. 119.

³¹² Vgl. § 195 UGB.

³¹³ Vgl. § 222 Abs. 2 UGB.

³¹⁴ Der Jahresabschluss setzt sich grds. laut § 193 Abs. 4 UGB aus der Bilanz und der GuV zusammen.

³¹⁵ Vgl. §§ 222 Abs. 1, 243, 243a, 243b UGB.

besteht eine Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichts.³¹⁶

In der nachfolgenden Ausführung werden nur die Kapitalgesellschaften i.S.d. § 221 UGB berücksichtigt; die wichtigsten Grundsätze für die Gliederung laut § 223 UGB werden näher diskutiert und wird ebenfalls auf den Ausweis des Sachanlagenvermögens in der Bilanz, in der GuV, dem Anhang und der Kapitalflussrechnung näher eingegangen.

Bilanz

Das Vollständigkeitsprinzip des § 196 Abs. 1 UGB besagt, dass die Bilanz sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten enthalten soll, soweit nicht gesetzlich anderes bestimmt ist. Diese Positionen sind nach § 198 Abs. 1 UGB gesondert auszuweisen, d.h. es ist eine inhaltliche Präzisierung erforderlich, damit ein möglichst verlässlicher Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt werden kann.

Bezüglich des Gliederungsschemas des Sachanlagevermögens in der Bilanz regelt § 224 UGB folgende Untergliederung:

„II. Sachanlagen:

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremden Grund;
2. technische Anlagen und Maschinen;
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau“.³¹⁷

Das einmal gewählte Gliederungsschema ist grds. aufgrund des Stetigkeitsprinzips weiter einzuhalten. Abweichungen von der Bilanzkontinuität sind nur bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen zulässig, wobei diese laut § 223 Abs. 1 UGB im Anhang angegeben und begründet werden müssen. Falls der Bilanzierende Änderungen in der Gliederung oder

³¹⁶ Vgl. § 244 UGB.

³¹⁷ § 224 Abs. 2 UGB.

Bezeichnung vornehmen darf, dann sind diese nur bei den mit arabischen Zahlen versehenen Posten zulässig. Folgende Änderungen in der Gliederung können grds. vorgenommen werden: die Posten zusätzlich unterteilen, zusätzliche Posten aufnehmen, Bilanzvermerke machen oder Posten zusammenfassen.³¹⁸

- *Zusätzliche Untergliederung* – ein Posten darf unter Bedachtnahme auf das erstmalig gewählte Gliederungsschema zusätzlich unterteilt werden.³¹⁹

Dies kann bspw. bei der Gliederung eins bebauten Grundstückes wie folgt aussehen:

„II. Sachanlagen

1. Grundstücke

a) Grundwert 40.000, –

b) Gebäude 50.000, – 90.000, – „³²⁰

- *Hinzufügen zusätzlicher Posten* – gibt ein in der Bilanz bereits ausgewiesener Posten keine ausreichende Information, dann ist ein zusätzlicher Posten hinzuzufügen.³²¹ Ein Leasingnehmer kann z.B. seine Leasingobjekte wie folgt aktivieren:

„A. Anlagevermögen

I. Sachanlagen

....

5. Gemietete Gegenstände“³²²

- *Bilanzvermerke* – spezifische Form der Untergliederung, wobei einzelne wesentliche Elemente eines Bilanzpostens explizit hervorgehoben werden. Zwei Untergliederungsmöglichkeiten sind zulässig: entweder wird bei einem Posten in der Hauptzeile eine ergänzende Zeile zusätzlich hinzugefügt oder die nicht in der Bilanz berücksichtigten Positionen unter der Bilanz ausgewiesen werden.³²³
- *Zusammenfassung von Posten* – nur für Posten erlaubt, die für die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslag unwesentlich sind oder für diejenigen, die keiner

³¹⁸ Vgl. Frick (2007), S. 125 und 126.

³¹⁹ Vgl. Frick (2007), S. 126.

³²⁰ Frick (2007), S. 126.

³²¹ Vgl. Frick (2007), S. 126.

³²² Frick (2007), S. 126.

³²³ Vgl. Frick (2007), S. 127.

Pflicht zum gesonderten Ausweis unterliegen.³²⁴ „Die Unwesentlichkeit wird jedenfalls vorliegen, wenn sowohl der einzelne Posten im Verhältnis zum Sammelposten, als auch der Sammelposten im Verhältnis zur Bilanzsumme jeweils 5% nicht übersteigt und nicht ausnahmsweise qualitative Kriterien für die Wesentlichkeit sprechen.“³²⁵ Ausnahmsweise dürfen wesentliche Posten zusammengefasst werden, wenn dadurch eine bessere Klarheit der Darstellung erzielt wird; dies fordert zwingend eine Anhangangabe.³²⁶

GuV

Gem. § 193 Abs. 4 UGB ist die GuV neben der Bilanz Bestandteil des Jahresabschlusses. Für die Ermittlung des Erfolges sieht der Gesetzgeber ein Wahlrecht zwischen dem Gesamtkosten- und dem Umsatzkostenverfahren vor. Die beiden Verfahren führen am Ende zum gleichen Ergebnis.³²⁷

- *Gesamtkostenverfahren* – dabei werden sämtliche in einer Periode anfallenden Aufwendungen primär nach Arten gliedert (Primärprinzip). Dieses Verfahren ist produktionsbezogen; dadurch können die Herstellungskosten der Bestände an fertigen und unfertigen Erzeugnisse ermittelt werden.³²⁸
- *Umsatzkostenverfahren* – dabei werden „die betriebsbezogenen Aufwendungen nach den funktionellen Bereichen Herstellung, Vertrieb und Verwaltung gegliedert (Sekundärprinzip)“³²⁹. Das Umsatzkostenverfahren ist umsatzbezogen.³³⁰ Bei der Wahl dieses Verfahrens sind zwingend für bestimmte Aufwendungen zusätzliche Anhangangaben zu machen.³³¹

Gem. § 223 Abs. 1 UGB hat der Bilanzierende die einmal gewählte Form der Gliederung beizubehalten. Dieser Paragraph besagt auch, dass eine Abweichung nur bei Vorliegen von besonderen Umständen erlaubt ist und dies im Anhang angegeben und erläutert werden muss.

³²⁴ Vgl. Frick (2007), S. 127.

³²⁵ Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 261.

³²⁶ Vgl. § 223 Abs. 6 Z 2 UGB.

³²⁷ Vgl. Frick (2007), S. 350.

³²⁸ Vgl. Deutsch / Rohatschek (2010), S. 117; Frick (2007), S. 350.

³²⁹ Frick (2007), S. 350.

³³⁰ Vgl. Deutsch / Rohatschek (2010), S. 117.

³³¹ Vgl. § 237 Z 4 UGB.

In § 231 Abs. 2 und Abs. 3 UGB sind die einzelnen Posten ausgezählt, die bei Anwendung des Gesamtkosten- bzw. Umsatzkostenverfahren auszuweisen sind. Nachstehend wird näher diskutiert, wie die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen sowie die Zuschreibungen, Buchwertabgänge und Veräußerungserlöse beim Verkauf, und die aktivierten Eigenleistungen auf das Sachanlagenvermögen nach den beiden Verfahren ausgewiesen werden müssen.

Bei Anwendung des *Gesamtkostenverfahrens* sind sowohl planmäßige als auch außerplanmäßige Abschreibungen unter dem im § 231 Abs. 2 Z 7a UGB genannten Posten „Abschreibungen auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen“ auszuweisen. Dabei ist auch § 232 Abs. 5 UGB zu berücksichtigen und eine gesonderte Darstellung der außerplanmäßigen Abschreibungen ist zwingend vorzunehmen. Unter besonderen Umständen besteht die Möglichkeit, dass die außerplanmäßigen Abschreibungen ebenfalls unter dem Posten des § 231 Abs. 2 Z 19 UGB „außerordentliche Aufwendungen“ ausgewiesen werden dürfen. Zuschreibungen i.S.d. § 208 Abs. 1 UGB, die infolge des Wegfallens des Grundes für eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden, müssen unter dem Posten des § 231 Abs. 2 Z 4a UGB „Erträge aus dem Abgang vom und der Zuschreibung zum Anlagevermögen mit Ausnahme der Finanzanlagen“ dargestellt werden. Werden diese Zuschreibungen aus steuerlichen Gründen untergelassen, dann regelt § 208 Abs. 3 UGB zwingende Anhangangaben und eine ausreichende Begründung.³³² „Unter dem Ertrag aus dem Abgang ist nicht der Veräußerungserlös, sondern der Veräußerungsgewinn als Differenz Veräußerungserlös abzüglich Restbuchwert des Anlagevermögens im Zeitraum der Veräußerung zu verstehen.“³³³ Die Erlöse aus der Veräußerung typischer Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen des Unternehmens stellen typische Umsatzerlöse dar.³³⁴ Die Herstellungskosten für selbsterstellte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sowie die aktivierungsfähigen Kosten für die Ingangsetzung und Erweiterung eines Betriebes werden unter der Position 3 „andere aktivierte Eigenleistungen“ ausgewiesen.³³⁵

Wird das *Umsatzkostenverfahren* angewandt, erfolgt der Ausweis der planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen, im Gegensatz zum Gesamtkostenverfahren, nicht mehr

³³² Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S. 385.

³³³ Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 281.

³³⁴ Vgl. Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 279.

³³⁵ Vgl. Deutsch / Rohatschek (2010), S. 118.

unter einem Posten, sondern je nach Funktionsbereich. Die Abschreibungen auf Anlagevermögen, die den Fertigungsbereich betreffen, sind unter Posten 2. „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“ darzustellen.³³⁶ Ist es nicht möglich, die Abschreibungen den betrieblichen Funktionsbereichen zuzuordnen, dann sind diese unter Posten 7. „sonstige betriebliche Aufwendungen“ darzustellen.³³⁷ Ebenfalls nicht zu vergessen ist, dass die außerplanmäßigen Abschreibungen immer gesondert ausgewiesen werden müssen.³³⁸ Kennzeichnend für das Umsatzkostenverfahren ist, dass dem Umsatzerlös zunächst lediglich die Herstellungskosten der tatsächlich verkauften Waren gegenübergestellt werden.³³⁹ „Die Differenz von Umsatzerlösen und den Herstellungskosten der zur Umsatzerzielung erbrachten Leistungen wird in einem eigenen Posten als „Bruttoergebnis vom Umsatz“ ausgewiesen“.³⁴⁰ In Bezug auf die Einstellung der Aufwendungen für aktivierte Eigenleistungen für selbsterstellte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens existiert im Gesetz keine passende Position; trotzdem ist diese Information mithilfe der zwingenden zusätzlichen Anhangangaben nachvollziehbar und kann nicht verloren gehen.³⁴¹

Weiteres hat der Bilanzierende auch unbedingt zu berücksichtigen, dass „in der GuV oder im Anhang die gemäß § 205 Abs. 1 UGB notwendigen Zuführungen zu un versteuerten Rücklagen sowie die Erträge aus deren Auflösung unter Hinweis auf die maßgebliche steuerliche Rechtsgrundlage gesondert anzuführen sind.“³⁴²

Anhang

Je nach Bedarf an zusätzlichen Erläuterungen der Bilanz und GuV müssen diese im Anhang gemacht werden. Dadurch kann ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt werden. Der Inhalt des Anhangs ist in §§ 236 – 242 UGB geregelt.³⁴³

³³⁶ Vgl. Baetge (2011), S. 606 und 607; § 231 Abs. 3 Z 2 UGB.

³³⁷ Vgl. Baetge (2011), S. 601; § 231 Abs. 3 Z 7 UGB.

³³⁸ Vgl. § 232 Abs. 5 UGB.

³³⁹ Vgl. Frick (2008), S. 350.

³⁴⁰ Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 288.

³⁴¹ Vgl. Reuter / Zwirner (2004), S. 566.

³⁴² § 232 Abs. 4 UGB.

³⁴³ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S. 429; § 236 UGB.

Hauptzweck des Anhang ist sowohl die Bilanz und GuV als auch die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden näher zu erläutern und falls notwendig bzw. zwingend sind auch zusätzliche sonstige Angaben zu machen.³⁴⁴

- *Erläuterung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden* – über die Bewertungsmethoden der Sachanlagenvermögens (sowie immat. Vermögensgegenstände) ist bspw. folgende Information anzugeben: „Abschreibungsmethode (z.B. linear, degressiv), Rahmen der Abschreibungssätze bzw. der Nutzungsdauer bei den wichtigsten Anlagengruppen, Vorgangsweise bei außerplanmäßigen Abschreibungen und Zuschreibungen, Ermittlung der Herstellungskosten von selbsterstellten Anlagen.“³⁴⁵ Gibt es Beträge in fremder Währung, sind die Grundlagen für die Umrechnung in Euro anzugeben.³⁴⁶ Werden die Zuschreibungen, die infolge des Wegfallens des Grundes für eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden, aus steuerlichen Gründen unterlassen und nicht in der GuV ausgewiesen, dann sind diese im Anhang anzugeben und ausreichend zu begründen.³⁴⁷ Bei der Anwendung der Gruppenbewertung laut § 209 Abs. 2 UGB ist bei wesentlicher Abweichung zwischen Börsen- und Marktpreis der Unterschiedsbetrag anzugeben.³⁴⁸ Im Anhang sind insbesondere anzugeben „Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; diese sind zu begründen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen“.³⁴⁹
- *Erläuterung zur Bilanz und zur GuV* – § 236 UGB stellt die Generalklausel dar, die die zusätzlichen Erläuterungspflichten regelt.³⁵⁰ Bei der Erläuterung der Bilanz können bspw. für das Anlagenvermögen folgende Sachverhalte in Frage kommen:
 - „Darstellung der Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögen gemäß § 226 Abs. 1 UGB, wenn nicht in der Bilanz ausgewiesen.

³⁴⁴ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S. 435 f.

³⁴⁵ Egger / Samer / Bertl (2010), S. 437.

³⁴⁶ Vgl. § 237 Z 2 UGB.

³⁴⁷ Vgl. § 208 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 UGB.

³⁴⁸ Vgl. § 237 Z 11 UGB.

³⁴⁹ § 236 Z 1 UGB.

³⁵⁰ Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S. 438 f.

- Angabe der Abschreibung des Geschäftsjahres entsprechend der Gliederung des Anlagenvermögens, wenn nicht in der Bilanz vermerkt; es erscheint zweckmäßig, diese Aufgliederung in Entsprechung zum Anlagevermögen durchzuführen und nicht als Aufgliederung zu den entsprechenden Posten der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 226 Abs. 1 UGB).
- Angabe des Grundwertes bei Grundstücken, wenn nicht in der Bilanz vermerkt (§ 225 Abs. 7 UGB).
- Angaben des Gesamtbetrages der eventuell gemäß § 204 Abs. 4 im Rahmen der Herstellungskosten aktivierten Zinsen und ähnlicher Aufwendungen (§ 236 Z 2 UGB).³⁵¹

Bezüglich der Erläuterungen zur GuV hat der Bilanzierende nicht zu vergessen: die zusammengefassten Posten in der GuV aufzugliedern (§ 223 Abs. 6 Z 2 UGB); die un versteuerten Rücklagen, die z.B. aufgrund von wesentlichen Vollabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter zu bilden sind, anzugeben – es besteht ein Wahlrecht zwischen Angabe im Anhang oder in der GuV (§ 232 Abs. 4 UGB); die Aufwandsposten, die bei Anwendung des Umsatzkostenverfahren nicht gesondert ausgewiesen sind, darzustellen (§ 237 Z 4 UGB); wesentliche Verluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens anzugeben (§ 237 Z 5 UGB).³⁵²

Anlagenspiegel

Gem. § 226 Abs. 1 UGB muss die Entwicklung der einzelnen Posten der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entweder in der Bilanz oder im Anhang dargestellt werden. Diese Darstellung erfolgt im Anlagenspiegel und hat als Hauptziel, ein besseres Bild der Vermögenslage des Unternehmens zu vermitteln, „einen besseren Einblick in die Abschreibungspraxis des Unternehmens, das Alter der Anlagen und das im Anlagevermögen gebundene Kapital“³⁵³ zu geben. Zu diesem Zweck wird der Anlagenspiegel unter Bedachtnahme auf die direkte Bruttomethode erstellt, wobei die historischen AHK

³⁵¹ Egger / Samer / Bertl (2010), S. 441.

³⁵² Vgl. Egger / Samer / Bertl (2010), S. 449.

³⁵³ Vanas (2013), § 226 UGB, Rz. 3.

Ausgangspunkt für die Bestimmung des Restbuchwertes eines Vermögensgegenstandes am Abschlussstichtag sind,³⁵⁴ „selbst für den Fall, dass die Bruttowerte schon gänzlich abgeschrieben sind, da ein Abgang aus dem Anlagevermögen grundsätzlich erst mit dem tatsächlichen Ausscheiden des Vermögensgegenstandes aus dem Unternehmen erfolgt.“³⁵⁵ Gem. § 226 Abs. 1 UGB hat der Anlagenspiegel ausgehend von den gesamten AHK Zugänge, Abgänge, Umbuchungen, Zu- und Abschreibungen zu beinhalten. Zusätzliche Spalten dürfen aufgenommen werden, wenn dadurch ein besseres Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird. Der Bilanzierende ist verpflichtet, die kumulierten Abschreibungen Anlagenspiegel anzugeben.³⁵⁶

Bezüglich der geringwertigen Wirtschaftsgüter besteht die Möglichkeit, falls sie von unwesentlichem Umfang sind, dass sie im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung als Abgang behandelt werden.³⁵⁷

Kapitalflussrechnung

Die Kapitalflussrechnung soll ein Bild über die Finanzlage des Unternehmens vermitteln. Dies erfolgt durch die Gegenüberstellung der Herkunft und der Verwendung der liquiden Mittel.³⁵⁸ Gem. § 250 Abs. 1 UGB ist die Kapitalflussrechnung Pflichtbestandteil des Konzernabschlusses. § 222 UGB sieht keine solche Verpflichtung für die Einzelabschlüsse vor. Dabei kann eine Kapitalflussrechnung freiwillig aufgestellt werden.

Das UGB enthält keine Regelungen zur Aufstellung der Kapitalflussrechnung. Diese sind im Fachgutachten KFS BW 2 der KWT normiert, das nach IAS 7 „Cash Flow Statements“ und dem deutschen Rechnungslegungsstandard DRS 2 „Kapitalflussrechnung“ ausgerichtet ist.³⁵⁹ In diesem Fachgutachten wird die Kapitalflussrechnung auch Geldflussrechnung (cash flow statement) genannt. Die Gliederung der Geldflussrechnung erfolgt nach den Tätigkeitsbereichen:³⁶⁰

- Cash Flow aus der laufenden Geschäftstätigkeit

³⁵⁴ Vgl. Baetge / Hirsch / Thiele (2011), S. 277

³⁵⁵ Vanas (2013), § 226, Rz. 3.

³⁵⁶ Vgl. Frick (2007), S. 110 und 111.

³⁵⁷ Vgl. Vanas (2013) § 226, Rz. 67; § 226 Abs. 3 UGB.

³⁵⁸ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 768.

³⁵⁹ Vgl. KWT (2008), S. 2.

³⁶⁰ Vgl. KWT (2008), S. 4.

- Cash Flow aus der Investitionstätigkeit
- Cash Flow aus der Finanzierungstätigkeit

Die Geldflussrechnung lässt sich mithilfe des Fachgutachtens wie folgt zusammenfassen:

$$\begin{aligned}
 & \text{„ Nettogeldfluss aus der laufenden Tätigkeit} \\
 & + \text{ Nettogeldfluss aus der Investitionstätigkeit} \\
 & + \text{ Nettogeldfluss aus der Finanzierungstätigkeit } \\
 & = \text{ Zunahme / Abnahme der liquiden Mittel} \\
 & + \text{ liquide Mittel zu Jahresbeginn } \\
 & = \text{ liquide Mittel am Jahresende}^{\text{„361}}
 \end{aligned}$$

Der Nettogeldfluss aus laufender Geschäftstätigkeit zeigt „inwieweit das Unternehmen in der Lage war, Geldmittel zur Aufrechterhaltung der laufenden Geschäftstätigkeit, für Investitionen, zur Kredittilgung und zur Dividendenzahlung ohne Inanspruchnahme von Mitteln aus dem Finanzierungsbereich zu schaffen[...] Geldflüsse in diesem Bereich resultieren primär aus den mit der Haupttätigkeit des Unternehmens zusammenhängenden und daher letztlich in die Gewinn- und Verlustrechnung eingehenden Geschäftsfällen.“³⁶²

Der Cash Flow aus der Investitionstätigkeit ist ein Indikator für das Ausmaß der Investitionen, „die künftige Erträge und Einzahlungen bewirken sollen. Die Investitionstätigkeit umfasst sowohl die der Produktion von Gütern und Leistungen dienenden Investitionen (Sachanlagen, immaterielles Anlagevermögen, Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes) als auch Finanzinvestitionen, das sind Finanzanlagen und sonstige selbständige (nicht unmittelbar mit Beschaffungs- und Absatzvorgängen verbundene) Finanzinstrumente.“³⁶³

Im Rahmen des Nettogeldflusses aus der Finanzierungstätigkeit werden sämtliche Zahlungsvorgänge, die mit der Außenfinanzierung des Unternehmens in Verbindung stehen, einbezogen.³⁶⁴

³⁶¹ Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 598.

³⁶² KWT (2008), S. 4.

³⁶³ KWT (2008), S. 5.

³⁶⁴ Vgl. KWT (2008), S. 6; Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 598.

Ein Unternehmen muss seinen Nettogeldfluss aus der laufenden Geschäftstätigkeit nach einer der beiden folgenden Methoden darstellen:³⁶⁵

- direkte Methode, wobei die Geldzuflüsse und Geldabflüsse in voller Höhe einbezogen werden, oder
- indirekte Methode, wobei das Jahresergebnis auf den Nettogeldfluss aus der laufenden Geschäftstätigkeit übergeleitet wird.

Die gesonderte Darstellung der Investitionen, die künftige Erträge und Aufwendungen bewirken sollen, erfolgt im Nettogeldfluss aus der Investitionstätigkeit. Die Investitionen werden sowohl ins Anlagevermögen als auch ins Umlaufvermögen getätigt und gehören daher zum Investitionsfonds ebenso wie die Zuflüsse aus dem Abgang von Anlagevermögen. Das Umlaufvermögen wird aber im operativen Cash Flow ausgewiesen.³⁶⁶ Dem Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Investitionsbereiches werden die Abschreibungen zugerechnet und die Erträge aus den Zuschreibungen werden davon abgezogen und dadurch resultieren die Abschreibungen/Zuschreibungen auf Vermögensgegenstände des Investitionsbereiches.³⁶⁷

3.7.2 BRS

Die Bestandteile des Jahresabschlusses sind: Bilanz, GuV, Eigenkapitalveränderungsrechnung, Kapitalflussrechnung und Anhang.³⁶⁸ Bei gewissen Gesellschaften umfasst der Jahresabschluss daneben noch den Zwischenbericht, den Lagebericht, Analysen und Diagramme der Ergebnisse und Entwicklungsprognosen sowie Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen.³⁶⁹ Der Jahresabschluss ist klar und übersichtlich darzustellen und hat dadurch ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage des Unternehmens sowie der eingetretenen Veränderungen in der Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalveränderungsrechnung zu vermitteln.³⁷⁰ Können diese Bestimmungen gänzlich nicht erfüllt werden, müssen die dazu

³⁶⁵ Vgl. KWT (2008), S. 7.

³⁶⁶ Vgl. Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 598.

³⁶⁷ Vgl. Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 599.

³⁶⁸ Vgl. BRS 1.2.

³⁶⁹ Vgl. Grozeva / Moneva / Svrakov (2013), S. 62; Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova (2009), S. 677 und 680.

³⁷⁰ Vgl. BRS 1.3.2.

erforderlichen Angaben im Anhang angegeben werden.³⁷¹ Die Gesellschaften, die eine vereinfachte Form der Finanzberichterstattung anwenden, müssen nur Bilanz und GuV erstellen.³⁷² In der folgenden Ausführung werden nur die Kapitalgesellschaften behandelt, die kleinen und mittleren Unternehmen i.S.d. § 22 b RLG werden nicht berücksichtigt. Es wird ebenso auf die Darstellung des Sachanlagevermögens in der Bilanz, der GuV, dem Anhang und der Kapitalflussrechnung näher eingegangen.

Bilanz

Für das Sachanlagenvermögen regelt BRS 1.13 folgendes Gliederungsschema:

„II. Sachanlagen:

1. Grundstücke und Bauten;
2. technische Anlagen und Maschinen;
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau.“³⁷³

Die Zusammensetzung der Bilanzpositionen hängt von branchenspezifischen und anderen spezifischen Merkmalen der Geschäftstätigkeit ab. Daher existiert kein einziges Schema, das alle möglichen und verpflichtenden Bilanzposten beinhaltet. Im BRS 1.13 ist ein Muster der Mindestgliederung gegeben, das gem. BRS 1.7.5 verpflichtend anzuwenden ist.³⁷⁴ Es ist zulässig, dass Bilanzposten hinzugefügt, untergegliedert oder zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der nicht erheblich ist, oder dadurch eine Verbesserung der Klarheit der Darstellung erzielt werden kann.³⁷⁵ In diesen Fällen sind die erforderlichen Angaben im Anhang zu tätigen.³⁷⁶ Normieren die gesetzlichen Vorschriften neue Regelungen für die Form, die Struktur und dem Inhalt der einzelnen Komponenten des Jahresabschlusses,

³⁷¹ Vgl. BRS 1.3.3.

³⁷² Vgl. BRS 1.26.3 i.V.m. § 26 Abs. 5 RLG.

³⁷³ BRS 1.13 (eigene Übersetzung).

³⁷⁴ Vgl. *Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova* (2009), S. 649.

³⁷⁵ Vgl. BRS 1.4.2.

³⁷⁶ Vgl. BRS 24.1 c.

muss die Information über die Vorperiode in Übereinstimmung mit diesen Änderungen umgewandelt (korrigiert) werden.³⁷⁷

GuV

Die GuV ist neben der Bilanz der zweite Bestandteil des Jahresabschlusses.³⁷⁸ BRS 1.17 sieht vor, dass die Form der Aufgliederung bilateral oder einseitig sein kann.

Bilaterale Art der Aufgliederung (Gesamtkostenverfahren) – sämtliche Aufwendungen sind nach ihren Aufwandsarten zu klassifizieren und zu gliedern.³⁷⁹ BRS 1.18.1 stellt dem Bilanzierenden ein detailliertes Mindestgliederungsschema zur Verfügung, das er zwingend befolgen muss.

Einseitige Art der Aufgliederung (Umsatzkostenverfahren) – die Aufwendungen sind nach den Funktionsbereichen gegliedert.³⁸⁰ Die Liste mit den verpflichtend aufzunehmenden Posten ist im BRS 1.18.2 aufgelistet. Dieses Verfahren verlangt für bestimmte Aufwendungen zusätzliche Anhangangaben.³⁸¹

Das schon einmal ausgewählte Verfahren ist beizubehalten. Nur bei Vorliegen von besonderen Umständen ist eine Abweichung zulässig und dies ist im Anhang anzugeben und zu erläutern.³⁸²

Die Abschreibungen müssen grds. im Aufwand erfasst werden. Bei der Anwendung des *Umsatzkostenverfahrens*, wobei die Aufgliederung der Aufwendungen je nach Funktionsbereichen erfolgt, – z.B. unter den Posten „Vertriebskosten (inkl. Abschreibungen und Wertminderungen)“ sowie „Verwaltungskosten (inkl. Abschreibungen und Wertminderungen)“ – sind zusätzliche Angaben über die Art der Aufwendungen sowie für die planmäßigen Abschreibungen zu machen.³⁸³ Die außerplanmäßigen Abschreibungen müssen mithilfe eines Unterpostens bei dem jeweiligen Posten stets gesondert dargestellt werden.³⁸⁴

³⁷⁷ Vgl. BRS 1.7.4.

³⁷⁸ Vgl. BRS 1.2.

³⁷⁹ Vgl. BRS 1.18.1.

³⁸⁰ Vgl. BRS 1.18.2.

³⁸¹ Vgl. BRS 1.24.2 k.

³⁸² Vgl. BRS 1.25.5.

³⁸³ Vgl. Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova (2009), S. 241; BRS 1.24.2 k.

³⁸⁴ Vgl. BRS 1.18.2.

Wird das *Gesamtkostenverfahren* angewandt, dann sind sowohl planmäßige als auch außerplanmäßige Abschreibungen unter dem im BRS 1.18.1 genannten Posten „Abschreibungen und Wertminderungen auf immaterielle Gegenstände des Anlagenvermögens und Sachanlagen“ auszuweisen. Die außerplanmäßigen Abschreibungen sind mithilfe eines Unterpostens bei dem ausgewählten Posten gesondert darzustellen. Unter besonderen Umständen ist zulässig, dass die außerplanmäßigen Abschreibungen ebenfalls unter dem Posten „außerordentliche Aufwendungen“ ausgewiesen werden. Dabei ist ebenso eine gesonderte Darstellung zu befolgen.³⁸⁵

Die aktivierten Eigenleistungen sind im Gesamtkostenverfahren unter der Position „Personalaufwendungen“ auszuweisen. Bei der Anwendung des Umsatzkostenverfahrens sind nur die abgesetzten Produkte zu beachten und dabei sind, wie bereits vorgenannt, zusätzliche Angaben zu tätigen.³⁸⁶

Anhang

Die erforderlichen Anhangangaben sind im BRS 1.24.1 – 1.24.4 aufgelistet. Die nachstehende Ausführung bezieht sich auf die Angaben, die für das Sachanlagenvermögen erforderlich sind.

Die Aufgabe des Anhangs besteht darin, über die beiden anderen Teilen des Jahresabschlusses (Bilanz und GuV) und die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden erforderliche Angaben zu tätigen und dadurch ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln.³⁸⁷ Dementsprechend hat der Anhang:

- Information über die Bilanzierungspolitik, die bei der Aufstellung des Jahresabschlusses angewandt ist, sowie Angaben und Erklärungen für nachträglich eingetretene Änderungen, zu enthalten;³⁸⁸
- Angaben, die laut dem RLG sowie den Rechnungslegungsstandards zwingend sind, zu enthalten;³⁸⁹

³⁸⁵ Vgl. BRS 1.18.1.

³⁸⁶ Vgl. *Durina* (2008), S. 8; BRS 1.18.1 und 1.24.2 k.

³⁸⁷ Vgl. BRS 1.24.1 iVm 1.3.2.

³⁸⁸ Vgl. BRS 1.24.1 a.

³⁸⁹ Vgl. BRS 1.24.1 b.

- Informationen und Angaben, die nicht unter den anderen Bestandteile des Jahresabschlusses erfasst sind, aber deren Darstellung für die klare und übersichtliche Gestaltung des Bildes der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage des Unternehmens sowie der eingetretenen Veränderungen in der Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalveränderungsrechnung notwendig sind, offenzulegen, zu erläutern bzw. zu begründen.³⁹⁰

Hinsichtlich der angewandten Bilanzierungspolitik muss im Anhang angegeben werden:

- Übersicht zur Klassifizierung der Vermögensgegenstände als Sachanlagen;
- grundlegende Methoden und Prinzipien der Erstbewertung;
- grundlegende Methoden und Prinzipien der Folgebewertung;
- Ausweis und Angaben zum *koservierten* Vermögensgegenstand.³⁹¹

Andere Anhangangaben, die ebenfalls angegeben werden müssen, sind:

- Abschreibungsmethode;
- Nutzungsdauer oder Abschreibungssätze,
- Bewertungsgrundlagen für die Bestimmung des Bruttobuchwertes der AHK;
- Angaben der Leasingverbindlichkeiten bzw. -forderungen;
- Art der Förderungen und Zuschüsse;
- etc.³⁹²

Zu allen verpflichtenden Anhangangaben kann das Unternehmen diverse zusätzliche Informationen angeben, wenn diese von wesentlicher Bedeutung für den Bilanzleser sein können.³⁹³

³⁹⁰ Vgl. BRS 1.24.1 c.

³⁹¹ Vgl. Durina (2008), S. 57.

³⁹² Vgl. Durina (2008), S. 57; BRS 1.24.2.

³⁹³ Vgl. Durina (2008), S. 58.

Anlagenspiegel

Im Anhang sind die Angaben zur Entwicklung des Anlagevermögens darzustellen. Diese können in Form eines Anlagenspiegels angegeben werden. Im Anhang № 5 zum BRS 1 ist ein Muster des Anlagenspiegels gegeben. Dabei erfolgt die Gliederung nach den einzelnen Posten des Anlagevermögens, die zumindest folgende Spalten beinhaltet: gesamte AHK zu Beginn des Geschäftsjahres, Zugänge, Abgänge, Umbuchungen, Zuschreibungen, gesamte (kumulierte) Abschreibung bis zum Ende des Jahres, Bilanzwert zum Ende des Geschäftsjahres.³⁹⁴

Kapitalflussrechnung

Die Aufstellung der Kapitalflussrechnung ist im BRS 7 „Kapitalflussrechnungen“ geregelt. Laut diesem Standard besteht die Zielsetzung der Erstellung der Kapitalflussrechnung darin, Informationen über die Nettogeldflüsse eines Unternehmens darzustellen, damit die Zahlungsfähigkeit und der Liquiditätsbedarf des Unternehmens beurteilt und eingeschätzt werden können.

Für die Unternehmen i.S.d. § 22 b Abs. 1 RLG besteht keine Pflicht zur Aufstellung einer Kapitalflussrechnung. Diese können freiwillig eine Kapitalflussrechnung erstellen.³⁹⁵ Die Unternehmen, die doppelt Bücher führen, sind verpflichtet, eine Kapitalflussrechnung zu erstellen.³⁹⁶ Die Kapitalflussrechnung ist ebenso Pflichtbestandteil des Konzernabschlusses.³⁹⁷

Ein Unternehmen hat seine Cash Flows in der Kapitalflussrechnung nach den Tätigkeitsbereichen zu gliedern, d.h. die Darstellung der Nettogeldflüsse hat in der Geldflussrechnung nach der betrieblichen Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit zu erfolgen. Die Gliederung nach Tätigkeitsbereichen vermittelt Informationen darüber, wie diese Tätigkeiten die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens beeinflussen und in welchem Ausmaß die Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente eingeschätzt werden können.³⁹⁸

³⁹⁴ Vgl. *Durina* (2008), S. 58; BRS 1.24.2 a.

³⁹⁵ Vgl. BRS 7.15.2. i.V.m. § 26 Abs. 5 RLG.

³⁹⁶ Vgl. BRS 7.1.1.

³⁹⁷ Vgl. BRS 7.1.2.

³⁹⁸ Vgl. *Brezoeva* (2012), S. 180.

Unter Bedachtnahme auf BRS 7 lässt sich die Kapitalflussrechnung wie folgt zusammenfassen:³⁹⁹

Cash Flow aus der laufenden Tätigkeit
+ Cash Flow aus der Investitionstätigkeit
+ Cash Flow aus der Finanzierungstätigkeit
= Zunahme / Abnahme der liquiden Mittel
+ liquide Mittel zu Jahresbeginn
= liquide Mittel am Jahresende

Die Ableitung des Nettogeldflusses aus der Geschäftstätigkeit kann lediglich nach der direkten Methode erfolgen. Bei dieser Methode werden die Geldzuflüsse und Geldabflüsse in voller Höhe ausgewiesen.⁴⁰⁰

Die Investitionen, die zukünftige Erträge und Aufwendungen bewirken sollen, werden im Nettogeldfluss aus der Investitionstätigkeit erfasst. Die Investitionstätigkeit beinhaltet sowohl sämtliche Investitionen ins Anlagevermögen als auch diese ins Umlaufvermögen. Die Zuflüsse aus dem Abgang von Anlagevermögen zählen ebenso zu den Investitionen.⁴⁰¹ Die Abschreibungen/Zuschreibungen auf Vermögenswerte des Investitionsbereichs ergeben sich aus dem Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Vermögenswerten des Investitionsbereichs zuzüglich der Abschreibungen und abzüglich der Erträge aus den Zuschreibungen.⁴⁰²

Unterschiede zu den IFRS

Bilanz

Bezüglich der Gliederungssystematik des Sachanlagevermögens sind in den BRS unter dem Posten „Sachanlagen“ vier Unterposten angegeben. Im Unterschied dazu ist in den IFRS lediglich als verpflichtender Posten „Sachanlagen“ geregelt und keine zusätzlichen Unterposten sind angegeben.

Die Bilanzierung von Zuschüsse der öffentlichen Hand für Vermögenswerte erfolgt nach IAS 20. Im Unterschied zu den BRS besteht gem. IAS 20 ein Wahlrecht bezüglich des Ausweises.

³⁹⁹ Vgl. *Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova* (2009), S. 663 f.

⁴⁰⁰ Vgl. BRS 7.3 und BRS 7.3.1.

⁴⁰¹ Vgl. *Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova* (2009), S. 659.

⁴⁰² Vgl. *Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova* (2009), S. 665 und 666.

Die Zuschüsse werden in der Bilanz entweder auf der Passivseite als Abgrenzungsposten für die Investitionsaufwendungen ausgewiesen oder direkt vom Buchwert des Vermögenswertes abgezogen.⁴⁰³ In allen Fällen muss der Zuschuss in der GuV zeitlich verteilt ausgewiesen werden. Im Fall der Absetzung vom Buchwert ist in der GuV der Vermögenswert über seine Lebensdauer zu erfassen. Bei der Bildung eines passivischen Abgrenzungspostens ist dieser während der Nutzungsdauer ertragswirksam aufzulösen.⁴⁰⁴

GuV

Für die Darstellung der GuV besteht sowohl nach den BRS als auch nach den IFRS ein Wahlrecht zwischen dem Gesamtkostenverfahren und dem Umsatzkostenverfahren, wobei die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen getrennt dargestellt werden müssen. In den BRS ist für die beiden Verfahren eine ausführliche Gliederung angegeben, wohingegen die IFRS lediglich eine sehr grobe Mindestgliederung beinhalten.⁴⁰⁵

Nach den BRS ist eine außerplanmäßige Abschreibung stets in der GuV zu erfassen, wohingegen es in den IFRS davon abhängt, welches Bewertungsmodell der Bilanzierende anwendet. Bei der Anwendung der Neubewertungsmethode sind die Veränderungen der Neubewertungsrücklage im sonstigen Ergebnis anzugeben. Bei einer Wertminderung ist lediglich der Unterschiedsbetrag, der über der kumulierten Neubewertungsrücklage hinausgeht, im Gewinn oder Verlust zu erfassen.⁴⁰⁶

Anhang

Die nach BRS erforderlichen Anhangangaben sind von sehr geringem Umfang im Vergleich zu jenen nach IFRS. IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ beinhaltet zahlreiche im Anhang zu tätige Angaben. Im IAS 1.112 – 138 werden sämtliche erforderlichen Angaben geregelt. Für die meisten besteht eine Angabepflicht. Bei manchen kann jedoch ein Wahlrecht ausgeübt werden.

IAS 20 enthält verpflichtende Angaben zur gewährten Zuschüssen der öffentlichen Hand. Im IAS 36.126 – 137 sind Angaben zur Wertminderung von Vermögenswerten geregelt.

⁴⁰³ Vgl. Lüdenbach (2010), S. 99 f.

⁴⁰⁴ Vgl. IAS 20.26 f.

⁴⁰⁵ Vgl. IAS 1.102 und 1.103.

⁴⁰⁶ Vgl. IAS 16.39 f.

Besonders für die Sachanlagen sind diverse Angaben im IAS 16 aufgelistet. Angabepflicht besteht bspw. für die ausgewählte Abschreibungsmethode, angenommene Nutzungsdauer oder Abschreibungsgrundsätze.⁴⁰⁷ Wendet das Unternehmen die Neubewertungsmethode an, sind viele zusätzliche Anhangangaben anzugeben.⁴⁰⁸ Im IAS 16.79 ist eine große Anzahl von Angaben geregelt, die nicht verpflichtend, sondern empfohlen sind.

Kapitalflussrechnung

Die Kapitalflussrechnung ist sowohl nach den BRS als auch nach den IFRS Pflichtbestandteil sowohl des Einzelabschlusses als auch des Konzernabschlusses. Die BRS sehen jedoch für manche Gesellschaften ein Wahlrecht dazu vor. Hinsichtlich der Ableitung der Nettogeldflüsse aus der betrieblichen Tätigkeit ergeben sich Unterschiede zwischen den beiden Regelungswerke. Während die IFRS den Bilanzierenden zwei Formen – direkte und indirekte Methode – als zulässig anbieten, kann nach den BRS lediglich die direkte Methode angewandt werden.

3.7.3 Vergleich

Das Mindestgliederungsschema des Sachanlagevermögens, das der Bilanzierende zwingend befolgen muss, ist in den beiden Regelungswerken gleich. Sowohl im UGB als auch in den BRS sind unter dem Posten „Sachanlagen“ vier Unterposten angegeben, unter denen der Ausweis der Sachanlagen erfolgen muss.

Die im UGB festgehaltenen Regelungen für die GuV unterscheiden sich von diesen in den BRS nicht. Es besteht ein Wahlrecht zwischen dem Gesamt- und Umsatzkostenverfahren. Eine ausführliche Gliederung ist für beide Verfahren angegeben. Es ist jeweils explizit normiert, dass sowohl die planmäßigen als auch die außerplanmäßigen Abschreibungen getrennt dargestellt werden müssen.

Die Bestimmungen zur Anhang ähneln sich. Die beiden Regelungswerke besagen, dass der Anhang die Bilanz und die GuV zu erläutern hat und demgemäß in ihm ergänzende Angaben zu tätigen sind. Mithilfe der Anhangangaben ist ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Sowohl nach dem UGB als auch

⁴⁰⁷ Vgl. IAS 16.73.

⁴⁰⁸ Vgl. IAS 16.77.

nach den BRS werden die Angaben zur Entwicklung des Anlagevermögens in Form eines Anlagenspiegels dargestellt.

In Bezug auf die Kapitalflussrechnung ergeben sich Unterschiede bei näherer Betrachtung. Bezüglich der Aufstellung der Kapitalflussrechnung regelt das UGB eine Pflichtaufstellung für Konzernabschlüssen und ein Wahlrecht für Einzelabschlüssen, wohingegen nach den BRS die Kapitalflussrechnung Pflichtbestandteil sowohl des Einzelabschlusses als auch des Konzernabschlusses ist. Lediglich für die Unternehmen i.S.d. § 22 b Abs. 1 RLG ist eine Ausnahme vorgesehen und für diese besteht ein Wahlrecht. Der zweite grundlegende Unterschied besteht in den unterschiedlichen Methoden für die Ableitung der Nettogeldflüsse aus der laufenden Geschäftstätigkeit. Während im UGB zwei Formen – direkte und indirekte Methode – festgehalten sind, darf nach den BRS lediglich die direkte Methode angewandt werden.

4. Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens exklusive Firmenwert

4.1 Begriffsdefinition

4.1.1 UGB

Der Gesetzgeber gibt keine explizite Begriffsdefinition von immateriellen Vermögensgegenständen. Generell wird als sachgerecht angenommen, dass diese unkörperliche Gegenstände sind und im Unterschied zu den finanziellen Vermögensgegenständen nicht monetär sind.⁴⁰⁹

§ 224 Abs. 2 UGB regelt folgendes Gliederungsschema der immateriellen Gegenstände des Anlagevermögens:

- „Konzessionen, gewerblichen Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen;
- Geschäfts(Firmen)wert;
- geleistete Anzahlungen.“⁴¹⁰

Unter *Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen* fallen „Patente, Lizenzen, Marken-, Urheber- und Verlagsrechte, Zuteilungsquoten, Kontingente, Syndikatsrechte, ungeschützte Erfindungen, Software, Geheimverfahren, Belieferungsrechte, bestimmte Optionsrechte.“⁴¹¹

Der *Firmenwert* stellt lediglich eine Bilanzierungshilfe dar. Nach herrschender Meinung ist er kein Vermögensgegenstand.⁴¹² Daher wird er auch hier nicht behandelt.

Für die Zuordnung der *geleisteten Anzahlungen* zu den immateriellen Gegenständen des Anlagevermögens ist das wirtschaftliche Eigentum ausschlaggebend. Diese sind als geleistete Anzahlungen gesondert zu erfassen, soweit sie vor dem Risikoübergang zufließen.⁴¹³

⁴⁰⁹ Vgl. Sopp / Grünberger (2013), § 224 UGB, Rz. 23; von Sicherer (2013), S. 36.

⁴¹⁰ § 224 Abs. 2 UGB.

⁴¹¹ Schiebel (2013), § 224UGB, Rz. 8.

⁴¹² Vgl. Hilber (2013), § 197 Rz. 24 mit Verweis auf Fraberger / Petritz (2010), § 197 UGB, Rz. 18 mit Hinweis auf Hofians (1986), S. 121; vgl. dazu auch § 205 Abs.5.

In bestimmten Fällen ist die Zuordnung zum Sachanlagenvermögen oder zu den immateriellen Vermögensgegenständen schwierig. Mit Hilfe des Wertverhältnisses des Gegenstandes kann die Zuordnung richtig vorgenommen werden. Sind die materiellen Komponenten mehr als die immateriellen, dann ist der Vermögensgegenstand unter den Sachanlagen zu erfassen.⁴¹⁴

In der Praxis stellt die Zuordnung selbsterstellter Software zum Anlage- oder Umlaufvermögen ein großes Problem dar. In diesem Fall ist die Zweckbestimmung ausschlaggebend. Ist diese zum Verkauf entwickelt, gehört sie zum Umlaufvermögen. Falls sie im Geschäftsbetrieb genutzt wird oder zur Vermietung entwickelt wird, dann ist sie unter dem Anlagevermögen auszuweisen.⁴¹⁵ Die nachfolgende Ausführung bezieht sich lediglich auf den Fall, in dem die Zuordnung einer EDV-Software zum Anlagevermögen erfolgt. Eine umfangreiche Information bezüglich der allgemeinen Abgrenzungsprobleme zwischen dem Anlagevermögen und Umlaufvermögen kann aus dem Kapitel 3.1.1 entnommen werden.

4.1.2 BRS

Die Rechnungslegungsvorschriften über immaterielle Vermögenswerte sind im BRS 38 geregelt.

Der Begriff der immateriellen Vermögenswerte ist im BRS 38.2 definiert als „identifizierbare, nicht monetäre Vermögenswerte, die vom Unternehmen erworben und kontrolliert werden, die:

- ohne physische Substanz sind, obwohl:
 - sie in physischer Substanz enthalten sein können oder
 - ihr Träger physische Substanz sein kann;
- von wesentlicher Bedeutung bei ihrer Verwendung sind;
- zu künftigem wirtschaftlichem Nutzenzuflüsse beim Unternehmen führen“⁴¹⁶.

⁴¹³ Vgl. *Schiebel* (2013), § 224 UGB, Rz. 10.

⁴¹⁴ Vgl. *Kählert / Lange* (1993), S. 614.

⁴¹⁵ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2010), S. 112 und 113.

⁴¹⁶ BRS 38.2 (eigene Übersetzung).

Nach Ansicht des überwiegenden Schrifttums stellt der *Firmenwert* keinen Vermögensgegenstand dar, sondern ist er lediglich eine Bilanzierungshilfe.⁴¹⁷ Infolgedessen wird er im Rahmen dieser Arbeit nicht behandelt.

Vom Anwendungsbereich des BRS 38 explizit ausgeschlossen sind:⁴¹⁸

- langfristige immaterielle Vermögenswerte, die zur Veräußerung gehalten werden;
- latente Steueransprüche;
- ein bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener Geschäfts- oder Firmenwert;
- Vermögenswerte, die aus Leistungen an Arbeitnehmer resultieren;
- bestimmte Arten immaterieller Vermögenswerte, deren Bilanzierung ein anderer Standard vorschreibt.

Unterschiede zu den IFRS

Die Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte ist im IAS 38 geregelt. In Bezug auf die Begriffsdefinition von immateriellen Vermögenswerten liegt die einzige Abweichung zwischen den beiden Regelungsnormen darin, dass in den IAS 38.2 und IAS 38.3 mehrere Sachverhalte aufgezählt sind, die vom Anwendungsbereich des IAS 38 explizit ausgeschlossen sind. Sonst gleichen sich grds. die Bestimmungen beider Standards.

4.1.3 Vergleich

Während der Begriff der immateriellen Vermögenswerte im BRS 38 explizit definiert ist, fehlt diese Definition im UGB. Wie bereits erklärt, erfolgt häufig eine negative Abgrenzung von den materiellen und finanziellen Vermögensgegenständen.

⁴¹⁷ Vgl. *Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova* (2009), S. 26 f.

⁴¹⁸ Vgl. BRS 38.1.

4.2 Ansatz

4.2.1 UGB

Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

Die abstrakte Aktivierungsfähigkeit richtet sich nach den in den GoB geregelten Kriterien des Aktivierungsgrundsatzes.⁴¹⁹ Der Tatbestand der abstrakten Einzelveräußerbarkeit ist dann erfüllt, wenn die „abstrakte Möglichkeit einer Veräußerung“⁴²⁰ vorhanden ist. Die gesetzlichen oder vertraglichen Veräußerungsverbote, die die ausschlaggebenden Kriterien der konkreten Einzelveräußerbarkeit sind, haben auf die abstrakte Einzelveräußerungsfähigkeit keinen Einfluss.⁴²¹ Ein typisches Beispiel ist hier das Urheberrecht. Das ist ein immaterieller Vermögensgegenstand und seine Veräußerung ist gesetzlich verboten,⁴²² aber seiner Natur nach darf es veräußert werden⁴²³. Weiterhin muss für die Zwecke der Aktivierung noch eine Voraussetzung erfüllt sein – die selbstständige Verwertbarkeit. Als Beispiel können hier die Konzessionen genannt werden – dabei verleiht der Eigner seine Nutzungsrechte einem Dritten und dafür wird eine Vergütung geleistet. Somit sind die Kriterien der abstrakten Aktivierungsfähigkeit erfüllt – ein Erwerb sowie ein Entgelt in Folge einer Wertmessung liegen vor.⁴²⁴

Konkrete Aktivierungsfähigkeit

Ausschlaggebend für die Aktivierungsfähigkeit der immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ist, ob sie entgeltlich erworben oder selbsterstellt werden. § 197 Abs. 2 UGB regelt eine Nichtaktivierung von selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens. Der Grund für dieses Aktivierungsverbot liegt darin, dass der Wert eines immateriellen Gegenstands des Anlagevermögens mangels entgeltlichen Erwerbs als

⁴¹⁹ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2013), S. 156.

⁴²⁰ Kropff (1966), § 149 AktG, Rz. 47.

⁴²¹ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 159 mit Verweis auf Kropff (1966), § 149 AktG, Rz. 47; Crezelius (2000), § 42a GmbHG, Rz. 115.

⁴²² Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 160 mit Verweis auf Baetge / Kirsch (2002), Kap. 4, Rn. 95.

⁴²³ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 159 mit Verweis auf Kropff (1966), § 149 AktG, Rz. 47; Crezelius (2000), § 42a GmbHG, Rz. 115.

⁴²⁴ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 159; Vertreter dieser Auffassung sind Lamers (1981), S. 205 – 216; Fabri (1986), S. 48 – 51; Baetge / Kirsch (2002), Kap. 4, Rn. 98; Kussmaul (2002), Kap. 6, Rn. 11, wobei sich Lamers an der Verwertbarkeit im Zerschlagungsfall orientiert, während die anderen Autoren von der Verwertbarkeit im Fortführungsfall ausgehen.

unsicher angesehen wird und nicht verlässlich ermittelt werden kann.⁴²⁵ Dieses Verbot verletzt aber nicht das Vollständigkeitsgebot des § 196 Abs. 1 UGB, das besagt, dass sämtliche Vermögensgegenstände anzusetzen sind.

Angesichts des Vorstehenden kann festgestellt werden, dass nur die selbsterstellten immateriellen Gegenstände des Anlagevermögens dem Aktivierungsverbot unterliegen.⁴²⁶ Aber gehören diese zum Umlaufvermögen, dann sind sie in der Bilanz anzusetzen.⁴²⁷ Bei einem Übergang der selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenstände aus dem Umlaufvermögen in das Anlagevermögen müssen die Herstellungskosten voll aufwandswirksam erfasst werden.⁴²⁸

Die Entgeltlichkeit stellt das wichtigste Kriterium für die Aktivierungsfähigkeit eines immateriellen Vermögensgegenstandes dar. Ein entgeltlicher Erwerb liegt dann vor, wenn der immaterielle Vermögensgegenstand nicht selbsterstellt ist, sondern von einem fremden Dritten erworben ist und im Zuge dieses Erwerbs Vergütungen geleistet werden.⁴²⁹ Das Entgelt hat durch einmalige Zahlung zu erfolgen, sonst liegt bei mehreren Zahlungen eine Nutzungsüberlassung vor.⁴³⁰

Von grundlegender Bedeutung für die Aktivierungsfähigkeit eines immateriellen Vermögensgegenstandes ist auch die Abgrenzung, ob dieser im Rahmen eines Dienst- oder Werkvertrages hergestellt wird. Hat ein Dritter im Rahmen eines Dienstvertrages ein Immaterialgut hergestellt, darf dieses nicht aktiviert werden. Aber wird seine Herstellung im Rahmen eines Werkvertrages vorgenommen, dann ist es stets aktivierungsfähig – in diesem Fall geht das Risiko auf den Auftragnehmer über und es liegt ein Anschaffungsvorgang seitens des Unternehmens vor.⁴³¹

⁴²⁵ Vgl. Hilber (2013), § 197 UGB, Rz. 2 mit Verweis auf Bertl / Fraberger (1998), S. 240.

⁴²⁶ Vgl. Rohatschek / Leitner-Hanetseder (2013), § 197 UGB, Rz. 20 mit Verweis auf Karel (2001), S. 9 (BÖB 7).

⁴²⁷ Vgl. Rohatschek / Leitner-Hanetseder (2013), § 197 UGB, Rz. 20 mit Verweis auf Bertl / Fraberger (1998), S. 240; Geist (1997), § 197 HGB, Rz. 7; Küting / Zwirner (2001), S. 176 (CB 8); Nowotny (2011), § 197 Rz. 7.

⁴²⁸ Vgl. Rohatschek / Leitner-Hanetseder (2013), § 197 UGB, Rz. 21 mit Verweis auf Nowotny (2011), § 197 UGB, Rz. 9.

⁴²⁹ Vgl. Rohatschek / Leitner-Hanetseder (2013), § 197 UGB, Rz. 27 mit Verweis auf Hofians (1998), § 197 HGB, Rz. 34.

⁴³⁰ Vgl. Wagenhofer (1992), B.II./2.2., S. 13.

⁴³¹ Vgl. Wagenhofer (1992), B.II./2.2., S. 13.

Bei der Anschaffung eines alten Vermögensgegenstandes, der ständig angepasst wird, muss der Bilanzierende sorgfältig überprüfen, ob er infolge der Anpassungen zu einer neuen Wesensart oder zu neuem Nutzungspotential des adaptierten Gegenstandes gekommen ist. Die Vermögensgegenstände, die lediglich angepasst werden, unterliegen keinem Aktivierungsverbot, sonst ist von einem Herstellungsvorgang auszugehen und in diesem Fall dürfen die Vermögensgegenstände nicht aktiviert werden.⁴³²

4.2.2 BRS

Wie bei den Sachanlagen besteht hier eine Aktivierungspflicht eines immateriellen Vermögensgegenstandes lediglich bei der Erfüllung sowohl der abstrakten als auch der konkreten Aktivierungsfähigkeit.⁴³³

Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

Alle Erläuterungen bezüglich der abstrakten Aktivierungsfähigkeit können aus dem Kapitel 3.2.2 der Sachanlagen entnommen werden. Hierbei hat der Bilanzierende die Vorschriften des BRS 38.3.1 a, welche die Erfüllung der Definitionskriterien eines Vermögenswertes verlangen, zur Kenntnis zu nehmen und einzuhalten.

Konkrete Aktivierungsfähigkeit

Die Aktivierung eines immateriellen Vermögenswertes ist lediglich zulässig, wenn der Vermögenswert:⁴³⁴

- einen wahrscheinlichen zukünftigen Nutzen für das Unternehmen erzeugt und
- seine AHK verlässlich ermittelbar sind.

Der Wahrscheinlichkeitsgrad der erwarteten zukünftigen wirtschaftlichen Nutzenzuflüsse ist nach eigenem Ermessen seitens des Unternehmens zu beurteilen. Dieser ist mittels vernünftiger und begründeter Annahmen einzuschätzen. Diese Annahmen basieren auf der

⁴³² Vgl. Bertl (2006), S. 118 f.

⁴³³ Vgl. Brezoeva (2012), BRS 38, S. 284.

⁴³⁴ Vgl. BRS 38.3.1 b und BRS 38.3.1 c.

optimalen Beurteilung seitens des Managements bezüglich der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, die über die Nutzungsdauer des Vermögenswertes existieren werden.⁴³⁵

Die Voraussetzung der verlässlich ermittelbaren Kosten gilt stets als erfüllt, wenn Zahlungsmittel oder sonstige monetäre Vermögenswerte für den Erwerb des Vermögenswertes hingegeben werden.⁴³⁶ Können die AHK nicht verlässlich bewertet werden, unterliegen diese Vermögenswerte – sogar in Fällen, wobei alle anderen Ansatzkriterien erfüllt sind – stets einem Aktivierungsverbot. Als Beispiel kann das Know-how genannt werden – seine Kosten können nicht immer verlässlich ermittelt werden.⁴³⁷ Die verlässlich ermittelbaren AHK stellen ebenso das wichtigste Ansatzkriterium beim Erwerb immaterieller Gegenstände des Anlagevermögens durch einen Unternehmenszusammenschuss dar.⁴³⁸

Für die Zwecke der Bilanzierung der selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte gliedert BRS 38 den Herstellungsprozess in zwei Phasen: Forschungsphase und Entwicklungsphase.⁴³⁹ Die in der Entwicklungsphase entstandenen Güter dürfen bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen aktiviert werden.⁴⁴⁰ Im Unterschied dazu unterliegen die in der Forschungsphase entstandenen Vermögenswerte einem Aktivierungsverbot. Für diese kann das Unternehmen einen wahrscheinlichen Nutzenzufluss nicht beweisen und deren Kosten sind sofort aufwandwirksam in der GuV zu erfassen.⁴⁴¹ Beispiele für selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte sind: selbsterstellte Software, Patente oder andere Formen von Know-how.⁴⁴²

Um die beiden Phasen voneinander unterscheiden zu können, gibt BRS 38 für die Begriffe „Forschung“ und „Entwicklung“ explizite Definitionen:

- Forschung – „eigenständige und planmäßige Suche mit der Aussicht zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen.“⁴⁴³

⁴³⁵ Vgl. BRS 38.3.1 c.

⁴³⁶ Vgl. *Basheva / Markova / Pojarevska* (2012), S. 15.

⁴³⁷ Vgl. *Basheva / Markova / Pojarevska* (2012), S. 16.

⁴³⁸ Vgl. BRS 38.4.7.

⁴³⁹ Vgl. BRS 38.3.3.

⁴⁴⁰ Vgl. BRS 38.3.3 b.

⁴⁴¹ Vgl. BRS 38.3.3 a.

⁴⁴² Vgl. *Basheva / Markova / Pojarevska* (2012), S. 16.

⁴⁴³ BRS 38.2 (eigene Übersetzung).

- Entwicklung – „die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen auf einen Plan oder Entwurf für die Produktion von neuen oder beträchtlich verbesserten Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen.“⁴⁴⁴ Beispiele für Forschungsaktivitäten sind: „Aktivitäten, die auf die Erlangung neuer Erkenntnisse ausgerichtet sind, die Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen.“⁴⁴⁵

Um einen in der Entwicklungsphase entstandenen immateriellen Vermögenswert als Aktivposten angesetzt werden zu können, hat dieser die folgenden Aktivierungskriterien zu erfüllen:

- „Technische Realisierbarkeit;
- Absicht den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen und ihn zu nutzen/zu verkaufen;
- Fähigkeit den Vermögenswert zu nutzen/zu verkaufen;
- Art, wie der Vermögenswert einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzielen wird (Nachweis der Existenz eines Marktes);
- Verfügbarkeit ausreichender technischer, finanzieller und sonstiger Ressourcen, um die Entwicklung abzuschließen und den Vermögenswert zu nutzen/zu veräußern;
- Fähigkeit die Ausgaben, die der Entwicklung des Vermögenswertes zurechenbar sind, verlässlich zu messen.“⁴⁴⁶

Sind die Aktivierungsvoraussetzungen nicht erfüllt, dann dürfen die Ausgaben nicht erfasst werden und sind in der Periode ihrer Entstehung als Aufwand zu erfassen. Keine Bestandteile eines selbsterstellten immateriellen Vermögenswertes sind:

- „Vertriebs- und Verwaltungskosten;
- sonstige allgemeine Kosten, die direkt dazu dienen, die Nutzung des Vermögenswertes vorzubereiten;

⁴⁴⁴ BRS 38.2 (eigene Übersetzung).

⁴⁴⁵ BRS 38.2 (eigene Übersetzung).

⁴⁴⁶ BRS 3.3 b (eigene Übersetzung).

- Ausgaben für die Schulung von Mitarbeitern im Umgang mit dem Vermögenswert⁴⁴⁷;
- u.a.

Selbsterstellte Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare immaterielle Vermögenswerte dürfen nicht aktiviert werden. Das Ansatzverbot beruht auf der Annahme, dass die Herstellungskosten dieser Vermögenswerte nicht zweifelfrei von den Ausgaben für die Entwicklung des Unternehmens als Ganzes abgrenzbar sind.⁴⁴⁸

Unterschiede zu den IFRS

Der Ansatz immaterieller Vermögenswerte gleicht sich weitestgehend in den beiden Regelungsnormen. Eine kleine Differenz ergibt sich jedoch bspw. in Bezug auf den Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses. Die IFRS stellen dem Bilanzierenden nähere ausführliche Information darüber zur Verfügung. IAS 38.33 f. regeln zahlreiche Ansatzkriterien für den Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses.

4.2.3 Vergleich

Hinsichtlich des Ansatzes von selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten ergibt sich zwischen den Regelungen der BRS und dem UGB ein wesentlicher Unterschied. Das UGB enthält ein explizites Ansatzverbot. Die BRS legen hingegen fest, dass für die Zwecke der Bilanzierung ausschlaggebend, ist in welcher Phase – Forschung oder Entwicklung – die Güter entstehen. Befinden sich die selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten zum Zeitpunkt der Bilanzierung in der Entwicklungsphase, dann müssen diese in der Bilanz angesetzt werden. Demgemäß ergeben sich weiterhin Differenzen hinsichtlich der Erstbewertung von selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten, die durch Herstellung in die Verfügungsmacht des Unternehmens gelangen sind.

⁴⁴⁷ Basheva / Markova / Pojarevska (2012), S. 17 (eigene Übersetzung); Vgl. BRS 38.6.1.

⁴⁴⁸ Vgl. BRS 38.3.4.

4.3 Erstbewertung

4.3.1 UGB

Kauf

In § 203 Abs. 1 UGB wird explizit geregelt, dass die Gegenstände des Anlagevermögens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten sind. Aufgrund des in § 197 Abs. 2 UGB geregelten Aktivierungsverbotes für selbsterstellte und unentgeltlich erworbene immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens dürfen die immateriellen Güter nur mit ihren Anschaffungskosten bewertet werden. In Bezug auf die Bestandteile von Anschaffungskosten kann auf die Ausführungen in Kapitel 3.3.1 verwiesen werden. Auf die Problematik mit der Unterscheidung von entgeltlichem Erwerb und Herstellungsvorgang wurde bereits im Kapitel 4.2.1 näher eingegangen.

Herstellung

Da die selbsterstellten immateriellen Gegenstände des Anlagevermögens nur im Fall der Anschaffung aktivierungsfähig sind⁴⁴⁹, erfolgt eine sofortige Erfassung sämtlicher im Zeitraum der Herstellung anfallenden Kosten als Aufwand.

Tausch

Wie bereits im Kapitel 3.3.1 erläutert, wird der Tausch als entgeltlicher Erwerb betrachtet und daher besteht eine Aktivierungsfähigkeit nur für entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände von einem Dritten, d.h. nur beim einem wechselseitigen Tausch von aktivierungsfähigen (entgeltlich erworbenen) immateriellen Gütern ist der Tatbestand der Aktivierungsfähigkeit erfüllt und diese dürfen im Anlagevermögen aktiviert werden. Der Bilanzierende hat grds. ein freies Wahlrecht zwischen Buchwertfortführung (zuzüglich der Ertragsteuer, die sich durch den Tausch ergibt) oder einer gewinnrealisierenden Behandlung.

Unentgeltlicher Erwerb

Für die Zwecke der Aktivierungsfähigkeit müssen die beiden Voraussetzungen des § 197 Abs. 2 UGB erfüllt werden – ein Erwerb muss vorhanden sein und dafür muss ein

⁴⁴⁹ Vgl. § 197 Abs. 2 UGB.

Entgelt überlassen werden.⁴⁵⁰ Wird ein immaterieller Gegenstand des Anlagevermögens unentgeltlich erworben, ist die Regel des § 197 Abs. 2 UGB anzuwenden und infolgedessen darf dieser in der Bilanz nicht aktiviert werden. „Nach überwiegender Auffassung erfasst das Aktivierungsverbot nicht den Erwerb durch Einlagen, da das Erfordernis des Erwerbs von einem Dritten auch durch gesellschaftsrechtliche Sachverhalte erfüllt werden kann.“⁴⁵¹

Unternehmenszusammenschluss

Wird ein immaterieller Gegenstand des Anlagevermögens im Rahmen eines Unternehmenserwerbs erworben, muss ein Kaufpreis für das gesamte Unternehmen bestimmt werden und dieser auf die einzelnen Vermögensgegenstände aufgeteilt werden. Eine Preisabrede für jeden separaten immateriellen Vermögensgegenstand ist nicht notwendig.⁴⁵² Die nicht aktivierungsfähigen immateriellen Gegenstände sind zu bestimmen und mit ihrem beizulegenden Wert zu bewerten.⁴⁵³

Zuschüsse der öffentlichen Hand

In vielen Fällen können die immateriellen Gegenstände des Anlagevermögens durch nicht monetäre Zuschüsse in die Verfügungsmacht des Unternehmens gelangen. Dies können z.B. Flughafenlanderechte oder Zertifikate sein und die sind erfolgsneutral anzusetzen.⁴⁵⁴

Bezüglich der bilanziellen Behandlung von monetären Zuschüssen kann auf die Ausführungen in Kapitel 3.3.1 verwiesen werden.

4.3.2 BRS

Die Ermittlung des Anschaffungspreises, wie bei den Sachanlagen, hängt davon ab, wie der Vermögenswert in das Unternehmen gelangt: durch Kauf, Herstellung, Tausch, unentgeltlichen Erwerb oder einen Unternehmenszusammenschluss.⁴⁵⁵

⁴⁵⁰ Vgl. Rohatschek / Leitner-Hanetseder (2013), § 197, Rz. 22 mit Verweis auf Adler / Düring / Schmaltz (1998), § 248 HGB, Rz. 12.

⁴⁵¹ Gassner / Lahodny-Karner / Urtz (2010), § 202 UGB, Rz. 5.

⁴⁵² Vgl. Grottel / Gadek (2012), § 255 HGB, Anm. 81; Bertl (2006), S. 114.

⁴⁵³ Vgl. Hofians (2006), S. 150.

⁴⁵⁴ Vgl. Bertl (2006), S. 116.

⁴⁵⁵ Vgl. Basheva / Markova / Pojarevska (2012), S. 15.

Kauf

„Die Anschaffungskosten eines entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögenswertes beinhalten den Erwerbspreis (inkl. Einfuhrzöllen und nicht erstattungsfähigen Umsatzsteuern) und alle direkt zurechenbaren Kosten für die Vorbereitung des Vermögenswertes auf seine beabsichtigte Nutzung.“⁴⁵⁶ Bezüglich der Bilanzierung von Fremdkapitalkosten gibt es keine separate Regelung und diese sind ganz normal zu behandeln.

Herstellung

Lediglich in der Entwicklungsphase entstandene immaterielle Vermögenswerte dürfen als Aktivposten angesetzt werden. Die Herstellungskosten eines selbsterstellten immateriellen Vermögenswertes enthalten alle Kosten, die ab dem Zeitpunkt anfallen, ab dem der immaterielle Vermögenswert sämtliche Ansatzkriterien des BRS 3.3 b erstmals erfüllt.⁴⁵⁷ BRS 38.5 sieht ein Aktivierungsverbot für überhöhte und außergewöhnliche Kosten, anfängliche Betriebsverluste, Vertriebs- und Verwaltungskosten, sowie die Kosten, die dem Herstellungsvorgang nicht zugerechnet werden können, vor. Der Standard enthält keine separate Regelung für die bilanzielle Behandlung der Fremdkapitalkosten. Unter Bezugnahme auf die Bestimmungen des BRS 38.5 kann angenommen werden, dass nur in der Entwicklungsphase⁴⁵⁸ im Rahmen der Herstellung anfallende Kosten für die Beschaffung des Fremdkapitals aktivierungsfähig sind.

Tausch

Wie bereits im Kapitel 3.3.2 erläutert, liegt ein Tauschvorgang dann vor, wenn Sachanlagen durch Hingabe von anderen Vermögenswerten oder einer Kombination von monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden. Der Zeitwert des hingegebenen bzw. erhaltenen Vermögenswertes ist anzusetzen und dieser muss verlässlich ermittelt werden können. Ist dieser Wert nicht zuverlässig bewertbar, oder liegt ein Tauschgeschäft mit wirtschaftlicher Substanz nicht vor, ist der hingegebene Vermögenswert mit dem Buchwert anzusetzen.⁴⁵⁹

⁴⁵⁶ BRS 38.4 (eigene Übersetzung).

⁴⁵⁷ Vgl. BRS 38.5.

⁴⁵⁸ Vgl. BRS 38.3.3 b.

⁴⁵⁹ Vgl. BRS 38.4.3; *Basheva / Markova / Pojarevska* (2012), S. 117.

BRS 38.4.8 sieht zwei unterschiedliche Tauschvorgänge vor – Tausch mit ähnlichen Vermögenswerten und Tausch mit unähnlichen Vermögenswerten. Alle betreffenden Informationen darüber können zur Gänze aus dem Kapitel 3.3.2 der Sachanlagen entnommen werden.

Unentgeltlicher Erwerb

Für die Bewertung der Vermögenswerte, die durch einen unentgeltlichen Erwerb in die Verfügungsmacht des Unternehmens gelangen, enthält BRS 38 keine explizite Regelung. In diesem Fall kann auf die Ausführungen in Kapitel 3.3.2 verwiesen werden.

Unternehmenszusammenschluss

Wird ein immaterieller Vermögenswert durch einen Unternehmenszusammenschluss erworben, entsprechen die Anschaffungskosten dieses Vermögenswertes seinem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt des Erwerbs.⁴⁶⁰ Der bilanzierende Zeitwert muss verlässlich ermittelbar sein. Der Marktpreis wird als der zuverlässigste Wert angenommen. Häufig existieren aber für immaterielle Vermögenswerte keine aktiven Marktpreise. Existieren keine aktuellen Vergleichspreise, kann der Preis der letzten vergleichbaren Transaktion als Grundlage für die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts dienen, vorausgesetzt, dass sich die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zwischen dem Zeitpunkt der Transaktion und dem Zeitpunkt der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts des Vermögenswerts nicht wesentlich geändert haben. Falls dies auch nicht möglich ist, dann können die kapitalwertorientierten Bewertungsverfahren zur Anwendung kommen.⁴⁶¹

Zuschüsse der öffentlichen Hand

Eine Zuwendung der öffentlichen Hand kann entweder als Zuwendung für den Erwerb von immateriellen Vermögenswerten geleistet werden oder als nicht monetäre Zuwendung zur Verwertung im Unternehmen übertragen werden.⁴⁶²

Gem. BRS 20 unterliegen die Zuwendungen einem Ansatzwahlrecht. Werden monetäre Zuwendungen geleistet, sind diese entweder zum beizulegenden Zeitwert oder zum

⁴⁶⁰ Vgl. BRS 38.4.7.

⁴⁶¹ Vgl. *Basheva / Markova / Pojarevska* (2012), S. 116.

⁴⁶² Vgl. BRS 20.2; *Basheva / Markova / Pojarevska* (2012), S. 118.

Nominalwert anzusetzen. Werden nicht monetäre Zuwendungen, also immaterielle Vermögenswerte erteilt, müssen die entsprechenden Markt- oder Börsenpreise, sofern diese vorhanden sind, herangezogen werden. Sonst müssen diese zum Nominalwert ermittelt werden.⁴⁶³

Unterschiede zu den IFRS

Im Unterschied zu den bulgarischen Regelungsnormen regeln die IFRS die Aktivierungsfähigkeit von Fremdkapitalkosten in einem separaten Standard – IAS 23. Die Information über die Möglichkeit zur Bilanzierung der Fremdkapitalkosten nach der internationalen Rechnungslegung kann aus dem Kapitel 3.3.2 der Sachanlagen entnommen werden.

Wie bei den Sachanlagen, ergeben sich zwei Unterschiede zwischen BRS und IFRS bezüglich des Tausches. Erstens, der Begriff der wirtschaftlichen Substanz ist im BRS 38 nicht näher dargestellt und dadurch obliegt dem Bilanzierenden eine Interpretation. Im Unterschied dazu regelt IAS 38.46 detailliert die Kriterien für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Substanz. Zweiter Unterschied – IAS 38 macht keine Differenz zwischen Tausch mit ähnlichen Vermögenswerten und Tausch mit unähnlichen Vermögenswerten.

4.3.3 Vergleich

Bezüglich der Aktivierungsfähigkeit selbsterstellter immaterieller Vermögenswerte muss hier noch einmal darauf hingewiesen werden, dass das UGB ein strenges Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene Vermögensgegenstände regelt. Die BRS normieren ein Aktivierungsverbot für selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte lediglich in der Forschungsphase. Befindet sich der Vermögenswert zum Zeitpunkt der Bilanzierung in der Entwicklungsphase, darf dieser in der Bilanz angesetzt werden. Die BRS halten den Ansatz eines unentgeltlichen Erwerbs entweder zum beizulegenden Wert oder zum Nominalwert fest.

Die beiden Regelwerke unterscheiden sich ebenso in Bezug auf die Aktivierungsfähigkeit der Fremdkapitalkosten. Diesbezüglich kann auf die Ausführungen in Kapitel 3.3.3 verwiesen werden.

⁴⁶³ Vgl. BRS 20.3 f.; BRS 38.4.9; *Basheva / Markova / Pojarevska* (2012), S. 118.

4.4 Grundzüge der Folgebewertung

4.4.1 UGB

Für die Folgebewertung ist zu unterscheiden, ob die Vermögensgegenstände dem Unternehmen zeitlich begrenzt oder unbegrenzt zur Verfügung stehen. Die abnutzbaren immateriellen Vermögensgegenstände haben eine zeitlich begrenzte Nutzung und es ist auf einen regelmäßigen Wertverzehr abzustellen. Als Beispiele können die Konzessionen genannt werden, die nur für eine bestimmte Zeit verfügbar sind. Die abnutzbaren immateriellen Gegenstände des Anlagevermögens unterliegen gem. § 203 Abs. 1 UGB einer planmäßigen Abschreibung. Die immateriellen Güter, die dem Unternehmen zeitlich unbegrenzt zur Verfügung stehen, sind gem. § 204 Abs. 2 UGB bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßig auf den niedrigeren beizulegenden Wert am Abschlussstichtag abzuschreiben.⁴⁶⁴

Zuschreibung

§ 208 UGB normiert die Wertaufholung für sämtliche Gegenstände des Anlagevermögens sowie des Umlaufvermögens. Daher sind die immateriellen Vermögensgegenstände gleich wie Sachanlagen zuzuschreiben, d.h. bei Wegfall der Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung die immateriellen Vermögensgegenstände höchstens bis zu den AHK zugeschrieben werden müssen.⁴⁶⁵ Nach § 208 Abs. 2 UGB sind bestimmte Voraussetzungen zu erfüllen damit ein Wertbeibehaltungswahlrecht ausgeübt und von der Zuschreibung abgesehen werden kann. Wird dieses Wahlrecht aus steuerlichen Gründen vorgenommen, muss darüber im Anhang berichtet werden.⁴⁶⁶ Für nähere Betrachtung der Regelungen zur Zuschreibungen kann auf die Ausführungen in Kapitel 3.4.1 verwiesen werden.

Sonderformen der Folgebewertung

Die Bewertungsvereinfachungsverfahren – das Festwertverfahren oder die Gruppenbewertung – dürfen nicht auf die immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens angewendet werden. Die Anwendung der Gruppenbewertung kommt lediglich bei Vorräten oder beweglichen Vermögensgegenständen in Betracht. Das Festwertverfahren ist nur für

⁴⁶⁴ Vgl. Frick (2007), S. 155 und 156.

⁴⁶⁵ Vgl. § 208 Abs. 1 UGB.

⁴⁶⁶ Vgl. Christian / Hohensinner (2013), § 208 UGB, Rz. 1; § 208 Abs. 3 UGB.

Sachanlagen oder Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zulässig. Infolgedessen kann festgestellt werden, dass die immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens die Erfordernisse dieser Bewertungsvereinfachungsverfahren nicht erfüllen.⁴⁶⁷

Für die Zwecke der Bewertung werden die immateriellen Vermögensgegenstände als abnutzbare und als nicht abnutzbare klassifiziert.⁴⁶⁸ Die abnutzbaren immateriellen Vermögensgegenstände werden in einem eigenen Konto „Geringwertige Wirtschaftsgüter“ (allerdings nur, wenn ein bestimmter Wert nicht überstiegen wird) angesetzt. Für diese geringwertigen Wirtschaftsgüter kann eine Sofortabschreibung vorgenommen werden.⁴⁶⁹

4.4.2 BRS

Wie bereits in Kapitel 3.4.2 erwähnt, ist ab 01.01.2008 lediglich das Anschaffungskostenmodell als Bewertungsmaßstab zulässig. Die Folgebewertung erfolgt zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, abzüglich kumulierter planmäßiger Abschreibungen und Wertminderungen. Fallen die Gründe für eine zuvor vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung weg, kann eine Zuschreibung bis zu der Höhe der fortgeführten AHK, die nach dem Abzug der planmäßigen Abschreibungen verblieben, vorgenommen werden.⁴⁷⁰

Zuschreibung

Die Bestimmungen des BRS 36 regeln die Wertaufholungspflicht bei Wegfall der Gründe für eine zuvor vorgenommene Wertminderung sowohl bei den Sachanlagen als auch bei den immateriellen Vermögenswerten des Anlagevermögens. Demgemäß kann hier auf die Ausführungen zu den Sachanlagen in Kapitel 3.4.2 verwiesen werden.

⁴⁶⁷ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2011), S. 274.

⁴⁶⁸ Vgl. Frick (2007), S. 155.

⁴⁶⁹ Vgl. Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 205.

⁴⁷⁰ Vgl. BRS 38.8.1.

Sonderformen der Folgebewertung

Die Anwendung des Festwertverfahrens und der Gruppenbewertung ist nach den BRS 38.3.5 nicht zulässig. Der Standard hält ein strenges Verbot dafür fest. Jeder Bestandteil eines immateriellen Vermögenswertes ist einzeln zu bewerten.⁴⁷¹

In Bezug auf die Sofortabschreibung findet sich sowohl in den Rechnungslegungsnormen als auch im Fachschrifttum keine Aussage. Wie bei den Sachanlagen, wird in der Praxis als sachgerecht angenommen, dass ein Vermögenswert einen Wert von max. 700 Leva (ca. 350 Euro) haben muss, damit er sofort abgeschrieben werden darf.

Unterschiede zu den IFRS

In Bezug auf die Folgebewertung der immateriellen Vermögenswerte sieht IAS 38.72 ebenso ein Wahlrecht zwischen dem Anschaffungskosten- und Neubewertungsmodell vor. BRS 38.3.1 regelt hingegen ausschließlich das Anschaffungskostenmodell als zulässigen Folgebewertungsmaßstab.

Im Unterschied zu den BRS sind nach den IFRS die Bewertungsvereinfachungsverfahren – wie bei den Sachanlagen – für unwesentliche immaterielle Vermögenswerte zulässig. Als ausschlaggebendes Kriterium zur Anwendung von Gruppenebewertung, Festwertverfahren und Sofortabschreibung ist der Wesentlichkeitsgrad eines immateriellen Vermögenswertes vorgesehen. Sind die immateriellen Vermögenswerte von untergeordneter Bedeutung, dürfen die Bewertungsvereinfachungsverfahren auf diese angewandt werden.⁴⁷²

4.4.3 Vergleich

Sowohl nach dem UGB als auch nach den BRS sind die Festwertverfahren und die Gruppenbewertung verboten. Wie bereits in Bezug auf die Sofortabschreibung erwähnt, sind in den bulgarischen Rechnungslegungsvorschriften keine Bestimmungen enthalten und auch im Schrifttum findet sich darüber keine Aussage. Hingegen erlaubt das UGB die Anwendung der Sofortabschreibung.

⁴⁷¹ Vgl. Dilchev / Hristov / Prodanov / Vasileva (2010), S. 592.

⁴⁷² Vgl. Wagenhofer (2009), S. 207.

4.5 Planmäßige Abschreibung

4.5.1 UGB

In Bezug auf die Regelungen zur Abschreibungsmethode kann auf die Ausführungen in Kapitel 3.5.1 verwiesen werden. Wie bereits erklärt, sind nur die zeitlich begrenzt nutzbaren Gegenstände des Anlagevermögens planmäßig abzuschreiben. Die einzige Besonderheit liegt bei den immateriellen Vermögensgegenständen darin, dass für die Bestimmung der Nutzungsdauer nicht die Laufzeit des Vertrages, sondern die Veränderung der Marktverhältnisse wegen der Nachfragenverschiebungen oder des Auftretens neuer Produkten vielmehr ausschlaggebend ist.⁴⁷³

4.5.2 BRS

Eine planmäßige Abschreibung ist lediglich für immaterielle Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer fortzusetzen.⁴⁷⁴ Wie bereits in Kapitel 3.5.2 erwähnt, existiert in Bulgarien ein separater Standard, der die Abschreibungen regelt – BRS 4. Dieser Standard normiert die Abschreibungen sowohl für materielle als auch für immaterielle Vermögenswerte. Die Bestimmungen des Anschaffungskostenmodelles sowohl für Sachanlagen, als auch für immaterielle Vermögenswerte sind grds. gleich. Angesichts dessen kann auf die Ausführungen in Kapitel 3.5.2 verwiesen werden. Bei näherer Betrachtung ergeben sich dennoch Differenzen zwischen den Regelungen zur planmäßigen Abschreibungen der Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerte und diese werden nachstehend diskutiert.

Abschreibungsgegenstand

Nach BRS 4.4.2 ist ein am Ende der Nutzungsdauer bestehender Restwert anzusetzen. Keine Ansatzpflicht besteht dennoch für jenen Restwert, der von sehr unbedeutendem Umfang ist. Der Wesentlichkeitsgrad wird vom Unternehmen bestimmt und ist im Rahmen der Bilanzpolitik des Unternehmens bekannt zu geben.⁴⁷⁵

⁴⁷³ Vgl. Bertl / Deutsch / Hirschler (2013), S. 382.

⁴⁷⁴ Vgl. BRS 4.2.

⁴⁷⁵ Vgl. BRS 4.4.2.

Abschreibungsmethode

Der BRS 4 sieht keine spezielle Abschreibungsmethode für die immateriellen Vermögenswerte vor. Daher kann zur Gänze auf die Ausführungen zu den Sachanlagen überwiesen werden.

Nutzungsdauer

Nach dem BRS 4 besteht ein Ermessensspielraum in Bezug auf die Festlegung betrieblicher Nutzung. BRS 4.3 beinhaltet diejenigen Faktoren, die der Bilanzierende bei der Bestimmung der Nutzungsdauer berücksichtigen muss. Z.B. bei Patenten, Lizenzen, Konzessionen u.a., also bei Vermögenswerten, die aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entstehen, ist der im Vertrag genannte Zeitraum der Nutzung des jeweiligen Vermögenswertes zu berücksichtigen und diese Zeitvorgabe ist streng einzuhalten.⁴⁷⁶

BRS 38.3.7 regelt für die aktivierten selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte, also diese, die laut BRS 38.3.3 b, aktivierungsfähig sind, eine begrenzte Abschreibungsdauer von 5 Jahren. Auf der Grundlage des oben Gesagten kann der Schluss gezogen werden, dass nach den BRS alle aktivierungsfähigen immateriellen Vermögenswerte einer planmäßigen Abschreibung unterliegen.

Anpassungen

Genauso wie bei den Sachanlagen, ist eine Schätzungsänderung des Restwertes, der Abschreibungsmethode oder der Nutzungsdauer bei Vorliegen von besonderen Umständen zulässig.⁴⁷⁷

Unterschiede zu den IFRS

Nach IAS 38.100 unterliegt ein Restwert grds. einem Ansatzverbot. Lediglich bei Erfüllung einer der beiden Voraussetzungen kann ein Restwert jedoch angesetzt werden:

- „eine Verpflichtung seitens einer dritten Partei besteht, den Vermögenswert am Ende seiner Nutzungsdauer zu erwerben; oder

⁴⁷⁶ Vgl. BRS 4.3; *Durina* (2008), S. 67 und 68.

⁴⁷⁷ Vgl. BRS 4.7.2 und BRS 4.7.3.

- ein aktiver Markt (gemäß Definition in IFRS 13) für den Vermögenswert besteht und der Restwert unter Bezugnahme auf diesen Markt ermittelt werden kann; und es wahrscheinlich ist, dass ein solcher Markt am Ende der Nutzungsdauer des Vermögenswerts bestehen wird.⁴⁷⁸

Für bestimmte Vermögenswerte, die von schnellen technologischen Änderungen und technischem Fortschritt abhängig sind, wie z.B. Software, regelt IAS 38.92 explizit, dass für diese eine kurze Nutzungsdauer anzusetzen ist. Hingegen existieren diesbezüglich in den bulgarischen Regelungen keine Bestimmungen.

Noch ein wichtiger Unterschied besteht darin, dass in den IFRS doch möglich ist immaterielle Vermögenswerte nicht abzuschreiben: z.B. „Sendelizenz über zehn Jahre, die alle zehn Jahre zu geringen Kosten erneuert werden kann: unbestimmbare Nutzungsdauer, daher keine planmäßige Abschreibung.“⁴⁷⁹

4.5.3 Vergleich

Das UGB beinhaltet keine expliziten Regelungen zur Abschreibungen der immateriellen Vermögenswerte. Demgemäß kann hier auf die Ausführungen zu den Sachanlagen verwiesen werden. Im Unterschied dazu ergeben sich in den BRS bei näherer Betrachtung ganz detaillierten Differenzen. So ist bspw. geregelt, dass ein unwesentlicher Restwert keiner Ansatzpflicht unterliegt. Die BRS verankern die Abschreibungsdauer selbsterstellter immateriellen Vermögenswert von 5 Jahren und somit unterliegen sämtliche aktivierungsfähigen immateriellen Vermögenswerte einer planmäßigen Abschreibung.

4.6 Außerplanmäßige Abschreibung

4.6.1 UGB

Das ganze Regelungswerk bezüglich der außerplanmäßigen Abschreibung kann aus dem Kapitel 3.6.1 entnommen werden.

⁴⁷⁸ IAS 38.100.

⁴⁷⁹ Grünberger (2011), S. 70.

4.6.2 BRS

Wie bereits in Kapitel 3.6.2 erwähnt, erfordert das Auftreten einer Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung und sämtliche Regelungen dazu enthält BRS 36. Nach den Bestimmungen dieses Standards muss der Bilanzierende den erzielbaren Betrag berücksichtigen und diesen mit dem Buchwert vergleichen, um eine wahrscheinliche Wertminderung herauszufinden. Die Erfassung der Wertminderung erfolgt aufwandswirksam. In Bezug auf sämtliche Regelungen zu dieser Wertminderungsüberprüfung kann auf die Ausführungen in Kapitel 3.6.2 verwiesen werden.

Unterschiede zu den IFRS

Nach den BRS ist lediglich das Anschaffungskostenmodell zulässig und wie bereits erwähnt, ist die Wertminderung aufwandswirksam zu erfassen. Nach den IFRS kann ebenso das Neubewertungsmodell angewandt werden, wobei eine zuvor gebildete Neubewertungsrücklage aufgelöst wird und diese erfolgsneutral zu erfassen ist.

Nach IAS 36 kann für immaterielle Vermögenswerte sowohl mit begrenzter als auch mit unbegrenzter Nutzungsdauer eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden. Bezüglich der unbegrenzt nutzbaren immateriellen Vermögenswerte regelt IAS 36.10 einen sehr strengen Wertminderungstest, den der Bilanzierende sorgfältig durchzuführen hat. Nach den BRS haben sämtliche Vermögenswerte eine begrenzte Nutzungsdauer und diese unterliegen einer jährlichen Wertminderungsüberprüfung, die am häufigsten kurz vor dem Bilanzstichtag durchgeführt wird.⁴⁸⁰

4.6.3 Vergleich

Wie bei den Sachanlagen, ist die einzige Differenz zwischen den beiden Regelungsnormen die Wertminderungsüberprüfung. Diese ist nach den BRS durchzuführen um festzustellen, ob ein Anhaltspunkt für eine Wertminderung vorliegt. Hingegen ist ein solcher Wertminderungstest im UGB nicht geregelt, sondern es wird lediglich festgehalten, dass bei voraussichtlich dauernder Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist.

⁴⁸⁰ Vgl. BRS 36.8.1; Durina (2008), S. 78.

4.7 Ausweis und Angaben

4.7.1 UGB

Bilanz

In § 224 Abs. 2 UGB ist das Bilanzgliederungsschema der immateriellen Vermögensgegenstände dargestellt, wobei diese in drei Gruppe unterteilt werden:

- „Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen;
- Geschäfts(Firmen)wert;
- geleistete Anzahlungen.“⁴⁸¹

Im Kapitel 4.1.1 wird näher auf alle drei Gruppen eingegangen.

GuV

Bezüglich der Regelungen zur GuV kann zur Gänze auf die Ausführungen in Kapitel 3.7.1 verwiesen werden.

Anhang

§ 238 Abs. 1 UGB regelt eine Angabepflicht speziell für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Im Anhang müssen angegeben werden „in der Bilanz ausgewiesene immaterielle Vermögensgegenstände, die von einem verbundenen Unternehmen oder von eine Gesellschafter, dessen Anteil den zehnten Teil des Nennkapitals erreicht, erworben wurden“⁴⁸². Diese Regelung gilt lediglich für diejenigen immateriellen Vermögensgegenstände, die verpflichtend zu aktivieren sind.⁴⁸³

Anlagenspiegel

§ 226 Abs. 1 UGB verlangt, dass die immateriellen Vermögensgegenstände entweder im Anlagenspiegel oder im Anhang dargestellt werden müssen. Explizite Bestimmungen für

⁴⁸¹ § 224 Abs. 2 UGB

⁴⁸² § 238 Abs. 1 UGB.

⁴⁸³ Vgl. *Geirhofer* (2013), § 238 UGB, Rz. 1.

immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind nicht normiert, deswegen kann die ganze Interpretation darüber aus dem Kapitel der Sachanlagen entnommen werden.

Kapitalflussrechnung

Wie bereits in Kapitel 3.7.1 angesprochen, ist die Kapitalflussrechnung im Fachgutachten KFS BW 2 der KWT normiert, das nach IAS 7 und DRS 2 ausgerichtet ist. Die Information über die Gliederung sowie die Pflicht zur Aufstellung der Geldflussrechnung kann aus dem Kapitel der Sachanlagen entnommen werden. Der Ausweis von nicht aktivierungsfähigen Auszahlungen stellt bei den immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ein sehr wichtiges Moment dar. Die Auszahlungen sowohl für nicht aktivierungsfähige Forschungs- und Entwicklungskosten als auch die Aufwendungen für Ingangsetzung sind im Nettogeldfluss aus der betrieblichen Tätigkeit auszuweisen.⁴⁸⁴

4.7.2 BRS

Bilanz

BRS 1.13 regelt für die immateriellen Vermögenswerte folgendes Gliederungsschema:

„I. Immaterielle Vermögenswerte:

1. selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte in der Entwicklungsphase;
2. Konzessionen, Patente, Lizenzen, Markenrechte, Software und ähnliche Rechte und Vermögenswerte;
3. Geschäfts(Firmen)wert;
4. geleistete Anzahlungen.“⁴⁸⁵

Dieses Schema ist lediglich ein Muster der Mindestgliederung, das der Bilanzierende verpflichtend anzuwenden hat.⁴⁸⁶ Nur unter besonderen Umständen und bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen dürfen Posten zusätzlich hinzugefügt, untergegliedert oder zusammengefasst werden, damit eine bessere und noch klarere Darstellung erzielt werden

⁴⁸⁴ Vgl. *Sonnabend / Raab* (2008), S. 99.

⁴⁸⁵ BRS 1.13 (eigene Übersetzung).

⁴⁸⁶ Vgl. BRS 1.7.5.

kann.⁴⁸⁷ In diesen Fällen verlangt BRS 1.24.1 c die erforderlichen Angaben im Angang zu tätigen. BRS 38.9 erleichtert die Bilanzierung und nennt Beispiele für Bilanzgruppen, in welche die immateriellen Vermögenswerte zusätzlich untergegliedert werden können. Bei Änderungen der Gesetzgebung über die Form, die Struktur und dem Inhalt der einzelnen Komponenten des Jahresabschlusses, ist die Information über die Vorperiode in Übereinstimmung mit diesen Änderungen zu ergänzen und zu korrigieren.⁴⁸⁸

GuV

In Bezug auf den Ausweis sowohl der planmäßigen als auch der außerplanmäßigen Abschreibung in der GuV kann auf die Ausführungen in Kapitel 3.7.2 verwiesen werden.

Anhang

BRS 38.10 enthält zahlreiche Anhangangabepflichten zu den immateriellen Vermögenswerten. Zu nennen sind vor allem:⁴⁸⁹

- Angaben zu den zusätzlich hinzugefügten, untergegliederten oder zusammengefassten Posten;
- Angaben zu den *konservierten* immateriellen Vermögenswerten;
- Angaben zu der Summe der Forschungs- und Entwicklungsausgaben, die während der Periode als Aufwand erfasst wurden;
- Angaben zu den selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten in der Entwicklungsphase, die während der Periode in der Bilanz erfasst wurden.

Speziell für die selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte müssen folgende Anhangangaben getätigt werden:

- Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten;
- Erträge aus der Aktivierung der selbstgeschaffenen immateriellen Vermögenswerten.⁴⁹⁰

⁴⁸⁷ Vgl. Basheva / Milanova / Petrova / Pojarevska / Yonkova (2009), S. 649; BRS 1.4.2 und 1.11.2.

⁴⁸⁸ Vgl. BRS 1.7.4.

⁴⁸⁹ Vgl. BRS 38.10.

Anlagenspiegel

Für bestimmte Vermögenswerten müssen gesonderten Angaben zu deren Buchwerte zum Anfang und zum Ende der Periode getätigt werden und diese sind in Gruppen für selbstgeschaffene und sonstige immaterielle Vermögenswerte aufzuteilen und darzustellen.⁴⁹¹

Die Gliederung des Anlagenspiegels und die darin anzugebenden Datenarten sind gleich wie bei den Sachanlagen.

Kapitalflussrechnung

In Bezug auf die Gliederung sowie die Pflicht zur Aufstellung der Kapitalflussrechnung kann auf die Ausführungen zu den Sachanlagen verwiesen werden. Der BRS 7 ist nach dem IAS 7 ausgerichtet.⁴⁹² Demgemäß erfolgt der Ausweis von den Auszahlungen für aktivierte Entwicklungskosten sowie Eigenleistungen im Cashflow aus der Investitionstätigkeit. Die Auszahlungen für nicht aktivierungsfähige Forschungs- und Entwicklungskosten sowie die Aufwendungen für Ingangsetzung sind dagegen in der laufenden Geschäftstätigkeit auszuweisen.⁴⁹³

Unterschiede zu den IFRS

Bezüglich der Gliederungssystematik der immateriellen Vermögenswerte sind in den BRS unter dem Posten „immaterielle Vermögenswerte“ vier Unterposten angegeben. Im Unterschied dazu ist in den IFRS lediglich als verpflichtender Posten „immaterielle Vermögenswerte“ normiert und keine zusätzlichen Unterposten sind angegeben.

Die nach BRS erforderlichen Anhangangaben sind von sehr geringem Umfang im Vergleich zu diesen nach IFRS. In Bezug auf die weiteren grundlegendsten Unterschiede zwischen den Bestimmungen beider Regelwerke zu Anhang und GuV kann auf die Ausführungen zu den Sachanlagen verwiesen werden.

⁴⁹⁰ Vgl. BRS 38.10.

⁴⁹¹ Vgl. *Durina* (2008), S. 85; BRS 1.24.2.

⁴⁹² Vgl. *Brezoeva* (2012), S. 179.

⁴⁹³ Vgl. *Sonnabend / Raab* (2008), S. 99.

4.7.3 Vergleich

Das Mindestgliederungsschema der immateriellen Vermögenswerte gleicht sich in den beiden Regelungswerken. Sowohl im UGB als auch in den BRS sind unter dem Posten „immaterielle Vermögenswerte“ vier Unterposten angegeben, unter denen die immateriellen Vermögenswerte auszuweisen sind. Dieses Mindestgliederungsschema ist streng zu befolgen.

In Bezug auf das Vergleich zwischen den österreichischen und bulgarischen Rechnungslegungsvorschriften über die GuV und den Anhang kann auf die Ausführungen in Kapitel 3.7.3 verwiesen werden. Die Regelungen zur der Kapitalflussrechnung sind in den beiden Regelwerke aufgrund ihrer Ausrichtung nach dem IAS 7 grds. gleich.

5. Synoptische Gegenüberstellung

5.1 Synoptische Gegenüberstellung der Vorschriften zur Rechnungslegung über Sachanlagen

<i>Sachanlagen</i>		
<i>Rechnungslegungs- vorschriften</i>	<i>UGB</i>	<i>BRS</i>
<i>Begriffs- definition</i>	▪ körperliche Gegenstand des AV	▪ materielle VW, die erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden
<i>Ansatz</i>	▪ Ansatzp<i>fl</i>icht bei Erfüllung der folgenden Voraussetzungen: ▪ <i>entspricht der Definition eines VG</i> • selbständige Verkehrsfähigkeit • selbständige Bewertbarkeit ▪ <i>es liegt kein gesetzliches Aktivierungsverbot vor</i>	▪ Ansatzp<i>fl</i>icht bei Erfüllung der folgenden Voraussetzungen: ▪ <i>entspricht der Definition eines VW</i> • Ressource steht in der Verfügungsmacht des Unternehmens • künftiger wahrscheinlicher Nutzen ▪ <i>verlässlich bewertbare AHK</i> ▪ <i>wahrscheinlicher wirtschaftlicher Nutzenzufluss</i>
<i>Erstbewertung</i>	Kauf: ▪ Bewertung mit der AnKo (inkl. Anschaffungsnebenkosten, nachträgl. AnKo, abzüglich Anschaffungspreisminderungen) ▪ <i>Fremdkapitalzinsen: Aktivierungswahlrecht</i> nur für FK-Zinsen eines Kredites für Vorauszahlung oder Anzahlungen für eine Neuanlage, die lange im Bau ist, sonst → Aktivierungsverbot	Kauf: ▪ Bewertung mit der AnKo (inkl. Anschaffungsnebenkosten, nachträgl. AnKo, abzüglich Anschaffungspreisminderungen) ▪ <i>Fremdkapitalzinsen: Aktivierungsverbot</i> → als Periodenaufwand zu erfassen

	Herstellung: ▪ Aktivierungspflicht: ▪ Materialeinzelkosten ▪ Fertigungseinzelkosten ▪ Aktivierungswahlrecht: ▪ Materialgemeinkosten ▪ Fertigungsgemeinkosten ▪ sowie alle produktionsbezogene Verwaltungskosten und Kosten für soziale Leistungen ▪ Aktivierungsverbot: ▪ allgemeine Kosten der Verwaltung und Vertrieb ▪ außergewöhnliche Kosten ▪ überhöhte Kosten ▪ <i>Fremdkapitalzinsen:</i> Aktivierungswahlrecht nur für FK-Zinsen eines Kredites, der für die Finanzierung der Herstellung einer Anlage genutzt wird und soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, sonst → Aktivierungsverbot Tausch: ▪ Die Bewertung des erworbenen VG erfolgt: ▪ zum Zeitwert ▪ zum Buchwert zuzüglich Ertragssteuerbelastung ▪ zum beizulegenden Wert	Herstellung: ▪ Aktivierungspflicht (soweit die Voraussetzungen erfüllt sind): ▪ Materialeinzelkosten ▪ Materialgemeinkosten ▪ Fertigungseinzelkosten ▪ Fertigungsgemeinkosten ▪ sowie alle andere produktionsbezogene Kosten ▪ Aktivierungsverbot: ▪ überhöhte und außergewöhnliche Kosten, Vertriebskosten ▪ Kosten, die dem Herstellungsvorgang nicht zurechenbar sind ▪ <i>Fremdkapitalzinsen:</i> Aktivierungsverbot → als Periodenaufwand zu erfassen Tausch: ▪ Die Bewertung des erworbenen VW erfolgt: ▪ zum beizulegenden Zeitwert (Tausch mit unähnlichen VW) ▪ Buchwert zuzüglich Ertragssteuerbelastung (Tausch mit ähnlichen VW)
--	---	---

	▪ Aktivierungsverbot beim Tausch von zwei nicht aktivierungsfähigen VG Unentgeltlicher Erwerb: ▪ Ansatz des beizulegenden Wertes Unternehmenszusammenschuss: ▪ Ansatz des beizulegenden Wertes Zuschüsse der öffentlichen Hand (monetär): ▪ Nettomethode – Abzug von den AHK ▪ Bruttomethode – der gebildete Passivposten wird ertragswirksam aufgelöst	▪ Aktivierungsverbot beim Tausch von zwei nicht aktivierungsfähigen VG Unentgeltlicher Erwerb: ▪ grds. Ansatz des beizulegenden Wertes Unternehmenszusammenschuss: ▪ Ansatz des beizulegenden Wertes Zuschüsse der öffentlichen Hand (monetär): ▪ Nettomethode – Abzug von den AHK ▪ Bruttomethode – der gebildete Passivposten wird ertragswirksam aufgelöst
Grundzüge der Folgebewertung	Ansatz: ▪ <i>Anschaffungskostenmodell</i>: Ansatz der fortgeführten AHK unter Berücksichtigung von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen Zuschreibung: ▪ grds. Pflicht ▪ aber <i>Wertbeibehaltungswahrecht</i>: ist die Voraussetzung des § 208 Abs.2 UGB erfüllt, kann von der Zuschreibung abgesehen werden Bewertungsvereinfachungsverfahren: ▪ Gruppenbewertung und Festwertverfahren ▪ Sofortabschreibung geringwertiger VG	Ansatz: ▪ <i>Anschaffungskostenmodell</i>: Ansatz der fortgeführten AHK unter Berücksichtigung von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen (Neubewertungsmodell war bis 2008 zulässig) Zuschreibung: ▪ grds. Pflicht Bewertungsvereinfachungsverfahren: ▪ Gruppenbewertung und Festwertverfahren → nicht explizit geregelt, mögliche Gruppenbildung (ausschlaggebend ist der Wesentlichkeitsgrundsatz) ▪ Sofortabschreibung geringwertiger VW

Planmäßige Abschreibung	Pflicht Abschreibungsgegenstand: ▪ VG mit zeitlich begrenzter ND ▪ zur Abgrenzung der Bewertungseinheit ist auf den betrieblichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang abzustellen ▪ Komponentenabschreibung auch zulässig Abschreibungsbasis: ▪ AHK ▪ Berücksichtigung eines Restwertes Abschreibungsmethode: ▪ lineare ▪ degressive ▪ leistungsabhängige ▪ ebenso andere Methoden zulässig Nutzungsdauer: ▪ Ermessungsspielraum – keine bestimmte ND vorgegeben, wirtschaftliche ND des AV ist ausschlaggebend Abschreibungsbeginn: ▪ Betriebsbereitschaft des VG Abschreibungsende: ▪ Ausbuchung des VG	Pflicht Abschreibungsgegenstand: ▪ VW mit zeitlich begrenzter ND ▪ Komponentenabschreibung zulässig: Teile von Sachanlagen mit bedeutsamen Anschaffungswert müssen getrennt abgeschrieben werden Abschreibungsbasis: ▪ AHK ▪ Berücksichtigung eines Restwertes Abschreibungsmethode: ▪ lineare ▪ degressive ▪ leistungsabhängige ▪ ebenso andere Methoden zulässig Nutzungsdauer: Ermessungsspielraum – keine bestimmte ND vorgegeben, individuelle Einschätzung mittels diversen Faktoren Abschreibungsbeginn: Betriebsbereitschaft des VW Abschreibungsende: ▪ Ausbuchung des VW, oder ▪ sobald der VW zur Veräußerung vorgesehen wird
--------------------------------	--	---

	Umfang der Abschreibung: ▪ grds. zeitanteilige Abschreibung ▪ Ganz- bzw. Halbjahresabschreibung auch zulässig (aus dem Steuerrecht übernommen) Anpassungen: Einhaltung der Bewertungsstetigkeit – Häufigkeit der Überprüfung der ursprünglichen Einschätzungen nicht geregelt, in der Praxis nur dann, wenn Anzeichen vorhanden sind	Umfang der Abschreibung: ▪ grds. zeitanteilige Abschreibung ▪ Ganz- bzw. Halbjahresabschreibung auch zulässig (nicht gesetzlich explizit normiert, sondern aus dem Fachschrifttum übernommen) Anpassungen: ▪ Einhaltung der Bewertungsstetigkeit – Häufigkeit der Überprüfung der ursprünglichen Einschätzungen mind. am Ende jedes GJ
Außerplanmäßige Abschreibung	▪ Pflicht bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ▪ der Buchwert wird mit dem beizulegenden Wert verglichen	▪ Pflicht bei Vorliegen von Indikatoren, die auf eine Wertminderung hindeuten → Durchführung einer Wertminderungsüberprüfung um herauszufinden, ob ein Anhaltspunkt für eine Wertminderung vorliegt ▪ der Buchwert wird mit dem erzielbaren Betrag verglichen
Ausweis und Angaben	Bilanz: ▪ Gliederungsschema nach § 224 Abs. 2 UGB GuV: ▪ angewandtes Gliederungsverfahren bestimmt den Ausweis von Abschreibungen ▪ gesonderter Ausweis planmäßiger sowie außerplanmäßiger Abschreibungen Anhang: Insbesondere:⁴⁹⁴	Bilanz: ▪ Gliederungsschema nach BRS 1.13 GuV: ▪ angewandtes Gliederungsverfahren bestimmt den Ausweis von Abschreibungen ▪ gesonderter Ausweis planmäßiger sowie außerplanmäßiger Abschreibungen Anhang: Insbesondere:⁴⁹⁵

⁴⁹⁴ Vgl. § 237 Abs. 8 b) UGB; § 237 Abs. 5 UGB; § 236 Abs. 2 UGB; § 226 UGB; § 237 Abs. 11 UGB.

⁴⁹⁵ Vgl. BRS 1.24.1 – 1.24.4.

	▪ Angabe von Verpflichtungen aus der Nutzung von in der Bilanz nicht ausgewiesenen Sachanlagen; ▪ Verluste aus dem Abgang von VG des AV; ▪ aktivierter Betrag der FK-Zinsen; ▪ Überleitung des Buchwertes der einzelnen Posten des AV → Anlagenspiegel; ▪ bei Anwendung des Gruppenbewertungsverfahrens – wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr. Kapitalflussrechnung: Aufstellung: ▪ Pflicht für Konzernabschlüsse ▪ Wahlrecht für Einzelabschlüsse Gliederung: ▪ Ausweis von Auszahlungen für nicht aktivierungsfähige Forschungs- und Entwicklungskosten sowie die Aufwendungen für Ingangsetzung → Cash Flow aus der betrieblichen Geschäftstätigkeit Methoden der Ableitung des Cash Flow aus der betrieblichen Tätigkeit: ▪ direkte ▪ indirekte	▪ Angaben zu konservierten VW; ▪ Nutzungsdauer oder Abschreibungssätze; ▪ Bewertungsgrundlagen für die Bestimmung des Bruttobuchwertes der AHK; ▪ Abschreibungsmethode; ▪ Angaben der Leasingverbindlichkeiten bzw. –forderungen; ▪ Art der Förderungen und Zuschüsse Kapitalflussrechnung: Aufstellung: ▪ Pflicht für Konzernabschlüsse ▪ Pflicht für Einzelabschlüsse Gliederung: ▪ Ausweis von Auszahlungen für nicht aktivierungsfähige Forschungs- und Entwicklungskosten sowie die Aufwendungen für Ingangsetzung → Cash Flow aus der laufenden Geschäftstätigkeit ▪ Ausweis von Auszahlungen für aktivierte Entwicklungskosten sowie Eigenleistungen → Cash Flow aus der Investitionstätigkeit Methoden der Ableitung des Cash Flow aus der betrieblichen Tätigkeit: ▪ ausschließlich direkte zulässig
--	--	--

Darstellung. 2: Synoptische Gegenüberstellung der Vorschriften zur Rechnungslegung über Sachanlagen

5.2 Synoptische Gegenüberstellung der Vorschriften zur Rechnungslegung über immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens exklusive Firmenwert

Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens		
Rechnungslegungs- vorschriften	UGB	BRS
Begriffs- definition	▪ nicht explizit definiert → häufig erfolgt eine negative Abgrenzung von materiellen und finanziellen VG ▪ generell: unkörperliche Gegenstände des AV	▪ explizit definiert → identifizierbare, nicht monetäre VW ohne physische Substanz
Ansatz	▪ Ansatzp<i>fl</i>icht für entgeltlich erworbene immat. VG bei Erfüllung der folgenden Voraussetzungen: ▪ <i>entspricht der Definition eines VG</i> • die VG und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten → <i>selbständige Bewertbarkeit</i> (§ 201 Abs. 1 Z. 3 UGB) • der VG muss einzelveräußerbar, einzelverwertbar, einzelvollstreckbar sein → <i>selbständige Verkehrsfähigkeit</i> ▪ <i>es liegt kein gesetzliches Aktivierungsverbot vor</i> ▪ Aktivierungsver<i>bot</i> für selbsterstellte immat. VG (§ 197 Abs. 2 UGB „...nicht entgeltlich erworbene...“)	▪ Ansatzp<i>fl</i>icht für nicht entgeltlich erworbene immat. VW bei Erfüllung der folgenden Voraussetzungen: ▪ <i>entspricht der Definition eines VW</i> • Der VW ist in der Verfügungsmacht des Unternehmens • künftlicher wirtschaftlicher Nutzen ▪ <i>verlässlich bewertbare AHK</i> ▪ <i>wahrscheinlicher wirtschaftlicher Nutzenzufluss</i> ▪ Differenzierung in welcher Phase – Forschung oder Entwicklung – sich der selbsterstellte immat. VW zum Zeitpunkt der Bilanzierung befindet → Ansatzver<i>bot</i> für selbsterstellte immat. VW in der Forschungsphase

Erstbewertung	Kauf: ▪ Bewertung mit den AnKo ▪ <i>Fremdkapitalzinsen</i>: Aktivierungswahlrecht nur für FK-Zinsen eines Kredites für Vorauszahlung oder Anzahlungen für eine Neuanlage, die lange im Bau ist, sonst → Aktivierungsverbot Herstellung: ▪ Aktivierungsverbot für selbsterstellte immat. VG → keine Bewertung dieser VG	Kauf: ▪ Bewertung mit den AnKo ▪ <i>Fremdkapitalzinsen</i>: als Periodenaufwand zu erfassen Herstellung: ▪ Aktivierungsverbot für selbsterstellte immat. VW in der Forschungsphase → keine Bewertung dieser VW ▪ Aktivierungpflicht für alle anderen selbsterstellten immat. VW, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind: ▪ Materialeinzelkosten ▪ Materialgemeinkosten ▪ Fertigungseinzelkosten ▪ Fertigungsgemeinkosten ▪ sowie alle anderen produktionsbezogenen Kosten ▪ Aktivierungsverbot für FK-Zinsen → als Periodenaufwand zu erfassen ▪ Aktivierungsverbot für überhöhte und außergewöhnliche Kosten, Vertriebskosten, Kosten, die nicht dem Herstellungsvorgang zurechenbar sind

	Tausch: - Die Bewertung des erworbenen VG erfolgt: - zum beizulegenden Wert - zum Zeitwert - zum Buchwert zuzüglich Ertragssteuerbelastung - Aktivierungsverbot beim Tausch von zwei nicht aktivierungsfähigen VG Unentgeltlicher Erwerb: - grds. Aktivierungsverbot aufgrund des § 197 Abs. 2 UGB Unternehmenszusammenschuss: - Ansatz des beizulegenden Wertes Zuschüsse der öffentlichen Hand (nicht monetär): - Nominalwert der Gegenleistung	Tausch: - Die Bewertung des erworbenen VW erfolgt zum beizulegenden Zeitwert Unentgeltlicher Erwerb: <i>Ansatzwahlrecht:</i> - beizulegender Wert oder - Nominalwerte Unternehmenszusammenschuss: - Ansatz des beizulegenden Wertes Zuschüsse der öffentlichen Hand (nicht monetär): <i>Ansatzwahlrecht:</i> - Nominalwert der Gegenleistung oder - beizulegender Zeitwert (lediglich wenn dieser unter Bezugnahme eines aktiven Marktes ermittelt werden kann)
Grundzüge der Folgebewertung	Ansatz: <i>Anschaffungskostenmodell:</i> Ansatz der fortgeführten AHK unter Berücksichtigung von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibung	Ansatz: <i>Anschaffungskostenmodell:</i> Ansatz der fortgeführten AHK unter Berücksichtigung von planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibung (Neubewertungsmodell was bis 2008 zulässig)

	Zuschreibung: ▪ grds. Pflicht ▪ aber <i>Wertbeibehaltungswahrecht</i>: ist die Voraussetzung des § 208 Abs. 2 UGB erfüllt, kann von der Zuschreibung abgesehen werden Bewertungsvereinfachungsverfahren: ▪ Gruppenbewertung und Festwertverfahren → Verbot ▪ Sofortabschreibung geringwertiger VG → zulässig	Zuschreibung: ▪ grds. Pflicht Bewertungsvereinfachungsverfahren: ▪ Gruppenbewertung und Festwertverfahren → Verbot ▪ Sofortabschreibung geringwertiger VW → keine Aussage dazu (in der Praxis ist zulässig – VW im Wert von max. 700 Leva)
Planmäßige Abschreibung	Verweis auf Übersicht Sachanlagen	Verweis auf Übersicht Sachanlagen, jedoch: ▪ ein Restwert ist anzusetzen (aber wenn dieser im sehr unbedeutenden Umfang ist → keine Ansatzpflicht)⁴⁹⁶ ▪ die ND von immateriellen VW, die aus gesetzlichen oder vertraglichen Rechten entsteht, darf die Laufzeit dieses Rechtes grds. nicht überschreiten (eine Verlängerung ist nur bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen zulässig) ▪ aktivierungsfähige selbsterstellte immat. VW haben eine begrenzte Abschreibungsdauer von 5 Jahren => sämtliche aktivierungsfähigen immat. VW unterliegen einer planmäßigen Abschreibung
Außerplanmäßige Abschreibung	Verweis auf Übersicht Sachanlagen	Verweis auf Übersicht Sachanlagen

⁴⁹⁶ Vgl. BRS 4.4.2.

Ausweis und Angaben	Bilanz: Gliederungsschema der immat. VG:⁴⁹⁷ ▪ Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen ▪ Geschäfts(Firmen)wert ▪ geleistete Anzahlungen GuV: Verweis auf Übersicht Sachanlagen Anhang: Insbesondere:⁴⁹⁸ ▪ „in der Bilanz ausgewiesene immat. VG, die von einem verbundenen Unternehmen oder von einem Gesellschafter, dessen Anteil den zehnten Teil des Nennkapitals erreicht, erworben wurden“; ▪ aktivierter Betrag der FK-Zinsen; ▪ wesentliche Verluste aus dem Abgang von VG des AV; ▪ Überleitung des Buchwertes der einzelnen Posten des AV → Anlagenspiegel.	Bilanz: Gliederungsschema der immat. VW:⁴⁹⁹ ▪ selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte in der Entwicklungsphase ▪ Konzessionen, Patente, Lizenzen, Markenrechte, Software und ähnliche Rechte und Vermögenswerte ▪ Geschäfts(Firmen)wert ▪ geleistete Anzahlungen GuV: Verweis auf Übersicht Sachanlagen Anhang: Insbesondere:⁵⁰⁰ ▪ zusätzlich hinzugefügte, untergegliederte oder zusammengefasste Posten; ▪ Angaben zu den konservierten immat. VW; ▪ die Summe der Forschungs- und Entwicklungsausgaben, die während der Periode als Aufwand erfasst wurden; ▪ Angaben zu den selbsterstellten immat. VW in der Entwicklungsphase, die während der Periode in der Bilanz erfasst wurden; ▪ Darstellung der Angaben zur Entwicklung des immat. VW → Anlagenspiegel; ▪ Gesamtbetrag der Forschungs- und
----------------------------	---	---

⁴⁹⁷ Vgl. § 224 Abs. 2 UGB.

⁴⁹⁸ Vgl. § 238 Abs. 1 UGB; Vgl. § 236 Abs. 2 UGB i.V.m. § 203 Abs. 4 UGB, § 237 Abs. 5 UGB, § 226 UGB.

⁴⁹⁹ Vgl. BRS 1.13.

⁵⁰⁰ Vgl. BRS 38.10, BRS 1.24

	Kapitalflussrechnung: Verweis auf Übersicht Sachanlagen, jedoch: ▪ Ausweis von Auszahlungen für nicht aktivierungsfähige Forschungs- und Entwicklungskosten sowie die Aufwendungen für Ingangsetzung → Cash Flow aus der betrieblichen Tätigkeit	Entwicklungskosten; ▪ Erträge aus der Aktivierung der selbstgeschaffenen immateriellen VW. ▪ Kapitalflussrechnung: Verweis auf Übersicht Sachanlagen, jedoch: ▪ Ausweis von Auszahlungen für aktivierte Entwicklungskosten sowie Eigenleistungen → Cash Flow aus der Investitionstätigkeit ▪ Ausweis von Auszahlungen für nicht aktivierungsfähige Forschungs- und Entwicklungskosten als auch die Aufwendungen für Ingangsetzung sind dagegen im Nettogeldfluss aus der betrieblichen Tätigkeit
--	---	--

Darstellung 3: Synoptische Gegenüberstellung der Vorschriften zur Rechnungslegung über immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens exklusive Firmenwert

6. Zusammenfassung

Aus den herausgearbeiteten und dargelegten Vergleichsunterkapiteln sowie den synoptischen Gegenüberstellungen kann der Schluss gezogen werden, dass Differenzen in den Rechnungslegungsvorschriften über Sachanlagevermögen und immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach dem UGB und BRS bestehen. Im Folgenden werden die wichtigsten Unterschiede für jeden der zwei Sachverhalte dargestellt.

Bei der Erstbewertung der Sachanlagen im Herstellungsfall besteht bezüglich der Aktivierungsfähigkeit der Fremdkapitalkosten ein wesentlicher Unterschied zwischen UGB und den BRS. Das UGB sieht lediglich bei der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen ein Aktivierungswahlrecht vor. Die BRS hingegen geben den Bilanzierenden überhaupt keine Möglichkeit zu ihrer Aktivierung und sie müssen als Periodenaufwand erfasst werden. Das UGB regelt noch ein Wahlrecht, wonach angemessene Teile der Fertigungs- sowie Materialgemeinkosten in die Herstellungskosten eingerechnet werden dürfen. Im Unterschied dazu besagen die BRS, dass die Fertigungs- und Materialgemeinkosten Pflichtbestandteile der Herstellungskosten sind und demgemäß ein Vollkostenansatz vorzunehmen ist. Bezüglich des unentgeltlichen Erwerbs ergeben sich wieder Unterschiede zwischen UGB und BRS. Die BRS regeln nicht explizit, mit welchem Wert ein unentgeltlicher Erwerb zu bilanzieren ist. Im bulgarischen Schrifttum wird hingewiesen, dass dieser mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen ist. Hingegen normiert das UGB explizit eine Ansatzpflicht mit dem beizulegenden Wert.

Die Folgebewertung der Sachanlagen erfolgt in den zwei behandelten Normen grds. gleich – die AHK stellen den Ausgangspunkt dar und werden in der Folge um planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen vermindert. In Bezug auf die Bewertungsvereinfachungsverfahren ergeben sich Unterschiede. Das UGB regelt explizit die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren. Hingegen enthalten die BRS keine explizite Regelung dazu und sehen lediglich eine mögliche Gruppenbildung, wobei der Wesentlichkeitsgrundsatz ausschlaggebend ist, vor.

Hinsichtlich des Abschreibungsgegenstandes unterscheiden sich die beiden Regelwerke wieder in Details. Nach UGB ist zur Abgrenzung der Bewertungseinheit grds. auf den betrieblichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang abzustellen. Die BRS regeln eine

Komponentenabschreibung, nach welcher Bestandteile einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert getrennt abzuschreiben sind. Das UGB enthält keine explizite Regelung, ob ein Restwert bei der Feststellung der Abschreibungsbasis zu berücksichtigen ist. Hingegen ist in den BRS explizit normiert, dass sowohl ein eventueller Restwert als auch die noch zu erwartenden Verkaufskosten von den AHK abzuziehen sind, falls sie nicht unwesentlich sind und infolgedessen vernachlässigt werden dürfen.

Laut UGB ist eine außerplanmäßige Abschreibung für Gegenstände des Sachanlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung vorzunehmen. Wohingegen in den BRS anhand von Indikatoren geprüft wird, ob ein Anhaltspunkt für eine Wertminderung vorliegt. Das UGB normiert, wenn ein Vermögensgegenstand dauerhaft nicht benutzt wird, wird die planmäßige Abschreibung eingestellt, aber, im Unterschied zu den BRS, kann diese dauerhafte Nichtbenutzung eine außerplanmäßige Abschreibung bewirken. Die BRS sehen in diesem Fall überhaupt keine Möglichkeit, die eine außerplanmäßige Abschreibung begründen kann, vor.

Wie aus den vergleichenden Unterkapiteln sowie den synoptischen Gegenüberstellungen hervorgeht, werden die immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens vielfach gleich wie die Sachanlagen behandelt. Infolgedessen sind die bereits erwähnten Unterschiede auch für die immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens relevant. Jedoch gibt es spezielle Normen lediglich für die immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und daher ergeben sich weitere Differenzen. Ein typisches Beispiel dafür ist das Aktivierungsverbot für selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im UGB. Die BRS besagen hingegen, dass für die Zwecke der Bilanzierung ausschlaggebend ist, in welcher Phase – Forschung oder Entwicklung – die Aufwendungen anfallen. Befinden sich die selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Bilanzierung in der Entwicklungsphase, dann müssen diese aktiviert werden. Infolgedessen ergeben sich weiters Unterschiede hinsichtlich der Erstbewertung von selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten, die durch Herstellung in die Verfügungsmacht des Unternehmens gelangen sind.

Bezüglich des Ausweises und der Angaben ähneln sich die beiden Rechnungslegungsnormen. Hinsichtlich der Anhangangaben regelt das UGB eine Vielzahl von Angaben, die getätigt

werden müssen. Die BRS erleichtern die Bilanzierung und normieren in jedem Standard eine kürzere Liste mit verpflichtenden Anhangangaben.

Quellenverzeichnis

Bulgarische Literatur

Basheva, Snejana / Dushanov, Ivan / Hadnjikotev, Wiktor / Oresharov, Nikoilyay / Oreshkova, Hristina (2009): Standardisierung des Rechnungswesens, Sofia 2009

Basheva, Snejana / Markova, Mariya / Pojarevska Rumjana (2012): Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten, Sofia 2012

Basheva, Snejana / Milanova, Emiliya / Yonkova, Boichinka / Petrova, Diana / Pojarevska, Rumyana (2009): Grundlagen der Buchhaltung , 3. Aufl., Sofia 2009

Brezoeva, Boika (2006): Kommentar zu den nationalen und internationalen Rechnungslegungsstandards, Sofia 2006

Brezoeva, Boika (2012): Kommentierung zu dem nationalen Rechnungslegungsstandard 16, in: Kommentare zu den nationalen und internationalen Rechnungslegungsstandards, Rechnungslegungsgesetzt, Organisation der bulgarischen Rechnungslegung, hrsg. von Filipov, Velin / Rizov, Nikolay / Svrakov, Anton / Zlatkov, Ivan, Sofia 2012

Brezoeva, Boika (2012): Kommentierung zu dem nationalen Rechnungslegungsstandard 38, in: Kommentare zu den nationalen und internationalen Rechnungslegungsstandards, Rechnungslegungsgesetzt, Organisation der bulgarischen Rechnungslegung, hrsg. von Filipov, Velin / Rizov, Nikolay / Svrakov, Anton / Zlatkov, Ivan, Sofia 2012

Dilchev, Emil / Hristov, Vasil / Prodanov, Georgi / Vasileva, Albena (2010): Kommentar zu den nationalen Rechnungslegungsstandards für kleine und mittelgroße Unternehmen, Sofia 2010

Durin, Stoyan / Durina, Daniela (2008): Bilanzierung, Sofia 2008

Durina, Daniela (2008): Bilanzierung der Sachanlagen und immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagenvermögens, Sofia 2008

Filipova, Fani (2001): Harmonisierung der Rechnungslegung. Internationale Rechnungslegungsstandards, Varna 2001

Groseva, Nikolina / Moneva, Iva / Svrakov, Anton (2013): Grundlagen der Rechnungslegung, Sofia 2013

Gulubov, Marin (2012): Rechnungslegung in Bulgarien 1991 – 2012, Sofia 2013

Nacheva, Raina (2004): Allgemeine Theorie der Buchhaltung, 2. Aufl., Sofia 2004

Prodanov, Georgi / Radonov, Dimitur (2010): Bilanzierung, Sofia 2010

Rangelov, Evgeni (2011): Jahresabschluss und Unternehmensbesteuerung 2011, Sofia 2011

Vasileva, Albena (2010): Kommentierung zu dem nationalen Rechnungslegungsstandard 16, in: Kommentar zu den nationalen Rechnungslegungsstandards für kleine und mittelgroße Unternehmen, hrsg. von Dilchev, Emil / Hristov, Vasil / Prodanov, Georgi / Vasileva, Albena, Sofia 2010

Vedur, Alya (2006): IFRS/IAS - Kommentare zu den neuesten Änderungen, Sofia 2006

Österreichische und Deutsche Literatur:

Adler / Düring / Schmaltz (1995 – 2001): Forster, Karl-Heinz / Goerdeler, Reinhard / Lanfermann, Josef / Müller; Hans-Peter / Siepe, Günter / Stolberg, Klaus, unter Mitwirkung von Gelhausen, Hans-Friedrich / Gelhausen, Wolf / Kämpfer, Georg / Kraft, Ernst-Thomas / Schruff Wienand / Zieger, Martin: Adler / Düring / Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Band I und II (1995), Band III (1996), Band IV und V (1997), Band VI (1998), Band VII und VIII (2000), Ergänzungsband (2011), 6. Aufl., Stuttgart 1998.

Adler, Hans / Düring, Walther / Schmaltz, Kurt (1998): Kommentierung zu § 246 HGB, in: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 6. Aufl., Stuttgart 1998.

Adler, Hans / Düring, Walther / Schmaltz, Kurt (1998): Kommentierung zu § 248 HGB, in: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 6. Aufl., Stuttgart 1998.

Adler, Hans / Düring, Walther / Schmaltz, Kurt (1998): Kommentierung zu § 253 HGB, in: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 6. Aufl., Stuttgart 1998.

Adler, Hans / Düring, Walther / Schmaltz, Kurt (1998): Kommentierung zu § 255 HGB, in: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 6. Aufl., Stuttgart 1998.

AFRAC (2008): Stellungnahme zur Bilanzierung von Zuschüssen bei Betrieben und sonstigen ausgegliederten Rechtsträgern im öffentlichen Sektor

Altenburger, Otto A. (1993): Kommentar zum Rechnungslegungsgesetz, Buchführung und Jahresabschluss (§§ 189 bis 243 HGB mit Übergangsbestimmungen), Wien 1993

Andrejewski, Kai / Kozikowski, Michael / Roscher, Klaus (2012): Kommentierung zu § 253 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Helmut Ellrott et al., 8. Aufl., München 2012

Bachert, Robert (2004): Kosten- und Leistungsrechnung, Controlling und Rechnungswesen in Sozialen Unternehmen, Weinheim / München 2004

Baetge, Jorg / Kirsch, Hans-Jürgen (2002): Kapitel 4. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, hrsg. Peter Küting, Norbert Pfitzer, Claus-Peter Weber, 5. Aufl., Stuttgart 2002

Baetge, Jörg / Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan (2011): Bilanzen, 11. Aufl., Düsseldorf 2011

Bertl, Romuald (2005): Die Methode des Impairmenttest, in: Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz einschließlich der Bestimmungen der IFRS, hrsg. von Romuald Bertl et al., Wien 2005, S. 138

Bertl, Romuald (2006): Ansatz- und Bewertungsvorschriften nach HGB und IAS für immaterielle Vermögensgegenstände, in: Immaterielle Vermögenswerte, hrsg. von Romuald Bertl et al., Wien 2006

Bertl, Romuald / Deutsch, Eva / Hirschler, Klaus (2013): Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 8. Aufl., Wien 2013

Bertl, Romuald / Egger, Anton / Samer, Helmut (2010): Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch Band I – Der Einzelabschluss Erstellung und Analyse, Wien 2010

Bertl, Romuald / Fraberger, Friedrich (1998): Aktivierungsverbot für immaterielles Anlagevermögen, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen (RWZ), Heft 8 (1998), S. 240 – 244

Bertl, Romuald / Fraberger, Friedrich (1999): Der beizulegende Wert, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen (RWZ), Heft 12 (1999), S. 376 und 377

Bertl, Romuald / Kofler, Herbert / Mandl, Dieter (1997): Praxis der neuen Rechnungslegung, 4. Aufl., Wien 1997

Binder, Josef / Kubat, Renate (2004): Kommentierung zu § 204 Abs. 1 und 2 RLG, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, hrsg. von Romuald Bert / Dieter Mandl, Wien 1991 ff

Brein, Markus / Denk, Christoph / Krainer, Wolfgang / Reisner, Petra / Resch, Sandra / Sixl, Gunnar / Wagner, Doris (2012): Bilanzierung 2013 für den Jahresabschluss 2012, 9. Aufl., Wien 2012

Buchholz, Rainer / Döring, Ulrich (2002): Kommentierung zu § 253 HGB, in: Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, hrsg. von Peter Küting / Norbert Pfitzer / Claus-Peter Weber, 5. Aufl., Wien 2002 ff

Christian, Dieter / Hohensinner, Michaela (2013): Kommentierung zu § 204 UGB, in: UGB Großkommentar Band III - Teil 1: §§ 189 – 230 UGB, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, Wien 2013

Christian, Dieter / Hohensinner, Michaela (2013): Kommentierung zu § 208 UGB, in: UGB Großkommentar Band III - Teil 1: §§ 189 – 230 UGB, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, Wien 2013

Christian, Dieter / Lüdenbach, Norbert (2010): Kommentierung zu § 196 UGB, in: Bilanzrecht – Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Crezelius, Georg (2000): Kommentierung zu § 42a GmbHG, in: Kommentar zum GmbH-Gesetz Band I: §§ 1 – 44 GmbHG, hrsg. von Franz Scholz, 9. Aufl., Köln 2000

Deutsch-Goldoni, Eva / Rohatschek, Roman (2010): Sonderfragen der Bilanzierung, 3. Aufl., Wien 2010

Eberhartinger, Eva / Plassak, Angelika (2010): Kommentierung zu § 208, in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Fabri, Stephan (1986): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung entgeltlicher Nutzungsverhältnisse, Köln 1986

Fattinger, Stefan (2005): Kommentierung zu § 203 (B.II./3.2.a.)), in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, hrsg. von Ronauld Bertl / Dieter Mandl, Wien 1991 ff.

Fraberger, Friedrich / Petritz, Michael (2010): Kommentierung zu § 197 in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Freericks, Wolfgang (1976): Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, Köln 1976

Frick, Wilhelm (2007): Bilanzierung nach dem Unternehmensgesetz, 8. Aufl., Heidelberg 2007

Fritz-Schmied, Gudrun (1998): Kommentierung zu § 204 HGB, in: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, hrsg. von Herbert Kofler, Wolfgang Nadvornik, Helmut Pernsteiner, Karl Vodrazka, 3. Aufl., Wien 1998

Fritz-Schmied, Gundrun (2009): Die Abgrenzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von den Erhaltungsaufwendungen, in: Bilanzsteuerrecht Jahrbuch 2009, hrsg. von Gundrun Fritz-Schmied / Sabine Urnik, Wien 2009, S. 110

Gassner, Wolfgang / Lahodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph (2010): Kommentierung zu § 202 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II: Rechnungslegung, 3. Aufl., hrsg. Manfred Straube, Wien 2010

Gassner, Wolfgang / Lohodny-Karner, Andrea / Urtz, Christoph (2000): Kommentierung zu § 204 HGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II: Rechnungslegung, 2. Aufl., hrsg. von Manfred Straube, Wien 2000

Geirhofer, Susanne (2013): Kommentierung zu § 238 UGB, in: UGB Kommentar, hrsg. von Ulrich Torggler, Wien 2013

Geist, Reinhard (1997): Kommentierung zu § 196 HGB, in: Kommentar zum HGB: Handelsgesetzbuch mit Firmenbuchgesetz und Handelsmaklerrecht, hrsg. von Peter Jabornegg, Wien 1997

Geist, Reinhard (1997): Kommentierung zu § 198 HGB, in: Kommentar zum HGB: Handelsgesetzbuch mit Firmenbuchgesetz und Handelsmaklerrecht, hrsg. von Peter Jabornegg, Wien 1997

Geist, Reinhard (1997): Kommentierung zu § 204 HGB, in: Kommentar zum HGB: Handelsgesetzbuch mit Firmenbuchgesetz und Handelsmaklerrecht, hrsg. von Peter Jabornegg, Wien 1997

Grottel, Bernd / Gadek, Stephan (2012): Kommentierung zu § 255 HGB, in: Beck'scher Bilanz- Kommentar, hrsg. von Helmut Ellrott et al., 8. Aufl., München 2012

Grünberger, David / Sopp, Guido (2013): Kommentierung zu § 224 UGB, in: UGB Großkommentar Band III - Teil 1: §§ 189 – 230 UGB, hrsg. Christian Zib / Markus Dellinger, Wien 2013

Hennrichs, Joachim (2011): Kommentierung zu § 246 HGB, in: Münchener Kommentar zum Aktiengesetz Band IV: §§ 179 – 277 HGB, 3.Aufl., hrsg. von Wulf Goette, Mathias Habersack, München 2011

Hilber, Klaus (2013): Kommentierung zu §§ 196, 197, 198 UGB, in: UGB Kommentar, hrsg. von Ulrich Torggler, Wien 2013

Hirschler, Klaus (2005): Außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen, (Ermittlung, Abgrenzung, Ausweis), in: Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz, einschließlich der Bestimmungen der IFRS, hrsg. von Romuald Bertl et al., Wien 2005, S. 141 – 163

Hirschler, Klaus / Sulz, Maria / Schaffer, Thomas (2010): Kommentierung zu § 224 in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Hofians, Robert (1986): Bilanzierungshilfen des Handelsrechtes im Bilanzsteuerrecht, Wien, 1986

Hofians, Robert (1998): Kommentierung zu § 197 HGB, in: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, hrsg. von Herbert Kofler, Wolfgang Nadvornik, Helmut Pernsteiner, Karl Vodrazka, 3. Aufl., Wien 1998

Hofians, Robert (2006): Positiver und negativer Geschäfts(Firmen)wert im Einzelabschluss, in: Immaterielle Vermögenswerte, hrsg. von Romuald Bertl et al., Wien 2006

Hoyos, Martin / Schramm, Marianne / Ring, Maximilian (2006): Kommentierung zu § 253 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Helmut Ellrott et al., 6. Aufl., München 2006

Janschek, Otto / Jung, Maximilian (2010): Kommentierung zu §§ 203, 204 in: Bilanzrecht, Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von Klaus Hirschler, Wien 2010

Joklik-Fürst, Maria (2010): Praktische Ermittlung und Überprüfung der Herstellungskosten, in: Finanz Journal (FJ), Heft 12 (2010), S. 371 f

Karel, Detlev (2001): Bilanzierungsverbote, in: Bundesverband der österreichischen Bilanzbuchhalter (BÖB), Heft 7 (2001), S. 9 – 11

Kepper, Thomas (2006): Die Bilanzierung von Immobilien nach den Bestimmungen des HGB, in: Steuer- und Wirtschaftskartei (SWK), Heft 32 (2006), S. 136 f

Knapp, Lotte (1971): Was darf der Kaufmann als seine Vermögensgegenstände bilanzieren?, in: Der Betrieb: Betriebswirtschaft, Steuerrecht, Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht (DB), Heft 24 (1971), S. 1121 – 1129

Knop, Wolfgang (2002): Kommentierung zu § 240, in: Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss, 5. Aufl., hrsg. von Karlheinz Küting / Norbert Pfitzer / Claus-Peter Weber, Stuttgart 2002

Kofler, Herbert (1998): Kommentierung zu § 203 HGB, in: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, hrsg. von Herbert Kofler, Wolfgang Nadvornik, Helmut Pernsteiner, Karl Vodrazka, 3. Aufl., Wien 1998

Konezny / Gerd (2013): Kommentierung zu §§ 203, 204, 209 UGB, in: UGB Kommentar, hrsg. von Ulrich Torggler, Wien 2013

Krommes, Werner (2011): Handbuch Jahresabschlussprüfung, 3. Aufl., Wiesbaden 2011

Kropff, Bruno (1966): Kommentierung zu § 147 AktG, in: Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, hrsg. von Ernst Gessler, NB - Heidelberg 1966, S. 193 – 197

Kropff, Bruno (1973): Kommentierung zu § 149 AktG, in: Kommentar zum Aktiengesetz Band III: §§ 148 – 178 AktG, hrsg. von Ernst Gessler u.a., München 1973

Kussmaul, Heinz (2002): Kapitel 4. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, hrsg. Peter Küting, Norbert Pfitzer, Claus-Peter Weber, 5. Aufl., Stuttgart 2002

Kußmaul, Heinz (2002): Kommentierung zu § 246 HGB in: Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, 5. Aufl., hrsg. von Peter Küting, Norbert Pfitzer, Claus-Peter Weber, Stuttgart 2002 ff, Loseblattausgabe

Küting, Karlheinz (2005): Die Abgrenzung von vorübergehenden und dauernden Wertminderungen im nicht-abnutzbaren Anlagevermögen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB), in: Der Betrieb, Heft 21 (2005), S. 1121 – 1128

Küting, Karlheinz / Zwirner, Christian (2001): Besonderheiten der Bilanzierung bei Start-up-Unternehmen - Bedeutung der immateriellen Vermögenswerte bei Unternehmen des Neuen Marktes, in: Bilanzbuchhalter und Controller (BC), Heft 8 (2001), S. 173 – 179

Lamers, Alfons (1981): Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht immaterieller Werte, München 1981

Lang, Michael (2013): Kommentierung zu § 203 UGB, in: UGB Großkommentar Band III – Teil 1: §§ 189 – 230 UGB, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, Wien 2013

Leffson, Ulrich / Rückle, Dieter / Großfeld, Bernhard (1986): Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln 1986

Lüdenbach, Norbert (2010): Der Ratgeber zur erfolgreichen Anwendung von IFRS, 6. Aufl., Freiburg 2010

Manz, Klaus / Tischbierek, Armin (1995): Bilanzierung, 2. Aufl., München 1995

Maul, Karl-Heinz (1973): Immaterielle Anlagewerte im Jahresabschluss der Aktiengesellschaften: ein Beitrag zur Interpretation des § 153. Abs. 3 AktG, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (ZfbF), Heft 25 (1973), S. 16 – 28

Mirtl, Gerd-Dieter (1991): Kommentierung zu § 196 (B.II./2.3.), in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, hrsg. von Ronauld Bertl / Dieter Mandl, 17 Lieferung, Wien 1991 ff.

Moxter, Adolf (1978): Aktivierungsgrenzen bei „immateriellen Anlagewerten“, in: Betriebs-Berater (BB), Heft 33 (1978), S. 821 – 825

Moxter, Adolf (2007): Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007

Nowotny, Christian (2011): Kommentierung zu § 196 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II: §§ 189 – 230 UGB, 3.Aufl., hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Nowotny, Christian (2011): Kommentierung zu § 197 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II: §§ 189 – 230 UGB, 3.Aufl., hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Nowotny, Christian (2011): Kommentierung zu § 198 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II: §§ 189 – 230 UGB, 3.Aufl., hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Pircher, Alois / Partl, Rainer (1999): Der Ausweis von Vermögensgegenständen im Anlage- oder Umlaufvermögen nach dem RLG, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen (RWZ), Heft 3 (1999), S. 75 – 77

Prell-Leopoldseder, Sonja (2010): Grundlagen der Kostenrechnung, Lehrbuch zur Einführung in die Theorie und Praxis der Kostenrechnung, Wien 2010

Reuter, Michael / Zwirmer, Christian (2004): Gesamtkostenverfahren versus Umsatzkostenverfahren – Erstellung der Erfolgsrechnung, bilanzpolitische Überlegungen und Fallbeispiel zur Überleitung einer Gewinn- und Verlustrechnung vom Gesamtkostenverfahren zum Umsatzkostenverfahren, in: Internationale Rechnungslegung, Prüfung und Analyse, hrsg. von Gerrit Brösel / Rainer Kasperzak, München 2004, S. 557 – 571

Riegler, Günter (2008): Ertragswert als Wertmaßstab für außerplanmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen (RWZ), Heft 18 (2008), S. 363 – 365

Rohatschek, Roman (2005): Abschreibungsprinzipien nach HGB und IFRS, in: Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz, einschließlich der Bestimmungen der IFRS, hrsg. von Romuald Bertl et al., Wien 2005, S. 61 – 77

Rohatschek, Roman / Leitner-Hanetseder, Susane (2013): Kommentierung zu § 197 UGB, in: UGB Großkommentar Band III – Teil 1: §§ 189 – 230 UGB, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, Wien 2013

Schiebel, Alexander (2013): Kommentierung zu § 224 UGB, in: UGB Kommentar, hrsg. von Ulrich Torggler, Wien 2013

Schuch / Josef (2005): Handbuch des Bilanzsteuerrechts, hrsg. von Michael Lang, Josef Schuch, Claus Staringer, Wien 2005

Urnik, Sabine / Urtz, Christoph (2011): Kommentierung zu § 201 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II, 4. Aufl., hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Urnik, Sabine / Urtz, Christoph (2011): Kommentierung zu § 203 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II, 4. Aufl., hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Urnik, Sabine / Urtz, Christoph (2011): Kommentierung zu § 208 UGB, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch Band II, 4. Aufl., hrsg. von Manfred Straube, Wien 2011

Vanas, Bernhard (2013): Kommentierung zu § 226 UGB, in: UGB Großkommentar Band III - Teil 1: §§ 189 – 230 UGB, hrsg. von Christian Zib / Markus Dellinger, Wien 2013

Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und der Rates von 19.07.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards

von Sicherer, Klaus (2013): Bilanzierung im Handels- und Steuerrecht, 2. Aufl., Wiesbaden 2013

Wagenhofer, Alfred (1992): Kommentierung zu § 197 (B.II./2.2.), in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, hrsg. von Romuald Bertl / Dieter Mandl, 2. Wien 1991 ff.

Wagenhofer, Alfred (2009): Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS /IFRS, 6. Aufl., München 2009

Winkeljohann, Norbert / Büssow, Thomas (2012): Kommentierung zu § 252 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Helmut Ellrott et al., 8. Aufl., München 2012

Winkeljohann, Norbert / Klein, Burkhard (2012): Kommentierung zu § 240 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, hrsg. von Helmut Ellrott et al., 8. Aufl., München 2012

Onlinequellen

Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008): KFS/BW 2 – Die Geldflussrechnung als Ergänzung des Jahresabschlusses und Bestandteil des Konzernabschlusses, <http://www.kwt.or.at/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/KFS-BW2.pdf>.

[Zugriff am 21.6.2014]

Anhang 1: Abstract

Das Ziel der vorliegenden Arbeit ist, die Rechnungslegung über die zwei Sachverhalte – Sachanlagevermögen und immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens darzustellen und näher zu erklären, sowie die Differenzen zwischen dem UGB und den BRS herauszuarbeiten. Es wird einen Überblick über die Grundlage zur Rechnungslegung in Bulgarien gegeben, also einerseits ein Überblick über die Standards sowie die historische Entwicklung der bulgarischen Rechnungslegung, andererseits aber werden auch solche Dinge angesprochen wie: Wer ist für den Erlass und die Wartung der Standards zuständig. Im Zuge der Ausführungen werden über jeden Sachverhalt folgende Punkte sowohl nach den österreichischen als auch nach den bulgarischen Rechnungslegungsvorschriften diskutiert: Begriffsdefinition, Ansatz, Erstbewertung, Grundzüge der Folgebewertung, Planmäßige Abschreibung, Außerplanmäßige Abschreibung sowie Ausweis und Angaben. Nach jedem Unterkapitel folgt stets ein Vergleichskapitel und in diesem werden die Unterschiede zwischen den erörterten Rechnungslegungsnormen (UGB und BRS) dargestellt. Die wichtigsten Unterschiede werden danach in einer tabellarischen Übersicht dargelegt. Mithilfe dieser synoptischen Gegenüberstellung wird ein Überblick über die wesentlichen Differenzen geschaffen und eine bessere Verfolgbarkeit der grundlegenden gesetzlichen Regelungen durch Verweis auf den jeweiligen Gesetzestext gewährleistet.

Es wurde festgestellt, dass die Rechnungslegungsvorschriften über Anlagevermögen nach den BRS und IFRS grds. sehr ähnlich sind. Demgemäß werden innerhalb jedes Kapitels „BRS“ hauptsächlich die Unterschiede, falls es solche vorhanden sind, zu den IFRS dargestellt. Die Differenzen zwischen den Rechnungslegungsvorschriften des UGB und IFRS werden nicht herausarbeitet und im Rahmen dieser Arbeit nicht diskutiert.

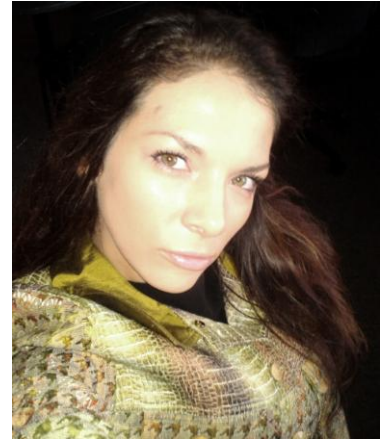
Abschließend kann festgehalten werden, dass es sowohl bei den Sachanlagen, als auch bei den immateriellen Vermögensgegenständen durchaus unterschiedliche Regelungen bestehen. Die wesentlichsten Unterschiede zwischen UGB und BRS sind:

- In Bezug auf die Möglichkeit zur Bilanzierung der Fremdkapitalkosten sieht das UGB lediglich im Herstellungsfall ein Aktivierungswahlrecht vor, das nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig ist. Im Unterschied dazu sind diese nach den BRS als

Periodenaufwand zu erfassen und es besteht in allen Fällen überhaupt keine Möglichkeit zu ihrer Aktivierung.

- Hinsichtlich des Ansatzes von selbsterstellten immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ergibt sich zwischen den Regelungen der BRS und dem UGB ein wesentlicher Unterschied. Das UGB enthält ein explizites Ansatzverbot. Die BRS legen hingegen fest, dass für die Zwecke der Bilanzierung ausschlaggebend ist, in welcher Phase – Forschung oder Entwicklung – die Güter entstehen. Befinden sich die selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Bilanzierung in der Entwicklungsphase, dann müssen diese in der Bilanz angesetzt werden. Demgemäß ergeben sich weiterhin Differenzen hinsichtlich der Erstbewertung von selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte, die durch Herstellung in die Verfügungsmacht des Unternehmens gelangen sind.

Anhang 2: Curriculum Vitae



ANGABEN ZUR PERSON

Name
Staatsangehörigkeit
Geburtsdatum

YOTOVA, SILVIYA, TICHOMIROVA
Bulgarisch
27.09.1987

ARBEITSERFAHRUNG

- Datum (von – bis)
- Name und Adresse des Arbeitgebers
- Tätigkeitsbereich oder Branche
- Beruf oder Funktion

24.07. - 01.11.2007
Sofauto GmbH, Gemedimitrov Str.27, Sofia, Bulgarien
Fahrzeugvertrieb
Informationsmitarbeiter

- Datum (von – bis)
- Name und Adresse des Arbeitgebers
- Tätigkeitsbereich oder Branche
- Beruf oder Funktion

01.02. 2012 – bis jetzt
RHI AG, Wienerbergstraße 9, 1100 Wien
Bergwerke und eisenerzeugende Industrie
Assistentin in der Steuerabteilung

PRAKTIKA

- Datum (von – bis)
- Name und Adresse des Arbeitgebers
- Tätigkeitsbereich oder Branche
- Beruf oder Funktion
- Wichtigste Tätigkeiten und Zuständigkeiten

04. – 07.2009
Genik GmbH; Suhodolska Str. 24, Sofia, Bulgarien
Lebensmittelhandel / Offizieller Vertreter der NESTLE GmbH für Bulgarien
Praktikantin in Human Ressource
Durchführung und Auswertung einer Umfrage: „Die Zufriedenheit von der Angestellten der Firma Genik GmbH“ mit anschließender Präsentation der Ergebnisse vor der Geschäftsführung.

• Datum (von – bis) • Name und Adresse des Arbeitgebers • Tätigkeitsbereich oder Branche • Beruf oder Funktion • Wichtigste Tätigkeiten und Zuständigkeiten	07 – 09. 2009 MOBILTEL GmbH, Kukush Str.2, Sofia, Bulgarien Der marktführende bulgarische Mobilfunknetzbetreiber, Tochterunternehmen von Telecom Austria Group Praktikantin in Marketing Department Anfertigung und Design von Flyern und anderen Werbungsmitteln. Koordination von Design und Druck.
SCHULBILDUNG	
• Datum (von – bis) • Name und Art der Bildungs-oder Ausbildungseinrichtung	09.1994 – 06.2002 Gesamtschule „Kiril i Metodii“, Mezdra, Bulgarien
• Datum (von – bis) • Name und Art der Bildungs-oder Ausbildungseinrichtung	09.2002 – 05.2006 Fremdsprachengymnasium „Joan Ekzarh“, Vratza, Bulgarien Erste Fremdsprache: Deutsch Zweite Fremdsprache: Englisch
• Datum (von – bis) • Name und Art der Bildungs-oder Ausbildungseinrichtung	10.2006 – 03.2007 Goethe Universität Frankfurt am Main/Deutschland DSH - Vorbereitungskurs
• Datum (von – bis) • Name und Art der Bildungs- oder Ausbildungseinrichtung • Hauptfächer/berufliche Fähigkeiten • Bezeichnung der erworbenen Qualifikation	03.2007 – 06.2010 Neue Bulgarische Universität Wirtschaftswissenschaft / Finanzwirtschaft - Handelsrecht, Management, Marketing, Steuern, Buchhaltung, Banking u.a. Bachelor
• Datum (von – bis) • Name und Art der Bildungs-oder Ausbildungseinrichtung	10.2009 – 06.2010 Sofia University “Kliment Ohridski” Department for language teaching and international Students Englischkurs
• Datum (von – bis) • Name und Art der Bildungs-oder Ausbildungseinrichtung	10. – 12.2010 Sprachzentrum der Universität Wien Trimesterdeutschkurs
• Datum (von – bis) • Name und Art der Bildungs-oder Ausbildungseinrichtung • Hauptfächer/berufliche Fähigkeiten • Bezeichnung der erworbenen Qualifikation	10.2011 – 10.2014 Universität Wien Internationale Betriebswirtschaftslehre – KFK Revision, Steuern und Treuhand Master