

MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades
Master of Arts in Business
am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling
der FH CAMPUS 02

**Konzeption eines Handbuches zur Vereinheitlichung ausgewählter
Bilanzierungs-, Bewertungs- und Wertermittlungsfragen für die
Sattler Unternehmensgruppe**

Betreuerin:

MMag. Birgit de Pauli-Ferch

vorgelegt von:

Rene Zettl, BA (1510532033)

Graz, 21. April 2017

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Graz, 21.04.2017



Rene Zettl, BA

Kurzfassung

Durch die Abspaltung von Teilbereichen in eigenständigen 100%ige Tochtergesellschaften wurde eine Unternehmensgruppe geschaffen. In der Unternehmensgruppe bilden die Einzelabschlüsse der Tochtergesellschaften die Basis für den in weiterer Folge zu erstellenden Konzernabschluss. Per Gesetz ist für die Übernahme der Vermögensgegenstände und Schulden einzelner Tochtergesellschaften in den Konzernabschluss, die Verwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der Muttergesellschaft obligatorisch.

Da in der Unternehmensgruppe keine internen Vorgaben zur Behandlung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten sowie zur einheitlichen Vorgehensweise bei der Wertermittlung erfolgten, traten Bewertungsinkonsistenzen bei der Erstellung des vergangenen Abschlusses auf, welche zu einer Verzögerung der Wirtschaftsprüfung führte.

Zur zukünftigen Gewährleistung der Bilanzierungs- und Bewertungskonsistenz innerhalb der Unternehmensgruppe, werden ausgewählte Bilanzierungs-, Bewertungs- und Wertermittlungsfragen vereinheitlicht sowie Dokumentationsunterlagen für das Kooperationsunternehmen erstellt. Dabei wird das Ziel verfolgt, allen am Abschluss mitwirkenden Personen einheitliche Vorschriften und Dokumentationsunterlagen zu ausgewählten Bilanzierungs- und Bewertungsfragen sowie der Wertermittlung, nach österreichischer Rechtslage, zur Verfügung zu stellen.

Zur Identifikation der zu behandelten Themen wurde ein Workshop beim Kooperationspartner durchgeführt sowie der Prüfbericht des letzten Abschlusses analysiert, und Anmerkungen vom zuständigen Wirtschaftsprüfer wurden eingeholt. Das Ergebnis zeigt, dass es im Speziellen eine Vereinheitlichung und Dokumentation von Sachanlagevermögen, unfertige und fertige Erzeugnisse, Forderungen und sonstige Rückstellungen bedarf.

Zu den erhobenen Themengebieten erfolgt eine wissenschaftlich fundiert Aufbereitung der Theorie. Zur Abhandlung der theoretischen Abschnitte wird auf Fachliteratur, Kommentarliteratur, Fachartikel sowie Gesetzestexte zurückgegriffen. Die Ergebnisse werden in dieser Arbeit zusammengefasst dargestellt und dienen den Mitarbeitern als Nachschlagewerk bei der Erstellung des Abschlusses. Ergänzend zur theoretischen Aufbereitung wurden je Themengebiet, entweder Excel-basierende Checklisten, Dokumentationsblätter oder ein Berechnungstool erstellt. Somit ist für zukünftige Abschlüsse die Bewertungs- und Bilanzierungskonsistenz gewährleistet.

Die Arbeit wurde auf Basis der aktuell gültigen Rechtslage erstellt und hat dementsprechend nach dieser ihre Gültigkeit. Bei zukünftigen Gesetzesänderungen ist eine Überprüfung der Arbeit auf bestehende Rechtsgültigkeit, vom Kooperationspartner, vorzunehmen. Gegebenenfalls bedarf es Adaptierungen der konzipierten Praxisunterlagen an eine zukünftig geltende Rechtslage.

Abstract

The cooperation company created a group of companies through the spin-off of some of their areas into independent daughter companies. The bases of the consolidated financial statement are the individual financial statements of the subsidiaries. These daughter companies are by law obliged to apply the accounting and valuation method of the parent company. Only if they do so, they are allowed to consolidate the assets and liabilities into the consolidated financial statement.

There are no internal standards on how to apply the valuation and accounting policies of the group and how to determine the value of assets. Thus, inconsistencies occurred in the preparation of last year's annual financial statement which resulted in a delay of the audit of the statement.

To ensure the consistent use of the accounting and valuation method within the group of companies a selection of accounting, valuation and value assessment methods will be standardized and documentation files will be created. The goal of these tasks is to provide the company and every employee involved in the preparation of individual or consolidated financial statements with unified requirements and guidelines regarding selected questions of accounting, valuation and value assessment as Austrian Law requires.

A workshop was organized with employees of the cooperation company to identify the relevant topics. Also, the last financial statement was analyzed and the responsible audit company was consulted for further remarks. The result shows that Standardizations in the areas of fixed assets, finished and unfinished goods, accounts receivables and other accruals are needed.

A sound preparation of the theoretical background of those selected subject areas is conducted at first. To examine this section in detail a variety of different of academic literature, consultation and commentary documents, expert articles and journals and legal texts are used. The results of this work are compromised represented in this paper and serves every employee who is involved in the preparation of financial statements as a reference work. In addition to the theoretical discourse a tool is provided for each subject area. Either checklists based on Excel, documentation files or a calculation tool. Thus, the consistency of accounting and valuation methods for future financial statements is ensured.

This paper is based on the currently valid legal situation in Austria and is therefore only applicable for the current state. If in the future legislative changes occur a review of this paper has to be conducted by the cooperation company. The documentation files have to be adapted according to a future valid legal situation as well if necessary.

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	1
1.1 Beschreibung der spezifischen Ausgangssituation.....	1
1.2 Zielsetzung und Abgrenzung.....	3
1.3 Problemstellung und spezifische Themenstellungen.....	5
1.4 Geplanter Aufbau und Methoden.....	6
2. Neuerungen durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014	8
2.1 Zielsetzung des Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014.....	8
2.2 Umsetzung der europäischen Richtlinie 2013/34/EU im nationalen Recht....	9
2.2.1 Gegenüberstellung von Bilanzierungsvorschriften.....	10
2.2.2 Gegenüberstellung von Bewertungsvorschriften.....	13
3. Identifikation der zu klärenden Themenbereiche im Kooperationsunternehmen	16
3.1 Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte.....	16
3.2 Spezifische Problemfelder.....	17
4. Bilanzierung, Bewertung und Wertermittlung des Sachanlagevermögens	19
4.1 Bewertungsmaßstäbe des Sachanlagevermögens	19
4.1.1 Bestandteile der Anschaffungskosten	20
4.1.2 Planmäßige Abschreibung	25
4.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung und Wertaufholung	28
4.2 Vereinheitlichung und Dokumentation des Sachanlagevermögens.....	30
4.2.1 Checkliste zu den Anschaffungskosten	30
4.2.2 Festlegung eines unternehmensspezifischen Abschreibungsplans.....	33
4.2.3 Dokumentationsblatt von außerplanmäßigen Abschreibungen	36
4.2.4 Abschreibungswahlrecht geringwertiger Vermögensgegenstände	37
5. Bilanzierung, Bewertung und Wertermittlung von ausgewählten Gegenständen des Umlaufvermögens	39
5.1 Bilanzierung, Bewertung und Wertermittlung von fertigen und unfertigen Erzeugnissen	39
5.1.1 Bewertungsmaßstäbe von unfertigen und fertigen Erzeugnissen.....	40
5.1.2 Bestandteile und Ermittlung der Herstellungskosten	41
5.1.2.1 Überleitung der Herstellkosten zu Herstellungskosten.....	43
5.1.2.2 Abgrenzung zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten.....	45

5.1.2.3	<i>Zu aktivierende Materialeinzelkosten und Materialgemeinkosten</i>	46
5.1.2.4	<i>Zu aktivierende Fertigungseinzelkosten und Fertigungsgemeinkosten</i>	47
5.1.2.5	<i>Aktivierungswahlrechte der Herstellungskosten</i>	49
5.1.2.6	<i>Zeitraum der Herstellung</i>	52
5.1.3	Folgebewertung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen	54
5.1.3.1	<i>Beschaffungsseitige Vergleichswertermittlung</i>	55
5.1.3.2	<i>Absatzseitige Vergleichswertermittlung</i>	57
5.2	Bewertung und Wertermittlung von Forderungen	59
5.2.1	Zugangsbewertung und Folgebewertung von Forderungen	59
5.2.2	Kriterien zur Vergleichswertermittlung	61
5.2.3	Forderungsbewertungstool	65
5.2.3.1	<i>Aufbau und Datenpflege</i>	66
5.2.3.2	<i>Fragenkatalog und Berechnungslogik</i>	69
6.	Bilanzierung, Bewertung und Wertermittlung von sonstigen Rückstellungen	76
6.1	Ansatz- und Bewertungsmaßstäbe	76
6.1.1	Erfüllungsbetrag	77
6.1.2	Restlaufzeit langfristiger Rückstellungen	79
6.1.3	Marktüblicher Zinssatz	80
6.2	Passivierungswahlrecht von Aufwandsrückstellungen	83
6.3	Dokumentationsblatt für sonstige Rückstellungen	84
7.	Resümee und kritische Reflexion	88
	Literaturverzeichnis	93
	Anhang A: Ergebnisse des Workshops	99
	Anhang B: Vorlage Handbuch	101
	Anhang C: Checkliste Anschaffungskosten	102
	Anhang D: Abschreibungstabelle	104
	Anhang E: Dokumentationsblatt Spezial-Anlagevermögen	106
	Anhang E: Dokumentationsblatt außerplanmäßige Abschreibung	107
	Anhang F: Forderungsbewertungstool	108
	Anhang G: Dokumentationsblatt Rückstellungen	114

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Übersicht der planmäßigen Abschreibungsmethoden	26
Abbildung 2:	Bereich Stammdaten der Checkliste Anschaffungskosten.....	31
Abbildung 3:	Ausschnitt aus der Checkliste Anschaffungskosten.....	32
Abbildung 4:	Ausschnitt aus der unternehmensspezifischen Abschreibungstabelle	34
Abbildung 5:	Ausschnitt aus dem Dokumentationsblatt Spezial-Anlagevermögen	36
Abbildung 6:	Ausschnitt Dokumentationsblatt außerplanmäßige Abschreibung	37
Abbildung 7:	Tabellenblätter des Forderungsbewertungstools	66
Abbildung 8:	Navigation zu weiteren Tabellenblättern.....	66
Abbildung 9:	Wertberichtigung aufgrund der wahrscheinlichen Ausstellung einer Gutschrift	74
Abbildung 10:	Berechnung und Begründung	74
Abbildung 11:	Ausschnitt Dokumentationsblatt Rückstellungen, Rückstellungsart und Eintrittswahrscheinlichkeit	85
Abbildung 12:	Ausschnitt Dokumentationsblatt Rückstellungen, zukünftiger Erfüllungsbetrag	86

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Gegenüberstellung von Bilanzierungsvorschriften	10
Tabelle 2:	Gegenüberstellung Bewertungsvorschriften von Aktivposten	13
Tabelle 3:	Gegenüberstellung Bewertungsvorschriften von Passivposten	15
Tabelle 4:	Übersicht Wertmaßstäbe des Sachanlagevermögens	20
Tabelle 5:	Berechnungsschema der Anschaffungskosten.....	21
Tabelle 6:	Übersicht Wertmaßstäbe von unfertigen und fertigen Erzeugnissen	41
Tabelle 7:	Übersicht Ansatzschema der Herstellungskosten nach dem § 203 UGB.....	42
Tabelle 8:	Beschaffungsseitiger Vergleichswert abgeleitet von Börsenkurs/Marktwert.....	56
Tabelle 9:	Absatzseitiger Vergleichswert abgeleitet von Börsenkurs/Marktwert	57
Tabelle 10:	Retrograde Vergleichswert für unfertige und fertige Erzeugnisse	58
Tabelle 11:	Übersicht Wertmaßstäbe von Forderungen.....	60
Tabelle 12:	Unternehmensspezifische Abwertungsprozentsätze bei Überfälligkeit	67
Tabelle 13:	Unternehmensspezifischen Faktoraufschlag durch das Bonitätsrating	68
Tabelle 14:	Abwertungsprozentsätze nach Länderrating	69
Tabelle 15:	Eingabe von forderungsspezifischen Daten	70
Tabelle 16:	Übersicht Ansatz und Bewertung von Rückstellungen.....	77
Tabelle 17:	Zinssätze per Dezember 2016 für Restlaufzeiten von 1 bis 20 Jahren gemäß § 253 Abs 2 dHGB	82

Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
abzgl.	abzüglich
AG	Aktiengesellschaft
Art	Artikel
dHGB	deutsches Handelsgesetzbuch
EStG	Einkommensteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
i.V.m	in Verbindung mit
KMU	kleine und mittelständische Unternehmen
lit.	litera
p.a.	per annum
RÄG	Rechnungslegungs-Änderungsgesetz
Rz	Randziffer
SAP	Software, Anwendungen, Produkte in der Datenverarbeitung
u.a.	und andere
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UStG	Umsatzsteuergesetz
Z	Ziffer
zzgl.	zuzüglich

1. Einleitung

Einzelabschlüsse von Tochtergesellschaften bilden innerhalb einer Unternehmensgruppe die Basis für den in weiterer Folge zu erstellenden Konzernabschluss. Der Gesetzgeber sieht gemäß § 260 Abs 1 UGB vor, dass die Übernahme der Vermögensgegenstände und Schulden von Tochtergesellschaften in den Konzernabschluss, unter Verwendung der anwendbaren Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden der Muttergesellschaft, zu erfolgen hat. Zur Gewährleistung der Bilanzierungs- und Bewertungsstetigkeit innerhalb einer Unternehmensgruppe kann ein internes Handbuch als Anwendungsrichtlinie dienen. Dieses legt fest, wie Sachverhalte bilanziell zu erfassen und Bewertungswahlrechte in der Unternehmenspraxis auszuüben sind. Um den vom Gesetzgeber vorgegebenen Rechnungslegungsvorschriften gerecht zu werden, müssen Unternehmen in der Praxis teilweise ex ante auf Schätzungen oder Bewertungsmodelle zur Wertermittlung von Vermögensgegenständen oder Schulden zurückgreifen. Diese Wertermittlungen werden ebenso durch ein unternehmensinternes Handbuch aufgrund der Erfahrungen innerhalb des Konzerns dokumentiert, um eine Einheitlichkeit der Abschlüsse innerhalb der Unternehmensgruppe gewährleisten zu können.

1.1 Beschreibung der spezifischen Ausgangssituation

Der Kooperationspartner, die Sattler AG, ist ein seit 140 Jahren bestehendes Familienunternehmen mit den Hauptgeschäftsfeldern in der Planung und Realisierung von Membrankonstruktionen sowie der Herstellung von Spezialtextilien für den Outdoor-Einsatz. Zudem zählen Lösungen für die Umwelt- sowie Industrietechnik zu den Hauptgeschäftsfeldern der Sattler Unternehmensgruppe. Durch die spezifische Wertschöpfungskette von Garn bis hin zu textilen Konstruktionen sowie der stetigen Schaffung von innovativen Produkten ist die Sattler Unternehmensgruppe der führende Hersteller von technischen Spezialtextilien und Membranbauten. Sattler differenziert sich vom Marktwettbewerb durch die Qualitäts- und Technologieführerschaft unter Berücksichtigung einer optimalen Abstimmung von Qualität, Service und Preis. Durch die stetige Verbesserung von Prozessen soll ein nachhaltiges Wachstum gewährleistet werden. Im Wirtschaftsjahr 2015 waren in der gesamten Sattler Unternehmensgruppe 669 Mitarbeiter beschäftigt und es konnte ein Jahresumsatz von 126 Millionen Euro erwirtschaftet werden.

Aufgrund von zahlreichen Akquisitionen in den vergangenen Jahren und dem daraus resultierenden Wachstum sowie der immer breiter werdenden Produkt- und Technologiepalette, haben sich eigenständige Teilbetriebe innerhalb der Gruppe gebildet. Um erfolgreicher am Markt agieren zu können, entschlossen die Führungsgremien der Sattler AG sich verstärkt auf die jeweiligen Absatz- und Beschaffungsmärkte sowie auf die spezifischen Mitbewerber in den jeweiligen Märkten zu spezialisieren. Durch diese Spezialisierung fanden Mitte des Jahres 2015 umfangreiche Umstrukturierungsmaßnahmen statt. Bis dato bestehende Teilbetriebe wurden in eigenständige 100%ige Tochtergesellschaften abgespalten, mit dem Ziel, rechtliche und operative Einheiten unter einer eigenverantwortlichen Leitung zu bilden.

Die neue Konzernstruktur unter der Führung der Sattler AG als Muttergesellschaft teilt sich in mehrere Tochtergesellschaften, Sattler SUN-TEX, Sattler PRO-TEX, Sattler Ceno Biogas, CENO Membrane Technology und Sattler Ceno Membrane.

Die Sattler SUN-TEX ist im Bereich Markisen-, Gartenmöbel- und Bootsdeckenstoffe sowie Gewebe für den Sicht- und Blendschutz tätig. Hauptaufgabengebiet der Sattler PRO-TEX ist die Erstellung von technischen Geweben für LKW-Planen, Zelte, Hallenbau sowie Biogasspeicher. Die Sattler Ceno Biogas ist für die Errichtung von Biogasspeicher, Hochsilodächern und Erdbecken aus beschichteten Geweben oder Folien zuständig. Die CENO Membrane Technology hat die Aufgabe der Planung und Montage von Membran-Überdachungen von Sportstätten, Einkaufszentren, Bahnhöfen und Freizeiteinrichtungen sowie die Planung und Konstruktion von mobilen Lärmschutzwänden und mobilen Hochwasserschutzanlagen über. Die Konfektionierung der Membrane wird von der Sattler Ceno Membrane durchgeführt. Neben der Firmenzentrale in Österreich befinden sich Standorte bzw. Niederlassungen von Tochtergesellschaften in den Ländern Deutschland, USA, Italien, Rumänien, Frankreich und der Schweiz.

Die Abspaltung der Teilbetriebe in eigene Tochtergesellschaften führte dazu, dass Bereiche wie das Rechnungswesen nicht mehr einheitlich zentral, sondern vermehrt dezentral geführt werden. Bis dato konnte eine einheitliche Bilanzierung und Bewertung durch die überschaubare Konzernstruktur, wie auch durch die geringere Mitarbeiteranzahl, die mit der Bilanzierung und dem Konzernabschluss beschäftigt waren, sichergestellt werden. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses führte die neue Konzernstruktur dazu, dass Mitarbeiter im Rechnungswesen der Tochtergesellschaften mit den Neuregelungen des UGB sowie fehlender, unternehmensinterner Informationen zur Behandlung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten, überfordert waren. Resultierend daraus entstand für die Mitarbeiter der Muttergesellschaft ein Mehraufwand durch die Fehlerbeseitigung, welcher zukünftig durch ein einheitliches Handbuch vermieden werden soll. Ebenso hat sich durch die aufgetretenen Fehler die Konsolidierung verzögert und für einen erheblichen zusätzlichen Aufwand in der

Konzernmutter gesorgt. Auftretende Ungereimtheiten und Dokumentationslücken führten in weiterer Folge dazu, dass die Wirtschaftsprüfung erschwert sowie verzögert wurde.

Die Implementierung eines einheitlichen Handbuches in der Unternehmensgruppe ist zudem eine Anforderung seitens der Wirtschaftsprüfer, damit durch eine adäquate Dokumentation der Abschluss transparent wird und somit der Prüfungsprozess verbessert werden kann.

1.2 Zielsetzung und Abgrenzung

Als Folge der Umstrukturierung innerhalb der Sattler AG und der damit verbundenen Vervielfältigung der Aufgaben ist es unabdingbar, dass eine schriftliche Dokumentation zur einheitlichen Vorgehensweise bei Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten sowie der konzerneinheitlichen Wertermittlung in der Unternehmensgruppe etabliert wird.

Das wesentliche Ziel besteht darin, den am Abschluss mitwirkenden Personen aller Gesellschaften der Unternehmensgruppe, konzernweit einheitliche Vorschriften zu Bilanzierungs- und Bewertungsfragen sowie der Wertermittlung, nach österreichischer Rechtslage, zur Verfügung zu stellen. Diese Vereinheitlichung dient dazu, die Konsistenz der Abschlüsse zukünftig zu gewährleisten. Ebenso soll somit für Führungskräfte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer eine lückenlose Dokumentation der verwendeten Methoden innerhalb der Unternehmensgruppe sichergestellt werden.

Das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz (RÄG) 2014 hat teilweise Wahlrechte vereinheitlicht, jedoch bestehen nach wie vor einige, für das Unternehmen relevante, Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte im UGB, deren spezifische Behandlung es zu vereinheitlichen und zu dokumentieren gilt. Ebenso müssen die Themenbereiche, welche zu Bewertungsinkonsistenzen oder -problemen in der Wirtschaftsprüfung führten, vereinheitlicht werden. Diese Masterarbeit dient als umfassendes Nachschlagewerk von ausgewählten Themenbereiche für die Sattler Unternehmensgruppe. Dieses wird zusätzlich um Excel-basierende Checklisten, Dokumentationsblätter bzw. Toollösungen erweitert. Die detaillierten Ergebnisse dieser Arbeit werden, verkürzt und vereinfachend in einem Praxishandbuch zusammengefasst dargestellt. Dieses soll als Loseblattsammlung verfasst werden, wodurch gewährleistet wird, dass einzelne Blätter bei gesetzlichen oder betrieblichen Änderungen ausgetauscht werden können.

Mit Hilfe der erstellten Unterlagen soll jeder Mitarbeiter im Rechnungswesen jeder Tochtergesellschaft in der Lage sein, einen UGB Abschluss aufzustellen oder ausländische Abschlüsse in das UGB überzuleiten. Durch diese Maßnahme soll die Abschlusserstellung effizienter durchgeführt werden. Ein weiteres Ziel dieser schriftlichen Dokumentation ist die Erleichterung der Schulungsmaßnahmen für neue Mitarbeiter in der Rechnungswesen Abteilung.

Um die Zugänglichkeit und Abrufbarkeit der Unterlagen zu gewährleisten, müssen die Konzernvorgaben in das interne Management-Informationssystem aufgenommen werden. Es ist darauf zu achten, dass das Handbuch inklusive aller Checklisten, Dokumentationsblätter und Excel-Lösungen in dieses System eingepflegt werden können.

Die Relevanz wird dahingehend begründet, dass die vorliegende Arbeit als Informationsinstrument für alle an der Abschlusserstellung beteiligten Personen, als auch für Führungskräfte dienen soll. Die Geschäftsführung erwartet sich durch die Festlegung von konzerneinheitlichen Vorgaben im Bereich der Bilanzierung, Bewertung und Wertermittlung, zukünftig einen einheitlichen und dokumentierbaren Abschluss.

Nicht Ziel dieser Arbeit ist die Aufnahme von International Financial Reporting Standards Normen, da die Sattler AG kein börsennotiertes Unternehmen ist und auch zukünftig nur nach UGB bilanzieren und konsolidieren wird. Ebenso werden Konsolidierungsarbeiten, wie die Aufwands- und Ertragskonsolidierung, Schuldenkonsolidierung, Zwischenergebniseliminierung und weitere Themen der reinen Konsolidierungstätigkeit, im Rahmen dieser Masterarbeit nicht behandelt, da die Konsolidierung in der Muttergesellschaft geschieht und somit aktuell keine Konzernvorgaben zu dieser Thematik benötigt werden. Zudem würde die Aufnahme der Konsolidierungstätigkeiten den Umfang dieser Arbeit übersteigen. Die Erweiterung des Handbuchs um Tätigkeiten bei der Erstellung eines Konzernabschlusses könnte zukünftig an Relevanz gewinnen und dementsprechend in weiterführenden Arbeiten aufgenommen werden.

Grundsätzlich wird die steuerrechtliche Behandlung der Bewertung außer Acht gelassen, bei wesentlichem Einfluss auf die unternehmensrechtliche Betrachtungsweise wird diese jedoch berücksichtigt. Anhangangaben werden grundsätzlich nicht in die Arbeit aufgenommen, außer diese sind als wesentlich für die Bilanzierung oder Bewertung anzusehen.

Bilanzierungs-, Bewertungs- und Wertermittlungsfragen die nur die Muttergesellschaft berühren, werden in dieser Masterarbeit nicht betrachtet. Dies wird dadurch begründet, da Themen die nur in der Muttergesellschaft auftreten nicht unterschiedlich in der Gruppe interpretiert werden können, wodurch eine Einheitlichkeit von Grund auf gegeben ist.

Es wird explizit darauf hingewiesen, dass die Konzernvorgaben den besonderen Gegebenheiten und Anforderungen des Kooperationspartners entsprechen und nicht zur allgemeinen Anwendung in anderen Unternehmen bestimmt bzw. geeignet sind.

1.3 Problemstellung und spezifische Themenstellungen

Die zentrale Problemstellung dieser Arbeit lautet, wie die Vereinheitlichung und klar strukturierte Dokumentation von ausgewählten Bilanzierungs-, Bewertungs- und Wertermittlungsfragen in der Sattler Unternehmensgruppe nach aktueller österreichischer Rechtslage erfolgen und gewährleistet werden kann.

Damit die Problemstellung gelöst und die Zielsetzung erfüllt werden kann, gilt es folgende spezifische Themenstellungen zu klären:

- Es müssen die für das Kooperationsunternehmen relevanten Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte nach dem RÄG 2014 identifiziert werden. Zudem gilt es jene Themenbereiche, die zu Bewertungs- und Wertermittlungsinconsistenzen oder zu Dokumentationsproblemen in der Wirtschaftsprüfung führten, zu erheben. Die in dieser Erhebung festgestellten Wahlrechte oder Problemfelder im Unternehmen bilden in weiterer Folge die Themengebiete, welche es zu vereinheitlichen gilt.
- Im Zuge der Arbeit ist es notwendig, einen in der Unternehmensgruppe einheitlichen Abschreibungsplan des Sachanlagevermögens zu erarbeiten. Untersucht werden ebenfalls Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung und wie diese zukünftig adäquat dokumentiert werden können.
- Die Arbeit muss klären, wie sich die Gesetzesänderung im § 203 UGB auf die Herstellungskosten der unfertigen und fertigen Erzeugnisse auswirkt. Zudem gilt, es bestehende Wahlrechte einheitlich in der Unternehmensgruppe festzulegen. Ebenfalls soll die Bewertungslogik der unfertigen und fertigen Erzeugnisse, den spezifischen Anforderungen der Unternehmensgruppe entsprechend, dokumentiert und einheitlich festgelegt werden.
- Des Weiteren gilt es in der Arbeit zu klären, wie die Ermittlung des beizulegenden Vergleichswertes von Forderungen vereinheitlicht werden kann. Es gilt die spezifischen Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen, jedoch eine einheitliche Bewertung in der Unternehmensgruppe zu gewährleisten.
- Ebenso beschäftigt sich diese Arbeit mit dem Ansatz, der Bewertung und der Dokumentation von Rückstellungen nach dem RÄG 2014. Es gilt zudem einen marktüblichen Zinssatz zur Abzinsung von langfristigen Rückstellungen und den Umgang mit Aufwandsrückstellungen im Unternehmen festzulegen.

1.4 Geplanter Aufbau und Methoden

Die Masterarbeit gliedert sich in eine Einleitung, gefolgt von fünf Hauptkapiteln und einem abschließenden Resümee. Zur Abhandlung der theoretischen Abschnitte in dieser Arbeit wird auf Fachliteratur, Kommentarliteratur, Fachartikel sowie Gesetzestexte zurückgegriffen. Neben einer theoretischen Aufbereitung werden zu den einzelnen Themengebieten Praxisunterlagen wie Excel-basierende Checklisten, Dokumentationsblätter oder eine Toollösung konzipiert.

In der Einleitung werden der Kooperationspartner vorgestellt, sowie die spezifische Ausgangssituation, Zielsetzung, Abgrenzung, Problemstellung, spezifische Themenstellungen, Methoden und der geplante Aufbau erläutert.

Der erste Abschnitt der Arbeit befasst sich mit den Änderungen des RÄG 2014 im Bereich der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften. Die Umsetzung des UGB wird mit der Richtlinie 2013/34/EU und der alten Rechtslage verglichen. Dies dient dazu, relevante Themenbereiche zur weiteren Behandlung in nachfolgenden Kapiteln zu identifizieren.

Im dritten Kapitel werden die weiterführend zu behandelnden Themen der Masterarbeit erhoben. Hierfür wird ein Workshop mit Führungskräften und Mitarbeitern der Fachabteilung Rechnungswesen in der Muttergesellschaft durchgeführt. Ebenso werden Anmerkungen vom Wirtschaftsprüfer eingeholt und der Prüfbericht der vergangenen Wirtschaftsprüfung analysiert.

Der anschließende Abschnitt beschäftigt sich mit dem Sachanlagevermögen. Hierzu erfolgt eine theoretische Abhandlung der Zugangs- und Folgebewertung. Ebenso wird der einheitliche Umgang, mit dem Wahlrecht der Sofortabschreibung für geringwertige Vermögensgegenstände, festgelegt. Anschließend werden die für das Kooperationsunternehmen erstellten Praxisunterlagen für die diversen Bestandteile des Abschreibungsplans beschrieben.

Im fünften Kapitel dieser Arbeit wird die unternehmensspezifische Behandlung von ausgewählten Gegenständen des Umlaufvermögens erarbeitet. Der erste Teil dieses Kapitels beschäftigt sich mit dem Ansatz und der Bewertung von fertigen und unfertigen Erzeugnissen. Hierzu werden die Bestandteile der Herstellungskosten wissenschaftlich fundiert nach der aktuellen Rechtslage aufbereitet. Die nach dem RÄG 2014 bestehenden Aktivierungswahlrechte im Sinne des § 203 Abs 3 und 4 werden erläutert und die Ausübung im Unternehmen einheitlich festgelegt. Neben der Behandlung von Herstellungskosten als Zugangsbewertungsmaßstab, werden auch die Wertmaßstäbe der Folgebewertung erläutert und unternehmensintern festgelegt.

Der zweite Teil des Kapitels ist der Bewertung und Wertermittlung von Forderungen gewidmet, hierzu wird die Zugangs- und Folgebewertung erläutert. Weiterführend werden Kriterien zur Vergleichswertermittlung festgelegt, auf Basis dessen die Wertermittlung in der Unternehmensgruppe zu erfolgen hat. Zur Gewährleistung einer einheitlichen Vorgehensweise

und Dokumentation bei der Wertermittlung wird für die Sattler Unternehmensgruppe ein Excel-basierendes Forderungsbewertungstool erstellt.

Im letzten inhaltlichen Abschnitt dieser Arbeit wird der bilanzielle Umgang mit sonstigen Rückstellungen dargestellt. Die nach aktueller österreichischer Rechtslage neu normierten Begriffe Erfüllungsbetrag und marktüblicher Zinssatz werden erläutert. Zudem wird der Umgang mit dem Passivierungswahlrecht von Aufwandsrückstellungen in der Unternehmensgruppe vereinheitlicht. Ein Excel-basierendes Dokumentationsblatt dient zur Plausibilisierung und Belegung von im Jahresabschluss gebildeter Rückstellungen.

Das Resümee fasst die wichtigsten Aussagen der Arbeit zusammen und beinhaltet eine kritische Reflexion zu den in der Arbeit ausgearbeiteten Ergebnissen.

2. Neuerungen durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014

Das RÄG 2014, BGBl I 2015/22, setzt die Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23.06.2013, in der Folge kurz „Bilanz-Richtlinie“ genannt, um.¹

Dieses Kapitel dient der Aufzeigung wie die Bilanz-Richtlinie im nationalen Recht umgesetzt wurde und welche Ziele das RÄG 2014 mit sich bringt. Besonderes Augenmerk obliegt dem Vergleich der nationalen Umsetzung im Bereich der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften. Diese Ausarbeitung dient dazu relevante Themenbereiche zur weiteren Behandlung in nachfolgenden Kapiteln zu identifizieren.

2.1 Zielsetzung des Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014

Die Bilanz-Richtlinie gibt das Ziel vor, Vorschriften zu konzipieren, die eine höchstmögliche Qualität nachweisen und die Verwaltungsaufwendungen in einem adäquaten Verhältnis zum Nutzen gegenüberstellen. Grundlegend sollen Finanzinformationen auf europäischer Ebene vereinheitlicht und vergleichbar gemacht werden. Zudem wird das Ziel verfolgt, vor allem kleine und mittelständische Unternehmen (KMU) zu entlasten bzw. die Internationalisierung für KMU zu fördern. Durch Maßnahmen, wie beispielsweise dem Abbau überzogener Bürokratie und einer Verbesserung des Regelungsrahmens, soll der Regelungsaufwand für KMU verringert werden. Die Förderungsmaßnahmen sollen ein nachhaltiges und integratives Wachstum in Europa gewährleisten.²

Die Ziele des RÄG 2014 sind entsprechend von den Zielen der Bilanz-Richtlinie abgeleitet. Im Wesentlichen verfolgt das RÄG 2014 vier Ziele:

- Umsetzung der Bilanz-Richtlinie: Es galt die Bilanz-Richtlinie bis zum 20.07.2015 auf nationaler Gesetzesebene umzusetzen.³
- Modernisierung und europäische Vergleichbarkeit des Bilanzrechtes: Das RÄG 2014 zielt darauf ab das Bilanzrecht zu modernisieren und eine internationale Vergleichbarkeit, durch Abschaffung von international unüblicher Bilanzposten und Bilanzierungsmethoden, zu schaffen. Durch teilweise Abschaffung von Wahlrechten wird

¹ Vgl. URNIK/URTZ (2015b), S. 153.

² S. RICHTLINIE 2013/34/EU, Abs 1.

³ S. RICHTLINIE 2013/34/EU, Art 53 Abs 1.

die Effizienz und Verständlichkeit der Finanzberichterstattung auf europäischer Ebene vereinheitlicht.⁴

- Annäherung an das Steuerrecht („Einheitsbilanz“): Die Herstellung einer „Einheitsbilanz“, dies bedeutet, dass Unterschiede in der Bewertung zwischen Unternehmensrecht und Steuerrecht angeglichen werden, wurde forciert.⁵
- Offenlegungserleichterungen von Bilanzen: Im Gesetz wurde die Senkung von Strafandrohungen der Zwangsstrafverfügungen für verspätete Offenlegungen vom Firmenbuchgericht für Kleinunternehmen verankert. Ebenso wurden der Nachlass und die Stundung der Geldstrafen ermöglicht.⁶

2.2 Umsetzung der europäischen Richtlinie 2013/34/EU im nationalen Recht

Zahlreiche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte haben sich im Zuge des RÄG 2014 geändert oder sind weggefallen. Nachfolgend wird das RÄG 2014 im Bereich der Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte, mit der alten Rechtslage und der Empfehlung der Bilanz-Richtlinie gegenübergestellt. Diese Gegenüberstellung dient zur Veranschaulichung ob die nationale Rechtslage den Vorgaben und Empfehlungen der Bilanz-Richtlinie entspricht. Die Bilanz-Richtlinie enthält das Instrument des Mitgliedstaatenwahlrechtes, innerhalb dieses Wahlrechtes können Mitgliedstaaten frei wählen wie die Vorschriften der Bilanz-Richtlinie auf nationaler Ebene umgesetzt werden. Diese Wahlrechte stehen nur den Ländern in der Gesetzgebung zu, Unternehmen müssen sich in weiterer Folge an die nationalen Gesetze halten und können sich nicht auf die Wahlrechte der Bilanz-Richtlinie berufen. Zudem soll die Umsetzung des RÄG 2014 den davor erläuterten Zielen zugeteilt werden.

Die Betrachtungsweise dieses Vergleiches befasst sich nur mit den zu verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des RÄG 2014. Weiterführende Bestimmungen, die das RÄG 2014 mit sich brachte, sind nicht Bestandteil dieser Arbeit und werden dementsprechend nicht berücksichtigt. Diese Untersuchung dient dazu herauszufinden, welche Wahlrechte nach aktueller Rechtslage es zu vereinheitlichen gilt.

⁴ Vgl. DOKALIK (2015), S. 1 ff.

⁵ Vgl. BERTEL (2015), S. 15.

⁶ Vgl. DOKALIK (2015), S. 2.

2.2.1 Gegenüberstellung von Bilanzierungsvorschriften

In nachstehender Tabelle werden die Bilanzierungsvorschriften nach RÄG 2014 mit der alten Rechtslage sowie der Empfehlung der Bilanz-Richtlinie verglichen und das verfolgte Hauptziel, zusammengefasst. Nachstehend werden die Neuerungen genauer erläutert.

UGB vor RÄG 2014	Bilanz-Richtlinie	UGB nach RÄG 2014	Aktuelle Gesetzesstelle	Verfolgtes Ziel
Ansatzpflicht unversteuerter Rücklagen	Keine explizite Regelung	Ansatzverbot	§ 198 Abs 1 UGB	Modernisierung des Bilanzrechts
Aktivierungswahlrecht für den Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag von Verbindlichkeiten	Aktivierungswahlrecht ⁷	Aktivierungspflicht und zwingende Verteilung über die Laufzeit	§ 198 Abs 7 UGB	Annäherung an das Steuerrecht
Passivierungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen	Passivierungswahlrecht ⁸	Passivierungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen	§ 198 Abs 8 Z 2 UGB	Keine Änderung
Wahlrecht für die Aktivierung von aktiven latenten Steuern	Aktivierungswahlrecht ⁹	Aktivierungspflicht von aktiven latenten Steuern, Ausnahmeregelung Aktivierungswahlrecht für Kleinst- und Kleinunternehmen	§ 198 Abs 9 UGB	Modernisierung des Bilanzrechts
Aktivierungswahlrecht von angemessenen Gemeinkosten	Aktivierungswahlrecht ¹⁰	Aktivierungspflicht von angemessenen Gemeinkosten	§ 203 Abs 3 UGB	Annäherung an das Steuerrecht
Aktivierungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen	Aktivierungswahlrecht ¹¹	Aktivierungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen	§ 203 Abs 4 UGB	Keine Änderung
Aktivierungswahlrecht für Verwaltungs- und Vertriebskosten bei langfristigen Fertigungsaufträgen	Grundsätzlich Aktivierungsverbot ¹²	Aktivierungswahlrecht nur mehr in Ausnahmefällen bei Wesentlichkeit	§ 206 Abs 3 UGB	Annäherung an das Steuerrecht

Tabelle 1: Gegenüberstellung von Bilanzierungsvorschriften,
Quelle: in Anlehnung an BERTL (2015), S. 15 ff.

⁷ Gemäß Art 12 Abs 10 der Richtlinie 2013/34/EU besteht ein Mitgliedstaatenwahlrecht.

⁸ Gemäß Art 12 Abs 12 der Richtlinie 2013/34/EU besteht ein Mitgliedstaatenwahlrecht.

⁹ Keine explizite Vorgabe, jedoch gemäß Art 17 Abs 1 lit. f der Richtlinie 2013/34/EU beschreibt die Möglichkeit der Saldierung von aktiven und passiven latenten Steuern.

¹⁰ Gemäß Art 2 Z 7 der Richtlinie 2013/34/EU besteht ein Mitgliedstaatenwahlrecht.

¹¹ Gemäß Art 12 Abs 8 der Richtlinie 2013/34/EU besteht ein Mitgliedstaatenwahlrecht.

¹² Gemäß Art 2 Z 7 der Richtlinie 2013/34/EU besteht ein Aktivierungsverbot für Vertriebskosten, jedoch nach Art 4 Abs 4 der Richtlinie 2013/34/EU können Mitgliedstaaten in Ausnahmefällen von den Bestimmungen der Bilanz-Richtlinie abweichen, wenn die Anwendung der Bilanz-Richtlinie nicht ausreichen ein entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.

Die Inhalte der Bilanz werden im § 198 UGB geregelt, hier wurden im Zuge des RÄG 2014 zahlreiche Änderungen vorgenommen.¹³

Der Gesetzgeber hat die Ausweismöglichkeit der un versteuerten Rücklagen gestrichen und sich somit internationalen Grundsätzen angenähert.¹⁴ Durch den Entfall der un versteuerten Rücklagen musste zudem die Bilanz durch Streichung des Passivpostens sowie die Gewinn- und Verlustrechnung, durch den Wegfall der Positionen Auflösung und Zuweisung un versteuerter Rücklagen, angepasst werden.¹⁵

Der positive Unterschiedsbetrag zwischen Rückzahlungs- und Ausgabebetrag von Verbindlichkeiten, Disagio, ist zukünftig verpflichtend zu aktivieren und über die Laufzeit zu verteilen. Durch den Wegfall des Wahlrechts nach alter Rechtslage kommt es zu einer echten Harmonisierung von Steuer- und Unternehmensrecht. Für zukünftige Perioden ist somit eine Mehr-Weniger-Rechnung nicht mehr relevant.¹⁶

Entgegen dem im Ministerialentwurf vorgesehenen verpflichtenden Ansatz von Aufwandsrückstellungen wurde im RÄG 2014 das Passivierungswahlrecht beibehalten. Da Aufwandsrückstellungen weiterhin steuerlich nicht anerkannt sind, gibt es keine Vereinheitlichung zwischen Steuer- und Unternehmensrecht.¹⁷

Ebenso neu geregelt wurden im § 198 UGB die aktiven latenten Steuern. Das bis dato bestehende Wahlrecht wurde in eine Aktivierungspflicht umgewandelt. Das Aktivierungswahlrecht besteht jedoch weiterhin für Kleinst- und Kleinunternehmen.¹⁸ Latente Steuern sind temporäre Differenzen, die sich zwischen den abgaberechtlichen und unternehmensrechtlichen Wertansätzen ergeben und sich zum späteren Zeitpunkt ausgleichen.¹⁹ Ergänzend wurde die Verwendung des so genannten „temporary concept“ eingeführt. Mit dieser Umsetzung wurde das österreichische Recht internationalen Standards angepasst.²⁰

Weitere wesentliche Änderungen in der Bilanzierung ergeben sich im Bereich der Herstellungskosten nach § 203 UGB. Die Bilanz-Richtlinie hätte analog zur bisherigen Rechtslage ein Wahlrecht zur Aktivierung von angemessenen Teilen von Gemeinkosten empfohlen. Der österreichische Gesetzgeber jedoch, hat sich dazu entschlossen das Aktivierungswahlrecht in eine Aktivierungspflicht zu wandeln. Durch diese Maßnahme wird ganz klar das Ziel der Annäherung an das Steuerrecht verfolgt. Nach wie vor verbleibt das Wahlrecht zur Aktivierung

¹³ Vgl. BERTL (2015), S. 15.

¹⁴ Vgl. WOLF (2015), S. 53.

¹⁵ Vgl. DOKALIK u.a. (2015), S. 257 f.

¹⁶ Vgl. WOLF (2015), S. 52.

¹⁷ Vgl. URNIK/URTZ (2015b), S. 156.

¹⁸ Vgl. BERTL (2015), S. 17.

¹⁹ Vgl. DOKALIK u.a. (2015), S. 257 f.

²⁰ Vgl. BERTL (2015), S. 17.

von freiwilligen Sozialleistungen und betrieblicher Altersvorsorge wodurch ein Unterschiedsbetrag zum Steuerrecht weiterhin besteht.²¹

Keine Änderung gibt es beim Aktivierungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Bei Inanspruchnahme des Aktivierungswahlrechts sind Anhangangaben vorzunehmen.²²

Im Bereich von langfristigen Fertigungsaufträgen wurde das nach alter Rechtslage bestehende Wahlrecht der Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten beibehalten. Dieses Wahlrecht wurde jedoch in der Anwendung stark eingeschränkt. Zukünftig dürfen Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten nur aktiviert werden, wenn ein Weglassen dieser Gemeinkosten ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auch mit Anhangangaben nicht vermittelt werden kann.²³ Dieser neu eingefügte Zusatz, könnte zukünftig noch Unklarheiten in Bezug auf die Reichweite des Wahlrechts mit sich bringen.²⁴

²¹ Vgl. DOKALIK u.a. (2015), S. 255.

²² Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 42 f.

²³ Vgl. BERTEL (2015), S. 19.

²⁴ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 49 f.

2.2.2 Gegenüberstellung von Bewertungsvorschriften

In nachfolgender Tabelle werden die mit RÄG 2014 umgesetzten Bewertungsvorschriften von Aktivposten mit der alten Rechtslage sowie der Empfehlung der Bilanz-Richtlinie verglichen und das verfolgte Hauptziel zusammengefasst. Anschließend werden Neuerungen in der Bewertung von Aktivposten genauer erläutert.

UGB vor RÄG 2014	Bilanz-Richtlinie	UGB nach RÄG 2014	Aktuelle Gesetzesstelle	Verfolgtes Ziel
Planmäßige Abschreibung des Firmenwertes, Nutzungsdauer wählbar	Planmäßige Abschreibung des Firmenwertes ²⁵	Planmäßige Abschreibung des Firmenwertes auf 10 Jahre, wenn Nutzungsdauer nicht verlässlich schätzbar	§ 203 Abs 5 UGB	Annäherung an das Steuerrecht
Wahlrecht der planmäßigen Abschreibungsmethode	Wahlrecht der Abschreibungsmethode ²⁶	Wahlrecht der planmäßigen Abschreibungsmethode	§ 204 Abs 1 UGB	Keine Änderung
Abschreibungswahlrecht für geringwertige Vermögensgegenstände im Jahr der Anschaffung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	Keine explizite Regelung	Abschreibungswahlrecht laut Gesetz	§ 204 Abs 1a UGB	Annäherung an das Steuerrecht
De facto Wahlrecht zur Wertaufholung, trotz Zuschreibungsgebot konnte aus steuerlichen Gründen auf eine Zuschreibung einer außerplanmäßigen Abschreibung verzichtet werden. Ausnahme: Zuschreibungspflicht für Beteiligungen	Zwingende Wertaufholung Ausnahme: Firmenwert ²⁷	Zwingende Wertaufholung Ausnahme: Firmenwert	§ 208 Abs 2 UGB	Modernisierung des Bilanzrechts

Tabelle 2: Gegenüberstellung Bewertungsvorschriften von Aktivposten,
Quelle: in Anlehnung an BERTL (2015), S. 18 ff.

²⁵ Gemäß Art 12 Abs 11 der Richtlinie 2013/34/EU besteht ein Mitgliedstaatenwahlrecht zur Festlegung eines höchstzulässigen Zeitraums, innerhalb einer Spannweite von 5 bis 10 Jahren, wenn die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann.

²⁶ Gemäß Art 12 Abs 5 der Richtlinie 2013/34/EU

²⁷ Gemäß Art 12 Abs 6 lit. d der Richtlinie 2013/34/EU verpflichtende Wertaufholung, ausgenommen Firmenwert.

Der Wertansatz und die Bewertung von Gegenständen des Anlagevermögens werden in den § 203 UGB und § 204 UGB geregelt, auch hier gibt es einige Neuerungen durch das RÄG 2014.

Nach § 203 Abs 5 UGB ist der Firmenwert der Unterschiedsbetrag zwischen Wert der einzelnen Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden verglichen mit der aufgetragenen Gegenleistung. Der Firmenwert ist planmäßig auf die verlässlich geschätzte Nutzungsdauer abzuschreiben, dies entspricht der alten Rechtslage. Kann die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden, ist der Firmenwert nach aktueller Rechtslage über 10 Jahre gleichmäßig verteilt abzuschreiben. Der nationale Gesetzgeber hat sich der Bilanz-Richtlinie angepasst, diese sieht die Abschreibung des Firmenwertes innerhalb von 5 bis 10 Jahren vor. Das Unternehmensrecht nähert sich zunehmend dem Steuerrecht an, eine Vereinheitlichung liegt jedoch noch nicht vor, da das Steuerrecht nach § 8 Abs 3 EStG eine Abschreibung des Firmenwertes zwingend auf 15 Jahre vorsieht.²⁸

Das nach alter Rechtslage schon bestehende Wahlrecht der Methode für die planmäßige Abschreibung bleibt unverändert, dies entspricht ebenso der Bilanz-Richtlinie.²⁹

Geringwertige Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens dürfen gemäß § 204 Abs 1a UGB im Jahr ihrer Anschaffung oder Herstellung voll abgeschrieben werden. Die Verankerung im Gesetz folgt der gängigen Bilanzierungspraxis. Es ist anzunehmen, dass der unternehmensrechtliche Begriff dem steuerrechtlichen Begriff der geringwertigen Wirtschaftsgüter laut § 13 EStG folgt und somit vom Gesetzgeber das Ziel der Annäherung an das Steuerrecht gelungen ist.³⁰

Das bis dato geltende Wahlrecht nach § 208 Abs 2 UGB, wonach Zuschreibungen unterbleiben durften, wenn ein niedrigerer Wertansatz bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung beibehalten werden konnte, wenn dieser auch im Jahresabschluss bewahrt wurde, ist mit dem RÄG 2014 weggefallen.³¹ Nach aktueller Rechtslage gilt ein zwingendes Wertaufholungsgebot, mit der Ausnahme, wonach die Zuschreibungspflicht nicht bei der Abschreibung des Firmenwertes gilt.³² Die Zuschreibung hat bis zur Höhe des gestiegenen Wertes des Vermögensgegenstandes zu erfolgen, wobei die Höchstgrenze die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich einer allfälligen planmäßigen Abschreibung bildet. Mit dieser Maßnahme wurde die österreichische Gesetzeslage den internationalen Standards angepasst.³³

²⁸ Vgl. HIRSCHLER u.a. (2016), S. 241.

²⁹ Vgl. BERTL (2015), S. 21.

³⁰ Vgl. URNIK/URTZ (2015b), S. 158.

³¹ Vgl. KONEZNY (2016e), S. 921.

³² Vgl. URNIK/URTZ (2015b), S. 159.

³³ Vgl. BERTL (2015), S. 22.

Die Bewertungsvorschriften von Passivposten nach RÄG 2014 werden in nachfolgender Tabelle mit der alten Rechtslage, der Bilanz-Richtlinie verglichen und das verfolgte Hauptziel, zusammengefasst.

UGB vor RÄG 2014	Bilanz-Richtlinie	UGB nach RÄG 2014	Aktuelle Gesetzesstelle	Verfolgtes Ziel
Rückstellungen sind mit dem Betrag nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung anzusetzen	Rückstellungen sollen den besten Schätzwert darstellen ³⁴	Rückstellungen sind mit dem Erfüllungsbetrag, der bestmöglich zu schätzen ist, anzusetzen	§ 211 Abs 1 UGB	Modernisierung des Bilanzrechts
Rückstellungen sind mit dem Betrag nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung anzusetzen	Keine explizite Regelung	Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen	§ 211 Abs 2 UGB	Annäherung an das Steuerrecht
Rückstellungen für Pensionen, Abfertigungen und ähnliche Verpflichtungen sind mit dem sich nach versicherungsmathematischen Betrag anzusetzen	Keine explizite Regelung	Bei Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsrückstellungen kann ein nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebender Betrag oder ein durchschnittlicher Marktzinssatz, für die Abzinsung, angewendet werden	§ 211 Abs 1 und 2 UGB	Modernisierung des Bilanzrechts

Tabelle 3: Gegenüberstellung Bewertungsvorschriften von Passivposten, Quelle: in Anlehnung an BERTL (2015), S. 21.

Der Wortlaut der Bewertung von Rückstellungen hat sich im Zuge des RÄG 2014 verändert. Laut § 211 Abs 1 UGB sind Rückstellungen von nun an mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der bestmöglich zu schätzen ist.³⁵ Nach alter Rechtslage wurden Rückstellungen mit dem Betrag nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung angesetzt.³⁶

Gemäß § 211 Abs 2 UGB sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen, für die Abzinsung ist ein marktüblicher Zinssatz heranzuziehen. Da Rückstellungen im Prinzip keinen exakten Fälligkeitszeitpunkt haben, ist der Zeitpunkt der voraussichtlichen Inanspruchnahme zu verwenden. Der marktübliche Zinssatz ist nicht explizit geregelt, Erläuterungen verweisen auf Durchschnittszinssätze des deutschen Handelsgesetzbuches (dHGB), die von der deutschen Bundesbank veröffentlicht werden.³⁷ Rückstellungen für Pensionen, Abfertigungsverpflichtungen und Jubiläumsgeldzusagen dürfen mit einem

³⁴ Gemäß Art 12 Abs 12 der Richtlinie 2013/34/EU

³⁵ Vgl. BERTL (2015), S. 22.

³⁶ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 55 f.

³⁷ Vgl. TITZ (2015), S. 187 f.

durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden, der sich aus einer fiktiven Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt.³⁸

3. Identifikation der zu klärenden Themenbereiche im Kooperationsunternehmen

Dieses Hauptkapitel dient der Identifikation der weiterführend zu behandelnden Themen. Zur Festlegung der Themenblöcke die im weiteren Verlauf der Arbeit aufgearbeitet werden, wurde ein Workshop beim Kooperationspartner durchgeführt. Gemeinsam mit dem Bereichsleiter für Finanzen, der Rechnungswesen Leiterin und zwei weiteren Personen aus der Fachabteilung der Muttergesellschaft erfolgte eine Selektion und Eingrenzung auf die ausgewählte Problemfelder im Unternehmen. Zudem wurde der Prüfbericht des vergangenen Wirtschaftsjahres analysiert und Anmerkungen der zuständigen Wirtschaftsprüferin eingeholt.

Im Wesentlichen können die Problemfelder in zwei Themenbereiche unterteilt werden. Diese sind Wahlrechte die nach dem RÄG 2014 bestehen und Bereiche, in denen es einer subjektiven Einschätzung in der Bewertung oder fundierte Dokumentationsunterlagen bedarf. Dadurch, dass diese Einschätzungen von jeder fachkundigen Person unterschiedlich wahrgenommen werden kann, gilt es zwingend einheitliche Bewertungsvorschriften festzulegen. Bei jenen Themenstellungen bei denen es aufgrund von Dokumentationslücken zu Verzögerungen und Problemen in der Wirtschaftsprüfung kam, muss als Mindestkriterium eine transparente Dokumentationsvorlage eingeführt werden.

3.1 Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte

Laut Wirtschaftsprüfer muss die einheitliche Ausübung von Wahlrechten gewährleistet werden, deshalb sollten die für die Sattler Gruppe relevanten Wahlrechte vorab entschieden werden. Folgende Themen ergeben sich aus den Wahlrechten³⁹:

- Passivierungswahlrecht von Aufwandsrückstellungen im Sinne des § 198 Abs 8 Z 2 UGB.
- Aktivierungswahlrecht von Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, freiwillige Sozialleistungen, betriebliche Altersvorsorge und Abfertigungen nach § 203 Abs 3 UGB.

³⁸ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 57 f.

³⁹ S. Anhang A, Ergebnisse des Workshops, S. 99 f.

- Aktivierungswahlrecht von Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung von Gegenständen des Anlage- oder des Umlaufvermögens verwendet wird, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung fallen nach § 203 Abs 4 UGB.
- Wahlrecht zur Verwendung der Abschreibungsmethode nach § 204 Abs 1 UGB.
- Abschreibungswahlrecht geringwertiger Vermögensgegenstände nach § 204 Abs 1a UGB.

Wahlrechte, die nur Bilanzierungs- oder Bewertungsfragen in der Muttergesellschaft berühren oder jene die keine Anwendung in der gesamten Unternehmensgruppe finden, werden nicht betrachtet. Dies wird dadurch begründet, dass Wahlrechte die nur in der Muttergesellschaft anfallen nicht unterschiedlich in der Gruppe interpretiert werden können und deshalb eine Einheitlichkeit von Grund auf gegeben ist. Die folgende Aufstellung zeigt Wahlrechte, die in dieser Arbeit nicht behandelt werden.

- Aktivierungswahlrecht aktiver latenter Steuern für künftige steuerliche Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen, wenn ausreichend passive latente Steuern vorhanden sind oder bereits überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass in Zukunft ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird nach § 198 Abs 9 UGB.
- Aktivierungswahlrecht für Verwaltungs- und Vertriebskosten bei langfristigen Fertigungsaufträgen nach § 206 Abs 3 UGB.
- Wahlrecht zur Verwendung des Bewertungsvereinfachungsverfahrens nach § 209 Abs 1 UGB.
- Passivierung der Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsrückstellungen mit einem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag oder Verwendung eines durchschnittlichen Marktzinssatzes für die Abzinsung nach § 211 Abs 1 und 2 UGB.

3.2 Spezifische Problemfelder

Neben den Wahlrechten gilt es zudem die Problemfelder der letzten Wirtschaftsprüfung zu klären und eine Vereinheitlichung zu schaffen. Ebenso inkludiert die nachfolgende Aufstellung Themen bei denen Dokumentationsunterlagen nicht adäquat ausgestaltet waren.

- Nichtberücksichtigung der Bestandteile der Anschaffungskosten bei der Aktivierung von Gegenständen des Sachanlagevermögens.
- Unterschiedliche Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer von Standardanlagen.

- Mangelhafte Dokumentation und Informationsweitergabe bei der Festlegung des Abschreibungsplans.
- Unzureichende Begründung und Aufzeichnungen bei der Verbuchung von außerplanmäßigen Abschreibungen im Sachanlagevermögen.
- Mit dem RÄG 2014 wurde die Aktivierungspflicht angemessener Teile variabler und fixer Material- und Fertigungsgemeinkosten, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, eingeführt. Im Unternehmen wird der Beginn dieses Zeitraums unterschiedlich interpretiert, dementsprechend erfolgt eine Unterschiedliche Aktivierung der Gemeinkosten.
- Verwendung unterschiedlicher Vergleichswerte bei unfertigen und fertigen Erzeugnissen.
- Willkürliche Vergleichswertermittlung bei Forderungen, inklusive fehlende Informationsweitergabe an die Muttergesellschaft sowie Dokumentationsunterlagen für die Wirtschaftsprüfung.
- Verwendung unterschiedlicher Abzinsungssätze bei der Barwertermittlung sonstiger Rückstellungen.
- Fehlende Transparenz und Dokumentation bei der Bildung von sonstigen Rückstellungen.

Die Ergebnisse die sich aus der Identifikation der zu behandelten Themen ergeben, können in vier Themengebiete zusammengefasst werden. Diese Themengebiete sind Sachanlagevermögen, unfertige und fertige Erzeugnisse, Forderungen und sonstige Rückstellungen welche in den nachfolgenden Kapiteln der Arbeit behandelt werden. Durch eine ausführliche wissenschaftliche Auseinandersetzung mit den einzelnen Themen und der Konzeption von Excel-basierenden Unterlagen, sollen die Problemfelder im Bereich Bilanzierung, Bewertung und Wertermittlung, beseitigt und eine Bewertungstransparenz im Unternehmen geschaffen werden.

Diese Arbeit dient dem Kooperationspartner als ausführliches Nachschlagewerk und soll damit zukünftig eine Bewertungskonsistenz und Dokumentation in der Unternehmensgruppe sichergestellt wird. Die detaillierten Ergebnisse dieser Masterarbeit wurden zusätzlich in verkürzter und vereinfachter Form in einem Praxishandbuch, welches dem Unternehmen für interne Zwecke dient, zusammengefasst. Die dafür verwendete Vorlage befindet sich im Anhang.⁴⁰

⁴⁰ S. Anhang B Vorlage Handbuch, S. 101.

4. Bilanzierung, Bewertung und Wertermittlung des Sachanlagevermögens

In diesem Hauptkapitel wird die Behandlung von unternehmensspezifischen Bilanzierungs-, Bewertungs- und Wertermittlungsproblemen des Sachanlagevermögens thematisiert. In einem ersten Schritt werden die Zugangsbewertung und die Folgebewertung von Gegenständen des Anlagevermögens literaturbasierend erarbeitet. Im Detail werden hierzu die Bestandteile der Anschaffungskosten sowie des Abschreibungsplanes erläutert. Zudem werden Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung aufgezeigt.

In einem zweiten Schritt werden Praxisunterlagen wie Excel-basierende Checklisten und Dokumentationsblätter, zu den davor literarisch aufbereiteten Themen, erstellt. Diese Unterlagen sollen das Hauptziel, eine einheitliche, nachvollziehbare und dokumentierbare Bewertung und Wertermittlung im Unternehmen, gewährleisten. Die erstellten Praxisunterlagen sind von allen Tochterunternehmen in der Unternehmensgruppe zu verwenden.

4.1 Bewertungsmaßstäbe des Sachanlagevermögens

Die Zugangsbewertung von Gegenständen des Anlagevermögens, dies sind alle Gegenstände die dazu bestimmt sind dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen, erfolgt entweder mit den Anschaffungskosten nach § 203 Abs 2 UGB oder den Herstellungskosten nach § 203 Abs 3 und 4 UGB. Die Anschaffungskosten finden ihre Anwendung, wenn das wirtschaftliche Eigentum inklusive des Versetzens in einen betriebsbereiten Zustand eines bestehenden Vermögensgegenstandes, welcher von einem Dritten erworben wird.⁴¹ Eine Herstellung ist gegeben, wenn ein Vermögensgegenstand vom Unternehmen selbst hergestellt, erweitert oder über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird.⁴²

Bei Sachanlagevermögen, dessen Nutzung zeitlich begrenzt ist, wird die Bewertung zum Zeitpunkt des Zugangs um eine planmäßige Abschreibung nach § 204 Abs 1 UGB vermindert. Dies hat zur Folge, dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzung verteilt werden. Bei nicht abnutzbaren Sachanlagevermögen bleiben die ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bestehen. Zusätzlich sieht § 203 Abs 2 UGB eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Wert nach § 189a Z 3 UGB bei voraussichtlich

⁴¹ Vgl. KONEZNY (2016a), Rz 8.

⁴² Vgl. JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 6.

dauernder Wertminderung vor. Bestehen die Gründe einer außerplanmäßigen Abschreibung in späteren Geschäftsjahren nicht mehr, ist nach § 208 Abs 1 UGB der Betrag dieser Abschreibung im Umfang der Werterhöhung bis maximal zu den fortgeschriebenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zuzuschreiben.⁴³

Kriterien	Abnutzbares Sachanlagevermögen	Nicht abnutzbares Sachanlagevermögen
Zugangsbewertung/ Wertobergrenze	Anschaffungskosten § 203 Abs 3 UGB oder Herstellungskosten § 203 Abs 3 und 4 UGB	
Folgebewertung/ Abschreibungspflicht	Planmäßige Abschreibung § 204 Abs 1 UGB	-
	Außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Wert bei voraussichtlich dauernder Wertminderung § 204 Abs 2 UGB	
Wertaufholung	Wertaufholungspflicht bis maximal zu den fortgeschriebenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nach § 208 Abs 1 UGB, wenn Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen.	

Tabelle 4: Übersicht Wertmaßstäbe des Sachanlagevermögens,
Quelle: eigene Darstellung.

Im Unternehmen erfolgt die Zugangsbewertung von Gegenständen des Sachanlagevermögens nur mit den Anschaffungskosten nach § 203 Abs 2 UGB. Derzeit werden solche Vermögensgegenstände nicht selbst hergestellt. Dementsprechend wird nachfolgend der Wertansatz der Anschaffungskosten detailliert erarbeitet. Wenn sich das Unternehmen zukünftig doch entschließen sollte, Sachanlagevermögen selbst zu erstellen, sind die Erläuterungen zu den Herstellungskosten sinngemäß anzuwenden.⁴⁴

4.1.1 Bestandteile der Anschaffungskosten

Der Vorgang der Anschaffung beginnt mit dem Entschluss oder einer Handlung, die auf das entgeltliche Erlangen des wirtschaftlichen Eigentums oder eines spezifischen Vermögensgegenstands, gerichtet ist. Alle Ausgaben die der körperlichen Überführung des Gegenstands in die eigene Verfügungsgewalt dienen, wie beispielsweise Transport, Zölle, Verpackung etc., sind den Anschaffungskosten zuzurechnen. Wenn der erworbene Gegenstand bei Erwerb nicht betriebsbereit ist, dann zählen auch Ausgaben zur unternehmensspezifischen Nutzbarmachung zu den Anschaffungskosten. Erst mit dem erstmaligen Eintreten des

⁴³ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 2 ff.

⁴⁴ Vgl. Kapitel 5.2.1 Bestandteile und Ermittlung der Herstellungskosten, S. 41 ff.

betriebsbereiten Zustandes, dies entspricht jenem Zustand wenn der Vermögensgegenstand am geplanten Ort planmäßig verwendet werden kann, endet die Anschaffung.⁴⁵

Die einzelnen Bestandteile zur Ermittlung der Anschaffungskosten lassen sich in nachfolgender Tabelle zusammenfassen, die einzelnen Komponenten werden in weiterer Folge beschrieben sowie Beispiele angeführt.

Ausgangswert:	Anschaffungspreis
abzgl.:	Anschaffungspreisminderungen
zzgl.:	Anschaffungsnebenkosten
zzgl.:	nachträgliche Anschaffungskosten
ergibt:	Anschaffungskosten

Tabelle 5: Berechnungsschema der Anschaffungskosten,
Quelle: URNIK/URTZ (2016), Rz 20 (leicht modifiziert).

Der **Anschaffungspreis** folgt dem für den Erwerb des Vermögensgegenstands vom Verkäufer in Rechnung gestellten und dem vom Käufer geschuldeten Betrag. Die in der Rechnung enthaltene Umsatzsteuer zählt grundsätzlich zum Anschaffungspreis, es sei denn der Erwerber ist zum Vorsteuerabzug berechtigt.⁴⁶

Neben geleisteten Geldmitteln zählen auch übernommene Verpflichtungen nach § 211 UGB, wie Hypotheken und Pensionsverpflichtungen, zum Anschaffungspreis. Wird ein Erwerb in fremder Währung getätigt, so ist der Anschaffungspreis mit dem Briefkurs der Inlandswährung zum Zeitpunkt der Anschaffung umzurechnen. Kursschwankungen nach dem Zugangszeitpunkt beeinflussen die Höhe des Anschaffungspreises nicht, diese sind nur zur Bewertung der Lieferverbindlichkeit relevant. Anfallende Bankspesen dienen nicht dem unmittelbaren Erwerb eines Vermögensgegenstands, sondern lediglich der Abwicklung der Zahlung und sind dementsprechend nicht dem Anschaffungspreis zuzurechnen.⁴⁷

Fremdkapitalzinsen sind grundsätzlich nicht als wertmäßiger Bestandteil des Anschaffungspreises anzusehen und werden dementsprechend nicht aktiviert.⁴⁸ Die Ausnahme dieses Grundsatzes bilden jedoch aufgenommene Kredite die zur Anzahlung oder zur Vorauszahlung von Vermögensgegenständen mit längerer Bauzeit dienen. In diesen Fällen dürfen die bis zum Ende des Anschaffungsvorgangs anfallenden Fremdkapitalzinsen in den Anschaffungspreis inbegriffen werden.⁴⁹

⁴⁵ Vgl. KONEZNY (2016a), Rz 8.

⁴⁶ Vgl. JANSCHKE/JUNG (2010a), Rz 35.

⁴⁷ Vgl. KONEZNY (2016a), Rz 17.

⁴⁸ Vgl. BERTEL/HIRSCHLER (2002), S. 130.

⁴⁹ Vgl. JANSCHKE/JUNG (2010a), Rz 39.

Wird der Kaufpreis langfristig gestundet bzw. eine längerfristige Ratenzahlung vereinbart, ist davon auszugehen, dass der Kaufpreis eine Zinskomponente enthält. Eine Zinskomponente liegt jedenfalls vor, wenn der Barkaufpreis niedriger als der Zielkaufpreis ist. Die Zinskomponente darf nicht angesetzt werden, dementsprechend beeinflusst nur der abgezinsten Betrag den Anschaffungspreis. Eine Abzinsung muss entweder mit dem vereinbarten oder einem marktüblichen fristkongruenten Zinssatz erfolgen.⁵⁰

Wenn die Gegenleistung eines Gegenstandes nicht in Geld sondern in Sachwerten besteht, liegt ein Tausch vor. Grundsätzlich kommen im Unternehmensrecht drei Varianten, Buchwertfortführung, ergebnisneutrale Behandlung und die Gewinnrealisierung, zur Ermittlung der Anschaffungskosten bei einem Tauschgeschäft, in Betracht.⁵¹ Nach herrschender Ansicht ist die Variante der Gewinnrealisierung zu präferieren, dies ist durch die Berücksichtigung des Realisationsprinzips zu begründen.⁵²

- Gewinnrealisierung: Bei der Gewinnrealisierung wird der Anschaffungspreis des erworbenen Vermögensgegenstandes, dem absatzmarktorientierten Zeitwert des abgegebenen Gegenstands gleichgesetzt. Die Buchwertdifferenz des abgegebenen Gegenstandes ist dementsprechend ergebniswirksam.⁵³ Wird als Gegenleistung neben einem gebrauchten Vermögensgegenstand zusätzlich eine Zahlung vereinbart, umfasst der Anschaffungspreis den Zeitwert inklusive der monetären Zuzahlung.⁵⁴

Die anderen zwei Varianten werden teilweise in der Literatur für zulässig gehalten⁵⁵:

- Buchwertfortführung: Die Buchwertfortführung wird vom älteren Schrifttum vertreten und gilt als überholt. Bei dieser Methode wird davon ausgegangen, dass ein Tauschvorgang zu keiner Gewinnrealisierung führt, dementsprechend wird der erworbene Gegenstand mit dem Buchwert des getauschten Gegenstandes bewertet. Voraussetzung für diese Methode ist das Vorliegen eines Zeitwertes des eingetauschten Gegenstandes.
- Ergebnisneutrale Behandlung: Diese Methode ist im weiteren Sinne eine Variante der Buchwertfortführung und wird dadurch Rechnung getragen, dass der Tausch nach steuerlichen Aspekten zur Gewinnrealisierung führt. Um die aus dem Tausch resultierende zusätzliche Ertragsteuerbelastung ergebnismäßig zu neutralisieren, dürfte der Buchwert erhöht um die zusätzliche Steuerbelastung als Anschaffungskosten

⁵⁰ Vgl. KONEZNY (2016a), Rz 18.

⁵¹ Vgl. LANG (2013), Rz 36.

⁵² Vgl. JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 47.; KONEZNY (2016a), Rz 12 f.; LANG (2013), Rz 37.; URNIK/URTZ (2016), Rz 34.

⁵³ Vgl. JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 47.

⁵⁴ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 34.

⁵⁵ Vgl. LANG (2013), Rz 36.

angesetzt werden. Durch diese Maßnahme heben sich Gewinnrealisierung beim Tausch und die Steuerbelastung auf.

Im Kooperationsunternehmen wird der herrschenden Meinung gefolgt, die Variante der Gewinnrealisierung ist verpflichtend anzuwenden.

Anschaffungspreisminderungen sind tatsächlich nicht zu bezahlende Abzüge, die für die Beschaffung und Nutzbarmachung von Vermögensgegenständen gewährt werden. Hierzu zählen in erster Linie gewährte Rabatte und ausgenützte Skonti. Ebenso zählen alle Formen von Abzügen und Preisnachlässen, die von Dritten gewährt werden, solange diese der Anschaffung dienen und nicht aus anderen Gründen eingeräumt werden, zu den Anschaffungspreisminderungen. Rabatte oder andere Preisnachlässe die im Nachhinein oder mittels Rechtsweg erreicht werden, mindern grundsätzlich ebenso die Anschaffungskosten.⁵⁶

Ebenfalls anschaffungspreismindernd können Subventionen und Zuschüsse von öffentlicher Hand unter besonderen Umständen sein. Hierfür müssen die Charakteristika der Subventionsgewährung hinsichtlich Rückzahlungsverpflichtung und der unmittelbare Zusammenhang mit der Anschaffung des Vermögensgegenstandes geprüft werden.⁵⁷

Subventionen sind in erster Linie hinsichtlich ihrer Rückzahlbarkeit zu differenzieren, unbedingt rückzahlbare Subventionen stellen jedenfalls Verbindlichkeiten da. Bedingt rückzahlbare Subventionen sind in Abhängigkeit der Art der Bedingung als Rückstellungen zu qualifizieren. Nicht investitionsbezogene Subventionen, wie z.B. Zinszuschüsse oder Kostenzuschüsse zur Verlustabdeckung, sind erfolgswirksam als Ertrag auszuweisen.⁵⁸

Sind Investitionen nicht rückzahlbar und können einer spezifischen Investition zugerechnet werden, können diese nach zwei Methoden, der sogenannten Netto- oder Bruttomethode, behandelt werden. Bei der Bruttomethode kann der Zuschuss erfolgsneutral in einem gesonderten Passivposten, Sonderposten für Investitionszuschüsse, nach dem Posten Eigenkapital, oder in den passiven Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen werden. Der Bilanzposten ist in Folge parallel mit der Abschreibung oder dem Abgang des Vermögensgegenstandes, für den die Subvention gewährt wurde, ertragswirksam aufzulösen.⁵⁹ Bei der Bruttomethode erfolgt keine direkte Kürzung der Anschaffungskosten. Im Gegensatz hierzu werden nach der Nettomethode die Anschaffungskosten direkt um die erhaltene Subvention verringert.⁶⁰ Nach herrschender Meinung wird die Bruttomethode präferiert.⁶¹ Im

⁵⁶ Vgl. JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 48 f.

⁵⁷ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 44.

⁵⁸ Vgl. JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 52.

⁵⁹ Vgl. AFRAC (2015), S. 8.

⁶⁰ Vgl. KONEZNY (2016a), Rz 21.

⁶¹ Vgl. AFRAC (2015), S. 9.; JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 52.; KONEZNY (2016a), Rz 21.; URNIK/URTZ (2016), Rz 45.

Unternehmen wurde die Bruttomethode als führende Methode festgelegt. Dies wird dadurch begründet, dass bei dieser Methode der Finanzierungscharakter der Subvention besser abgebildet werden kann und somit ein besserer Einblick der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gewährleistet wird.

Werden Zuschüsse von Dritten geleistet, so sind die beschriebenen Regelungen analog zu den Subventionen von öffentlicher Hand anwendbar.⁶²

Anschaffungsnebenkosten sind nach § 203 Abs 2 UGB ausdrücklich aktivierungspflichtig. Dies sind Aufwendungen die zusätzlich zum Anschaffungspreis geleistet werden müssen, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und betrieblich nutzbar zu machen.⁶³ Typische Nebenkosten des Erwerbs sind Maklergebühren, Provisionen, Sachverständigenhonorare, Notariatskosten, Gerichtskosten, Kommissions- und Speditionskosten, Transportversicherungen, Abfuhr- und Abladekosten, Portokosten, Zwischenlagerungskosten jedoch auch Steuern, Zölle und andere öffentliche Abgaben.⁶⁴ Als Nebenkosten der Nutzbarmachung können beispielhaft Umrüstungsmaßnahmen zur Herstellung der Einsatzfähigkeit im Unternehmen von gebraucht erworbenen Vermögen, unternehmensextern durchgeführte Nutzbarmachung eines defekt bezogenen Gegenstandes, Kosten für behördliche Genehmigungen oder Kosten für Probeläufe aufgezählt werden.⁶⁵ Die Anschaffungsnebenkosten stehen somit im unmittelbaren zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb und dem Versetzen des Anlagengutes in einen betriebsbereiten Zustand.⁶⁶

Das Gesetz sieht auch eine Aktivierungspflicht für **nachträgliche Anschaffungskosten**, Kosten die nach dem Anschaffungsvorgang anfallen, vor. Es muss jedoch ein kausaler Zusammenhang mit dem Erwerbsvorgang und der Herstellung der Betriebsbereitschaft gegeben sein. Darunter fallen hauptsächlich Aufwendungen die den Erwerb unterstützen und bei der Kaufpreisbemessung berücksichtigt wurden.⁶⁷ Wie die Bezeichnung nachträglich vermuten lässt fallen diese Aufwendungen zeitlich nach der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an. Folgende Aufwendungen könnten beispielhaft als nachträgliche Anschaffungskosten zu qualifizieren sein: eine nachträgliche Kaufpreiserhöhung durch gerichtliches Urteil, erhöhte Festsetzung von Grunderwerbsteuer, zusätzliche Montagetätigkeiten oder eine ungeplante Rückzahlung von Subventionen die ursprünglich die Anschaffungskosten gemindert haben.⁶⁸

⁶² Vgl. JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 53.

⁶³ Vgl. KONEZNY (2016a), Rz 23.

⁶⁴ Vgl. BERTEL u.a. (2015), S. 340 f.

⁶⁵ Vgl. JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 58.

⁶⁶ Vgl. LANG (2013), Rz 18.

⁶⁷ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 52.

⁶⁸ Vgl. LANG (2013), Rz 24.

4.1.2 Planmäßige Abschreibung

Neben dem § 203 UGB enthält § 204 UGB ergänzende Vorschriften zur Bewertung von Anlagevermögen. Nach § 204 Abs 1 UGB müssen Gegenstände mit einer begrenzten Nutzungsdauer für die vorkalkulierbare Wertminderung planmäßig abgeschrieben werden.

Durch eine planmäßige Abschreibung werden bei zeitlich begrenzten nutzungsfähigen Gegenständen des Anlagevermögens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert. Die zentrale Funktion einer planmäßigen Abschreibung ist die periodengerechte Verteilung der angefallenen Kosten eines Vermögensgegenstandes und dient der im Zeitlauf vergleichbaren Erfolgsermittlung.⁶⁹ Auf eine planmäßige Abschreibung darf nicht verzichtet werden und sie beginnt zwingend ab jenem Zeitpunkt indem der Vermögensgegenstand den Betriebszwecken dient. Da eine wirtschaftliche Abnutzung auch bei Nichtverwendung des Gegenstandes erfolgt, ist dieser Zeitpunkt in der Regel bei Eintreten des betriebsbereiten Zustandes, spätestens jedoch mit dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme.⁷⁰

Vor Durchführung einer planmäßigen Abschreibung muss ein Abschreibungsplan im Voraus erstellt werden, der sämtliche Daten der künftigen Abschreibungswerte beinhaltet. Ein Abschreibungsplan enthält folgende Komponenten⁷¹:

- Abschreibungsbasis: Grundsätzlich dienen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Abschreibungsbasis. Ein verlässlich schätzbarer Veräußerungserlös bzw. Schrottwert, nach Ablauf der Nutzungsdauer, kann berücksichtigt werden. Der Schrottwert muss verpflichtend berücksichtigt werden wenn er vertraglich feststeht.⁷² Nachträgliche Anschaffungskosten erhöhen nachträglich den Buchwert und sind auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.
- Voraussichtliche Nutzungsdauer: Die Nutzungsdauer bestimmt jenen Zeitraum, in dem ein Vermögensgegenstand unter Berücksichtigung zur Verfügung stehender Informationen voraussichtlich verwendet werden kann. Die Abschreibungsdauer ist zu schätzen, wobei diese sachlich gerechtfertigt und nachvollziehbar sein muss.⁷³ Die Schätzung muss unter Berücksichtigung sämtlicher rechtlicher, wirtschaftlicher und technischer Faktoren, die den Wertverzehr im konkreten Unternehmen beeinflussen, beinhalten.

⁶⁹ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013a), Rz 5.

⁷⁰ Vgl. PAPST u.a. (2016), Rz 5.

⁷¹ Vgl. KONEZNY (2016b), Rz 9 ff.

⁷² Vgl. PAPST u.a. (2016), Rz 7.

⁷³ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013a), Rz 32.

- Abschreibungsmethode: Dies sind rechnerische Verfahren, die die Abschreibungsbasis auf die Abschreibungsdauer verteilen. Die gewählte Abschreibungsmethode soll den Nutzungsverlauf widerspiegeln und ist für alle identischen Anlagen zu verwenden.⁷⁴ Die Abschreibungsmethoden können grob in leistungsabhängige Abschreibungsmethoden und Zeitabschreibungsmethoden eingeteilt werden. Für Anlagevermögen, dessen Wertverzehr ausschließlich von produzierter Menge oder erbrachten Leistungseinheiten abhängig ist, können die leistungsabhängigen Methoden verwendet werden. Anstelle der Schätzung einer Nutzungsdauer bedarf es für solche Methoden die Schätzung des jährlichen Leistungsverbrauchs bzw. -bedarfs. Bei den Zeitabschreibungsmethoden geht man davon aus, dass der Wertverzehr im Zeitverlauf eintritt.⁷⁵

In nachstehender Abbildung sind die wichtigsten planmäßigen Abschreibungsmethoden zusammengefasst.

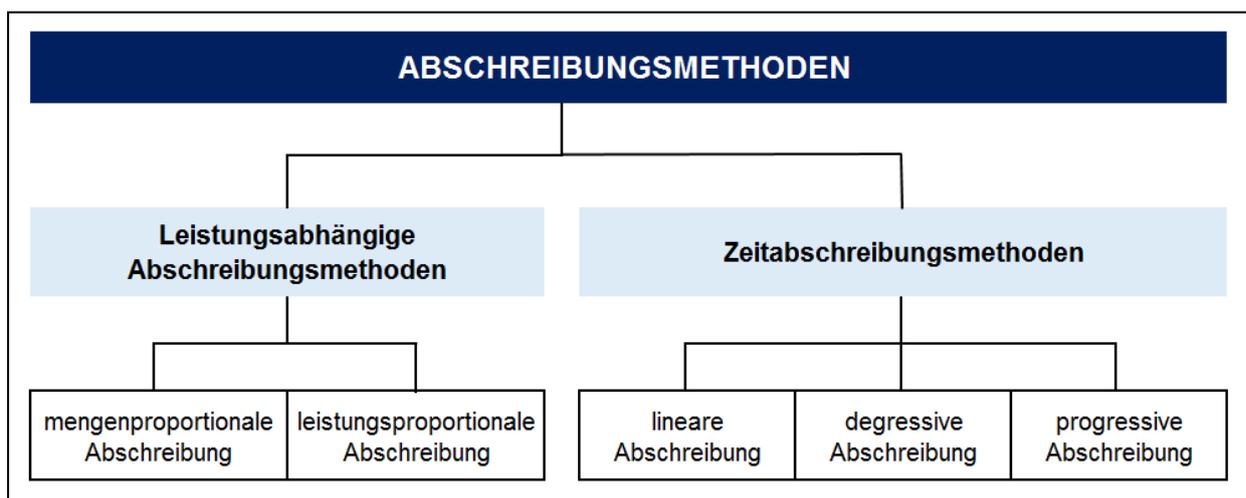


Abbildung 1: Übersicht der planmäßigen Abschreibungsmethoden,
Quelle: in Anlehnung an NEBL/PRÜB (2006), S. 81.

Bei leistungsbezogenen Abschreibungsmethoden wird die gesamte Leistungsabgabe geschätzt und durch die Anschaffungskosten dividiert. Das Ergebnis ist der Abschreibungsbetrag pro Leistungseinheit. Die Leistungsabgabe kann sich auf Mengeneinheiten, wie erzeugter Output oder Leistungseinheiten, wie Maschinenstunden, beziehen.⁷⁶ Die periodisierte Abschreibung ergibt sich aus den geschätzten Leistungseinheiten der Periode multipliziert mit dem Abschreibungsbetrag pro Leistungseinheit.⁷⁷

Erfolgt die Wertminderung nach zeitlichen Gesichtspunkten, ist eine Zeitabschreibungsmethode zu verwenden. Je nach zeitlicher Zuordnung der Abschreibungsbeträge kann entweder eine

⁷⁴ Vgl. JANSCHKEK/JUNG (2010b), Rz 29.

⁷⁵ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013a), Rz 51 f.

⁷⁶ Vgl. BERTEL u.a. (2015), S. 405.

⁷⁷ Vgl. SICHERER (2011), S. 59.

lineare, degressive oder progressive Abschreibung herangezogen werden. Die lineare Abschreibung, also eine gleichbleibende Abschreibung über die Nutzungsdauer, ist aufgrund des steuerrechtlichen Einflusses weit verbreitet. Sie wird errechnet mit der Division der Nutzungsdauer durch die Abschreibungsbasis.⁷⁸

Jährlich fallende Abschreibungsbeträge werden bei der degressiven Abschreibung dargestellt. Durch höhere Abschreibungsbeträge zu Beginn der Nutzungsdauer wird dem Vorsichtsprinzip besonders Rechnung getragen. Das Risiko der technischen Überalterung wird bei dieser Abschreibungsmethode verringert. Die degressive Abschreibung per se unterteilt sich wiederum in eine arithmetisch und geometrisch degressive Abschreibung.⁷⁹

- Arithmetisch degressiv: Bei dieser Form verringert sich die jährliche Abschreibung um einen konstanten Degressionsbetrag. Dieser Degressionsbetrag wird errechnet indem die Abschreibungsbasis durch die Summe der Nutzungsjahre⁸⁰ dividiert wird.⁸¹
- Geometrisch degressiv: Diese Variante wird auch Buchwertabschreibung genannt.⁸² Hier wird ein im Zeitablauf konstanter Abschreibungssatz ermittelt. Der jährliche Abschreibungsbetrag ermittelt sich aus dem Buchwert des vorangegangenen Jahres multipliziert mit dem gleichbleibenden Abschreibungsprozentsatz. Aus mathematischen Überlegungen kann bei dieser Methode nie ein Buchwert von null erreicht werden. Deshalb muss vorweg ein Restwert des letzten Nutzungsjahres festgelegt werden.⁸³

Die progressive Abschreibung wird bei kontinuierlich steigenden Abschreibungsbeträgen angewendet. Der progressive Verlauf ist ebenfalls als arithmetische oder geometrische Ausgestaltung möglich.⁸⁴ Diese Abschreibungsmethode kann nur in Ausnahmefällen in Betracht gezogen werden, hat daher kaum eine praktische Bedeutung.⁸⁵ Denkbar ist diese Methode bei Anlagevermögen, deren volle Kapazität mit Fortlauf der Zeit genutzt wird, wie Großkraftwerke oder Verkehrsnetzwerke.⁸⁶

Dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit folgend, muss grundsätzlich dem anfänglich festgelegten Abschreibungsplan bis zum Ende der Nutzungsdauer Folge geleistet werden. Bei Änderung der ursprünglichen Konstanten, wie zum Beispiel bei nachträglich geänderte

⁷⁸ Vgl. PAPST u.a. (2016), Rz 12.

⁷⁹ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013a), Rz 56 ff.

⁸⁰ Anmerkung: Die Summe der Nutzungsjahre von beispielsweise einer Nutzungsdauer von 4 Jahren errechnet sich folgendermaßen: $1+2+3+4=10$

⁸¹ Vgl. BERTL u.a. (2015), S. 405.

⁸² Vgl. JANSCHKE/JUNG (2010b), Rz 37.

⁸³ Vgl. EGGER (2005), S. 109 f.

⁸⁴ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013a), Rz 64.

⁸⁵ Vgl. EGGER (2005), S. 110.

⁸⁶ Vgl. KONEZNY (2016b), Rz 18.

Anschaffungskosten ein sich fix ergebender Restwert, bei Gesetzesänderungen oder eine anfänglich unrichtig geschätzte Nutzungsdauer muss der Grundsatz durchbrochen werden.⁸⁷

4.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung und Wertaufholung

Bei der Folgebewertung von Gegenständen des Sachanlagevermögens muss zudem § 204 Abs 2 UGB berücksichtigt werden. Bei unvorhergesehenen und voraussichtlich dauernden Wertminderungen hat eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert zu erfolgen. Für das Sachanlagevermögen ist primär der Wiederbeschaffungswert als Vergleichswert am Abschlussstichtag maßgeblich.⁸⁸ Nachstehende Ereignisse können im Einzelfall den Wiederbeschaffungswert beeinflussen und demnach zur Durchführung einer außerplanmäßigen Abschreibung führen⁸⁹:

- Außergewöhnliche technische Abnutzung: Diese kann sich durch beispielsweise Brand, Explosion oder andere Katastrophen ergeben. Ebenso ist ein Schaden oder Defekt durch unsachgemäße Bedienung, welcher nicht behoben werden kann, denkbar.
- Wirtschaftliche Fehlinvestition: In Form von falscher Einschätzung der wirtschaftlichen Entwicklung, wie zum Beispiel durch Verschiebung der Bedarfsstruktur am Absatzmarkt. Solche Verschiebungen können dazu führen, dass eine Anlage nicht mehr voll genutzt werden kann, aufgrund von unternehmensinternen Anpassungen des Produktionsprogramms oder bei Preisverfall des produzierten Fertigproduktes.⁹⁰
- Technischer Fortschritt: Werden Anlagen oder Produktionsverfahren entwickelt, die entweder bessere Qualität zu gleichen Kosten oder gleiche Qualität zu einem niedrigeren Preis herstellen, können bestehende Anlagen, aufgrund der geringeren Einsatzmöglichkeit, an Wert verlieren.⁹¹

Hinsichtlich der Dauerhaftigkeit gibt es keine gesetzliche Normierung, dementsprechend wird dies in der Literatur unterschiedlich aufgefasst. Zudem gibt es Unterschiede bei der Auslegung zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen. Nach aktueller Literatur liegt Dauerhaftigkeit bei abnutzbaren Sachanlagevermögen vor, wenn der beizulegende Wert einen erheblichen Zeitraum der Restnutzungsdauer oder nachhaltig unter dem im Abschreibungsplan definierten Buchwert liegt.⁹² Bei nicht abnutzbaren Anlagevermögen wird die Prüfung der Dauer tendenziell strenger betrachtet, mit der Begründung, dass sich etwaige

⁸⁷ Vgl. KONEZNY (2016b), Rz 19.

⁸⁸ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013a), Rz 97.

⁸⁹ Vgl. PAPST u.a. (2016), Rz 17.

⁹⁰ Vgl. EGGER u.a. (2015), S. 209.

⁹¹ Vgl. NEBL/PRÜß (2006), S. 76.

⁹² Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013a), Rz 111.; KONEZNY (2016b), Rz 24.; PAPST u.a. (2016), Rz 23.

anfängliche Bewertungsfehler durch laufende planmäßige Abschreibungen nicht automatisch ausgleichen. Die Dauerhaftigkeit muss im Einzelfall festgelegt werden.⁹³ Bei Wertminderungen die voraussichtlich nicht von Dauer sind, darf keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden.⁹⁴

Fallen Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung aus vorangegangenen Geschäftsjahren weg, muss nach § 208 Abs 1 UGB verpflichtend eine Wertaufholung erfolgen. Der zuzuschreibende Betrag ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und dem niedrigeren Wert aus den fortgeschriebenen Anschaffungskosten oder dem am Abschlussstichtag beizulegenden Wert.⁹⁵ Unter fortgeschriebene Anschaffungskosten versteht man die historischen Anschaffungskosten abzüglich der kumulierten, nach dem anfänglich festgelegten Abschreibungsplan, planmäßigen Abschreibungen. Im Jahr indem die Gründe der außerplanmäßigen Abschreibung wegfallen, muss die Zuschreibung spätestens bis zum Bilanzstichtag erfolgen.⁹⁶

Die generelle Zuschreibungspflicht ist anzuwenden für Geschäftsjahre die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. Ist eine Werterhöhung vor diesem Stichtag eingetreten, wurde jedoch auf eine, nach alter Rechtslage mögliche Zuschreibung verzichtet, kann man zwischen zwei Vorgehensweisen, den Übergangsvorschriften nach § 906 Abs 32 UGB und §124b Z 270 EStG entsprechend, wählen⁹⁷:

- Variante 1: Durchführung einer unternehmensrechtlich und steuerrechtlich voll ertragswirksamen und steuerwirksamen Zuschreibung im Geschäftsjahr welches nach dem 31. Dezember 2015 beginnt.
- Variante 2: Unternehmensrechtliche Zuschreibung im Geschäftsjahr, welches nach dem 31. Dezember 2015 beginnt. Steuerlich kann bei der Steuererklärung ein Antrag auf die Zuführung des Betrages in eine Zuschreibungsrücklage gestellt werden. Die Zuschreibungsrücklage wird mit einem sinkenden Teilwert oder spätestens beim Ausscheiden des Vermögensgegenstandes aufgelöst. Wurde ein solcher Antrag gestellt, besteht die Möglichkeit der Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens, hier wirkt die umgekehrte Maßgeblichkeit. Wird dieser nicht gebildet, finden die temporären Differenzen als passive latente Steuern ihre Anwendung.⁹⁸ Die Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens hat wie die Auflösung der Zuschreibungsrücklage zu erfolgen.

⁹³ Vgl. HIRSCHLER (2005), S. 144 f.

⁹⁴ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013a), Rz 86.

⁹⁵ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 52 f.

⁹⁶ Vgl. KONEZNY (2016e), Rz 3 ff.

⁹⁷ Vgl. BERTEL u.a. (2015), S. 391.

⁹⁸ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 53.

Beim Kooperationspartner wurde bereits nach alter Rechtslage stets zugeschrieben. Dementsprechend haben die Übergangsvorschriften im Detail für den Kooperationspartner keine Relevanz, deshalb wird nicht weiter darauf eingegangen.

4.2 Vereinheitlichung und Dokumentation des Sachanlagevermögens

In den vorstehenden Kapiteln wurden die Bewertungsmaßstäbe des Sachanlagevermögens fundiert erarbeitet. Dieses Unterkapitel erörtert die spezifische Vorgehensweise im Unternehmen, um eine einheitliche und transparente Bewertung zu gewährleisten. Zur Dokumentation der angesetzten Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes, wurde eine Checkliste für das Unternehmen erstellt. Zur Vereinheitlichung der planmäßigen Abschreibung wurde, basierend auf einer umfassenden Analyse von historischen Nutzungsdauern der Sachanlagegüter, die im Unternehmen zu verwendende Nutzungsdauer sowie Abschreibungsmethode für Standardanlagen festgelegt. Für Spezialanlagen wurde ein eigenes Dokumentationsblatt konzipiert. Ebenso wurden Praxisbeispiele von außerplanmäßigen Abschreibungen aufgezeigt und dessen Dokumentation in der Unternehmensgruppe vereinheitlicht. Abschließend beschäftigt sich dieses Kapitel mit dem Abschreibungswahlrecht von geringwertigen Wirtschaftsgütern und dessen Ausübung in der Unternehmensgruppe.

4.2.1 Checkliste zu den Anschaffungskosten

Damit zukünftig die Anschaffungskosten transparent im Unternehmen dargestellt und keine zu aktivierenden Bestandteile vergessen werden, wurde für das Kooperationsunternehmen eine Checkliste zur Ermittlung der Anschaffungskosten erstellt.

Diese Checkliste unterteilt sich primär in zwei Bereiche, einen Stammdaten- und einen Fragenkatalogblock. Sie wurde so konzipiert, dass alle Fragen und deren Beantwortung übersichtlich auf einer Seite abgebildet werden.

Im Stammdatenblock sind die betreffende Tochtergesellschaft und der zuständige Sachbearbeiter einzutragen. Zudem bedarf es einer Zuteilung der Anlagenklasse sowie die Anlagen- bzw. Maschinenbezeichnung. Ebenso ist eine Inventarnummer anzugeben. Die nachfolgende Abbildung zeigt den Stammdatenblock der Checkliste.

Ermittlung der Anschaffungskosten	
Stammdaten	
Tochtergesellschaft:	<input type="text"/>
Sachbearbeiter:	<input type="text"/>
Anlagenklasse:	<input type="text"/>
Anlagen-/Maschinenbezeichnung:	<input type="text"/>
Inventarnummer:	<input type="text"/>

Abbildung 2: Bereich Stammdaten der Checkliste Anschaffungskosten,
Quelle: eigene Darstellung.

Im Fragenbereich wird der Mitarbeiter mit vier Teilbereichen konfrontiert. Die Teilbereiche ergeben sich aus den Fragestellungen zu den Bestandteilen der Anschaffungskosten. Demzufolge müssen Fragen zu Anschaffungspreis, Anschaffungspreisminderungen und Anschaffungsnebenkosten beantwortet werden. In Ausnahmefällen kommt es zu nachträglichen Anschaffungskosten, die den vierten Teilbereich der Checkliste bilden. Gibt es mehrere Varianten in der Literatur, wie ein Sachverhalt gelöst werden kann, wurde in der Checkliste die im Unternehmen geltende Variante festgelegt.

In der Arbeit werden nicht alle Fragen zu den einzelnen Teilbereichen wiedergegeben, sondern lediglich ein Ausschnitt gezeigt und teilweise relevante Fragestellungen erläutert. Die gesamte Checkliste befindet sich im Anhang.⁹⁹

Die einzelnen Fragen in den Teilbereichen sind chronologisch nummeriert und jede Frage ist zwingend vom Mitarbeiter zu beantworten. Die Beantwortung der Fragen erfolgt durch das Ankreuzen der „Ja“ oder „Nein“ Felder. Wird eine Frage mit „Ja“ beantwortet, ist vom Mitarbeiter ein Betrag, der die Anschaffungskosten entweder erhöht oder vermindert, anzugeben und zu kommentieren. Teilweise müssen zusätzliche Unterlagen der Checkliste angehängt werden.

Zum Teilbereich Anschaffungspreis ergeben sich, die in nachfolgender Abbildung dargestellten Fragestellungen.

⁹⁹ S. Anhang C Checkliste Anschaffungskosten, S. 102 f.

Fragenkatalog						
Nr.	Frage	Ja	Nein	+/-	Betrag	Kommentar
1 Fragen zum Anschaffungspreis						
1.1	Wurde der in Rechnung gestellte Nettobetrag berücksichtigt? Wenn "Ja", wie hoch ist der Nettobetrag in Euro?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
1.2	Ist der Erwerb in fremder Währung getätigt worden? Wenn "Ja", ist der Anschaffungspreis mit dem Briefkurs der Inlandswährung zum Anschaffungszeitpunkt umzurechnen. Geben Sie den verwendeten Briefkurs an.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
1.3	Wird der Kaufpreis langfristig gestundet bzw. wurden Ratenzahlungen vereinbart, ohne offene Verrechnung von Zinsen? Wenn "Ja", muss die Zinskomponente vom Kaufpreis abgezogen werden. Geben Sie den verwendeten Zinssatz an.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
1.4	Wurde als Gegenleistung für den erworbenen Gegenstand Sachwerte anstelle von Geldwerte geleistet? (Tausch) Wenn "Ja", muss der absatzmarktorientierte Zeitwert des abgegebenen Gegenstandes angesetzt werden. (Variante der Gewinnrealisierung)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
1.5	Gibt es besondere Gründe, die den Anschaffungspreis beeinflussen? Wenn "Ja", begründen Sie diese ausführlich.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			

Abbildung 3: Ausschnitt aus der Checkliste Anschaffungskosten,
Quelle: eigene Darstellung.

Im Teilbereich Anschaffungspreisminderungen beziehen sich die Fragen im Wesentlichen darauf ob Skonti, Rabatte oder sonstige Preisnachlässe gewehrt wurden. Der Punkt 2.3 der Checkliste geht auf die Frage ein, ob eine nicht rückzahlbare und einem spezifischen Sachanlagevermögen zurechenbare Subvention gewährt wurde. Ist dies der Fall, muss im Unternehmen zwingend die Bruttomethode angewandt, der Subventionsvertrag beigelegt und ein Auflosungsvorschlag vom Mitarbeiter angegeben werden.

Bei den Fragen zu Anschaffungsnebenkosten müssen vom Mitarbeiter Nebenkosten mit einem unmittelbaren, sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zum Erwerb des Vermögensgegenstandes und Nebenkosten, die zur betrieblichen Nutzbarmachung dienen, angeführt werden.

Die Summe aus den ermittelten Beträgen der einzelnen Fragestellungen bilden die Anschaffungskosten, ohne Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten. Eine Unterschrift des Sachbearbeiters und die Angabe des Erstellungsdatums sind zur Bestätigung der angegebenen Daten notwendig.

Fallen nachträglich noch Aufwendungen an, die den Erwerb oder die Herstellung der Betriebsbereitschaft unterstützten, jedoch bei der Kaufpreisbemessung nicht berücksichtigt wurden, sind diese so genannten nachträglichen Anschaffungskosten im vierten Teilbereich der Checkliste anzugeben. Dadurch, dass sich die Abschreibungsbemessungsgrundlage ändert, muss der Sachbearbeiter die Korrektur mit einer Unterschrift bestätigen und das Datum der Korrektur angeben.

Die Checkliste Anschaffungskosten ist für jeden Gegenstand des Sachanlagevermögens im Unternehmen auszufüllen und zu sammeln. Durch die Einführung der Checkliste im Unternehmen und dessen übersichtliche Ausgestaltung auf einer Seite, ist eine einheitliche und nachvollziehbare Wertermittlung im Unternehmen gewährleistet. Die unterfertigten Unterlagen sind der Konzernmutter zur Dokumentation zu übermitteln.

4.2.2 Festlegung eines unternehmensspezifischen Abschreibungsplans

Für jedes neu angeschaffte Sachanlagevermögen, muss ein Abschreibungsplan im Voraus erstellt werden. Zukünftig dürfen, sofern im Einzelfall keine Gründe dagegensprechen, Mitarbeiter der Tochtergesellschaften die Abschreibungsbasis, voraussichtliche Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode nicht individuell schätzen. Im Unternehmen wurden die Komponenten des Abschreibungsplans einheitlich festgelegt und Dokumentationsbehelfe eingeführt.

Die Abschreibungsbasis bilden die Anschaffungskosten, die durch die Implementierung der Anschaffungskosten Checkliste, bereits erläutert wurden.

Die voraussichtliche Nutzungsdauer muss nach bester kaufmännischer Schätzung unter Berücksichtigung sämtlicher rechtlicher, wirtschaftlicher und technisch wertverzehrender Faktoren erfolgen. Damit diese Schätzung nicht von den Abteilungen in den Tochtergesellschaften erfolgt, wurde eine Abschreibungstabelle erstellt.

Die Abschreibungstabelle enthält **Standardanlagen** des Unternehmens. Unter Standardanlagen wurden Anlagen definiert, welche in den vergangenen fünfzehn Jahren zumindest mehr als einmal angeschafft wurden und in mindestens einer Tochtergesellschaft in Verwendung sind. Zudem beinhaltet die Definition Standardanlage in dieser Arbeit, dass Anlagen in jedem anderen Unternehmen der Branche verwendet werden könnten. Zur Erhebung der Standardanlagen im Unternehmen wurden die historischen Anlagen- und Abschreibungsverzeichnisse, den zuvor definierten Kriterien entsprechend, analysiert. Die aus dieser Analyse hervorgehende Liste an Standardanlagen wurde mit der Rechnungswesen Leiterin der Sattler AG abgestimmt.

Die Festlegung der einheitlichen Nutzungsdauer erfolgte in einem zweistufigen Verfahren. Zuerst wurde der Zeitraum zwischen erstmaliger Aktivierung der Anlage bis zur Verbuchung des Abganges aus der Anlagenbuchhaltung errechnet. Weiters wurden gleichartige Maschinen zusammengefügt und eine durchschnittliche Nutzungsdauer der Anlagenart kalkuliert. Dieser errechnete Mittelwert wurde im zweiten Schritt, mit aktuellen Erfahrungswerten der Mitarbeiter in der Muttergesellschaft, ergänzt. Dies wird dahingehend begründet, dass die technische Weiterentwicklung der Anlagen, das aktuell verwendete Schichtmodell und das Reparatur- und

Wartungsintervall den Wertverzehr beeinflussen und dementsprechend in der Nutzungsdauer bemessen werden müssen.

Die nachfolgende Abbildung zeigt den Aufbau und einen Ausschnitt aus der unternehmensspezifischen Abschreibungstabelle. Die in dieser Abbildung ersichtlichen Anlagen und Maschinen sind Produktionsmaschinen, die zur Erstellung von Kernprodukten dienen. Die gesamte Abschreibungstabelle befindet sich im Anhang.¹⁰⁰

FORMBLATT

Abschreibungstabelle

Geltungsbereich: Sattler Gruppe - Alle Standorte



Version 00

Gegenstände des Anlagevermögens	Nutzungsdauer in Jahren
Sachanlagevermögen	
Technische Anlagen & Maschinen	5 bis 15
Anlagen und Maschinen der Produktverarbeitung	5 bis 15
Kälteanlagen	10
Kaulenwagen	8
Lackieranlagen	8
Lackierwerke	8
Nähführungen	5
Nähmaschinen	8
Nähstraße	10
Ösenpressen	5
Planenschaumaschinen	10
Rührwerke	8
Schweissfön	10
Schweissmaschinen	15
Webmaschinen	15
Webschäfte	5
Wickelwalzen	8
Zuschnittanlagen	8

Abbildung 4: Ausschnitt aus der unternehmensspezifischen Abschreibungstabelle, Quelle: eigene Darstellung.

Die Abschreibungsmethode verteilt die Abschreibungsbasis, entsprechend den individuellen Gegebenheiten, auf die Nutzungsdauer. Der Gesetzgeber gibt keine Abschreibungsmethode per

¹⁰⁰ S. Anhang D Abschreibungstabelle, S. 104 f.

Gesetz vor. Somit kann das Unternehmen die Methode frei wählen, solange diese mit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in Einklang steht. Diese setzt eine sinnvolle und willkürfreie Verteilung der Abschreibungsbasis voraus.¹⁰¹

Das Kooperationsunternehmen orientiert sich bei Standardanlagen am Steuerrecht. Im Steuerrecht wird die Absetzung für Abnutzung im § 7 EStG geregelt. Diese ist gleichmäßig auf die gewöhnliche Nutzungsdauer verteilt anzusetzen. Dementsprechend darf nur die lineare Abschreibungsmethode im Steuerrecht verwendet werden. Um bei Standardanlagen Differenzen zum Steuerrecht zu vermeiden, wird unternehmensrechtlich auch die lineare Methode angewandt. Geschieht die Inbetriebnahme im ersten Halbjahr, ist im Steuerrecht eine Ganzjahresabsetzung vorzunehmen, andernfalls eine Halbjahresabschreibung.¹⁰² Im Unternehmensrecht ist auch eine monatliche Inbetriebnahme denkbar. Der Kooperationspartner hat sich bei Standardanlagen gegen eine monatliche Inbetriebnahme und für die Übernahme der steuerlichen Vorschriften entschieden, um eine Mehr-Weniger-Rechnung zu vermeiden.

Den Gegensatz zu Standardanlagen bilden **Spezialanlagen**. Dies sind Anlagen, welche den individuellen Vorgaben von Sattler entsprechend hergestellt werden. Für individuell hergestellte Anlagen, muss die voraussichtliche Nutzungsdauer beim Kooperationspartner weiterhin den gesetzlichen Anforderungen entsprechend, geschätzt werden. Damit die Dokumentation auch bei Spezialanlagen gewährleistet wird, wurde ein eigenes Dokumentationsblatt für das Spezial-Anlagevermögen erstellt.¹⁰³

Im Dokumentationsblatt Spezial-Anlagevermögen muss der Mitarbeiter die Stammdaten der Anlagenklasse, die Bezeichnung und die Inventarnummer der Spezialanlage angeben. Daraufhin wird der Mitarbeiter mit den drei Teilbereichen des Abschreibungsplans konfrontiert. Bei der Ermittlung der Abschreibungsbasis, erfolgt ein Hinweis zur Verwendung der Checkliste Anschaffungskosten. Der anhand dieser Checkliste ermittelte Wert, muss um einen verlässlich geschätzten Schrottwert verringert werden, falls dieser vorhanden ist. Der Betrag des geschätzten Schrottwertes ist hinreichend zu kommentieren. Die Anschaffungskosten, abzüglich eines gegebenen Schrottwertes, bilden die Abschreibungsbasis.

Im zweiten Bereich der Checkliste, geht es um die voraussichtliche Nutzungsdauer der Anlage. Nachdem es keine einheitliche Vorgabe der Nutzungsdauer für solche Anlagen gibt, wird der Mitarbeiter darauf hingewiesen, die Nutzungsdauer nach bester kaufmännischer Erfahrung zu schätzen und eine ausführliche Begründung dieser Annahme anzugeben.

¹⁰¹ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013a), Rz 47.

¹⁰² Vgl. BERTEL u.a. (2015), S. 412 f.

¹⁰³ S. Anhang E Dokumentationsblatt Spezial-Anlagevermögen, S. 106.

Zudem gilt für Spezialanlagen nicht die für Standardanlagen geltende zwingende Verwendung der linearen Abschreibungsmethode. Im dritten Teilbereich der Checkliste ist vom Mitarbeiter jene Abschreibungsmethode zu wählen, die den voraussichtlichen Wertverzehr widerspiegelt. Hier kann zwischen den zuvor beschriebenen leistungs- oder zeitabhängigen Abschreibungsmethoden gewählt werden. Ebenfalls könnte für Spezialmaschinen eine monatliche Abschreibung erfolgen. Zu Dokumentationszwecken muss ein Berechnungsblatt mit Abschreibungswerten der einzelnen Jahre beigelegt werden. Die nachstehende Abbildung zeigt diesen Ausschnitt des Dokumentationsblatts.

3 Verwendete Abschreibungsmethode					
3.1 Kreuzen Sie jene Abschreibungsmethode an, die den Nutzungsverlauf der Spezialanlage widerspiegelt.					
Leistungsabhängige Abschreibungsmethoden			Zeitabschreibungsmethoden		
3.1.1	Mengenproportionale Abschreibung	<input type="checkbox"/>	3.1.3	Lineare Abschreibung	<input type="checkbox"/>
3.1.2	Leistungsproportionale Abschreibung	<input type="checkbox"/>	3.1.4	Degressive Abschreibung	<input type="checkbox"/>
			3.1.5	Progressive Abschreibung	<input type="checkbox"/>
3.2 Kreuzen Sie jene Abschreibungsvariante an, die für die Spezialanlage geeignet ist.					
3.2.1	Monatliche Abschreibung	<input type="checkbox"/>	3.2.2	Ganz-/Halbjahres Abschreibung, wie Steuerrecht	<input type="checkbox"/>
3.3 Kommentieren Sie die gewählte Abschreibungsmethode/-variante und legen Sie ein Abschreibungsberechnungsblatt bei.					

Abbildung 5: Ausschnitt aus dem Dokumentationsblatt Spezial-Anlagevermögen, Quelle: eigene Darstellung.

Abschließend ist das Datum, wann die Maschine im betriebsbereiten Zustand versetzt wird anzugeben. Dieser ist für den Abschreibungsbeginn, entscheidend. Die Unterschrift des Sachbearbeiters inklusive Erstellungsdatum vervollständigt das Dokumentationsblatt. Die Weitergabe der unterfertigten Unterlagen an die Konzernmutter ist zwingend notwendig.

4.2.3 Dokumentationsblatt von außerplanmäßigen Abschreibungen

Zur Vereinheitlichung der Dokumentation bei unvorhergesehenen und voraussichtlich dauernden Wertminderungen des Sachanlagevermögens, wurde für den Kooperationspartner ein Dokumentationsblatt generiert.

Der Mitarbeiter ist verpflichtet die Stammdaten hinsichtlich Anlagenklasse, Bezeichnung und Inventarnummer der außerplanmäßig abzuschreibenden Anlage anzugeben. Daraufhin wird dieser mit einem Fragenkatalog zu potenziellen Gründen, die eine außerplanmäßige

Abschreibung herbeiführen können, konfrontiert. Wird der Vergleichswert der Anlage von einem dieser Faktoren beeinflusst, muss der Grund des negativen Einflusses im Kommentarfeld dokumentiert werden. Nachstehende Abbildung zeigt diesen Bereich.

Dokumentations-/ Kontrollfragen				
1	Gründe für einen negativen Einfluss auf den Vergleichswert			
Nr.	Frage	Ja	Nein	Kommentar
1.1	Wird der Vergleichswert, der angeführten Anlage/Maschine, von nachstehenden Faktoren negativ beeinflusst? Wenn "Ja", beschreiben Sie den negativen Einfluss im Kommentarfeld.			
1.1.1	Außergewöhnliche technische Abnutzung Diese ist gegeben, wenn die Anlage durch Brand, Explosion, andere Katastrophen oder unsachgemäße Bedienung beschädigt wurde, eine Reparatur nicht geplant ist.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
1.1.2	Wirtschaftliche Fehlinvestition Dies tritt ein, wenn die Anlage aufgrund von Änderungen am Absatzmarkt nicht mehr vollständig im Unternehmen eingesetzt werden kann. (Durch Produktionsprogrammänderungen oder Preisverfall von, auf der Anlage produzierten, Fertigprodukte)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
1.1.3	Technischer Fortschritt Dieser führt zu verbesserten Fertigungsanlagen, dadurch verlieren bestehende Anlagen, aufgrund der geringeren Einsatzmöglichkeit, an Wert.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
1.1.4	Sonstige Gründe	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Abbildung 6: Ausschnitt Dokumentationsblatt außerplanmäßige Abschreibung,
Quelle: eigene Darstellung.

Anschließend ist vom Mitarbeiter eine Abschätzung hinsichtlich Dauer und voraussichtlicher Höhe der Wertminderung anzugeben. Eine adäquate Begründung der getroffenen Annahmen ist entscheidend. Es ist zu empfehlen, dass weiterführende Unterlagen und Informationen dem Dokumentationsblatt beigelegt werden. Die Unterschrift des Mitarbeiters, vervollständigt das Dokument.

4.2.4 Abschreibungswahlrecht geringwertiger Vermögensgegenstände

Für geringwertige Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens ist nach § 204 Abs 1a UGB ein Wahlrecht zur sofortigen Vollabschreibung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eingeräumt. Verpflichtend muss der Vermögensgegenstand in den Anlagespiegel aufgenommen werden, kann aber auch wie bisher sofort als Abgang dargestellt werden.¹⁰⁴ Dieses Wahlrecht bleibt vom Stetigkeitsgebot nach § 201 Abs 2 Z 1 UGB unberührt.¹⁰⁵

Im Gesetz wird der Begriff „geringwertiger Vermögensgegenstand“ nicht definiert. Unternehmensrechtlich gibt es keine starre Obergrenze, bis zu welchem Wert das Wahlrecht in Anspruch genommen werden kann, es ist auf den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit abzustellen.

¹⁰⁴ Vgl. PAPST u.a. (2016), Rz 12.

¹⁰⁵ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 45.

Zudem wird nach neuer Rechtslage, im Gegensatz zu den Bestimmungen des § 205 UGB vor dem RÄG 2014, nicht nach der Wesentlichkeit differenziert. Somit ist denkbar, dass Vermögensgegenstände sofort abgeschrieben werden, selbst wenn diese insgesamt einen wesentlichen Umfang erreichen. Limitiert wird diese Regelung durch eine etwaige Verletzung des Prinzips eines „true and fair view“.¹⁰⁶

Aus Vereinfachungsgründen erfolgt in der Praxis häufig eine Orientierung am Steuerrecht, wo die Wertgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter mit 400 Euro festgelegt ist.¹⁰⁷

Das Kooperationsunternehmen hat vor dem RÄG 2014 geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 13 EStG im Zusammenhang mit § 205 UGB vor RÄG 2014 unternehmensrechtlich sofort abgeschrieben. Dadurch, dass nach aktueller Rechtslage das Wahlrecht explizit im Unternehmensrecht verankert wurde, wird in der Unternehmensgruppe dieses Wahlrecht zur Sofortabschreibung weiterhin ausgenutzt. Obwohl laut Unternehmensrecht keine explizite Wertobergrenze für einen geringwertigen Vermögensgegenstand definiert wird und somit dieser frei wählbar scheint, orientiert man sich aktuell in der Unternehmensgruppe weiterhin an der starren Wertgrenze des Steuerrechts. Die Ausübung des Wahlrechtes wurde in die unternehmensspezifische Abschreibungstabelle aufgenommen, um die einheitliche Ausübung des Wahlrechtes zu gewährleisten. Die Verwendung des starren Wertes von 400 Euro, sollte in zukünftigen Jahren individuell betrachtet und gegebenenfalls angepasst werden.

¹⁰⁶ Vgl. PAPST u.a. (2016), Rz 12 ff.

¹⁰⁷ Vgl. BERTEL u.a. (2015), S. 408.

5. Bilanzierung, Bewertung und Wertermittlung von ausgewählten Gegenständen des Umlaufvermögens

In diesem Hauptkapitel wird die unternehmensspezifische Behandlung von ausgewählten Gegenständen des Umlaufvermögens erarbeitet. Im weiteren Verlauf des Kapitels wird auf unfertige und fertige Erzeugnisse sowie Forderungen eingegangen. Bei jenen zwei Themenbereichen kommt es zu Bilanzierungs-, Bewertungs- und Wertermittlungsproblemen, die es zu lösen gilt. Neben einer literaturbasierten und fundierten Auseinandersetzung mit diesen Themengebieten, gilt es zudem unternehmensspezifische Unterlagen zu erstellen. Diese sollen zukünftig die Probleme beseitigen und eine einheitliche sowie dokumentierbare Vorgehensweise innerhalb der Unternehmensgruppe gewährleisten.

5.1 Bilanzierung, Bewertung und Wertermittlung von fertigen und unfertigen Erzeugnissen

Dieses Unterkapitel dient der unternehmensspezifischen Bewertung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen. Zu Beginn wird ein Überblick über die Bewertungsmaßstäbe gegeben. Darauf aufbauend werden Begriffe und Bestandteile der Herstellungskosten wissenschaftlich fundiert nach der aktuellen österreichischen Rechtslage aufbereitet. Aufgrund der ähnlichen Rechtslage zwischen § 203 UGB und § 255 dHGB hinsichtlich Herstellungskosten, wird auf die deutsche Kommentarliteratur als Auslegungsbehelf verwiesen. Die einzelnen Bestandteile der Herstellungskosten werden um unternehmensspezifische Beispiele erweitert. Zudem gilt es die nach Unternehmensrecht bestehenden Wahlrechte innerhalb der Gruppe zu vereinheitlichen.

Neben der Behandlung von Herstellungskosten, die als Zugangsbewertungsmaßstab bei unfertigen und fertigen Erzeugnissen dienen, bedarf es im Unternehmen der Vereinheitlichung der Folgebewertung im Unternehmen. Hierzu gilt es die Wertmaßstäbe der Folgebewertung zu erläutern und die einheitliche Vorgehensweise im Unternehmen sicherzustellen.

5.1.1 Bewertungsmaßstäbe von unfertigen und fertigen Erzeugnissen

Unfertige Erzeugnisse sind Vermögensgegenstände, an denen eine Be- oder Verarbeitung vorgenommen wurde, welche jedoch das Stadium von auslieferfähigen Fertigerzeugnissen am Bilanzstichtag noch nicht erreicht haben. Fertige Erzeugnisse hingegen sind verarbeitete und auslieferungsfähige Produkte.¹⁰⁸ Selbst erstellte unfertige und fertige Erzeugnisse sind nach § 206 Abs 1 UGB mit den Herstellungskosten anzusetzen. Dem § 206 Abs 2 UGB folgend sind die Regelungen des § 203 Abs 3 bis 4 UGB bei der Ansatzwertermittlung sinngemäß anzuwenden.

Der Gesetzgeber normiert mit dem § 206 Abs 3 UGB eine Sonderregelung der Ansatzbewertung des Umlaufvermögens bei langfristigen Aufträgen, deren Herstellung sich über zwölf Monate erstrecken. Hier dürfen angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten angesetzt werden, sofern das Ansatzverbot dieser Kosten dazu führt, dass trotz zusätzlicher Anhangangaben ein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht vermittelt werden kann. Als Zusatzbedingung muss eine verlässliche Kostenrechnung vorliegen und aus der weiteren Auftragsabwicklung dürfen keine Verluste drohen.¹⁰⁹ Das Kooperationsunternehmen tätigt derzeit keine langfristige Fertigung. Dementsprechend wird diese Sonderregelung im weiteren Verlauf der Arbeit nicht weiter erläutert.

Im § 207 UGB ist die Folgebewertung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen geregelt. Demzufolge sind Abschreibungen auf den niedrigeren Zeitwert, welcher den Abschlussstichtag beizulegen ist, abzuschreiben. Kann der beizulegende Zeitwert nach § 189a Z 4 UGB nicht ermittelt werden, ist als Vergleichswert der beizulegende Wert nach § 189a Z 3 UGB heranzuziehen. Dem strengen Niederstwertprinzip folgend muss die Abschreibung auch bei einer nicht dauerhaften Wertminderung erfolgen.¹¹⁰

Fallen die Gründe einer außerplanmäßigen Abschreibung nach § 207 UGB in späteren Geschäftsjahren weg, muss eine Zuschreibung bis zur Höhe des Vergleichswertes oder maximal bis zu den Herstellungskosten erfolgen.¹¹¹

Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die wertbeeinflussenden Maßstäbe von unfertigen und fertigen Erzeugnissen nach aktueller österreichischer Rechtslage.

¹⁰⁸ Vgl. MILLA u.a. (2016), S. 322.

¹⁰⁹ Vgl. KONEZNY (2016c), Rz 1 f.

¹¹⁰ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 50.

¹¹¹ Vgl. KONEZNY (2016e), Rz 3 ff.

Kriterien	Unfertige und fertige Erzeugnisse
Zugangsbewertung/ Wertobergrenze	Unfertige und fertige Erzeugnisse sind nach § 206 Abs 1 UGB mit den Herstellungskosten, die Bestimmungen des § 203 Abs 3 bis 4 UGB sind sinngemäß anzuwenden, anzusetzen.
Folgebewertung	Nach § 207 UGB zwingende außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Zeitwert nach § 189a Z 4 UGB. Ist dieser nicht festzustellen, muss auf den niedrigeren beizulegenden Wert nach § 189a Z 3 UGB abgeschrieben werden.
Wertaufholung	Wertaufholungspflicht bis maximal zu den historischen Herstellungskosten nach § 208 Abs 1 UGB, wenn Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen.

Tabelle 6: Übersicht Wertmaßstäbe von unfertigen und fertigen Erzeugnissen,
Quelle: eigene Darstellung.

5.1.2 Bestandteile und Ermittlung der Herstellungskosten

Die Herstellungskosten sind im Gesetz im § 203 Abs 3 und 4 UGB normiert und bilden neben den Anschaffungskosten, die Zugangsbewertung für Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögen. Per Gesetz sind Herstellungskosten Aufwendungen die der Herstellung, Erweiterung oder über dem ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung eines Vermögensgegenstandes dienen. Demzufolge können taxativ drei Herstellungsvorgänge abgeleitet werden, bei denen die Ermittlung der Herstellungskosten erforderlich sind¹¹²:

- Herstellung eines neuen Vermögensgegenstandes: Dieser Herstellungsvorgang ist erfüllt, wenn durch Verbrauch von Gütern und Inanspruchnahme von Dienstleistungen im Unternehmen ein neuer Vermögensgegenstand entsteht.¹¹³ Von einem neuen Gegenstand in diesem Zusammenhang wird auch ausgegangen, wenn dieser in solcher Verkehrsauffassung vor dem Herstellungsprozess nicht bestanden hat. Entscheidend für diese Zuordnung, ist die Veränderung der Verkehrsauffassung unter Berücksichtigung der Kriterien Gleichartigkeit, Funktionsgleichheit und Gleichwertigkeit. Es ist ausreichend wenn eine geringfügige Änderung der Verkehrsgängigkeit geschieht, um die anfallenden Aufwendungen als Herstellungskosten zu klassifizieren.¹¹⁴
- Erweiterung eines bestehenden Vermögensgegenstandes: Unter Erweiterung wird die Vermehrung der Substanz eines bereits bestehenden Vermögensgegenstandes

¹¹² Vgl. LANG (2013), Rz 59.

¹¹³ Vgl. ZIMMEL/RIEDL (2016), S. 68.

¹¹⁴ Vgl. KONEZNY (2016a), Rz 30.; URNIK/URTZ (2016), Rz 68.

verstanden. Eine geringfügige Substanzvermehrung ist ausreichend um dieses Kriterium zu erfüllen.¹¹⁵ Im Gegensatz zu den neu hergestellten Vermögensgegenständen, die eigenständig bewertet werden, teilen Erweiterungen das Schicksal des bestehenden Vermögensgegenstandes. Die Erweiterung muss etwas Neues, bis dato nicht vorhandenes erschaffen, um sich von nicht aktivierbaren Erhaltungsaufwand zu unterscheiden.¹¹⁶

- Wesentliche Verbesserung des ursprünglichen Zustandes eines Vermögensgegenstandes: Eine wesentliche Verbesserung ist gegeben, wenn eine qualitative oder quantitative Verbesserung der Kapazität, eine Nutzungsdauerverlängerung oder eine Rationalisierung der Leistungserstellung erfolgt.¹¹⁷ In diesen Fällen kommt es zu einer Nutzungsänderung oder Funktionsänderung des Gegenstandes.¹¹⁸

Anhand der gesetzlichen Aktivierungsgebote, -verbote und –wahlrechte des § 203 UGB, lassen sich die Wertunter- und Wertobergrenze der Herstellungskosten folgendermaßen darstellen.

	Herstellungskosten	§ 203 UGB
+	Materialeinzelkosten	Pflicht
+	Fertigungseinzelkosten	Pflicht
+	Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht
+	Angemessene Teile von mittelbar zurechenbaren fixen und variablen Materialgemeinkosten, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen	Pflicht
+	Angemessene Teile von mittelbar zurechenbaren fixen und variablen Fertigungsgemeinkosten, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen	Pflicht
=	Wertuntergrenze der Herstellungskosten	
+	Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, freiwillige Sozialleistungen sowie betriebliche Altersversorgung und Abfertigung	Wahlrecht
+	Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung von Gegenständen verwendet wird, dürfen im Rahmen der Herstellung angesetzt werden, sofern sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen	Wahlrecht
=	Wertobergrenze der Herstellungskosten	
x	Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes	Verbot

Tabelle 7: Übersicht Ansatzschema der Herstellungskosten nach dem § 203 UGB, Quelle: in Anlehnung an URNIK/URTZ (2016), Rz 82.

¹¹⁵ Vgl. DRÜEN (2014), Rz 19.

¹¹⁶ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 70.

¹¹⁷ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 71.

¹¹⁸ Vgl. JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 78.

Durch die gesetzlichen Neuerungen des § 203 UGB, werden angemessene Teile variabler und fixer Material- und Fertigungsgemeinkosten, die auf den Zeitraum der Herstellung fallen, aktivierungspflichtig. Somit wird eine Harmonisierung zum Steuerrecht geschaffen.¹¹⁹

5.1.2.1 Überleitung der Herstellkosten zu Herstellungskosten

Die Ermittlung der unternehmensrechtlichen Herstellungskosten eines Vermögensgegenstandes ist auf eine betriebswirtschaftlich einwandfreie Kostenrechnung angewiesen. Herstellungskosten sind die Aufwendungen die durch die Herstellung entstehen. In der Kostenrechnung wird anstelle von Herstellungskosten der Begriff der Herstellkosten verwendet.¹²⁰ Im Gegensatz zu der aufwandsartenbezogenen Erfassung von Aufwänden in der Finanzbuchhaltung, erfolgt in der Kostenrechnung die benötigte stückbezogene Aufwandszurechnung.¹²¹

Da Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung unterschiedliche Absichten verfolgen, müssen Anpassungen für die Übernahme der Herstellkosten als unternehmensrechtliche Herstellungskosten erfolgen. Während die Finanzbuchhaltung das Ziel der Erfolgsermittlung des ganzen Unternehmens verfolgt und somit neben sachzielbezogenen auch neutrale Aufwendungen, hierzu zählen betriebsfremde, periodenfremde und außergewöhnliche Komponenten, erfasst.¹²² Verfolgt die Kostenrechnung eine betriebsbezogene, periodengleiche und nach ordentlichen Größen erfasste Zurechnung der Wertentstehung.¹²³

Nach dem Gesetzeswortlaut dürfen nur „angemessene Teile der Gemeinkosten“ aktiviert werden, dementsprechend sind auch unternehmensrechtlich keine neutralen Aufwendungen zu berücksichtigen. Aufgrund dessen, dass die Kostenrechnung neutrale Aufwendungen von Grund auf ausschließt und diese als Ausgangspunkt für die Berechnung der unternehmensrechtlichen Herstellungskosten dient, wird diesem Punkt Rechnung getragen. Als bilanzielle Herstellungskosten dürfen nur Aufwendungen aktiviert werden, hier wird von pagatorischen Kosten gesprochen. Hinsichtlich der in der Kostenrechnung verwendeten kalkulatorischen Kosten, hierzu zählen Anderskosten und Zusatzkosten, besteht ein Aktivierungsverbot.¹²⁴ Anderskosten sind Kosten, denen Aufwendungen in anderer Höhe gegenüberstehen, diese müssen berichtigt werden. Zusatzkosten sind Kosten die keinen Aufwendungen entsprechen, diese sind zur Gänze auszuschneiden.¹²⁵ Zusätzlich durch die Bedingung der Angemessenheit, sind auch überdurchschnittliche Kosten aufgrund von Unterbeschäftigung auszuschließen.¹²⁶

¹¹⁹ Vgl. URNIK/URTZ (2015b), S. 157.

¹²⁰ Vgl. COENENBERG u.a. (2016), S. 139.

¹²¹ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 73.

¹²² Vgl. COENENBERG u.a. (2016), S. 26.

¹²³ Vgl. KONEZNY (2016a), Rz 37.; LANG (2013), Rz 63.

¹²⁴ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 73.

¹²⁵ Vgl. MUMM (2014), S. 11 ff.

¹²⁶ Vgl. BALLWIESER (2013), Rz 66.

Das Gesetz legt kein explizites Kalkulationsschema zur Ermittlung der Herstellungskosten fest. Dadurch, dass in § 203 Abs 3 UGB eine Unterscheidung zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten explizit erfolgt, kann abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber die Verwendung der Zuschlagskalkulation präferiert. Aufgrund einer fehlenden expliziten Festlegung eines Verfahrens kommen jedoch andere Kostenrechnungsverfahren, wie Divisions-, Äquivalenzziffern oder Kuppelproduktionsverfahren sowie die Prozesskostenrechnung, in Frage.¹²⁷

Unabhängig vom gewählten Verfahren, ist im Unternehmen sicherzustellen, dass zumindest die aktivierungspflichtigen Bestandteile in der Kalkulation ihre Anwendung finden und somit die Wertuntergrenze nicht unterschritten wird.¹²⁸ Durch das RÄG 2014 ist besonders darauf zu achten, dass neben Einzelkosten die angemessenen Teile der variablen und fixen Material- und Fertigungsgemeinkosten berücksichtigt werden. Daraus kann geschlossen werden, dass eine Vollkostenrechnung benötigt wird, da nur die fixen Gemeinkosten auf die Kostenträger umgelegt werden. Bei Verwendung einer Teilkostenrechnung sind gegebenenfalls Sonderrechnungen erforderlich.¹²⁹

Das in der Praxis verbreitetste und vom Kooperationspartner angewandte Kalkulationsverfahren ist die Zuschlagskalkulation. Bei der Zuschlagskalkulation kommt es grundlegend zur Unterscheidung zwischen Einzel-, Sondereinzel- und Gemeinkosten. Während Einzelkosten dem Kostenträger direkt und verursachungsgerecht zugerechnet werden, erfolgt die Gemeinkostenaufteilung mittels Zuschlagssätzen. In der Praxis geschieht diese Umlage von Gemeinkosten, kostenstellenfein im Betriebsabrechnungsbogen.¹³⁰ Der Betriebsabrechnungsbogen aus der Kostenrechnung muss den Zwecken der unternehmensrechtlichen Herstellungskosten insofern angepasst werden, als dass Gemeinkosten, deren Aktivierung nicht erlaubt oder gewollt sind, ausgeschieden werden. Die Ermittlung der Zuschlagssätze hat in einem sach- und zeitgerechten Rahmen zu erfolgen. Bei der Auswahl der Bezugsgrößen soll auf eine dem Fertigungsablauf proportionale Verteilung der Gemeinkosten geachtet werden, welche zudem den bilanziellen Anforderungen entsprechen.¹³¹

Beim Kooperationsunternehmen gibt es sowohl Serienfertigung als auch auftragsbezogene Einzelfertigung. Bei diesen Bedingungen ist es notwendig je Fertigungsart eigene Zuschlagssätze zu ermitteln, um den Grundsatz der Einzelbewertung zu entsprechen.

¹²⁷ Vgl. JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 125.

¹²⁸ Vgl. SCHUBERT/PASTOR (2016), Rz 418.

¹²⁹ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 73.

¹³⁰ Vgl. COENENBERG u.a. (2016), S. 144.

¹³¹ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 75.

5.1.2.2 Abgrenzung zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten

Nach unternehmensrechtlicher Sicht wird zwischen Einzelkosten und Gemeinkosten unterschieden.

Einzelkosten sind einem Bezugsobjekt direkt zurechenbar, sie werden auch als direkte Kosten bezeichnet. Dies sind Kosten, deren Maßeinheit, wie Menge oder Zeit, dem Vermögensgegenstand ohne Schlüsselung oder Umlage zugerechnet werden können.¹³² Die unmittelbare Zurechnung setzt einen quantitativen Zusammenhang zwischen angefallenen Aufwendungen und dem hergestellten Vermögensgegenstand voraus. Der quantitative Zusammenhang bezieht sich auf eingesetzte Güter, Leistungen und Dienste, jedoch nicht auf die Bewertung.¹³³

Im Umkehrschluss sind Gemeinkosten im Sinne des Gesetzes Kosten, die einem Vermögensgegenstand nicht direkt zurechenbar sind. Dies sind Kosten, die zur Verteilung auf die Kostenträger eine Verteilungsbasis benötigen, die sich von einer reinen mengenabhängigen Struktur unterscheidet.¹³⁴

Innerhalb der Gemeinkosten gibt es aus betriebswirtschaftlicher Hinsicht eine Unterscheidung zwischen echten und unechten Gemeinkosten. Bei echten Gemeinkosten besteht kein unmittelbarer Leistungszusammenhang zwischen Kosten und Kostenträger. Im Gegensatz hierzu sind unechte Gemeinkosten, Kosten welche einem Vermögensgegenstand direkt zurechenbar wären, aber aus Vereinfachungs- und Wirtschaftlichkeitsgründen die direkte Zurechnung unterbleibt. In der Kostenrechnung werden die unechten Gemeinkosten zusammen mit den echten Gemeinkosten via Schlüsselung auf die Kostenträger umgelegt.¹³⁵

Bis zum RÄG 2014 war strittig ob unechte Gemeinkosten der Kostenrechnung bei der Berechnung der Herstellungskosten den zwingend anzusetzenden Einzelkosten oder den wahlweise einzubeziehenden Gemeinkosten zuzurechnen waren. Durch das RÄG 2014 hat diese Thematik an Relevanz verloren, da sie jedenfalls in der Wertuntergrenze zwingend zu aktivieren sind. Entweder fallen unechte Gemeinkosten unter die Einzelkosten oder sind den nach § 203 Abs 3 UGB angemessenen Teilen der variablen und fixen Gemeinkosten zuzurechnen.¹³⁶ Jedoch muss beachtet werden, dass nur angemessene Teile der Gemeinkosten einbezogen werden dürfen, während bei Einzelkosten keine explizite Prüfung auf Angemessenheit erfolgt.¹³⁷

¹³² Vgl. BÖCKING/GROS (2014), Rz 44.

¹³³ Vgl. SCHUBERT/PASTOR (2016), Rz 347.

¹³⁴ Vgl. BALLWIESER (2013), Rz 56.

¹³⁵ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 81.

¹³⁶ Vgl. KONEZNY (2016a), Rz 33.

¹³⁷ Vgl. SCHUBERT/PASTOR (2016), Rz 353.

5.1.2.3 Zu aktivierende Materialeinzelkosten und Materialgemeinkosten

Die Abgrenzung von Einzelkosten und Gemeinkosten hat aufgrund des RÄG 2014 an Relevanz verloren da, bis auf explizite Ausnahmen die im Fortlauf der Arbeit aufgezeigt werden, beide Kosten aktiviert werden müssen. Dementsprechend liegt nachstehend der Fokus auf die zu berücksichtigenden Kosten inklusive der Angabe von Sattler spezifischen Bestandteilen.

Zu **Materialeinzelkosten** werden in der Literatur jedenfalls die Rohstoffe sowie Halb- und Teilerzeugnisse die in den herzustellenden Vermögensgegenstand eingehen gezählt.¹³⁸ Nach URNIK/URTZ¹³⁹ zählen zum Teil auch die Hilfs- und Betriebsstoffe zu den Materialgemeinkosten¹⁴⁰:

- **Rohstoffe:** Sind die Hauptbestandteile die unmittelbar in ein Produkt eingehen. Unternehmensspezifische Rohstoffe sind zum Beispiel: Fasern, Garne, Pollenschutzgewebe, Chemikalien und Gewebefolien.
- **Hilfsstoffe:** Diese gehen wie Rohstoffe unmittelbar in ein Erzeugnis ein, nehmen aber wert- und mengenmäßig eine untergeordnete Bedeutung ein. Zu den Hilfsstoffen zählen beispielhaft: Lacke, Klebstoffe, Rohrschellen, Ösen, Nieten, Gummidichtungen.
- **Betriebsstoffe:** Dies sind Stoffe die nicht unmittelbar in das Produkt eingehen, jedoch zur Aufrechterhaltung und Verwirklichung des Fertigungsprozesses benötigt werden. Hierzu können folgende Beispiele angegeben werden: Schmieröle, Fette.
- **Halb- und Teilerzeugnisse:** Dies sind Werkstoffe die im Unternehmen selbst gefertigt wurden und dem neuen Produkt direkt zurechenbar sind.¹⁴¹

Nach der Rechtslage vor dem RÄG war strittig ob Hilfs- und Betriebsstoffe bei der Ermittlung der Herstellungskosten einer Aktivierungspflicht unterlagen, weil die Zuordnung zu Einzelkosten oder echten und unechten Gemeinkosten unterschiedlich erfolgte. Dadurch nach RÄG 2014 auch Gemeinkosten, die auf den Zeitraum der Herstellung¹⁴² entfallen, verpflichtend anzusetzen sind, ist die Einteilung obsolet geworden.¹⁴³ Dementsprechend erfolgen keine weiteren Ausführungen hierzu.

Eine weitere Besonderheit stellen Verpackungsmaterialien da. Diese sind nur dann Materialeinzelkosten, wenn es sich um eine notwendige Innenverpackung handelt, die benötigt wird um das Erzeugnis in den Verkehr bringen zu können. Verpackungsmaterialien die lediglich

¹³⁸ Vgl. BERTL u.a. (2015), S. 354.

¹³⁹ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 86/2.; kritisch jedoch JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 89 ff.

¹⁴⁰ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 86/2.

¹⁴¹ Vgl. BÖCKING/GROS (2014), Rz 45.

¹⁴² Vgl. Kapitel 5.1.2.6 Zeitraum der Herstellung, S. 52 ff.

¹⁴³ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 86/2.

dem Transport oder der Auslieferung dienen, werden als absatzvorbereitende Maßnahmen dem Vertrieb zugerechnet und sind dementsprechend nicht aktivierungsfähig.¹⁴⁴

Materialgemeinkosten sind alle Gemeinkosten, die bei der Materialbeschaffung, -lagerung und -verwaltung entstehen.¹⁴⁵ Hierzu zählen beispielsweise Kosten der Lager- und Materialverwaltung (Instandhaltung, Abschreibungen, Mietaufwand, Beleuchtung etc.), Kosten der Einkaufsabteilung, Warenannahme und Materialprüfung, aber auch materialbezogene Versicherungsprämien oder Kosten für innerbetriebliche Materialtransporte.¹⁴⁶ Bei den angeführten Verwaltungskosten handelt es sich nicht um die nicht-aktivierbaren, allgemeinen Verwaltungskosten, sondern Verwaltungskosten die im Materialbereich anfallen und dementsprechend aktiviert werden müssen.¹⁴⁷

Der Materialverbrauch ist mit den Anschaffungskosten, einschließlich den Anschaffungsnebenkosten und abzüglich Kostenminderungen anzusetzen. Bei Teil- und Halberzeugnissen gelten als Einbeziehungsmaßstab die Herstellungskosten.¹⁴⁸ Die Anschaffungskosten sind auch anzusetzen wenn die Preise unterjährig bis zum Verbrauchszeitpunkt gefallen sind, eine Abwertung auf den niedrigeren Vergleichswert findet nur am Bilanzstichtag statt. Werden jedoch abgewertete Materialien aus Vorjahresbeständen verbraucht, ist der niedrigere Buchwert anzusetzen.¹⁴⁹

5.1.2.4 Zu aktivierende Fertigungseinzelkosten und Fertigungsgemeinkosten

Zu den **Fertigungseinzelkosten** zählen Fertigungslöhne sowie Gehälter für Werkmeister, Techniker, Zeichner oder Lohnbuchhalter die dem Erzeugnis direkt zurechenbar sind. Fertigungslöhne können in Zeitlöhne oder Akkordlöhne unterteilt werden. Während Akkordlöhne nach herrschender Meinung stets den Einzelkosten zurechenbar waren, war die Zuteilung der Zeitlöhne zu Einzel- oder Gemeinkosten strittig behandelt. Wie im Kapitel zuvor gilt auch hier, dass diese Thematik aufgrund der neu geregelten Wertuntergrenze nach RÄG 2014 keine Relevanz mehr hat. Sowohl Akkordlöhne als auch Zeitlöhne sind zwingend in den Herstellungskosten anzusetzen.¹⁵⁰

Neben den Löhnen sind auch die Lohnnebenkosten wie gesetzliche und tarifliche Sozialabgaben, Sonderzahlungen, Überstunden-, Schicht- und Feiertagszuschläge und andere bezahlte Ausfallszeiten aktivierungspflichtig.¹⁵¹ Von der Aktivierungspflicht sind freiwillige Sozialleistungen

¹⁴⁴ Vgl. BALLWIESER (2013), Rz 60.; URNIK/URTZ (2016), Rz 86/2.

¹⁴⁵ Vgl. JANSCHKE/JUNG (2010a), Rz 95.

¹⁴⁶ Vgl. BALLWIESER (2013), Rz 71.

¹⁴⁷ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 92 ff.

¹⁴⁸ Vgl. DRÜEN (2014), Rz 26.

¹⁴⁹ Vgl. SCHUBERT/PASTOR (2016), Rz 351.

¹⁵⁰ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 87.

¹⁵¹ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 88.

und Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung und für die Abfertigung ausgenommen, hierzu steht per Gesetz nach § 203 Abs 3 UGB ein Wahlrecht. Die Wahlrechte zu den Herstellungskosten werden nachfolgend in der Arbeit behandelt. Ebenso darf die Aktivierung von Aufwendungen für die Ergebnisbeteiligung von Arbeitnehmern unterbleiben.¹⁵²

Verpflichtend den Herstellungskosten zuzurechnen sind die **Sondereinzelkosten der Fertigung**, die einem Auftrag unmittelbar zurechenbar sind. Hierzu zählen beispielsweise Muster, Modelle und Spezialwerkzeuge die nur für den Auftrag verwendet werden. Eindeutig auftragsgebundene Dienstleistungen, Lizenzgebühren sowie Kosten der Auftragserrlangung werden im Rahmen der Sondereinzelkosten der Fertigung akzeptiert.¹⁵³ Auf einen einzelnen Auftrag bezogene Versicherungsprämien sind ebenso anzusetzen wie beim Hersteller erhobene Verbrauchssteuern, da die Abführung der Steuer eine andere Verkehrsfähigkeit herbeiführt.¹⁵⁴

Die **Fertigungsgemeinkosten** umfassen alle in der Fertigung anfallenden Gemeinkosten, die auf den Zeitraum der Herstellung¹⁵⁵ entfallen. Somit sind den Fertigungsgemeinkosten als Residualgröße alle Kosten die keine Materialkosten, Fertigungseinzelkosten oder Einzelkosten der Fertigung oder Verwaltungs- und Vertriebskosten sind, zuzurechnen. Beispiele hierfür sind: Kosten der Fertigungsvorbereitung sowie der Fertigungs- und Qualitätskontrolle wie auch der Leitung des Fertigungsbereiches. Ebenso Raum- und Energie-, Transport-, Lager- und Verpackungskosten sofern es sich nicht um Vertriebskosten handelt. Weiters können Instandhaltungs- und Reparaturkosten von Fertigungsmaschinen dazugezählt werden.¹⁵⁶ Jedenfalls auch fertigungsbezogene planmäßige Abschreibungen, Versicherungen und auftragsgebundene Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen und Grundlagenforschung sind hingegen keine Fertigungsgemeinkosten.¹⁵⁷

Weiters gilt zu beachten, dass Gemeinkosten die durch eine offenbare Unterbeschäftigung überhöht sind nicht eingerechnet werden dürfen. Durch diese gesetzliche Bestimmung wird verhindert, dass die beschäftigungsunabhängigen fixen Gemeinkosten überproportional auf die durch Unterbeschäftigung verringerte Outputmenge verteilt werden. Nur die Kosten einer durchschnittlichen Beschäftigung, hier muss ein Durchschnitt aus den letzten Jahre errechnet werden, sind aktivierungspflichtig. Als Maßstab der Normalbeschäftigung ist nicht die Betriebszeit sondern die Produktionsmenge heranzuziehen. In der Regel kann das Ausmaß einer

¹⁵² Vgl. SCHUBERT/PASTOR (2016), Rz 434.

¹⁵³ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 89.

¹⁵⁴ Vgl. JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 93.

¹⁵⁵ Vgl. Kapitel 5.1.2.6 Zeitraum der Herstellung, S. 52 ff.

¹⁵⁶ Vgl. BALLWIESER (2013), Rz 72.

¹⁵⁷ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 93.

Unterbeschäftigung nur in einer Bandbreite festgestellt werden, ein pauschaler Auslastungsprozentsatz lässt sich aus dem Gesetz jedoch nicht ableiten.¹⁵⁸

5.1.2.5 Aktivierungswahlrechte der Herstellungskosten

Laut RÄG 2014 gibt es weiterhin das Aktivierungswahlrecht nach § 203 Abs 3 UGB, nach welchem Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, freiwillige Sozialleistungen, betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen aktiviert werden dürfen und das Wahlrecht zur Aktivierung von Fremdkapitalzinsen gemäß § 203 Abs 4 UGB. Um im Kooperationsunternehmen eine einheitliche Herstellungskostenermittlung zu gewährleisten, wird die Einbeziehung der Wahlrechte und der Umfang festgelegt.

Bei den **Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigung** ist fraglich, ob ein unmittelbarer Herstellungsbezug benötigt wird oder, ob sämtliche im Unternehmen anfallende Aufwendungen angesetzt werden dürfen. Aufgrund der allgemeinen Definition von Herstellungskosten, wonach nur Aufwendungen, die dem Herstellungsbereich zurechenbar sind, eingerechnet werden dürfen, ist anzunehmen, dass nur diese Teile aktivierungsfähig sind.¹⁵⁹ Jedenfalls unterliegt eine Ausübung des Wahlrechtes dem Gebot der Bewertungsstetigkeit.¹⁶⁰

Beispiele für Sozialeinrichtungen sind Werksküchen, Betriebsärzte, Kindergärten, Sporteinrichtungen, Ferienerholungsheime. Zu den freiwilligen Sozialleistungen zählen beispielsweise nicht vertraglich vorgesehene Jubiläumsgeschenke, Weihnachtsgewinne, Fahrtkostenbeiträge, Betriebsausflüge und andere Aufwendungen der Freizeitgestaltung, Wohnbeihilfen oder andere Beihilfen. Zur betrieblichen Altersversorgung und Abfertigung zählen die Zuführung zur Pensionsrückstellung, Zuwendungen an Abfertigungs-, Pensions- und Unterstützungskassen, freiwillige und gesetzliche Abfertigungszahlungen sowie Aufwendungen für Direktversicherungen.¹⁶¹

In der Sattler-Unternehmensgruppe wird von diesem Wahlrecht gebraucht gemacht. In der Kostenrechnung werden Aufwendungen für Sozialleistungen auf die Mitarbeiter kostenstellenfein umgelegt. Somit werden anteilig die herstellungsrelevanten Kostenstellen belastet und dementsprechend den Herstellungskosten anteilig zugerechnet.

Das zweite verbleibende Wahlrecht bei der Ermittlung der Herstellungskosten betrifft die **Fremdkapitalzinsen** nach § 203 Abs 4 UGB. Die Fremdkapitalzinsen sind grundsätzlich keine

¹⁵⁸ Vgl. LANG (2013), Rz 77 f.

¹⁵⁹ Vgl. EGGER u.a. (2015), S. 88.

¹⁶⁰ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 95.

¹⁶¹ Vgl. BÖCKING/GROS (2014), Rz 50.; LANG (2013), Rz 80 ff.

Herstellungskosten, sondern betreffen die Kapitalbeschaffung des Unternehmens.¹⁶² Der Gesetzgeber hat jedoch ein ausdrückliches Wahlrecht, unter bestimmten Bedingungen, zur Ansatzmöglichkeit von Fremdkapitalzinsen, normiert.

Dieses verlangt einen sachlichen und zeitlichen Bezug zur Herstellung. Sachlich muss das Fremdkapital, aus dem die Zinsen erfasst werden, zur Finanzierung der Herstellung von Gegenständen des Anlagen- und Umlaufvermögens dienen. Zudem müssen die diesbezüglichen Zinsen dem Zeitraum der Herstellung zurechenbar sein, um dem zeitlichen Bezug gerecht zu werden. Die zwei angeführten Tatbestände müssen kumulativ erfüllt sein, damit das Aktivierungswahlrecht in Anspruch genommen werden darf.¹⁶³

Bis zum RÄG 2014 musste ein tatsächlicher Zusammenhang zur Finanzierung eines Vermögensgegenstandes gegeben sein. Nach aktueller Rechtslage ist der unmittelbare Zusammenhang durch den neuen Wortlaut, Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung von Gegenständen des Anlage- oder Umlaufvermögens verwendet wird, aufgehoben. Es muss zwar weiterhin ein Zusammenhang zur Herstellung bestehen, jedoch wird kein direkter Bezug zu einem Vermögensgegenstand gefordert. In der Literatur wird dementsprechend eine Zurechnung der Zinsen über Schlüssel aufgrund betriebswirtschaftlich plausibler Finanzierungsannahmen als ausreichend erachtet.¹⁶⁴

Die Zurechnung der aktivierungsfähigen Fremdkapitalzinsen kann demnach mit unterschiedlichen Verfahren erfolgen¹⁶⁵:

- Prinzip der Fristenkongruenz: Bei dieser Berechnungsmethode wird davon ausgegangen, dass das langfristige Vermögen vorrangig eigen- und das restliche Vermögen fremdfinanziert ist.
- Restkapitalstruktur: Ebenfalls denkbar bei der Ermittlung des Fremdkapitalzinsaufwandes, ist die Verwendung der Restkapitalstruktur. Hier werden die Bilanzposten aktive Rechnungsabgrenzung, die liquiden Mittel und Forderungen als fremdfinanziert und die restlichen Bilanzposten werden anteilig als eigen- oder fremdfinanziert angenommen.
- Quotenmäßige Zurechnung: Bei dieser Methode werden die Fremdkapitalzinsen im Verhältnis der hergestellten Gegenstände zum Gesamtvermögen verteilt.
- Zurechnungsformel nach Selchert: Hier wird das gebundene Kapital, mit der durchschnittliche Fremdkapitalquote, den durchschnittlichen Fremdkapitalzinsen und der

¹⁶² Vgl. DRÜEN (2014), Rz 36.

¹⁶³ Vgl. BALLWIESER (2013), Rz 77.; URNIK/URTZ (2016), Rz 104 ff.

¹⁶⁴ Vgl. BÖCKING/GROS (2014), Rz 57.; URNIK/URTZ (2016), Rz 106.

¹⁶⁵ Vgl. EGGER u.a. (2015), S. 87.; KONEZNY (2016a), Rz 40.; URNIK/URTZ (2016), Rz 107.

Dauer der Herstellung in Tagen, multipliziert. Das Ergebnis dieser Multiplikation wird anschließend durch 365 Tage dividiert.¹⁶⁶

Der zweite Tatbestand, der die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen begrenzt, ist der zeitliche Aspekt. Zinsen dürfen nur, wenn sie auf den Zeitraum der Herstellung anfallen, aktiviert werden. Grundlegend stellt die Herstellung, im Gegensatz zur Anschaffungen, einen zeitraumbezogenen Vorgang dar, der durch einen Beginn und ein Ende gekennzeichnet ist.¹⁶⁷ Der Beginn der Herstellung wird in der Literatur zum Teil kontrovers gesehen. Da auch die aktivierungspflichtigen variablen und fixen Gemeinkosten auf diesen Zeitraum bezogen sind, wird dem Zeitraum der Herstellung ein eigenes Kapitel gewidmet.¹⁶⁸

Das Ende der Herstellung wird, nach herrschender Meinung, als jener Zeitpunkt gesehen, wenn der Vermögensgegenstand fertiggestellt wurde und bestimmungsgemäß verwendet werden kann. Bei Anlagevermögen ist dies der Fall, wenn dieses betriebsbereit ist. Bei Umlaufvermögen, wenn dieses auslieferungs- und/oder absatzfähig ist und dementsprechend auf Lager gelegt werden kann.¹⁶⁹

Vom Aktivierungswahlrecht sind neben der reinen Zinsen des Fremdkapitals, auch vergleichbare Aufwendungen wie Wertsicherungsbeiträge, ein zeitanteiliges Disagio und Geldbeschaffungskosten betroffen.¹⁷⁰ Generell muss sichergestellt werden, dass nur die pagatorischen Zinsen eingerechnet werden. Die Aktivierung von Eigenkapitalzinsen ist unzulässig, da diese den kalkulatorischen Kosten angehören, gegenüber denen ein generelles Aktivierungsverbot besteht.¹⁷¹

Aufgrund der komplexen Berechnung und dem Grundsatz einer konservativen Bilanzierung im Unternehmen, wird von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht. Fremdkapitalzinsen stellen somit vollen Aufwand im Jahr, indem sie anfallen, dar.

¹⁶⁶ Vgl. JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 112.

¹⁶⁷ Vgl. SCHUBERT/PASTOR (2016), Rz 362.

¹⁶⁸ Vgl. Kapitel 5.1.2.6 Zeitraum der Herstellung, S. 52 ff.

¹⁶⁹ Vgl. BALLWIESER (2013), Rz 70.; BÖCKING/GROS (2014), Rz 51.; LEZIUS (2015), Rz 26.; URNIK/URTZ (2016), Rz 72.

¹⁷⁰ Vgl. FATTINGER (2005), S. 41.; LANG (2013), Rz 134.; URNIK/URTZ (2016), Rz 105.; im dHGB ist KAHLE u.a. (2016), Rz 225. gegen die Aktivierung von Geldbeschaffungskosten.

¹⁷¹ Vgl. JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 109.

5.1.2.6 Zeitraum der Herstellung

Der Herstellungszeitraum wurde, nach alter Rechtslage nur für die Einbeziehung der Fremdkapitalzinsen verwendet. Im Zuge des RÄG 2014 hat der Gesetzgeber die Gemeinkostenaktivierungspflicht eingeführt, jedoch diese ebenso auf den Zeitraum der Herstellung limitiert. Die Abgrenzung des Endes der Herstellung, ist unumstritten mit der Absatzreife festgelegt. Besonders die Frage, wann der Beginn dieses Zeitraumes ist, gestaltet sich in der Praxis schwer und wird auch in der Literatur als umstritten angesehen. Um im Kooperationsunternehmen die zwingend zu aktivierenden Gemeinkosten von jenen, die nicht aktivierbar sind abzugrenzen, werden die Interpretationen des Beginns der Herstellung aus der österreichischen und deutschen Kommentarliteratur aufgearbeitet und daraus ein Fazit für Sattler abgeleitet.

Der späteste Beginn des Zeitraums der Herstellung wird in der Literatur als jener Punkt angesehen, wenn Produktionsmaßnahmen zum ersten Mal vorgenommen werden. Wobei der Wortlaut der Produktion in diesem Zusammenhang im technischen Sinne verstanden wird.¹⁷² Also zusammengefasst jener Zeitpunkt, wenn der eigentliche technische Herstellungsvorgang beginnt.¹⁷³ Vermehrt ist der Beginn der Herstellung bereits in einem früheren Stadium anzusehen, wenn Aufwendungen getätigt werden, die in einem engen wirtschaftlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Herstellung eines Vermögensgegenstandes stehen.¹⁷⁴

Zu den Aufwendungen mit sachlichem Zusammenhang, zählen Kosten der Auftragsvorbereitung wie beispielsweise auftragsgebundene Planungskosten, die Erstellung von Plänen und Konstruktionszeichnungen, Kosten für Anträge, Architektenhonorare und ähnliches.¹⁷⁵ Die in der Literatur auffindbaren Beispiele zu möglichen hinzurechenbaren Auftragsvorbereitungen, scheinen eher auf langfristige Herstellungsprozesse angewandt zu werden. Inwieweit diese für unfertige und fertige Erzeugnisse der Serienfertigung oder Auftragsfertigung von Sattler ihre Anwendung finden, ist fraglich.

In der Sattler Gruppe wird Material zumeist nicht für einen bestimmten Auftrag oder ein bestimmtes Produkt erworben, sondern die Roh- und Hilfsstoffe sind für die Produktion verschiedener Produkte einsetzbar. Zu prüfen gilt es für die Sattler Unternehmensgruppe im Speziellen, ob die Lagerung des Materials bereits zum Zeitraum der Herstellung gemäß § 203 Abs 3 UGB zweiter Satz zählt.

¹⁷² Vgl. BALLWIESER (2013), Rz 67.

¹⁷³ Vgl. SCHUBERT/PASTOR (2016), Rz 362 ff.

¹⁷⁴ Vgl. BÖCKING/GROS (2014), Rz 51.; DRÜEN (2014), Rz 30.; FATTINGER (2005), S. 26.; JANSCHKEK/JUNG (2010a), Rz 112.; KAHLE u.a. (2016), Rz 183.; LEZIUS (2015), Rz 26.

¹⁷⁵ Vgl. FATTINGER (2005), S. 26.; KAHLE u.a. (2016), Rz 183.; URNIK/URTZ (2016), Rz 94/2.

Um in der Unternehmensgruppe eine einheitliche Vorgehensweise zu gewährleisten, wird der Beginn des Zeitraums der Herstellung im Unternehmen definiert und die damit einzubeziehenden Bestandteile im Bereich festgelegt. Generell schließt man sich im Unternehmen der mehrheitlichen Meinung der Literatur an, indem der Beginn der Herstellung schon vor dem technischen Herstellungsprozess beginnt. Somit werden grundsätzlich zulässige Vorbereitungshandlungen der Herstellung zugerechnet.

Ein besonderes Problem in der Praxis ergibt sich aus der Lagerung von Materialien, die in einem späteren Zeitpunkt zur Herstellung verwendet werden. Während der Lagerzeit entstehen Gemeinkosten für das Personal sowie die Lagerung, wie beispielsweise Instandhaltung, Abschreibungen, Mietaufwand, Beleuchtung der Lagerhalle oder Bewachungskosten und materialbezogene Versicherungsprämien. Ob diese Gemeinkosten den Herstellungskosten zugerechnet oder nicht zugerechnet werden können, ist abhängig vom jeweiligen Fertigungsmaterial.

Bei der Lagerung von Spezialmaterial, das für einen spezifischen Auftrag nach Auftragserteilung beschafft wird, ist ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zur Herstellung gegeben. Dementsprechend gehören Gemeinkosten, die durch Lagerung dieser Spezialmaterialien entstehen, zum Zeitraum der Herstellung. Entscheidend ist, dass Spezialmaterialien gezielt, nach der Auftragserteilung, für die Herstellung eines Auftrages angeschafft werden. Wenn es den spezifischen Auftrag nicht gäbe, wären diese Materialien nicht angeschafft worden. Diese Entscheidung wird durch das Hauptkriterium des wirtschaftlichen Zusammenhangs gerechtfertigt, das auch nach FATTINGER¹⁷⁶ zwingend notwendig für die Aktivierung von Gemeinkosten ist.

Bei Material, das auf Vorrat und ohne speziellen Zusammenhang zu einem Auftrag oder Produkt bestellt wurde, zählt die Lagerung nicht zum Zeitraum der Herstellung. In diesem Fall fällt typischerweise der Akt der Entnahme aus dem Materiallager, mit dem Beginn der Herstellung zusammen. Dies wird dadurch begründet, dass hier der spezifische wirtschaftliche Zusammenhang fehlt. Deshalb sind Gemeinkosten der Lagerung von Standardmaterialien nicht aktivierbar. Auch nach KAHLE/HAAS/SCHULZ¹⁷⁷ führt die bloße Beschaffung von Rohstoffen nicht zum Beginn der Herstellung. Dieser Meinung sind auch PASTOR/SCHUBERT¹⁷⁸, da bei solchen Rohstoffen der Herstellung nicht feststeht, für welche Vermögensgegenstände sie verbraucht werden.

In der Praxis könnten die Vorgaben des Gesetzgebers zum § 203 Abs 3 UGB, in dem fixe und variable Gemeinkosten, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, aktivierungspflichtig sind, unterschiedlich interpretiert werden. Entweder können diese mit engem Zeitraum

¹⁷⁶ Vgl. FATTINGER (2005), S. 26.

¹⁷⁷ Vgl. KAHLE u.a. (2016), Rz 183.

¹⁷⁸ Vgl. SCHUBERT/PASTOR (2016), Rz 366.

interpretiert werden oder es kann meines Erachtens zumindest ein Wahlrecht bestehen, weil man den Herstellungsbegriff im ersten Satz des § 203 Abs 3 UGB final interpretiert und damit eine sehr weite Fassung der Herstellungskosten hat.¹⁷⁹

Solange es per Gesetz keine explizite Definition oder Einschränkung des Zeitraumes der Herstellung gibt, sind Unterschiede im Ansatz von verschiedenen Unternehmen denkbar.

5.1.3 Folgebewertung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen

Die Folgebewertung ist im § 207 UGB geregelt, wonach dem strengen Niederstwertprinzip folgend unfertige und fertige Erzeugnisse unabhängig von der voraussichtlichen Dauer zwingend auf den niedrigeren Vergleichswert abgeschrieben werden müssen. Der maßgebende Vergleichswert ist der beizulegende Zeitwert nach § 189a Z 4 UGB, welcher sich aus dem Börsenkurs oder Marktwert am Abschlussstichtag ergibt.

- **Börsenkurs:** Das ist der Preis, mit dem der Vermögensgegenstand an einer amtlich anerkannten Börse notiert. Wird der Gegenstand sowohl an inländischen als auch ausländischen Börsen gehandelt ist jener Kurs maßgeblich, an dem das Unternehmen seine Börsengeschäfte abwickeln wird. Grundsätzlich ist auf den Börsenkurs am Bilanzstichtag abzustellen, findet am Bilanzstichtag kein Handel statt, ist der Vortag zu verwenden.¹⁸⁰ Zufallskurse unter dem üblichen Kursniveau sind nach dem Vorsichtsprinzip anzusetzen. Bei erhöhten Zufallskursen hat eine Anpassung auf den Durchschnittskurs zu erfolgen.¹⁸¹
- **Marktwert:** Es ist jener Wert heranzuziehen, der an einem Handelsplatz für Waren durchschnittlicher Art und Güte zu einen bestimmten Zeitabschnitt oder Zeitpunkt im Durchschnitt gewährt wird.¹⁸²

Ein Börsenkurs oder Marktwert liegt nur bei tatsächlich stattgefundenen Umsätzen vor. Gibt es vom Unternehmen keinen Zugang zu einem dieser Handelsplätze oder wird der Vermögensgegenstand unregelmäßig bzw. nur in ähnlicher Güte gehandelt, gilt als Wertmaßstab subsidiär der beizulegende Wert.¹⁸³

Der beizulegende Wert nach § 198a Z 3 UGB ist jener Betrag, den ein Erwerber des gesamten Unternehmens im Rahmen des Gesamtaufpreises für den betreffenden Vermögensgegenstand ansetzen würde, wenn davon ausgegangen werden kann, dass der Erwerber das Unternehmen

¹⁷⁹ Vgl. URNIK/URTZ (2016), Rz 72. mit weiteren Nachweisen, zur finalen Interpretation des Herstellungskostenbegriffes.

¹⁸⁰ Vgl. KONEZNY (2016d), Rz 8.

¹⁸¹ Vgl. FELLINGER u.a. (2011), Rz 9.

¹⁸² Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 50.

¹⁸³ Vgl. WALTER (2010), Rz 11.

fortführt. Bis dato war dieser Wertbegriff nicht im UGB normiert. Die Kodifikation des § 198a Z 3 UGB wurde stark am steuerlichen Begriff des Teilwerts, im Sinne des § 6 Z 1 EStG angelehnt.¹⁸⁴ Zur Bestimmung des beizulegenden Wertes für Gegenstände des Umlaufvermögens ist entweder auf den Wiederbeschaffungswert, Reproduktionswert oder Verkaufswert abzustellen.¹⁸⁵

Ein Abschreibungsbedarf im Zuge des strengen Niederstwertprinzips kann sowohl absatz- als auch beschaffungsseitig bedingt sein. Beschaffungsseitig kann ein Wertminderungsbedarf entstehen, wenn ein Vermögensgegenstand am Bilanzstichtag zu einem niedrigeren Preis angeschafft werden könnte, als dieser ursprünglich bezogen wurde. Ein absatzseitiger Abschreibungsbedarf ergibt sich hingegen, wenn die Herstellungskosten einschließlich der bis zum Verkauf noch anfallenden Kosten den erzielbaren Veräußerungserlös übersteigen.¹⁸⁶

Per Gesetz gibt es keine Vorgabe, ob beim Vergleichswert von den Gegebenheiten des Beschaffungs- oder Absatzmarktes auszugehen ist. Der für den jeweiligen Gegenstand relevante Markt für die Vergleichswertermittlung ist aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchhaltung abzuleiten.¹⁸⁷

In der Bilanzierungspraxis haben Überbestände an unfertigen und fertigen Erzeugnisse die Besonderheit, dass diese Gegenstände des Vorratsvermögens sowohl absatz- als auch beschaffungsseitig, sogenannte doppelte Maßgeblichkeit, bestimmt sein können. Demnach ergibt sich hier ein dreifaches Niederstwertprinzip. Die Bewertung hat zum niedrigsten Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Verkaufserlös abzüglich der noch anfallenden Kosten und dem Wiederbeschaffungs- bzw. Reproduktionswert zu erfolgen.¹⁸⁸

5.1.3.1 Beschaffungsseitige Vergleichswertermittlung

Bei der beschaffungsseitigen Vergleichswertermittlung ergibt sich der Primärvergleichsmaßstab, aus dem der Börsenkurs oder Marktwert, welcher um Anschaffungskostenminderungen zu kürzen und um Anschaffungsnebenkosten zu erhöhen ist. Nachstehende Tabelle zeigt das Berechnungsschema.

¹⁸⁴ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 19.

¹⁸⁵ Vgl. KONEZNY (2016d), Rz 8.; WALTER (2010), Rz 12.

¹⁸⁶ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013b), Rz 20.

¹⁸⁷ Vgl. MILLA u.a. (2016), S. 319.

¹⁸⁸ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013b), Rz 27 f.; FELLINGER u.a. (2011), Rz 7.

Ausgangswert:	Börsenkurs/Marktwert des Beschaffungsmarktes zum Abschlussstichtag
abzgl.:	Anschaffungskostenminderungen
zzgl.:	Anschaffungsnebenkosten
ergibt:	Beschaffungsseitiger Vergleichswert

Tabelle 8: Beschaffungsseitiger Vergleichswert abgeleitet von Börsenkurs/Marktwert,
Quelle: BERTL/DEUTSCH-GOLDONI/HIRSCHLER (2015), S. 370 (leicht modifiziert).

Mangels eines Marktzuganges, ist der beizulegende Wert als Vergleichswert heranzuziehen. Der beizulegende Wert bei Beschaffungsmarktorientierung ist aus dem Wiederbeschaffungswert oder bei Selbstherstellung vom Reproduktionswert abzuleiten.¹⁸⁹

- Wiederbeschaffungswert: Eine Anschaffung am Abschlussstichtag zu den aktuellen Beschaffungspreisen wird unterstellt. Die Ermittlung der fiktiven Wiederbeschaffungskosten unterscheidet sich schematisch nicht von den Anschaffungskosten.¹⁹⁰
- Reproduktionswert: Hier wird der zu bewertenden Vermögensgegenstand mit fiktiven Herstellungskosten, auf Basis der am Abschlussstichtag vorherrschenden Kostensituation errechnet und den tatsächlichen Herstellungskosten gegenübergestellt. Bei der Berechnung ist dasselbe Kalkulationsschema wie bei der Herstellung zu verwenden. Preisrückgänge bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie neue und günstigere Produktionsverfahren können Ursachen für einen niedrigeren Vergleichswert sein.¹⁹¹

In der Bewertung muss zudem der physische Zustand und die Verwertbarkeit berücksichtigt werden. Die Einschränkung der Verwendungsfähigkeit kann sich durch Überalterung, Beschädigung, veränderte Modetrends und neue Technologien ergeben. Daraus resultierende Wertminderungen fließen in Form von Abschlägen in die Bewertung ein. Bei umfangreichen Lagerbeständen kann vom Grundsatz der Einzelbewertung abgewichen werden und eine Abwertungen in Form von Gängigkeitsabschlägen erfolgen.¹⁹²

Bei der Sattler Unternehmensgruppe, erfolgt ein Gängigkeitsabschlag bei fertigen Erzeugnisse, die länger als 12 Monate auf Lager liegen. Die Erfahrung im Unternehmen hat gezeigt, dass derartige Produkte durchschnittlich mit 30% abgewertet werden müssen. Dies entspricht dem branchenüblichen Prozentsatz. Ergibt sich aus anderen Bewertungsmethoden ein geringer Vergleichswert, muss der niedrigste angewandt werden.

¹⁸⁹ Vgl. WALTER (2010), Rz 14.

¹⁹⁰ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013b), Rz 37.

¹⁹¹ Vgl. ROHATSCHKE (2011), S. 6.

¹⁹² Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013b), Rz 38 f.; FELLINGER u.a. (2011), Rz 12.

5.1.3.2 Absatzseitige Vergleichswertermittlung

Werden zur Bewertung der Börsenkurs oder Marktwert des Absatzmarktes herangezogen, sind diese um Preisnachlässe, die üblicherweise gewährt werden, zu reduzieren. Fallen bis zum Verkauf des Vermögensgegenstandes noch Aufwendungen für Spesen, Verpackung, Fracht oder Provisionen an, sind diese abzuziehen. Nachstehend wird das zu verwendende Schema dargestellt.¹⁹³

Ausgangswert:	Börsenkurs/Marktwert des Absatzmarktes zum Abschlussstichtag
abzgl.:	Erlösschmälerungen
abzgl.:	noch anfallende Veräußerungskosten
ergibt:	Absatzseitiger Vergleichswert

Tabelle 9: Absatzseitiger Vergleichswert abgeleitet von Börsenkurs/Marktwert,
Quelle: BERTEL/DEUTSCH-GOLDONI/HIRSCHLER (2015), S. 370 (leicht modifiziert).

Bei der absatzseitigen Vergleichswertermittlung ist, mangels eines Marktzuganges, der retrograde Vergleichswert heranzuziehen. Ausgehend von einem vorsichtig geschätzten Veräußerungserlös müssen Erlösschmälerungen und bis zum Verkaufszeitpunkt noch anfallende Aufwendungen abgezogen werden. Die Schätzung des Veräußerungserlöses darf keine Gewinnspanne enthalten.¹⁹⁴ Bei dieser Vergleichswertermittlung wird das Konzept einer verlustfreien Bewertung verfolgt. Die verlustfreie Bewertung zielt darauf ab, Verluste in jener Periode zu berücksichtigen, in der sie entstehen. Damit wird sichergestellt, dass sich die Belastungen nicht in späteren Perioden ergeben.¹⁹⁵

Das Kalkulationsschema der retrograden Vergleichswertermittlung für unfertige und fertige Erzeugnisse, wird in nachfolgenden Tabelle dargestellt.

¹⁹³ Vgl. BERTEL u.a. (2015), S. 370.

¹⁹⁴ Vgl. FELLINGER u.a. (2011), Rz 13.

¹⁹⁵ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013b), Rz 40.

Unfertige Erzeugnisse		Fertige Erzeugnisse	
Ausgangswert:	Veräußerungserlös	Ausgangswert:	Veräußerungserlös
abzgl.:	Erlösschmälerungen	abzgl.:	Erlösschmälerungen
abzgl.:	noch anfallende Herstellungskosten	abzgl.:	noch anfallende Vertriebskosten
abzgl.:	noch anfallende Verwaltungskosten	abzgl.:	noch anfallende Kapitaldienstkosten
abzgl.:	noch anfallende Vertriebskosten		
abzgl.:	noch anfallende Kapitaldienstkosten		
ergibt:	retrograden Vergleichswert	ergibt:	retrograden Vergleichswert

Tabelle 10: Retrograde Vergleichswert für unfertige und fertige Erzeugnisse, Quelle: ROHATSCHKEK (2011), S. 9 (leicht modifiziert).

Der Umfang, der noch anfallenden Aufwendungen, ist abhängig vom jeweiligen Vorratsvermögensgegenstand. Erfolgt die Berechnung für fertige Erzeugnisse, sind Aufwendungen des Vertriebes und Kapitaldienstkosten abzuziehen. Unter Kapitaldienstkosten werden die Zinsverluste aus der Kapitalbindung verstanden, die bedingt durch die voraussichtlich längere Lagerhaltung im Zeitraum zwischen Bilanzstichtag und Veräußerungszeitpunkt anfallen.¹⁹⁶ Bei unfertigen Erzeugnissen müssen zusätzlich die noch anfallenden Herstellung- und Verwaltungskosten abgezogen werden.¹⁹⁷

Bis dato wurde die Frage, ob die noch anfallenden Aufwendungen zu Voll- oder Teilkosten zu berücksichtigen sind, wird in der Literatur unterschiedlich beantwortet.¹⁹⁸ Mehrheitlich wird die Berechnung auf Basis der Vollkosten befürwortet.¹⁹⁹ Die Bemessung der noch anfallenden Aufwendungen ist auf Basis einer Normalbeschäftigung zu berechnen. Aufgrund der aktuellen Rechtslage des § 203 Abs 3 UGB, nach dieser die Herstellungskosten verpflichtend variable und fixe Material- und Fertigungsgemeinkosten beinhalten müssen, wird dem Kooperationspartner empfohlen, die retrograde Vergleichswertermittlung auf Basis der Vollkosten zu berechnen.

¹⁹⁶ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013b), Rz 52.

¹⁹⁷ Vgl. ROHATSCHKEK (2011), S. 8 f.

¹⁹⁸ Vgl. ROHATSCHKEK (2011), S. 9.

¹⁹⁹ Vgl. FELLINGER u.a. (2011), Rz 13.; CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013b), Rz 48.

5.2 Bewertung und Wertermittlung von Forderungen

Dieses Unterkapitel dient der unternehmensspezifischen Bewertung von Forderungen. Zuerst wird die Zugangs- und Folgebewertung von Forderungen aufgezeigt. Weiterführend werden Kriterien zur Vergleichswertermittlung festgelegt, auf Basis dessen die Ermittlung des Vergleichswertes zu erfolgen hat. Zur Gewährleistung der Einheitlichkeit und Dokumentation wird für die Sattler Unternehmensgruppe ein Excel-basierendes Forderungsbewertungstool erstellt, welches zukünftig von allen Mitarbeitern der Rechnungswesen-Abteilungen der Tochtergesellschaften zu verwenden ist. Im Forderungsbewertungstool werden die von der Konzernmutter vorgegebenen Bewertungskriterien eingepflegt, die Berechnungen erfolgen automatisch, zudem wurde auf die Dokumentation geachtet.

5.2.1 Zugangsbewertung und Folgebewertung von Forderungen

Forderungen werden zum Zugangszeitpunkt mit den Anschaffungskosten nach § 206 Abs 1 UGB in Verbindung mit § 203 Abs 2 UGB bewertet. Die Anschaffungskosten entsprechen in der Regel dem Nennwert der Forderungen.²⁰⁰ Bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen entspricht der Nennwert dem Fakturenbetrag, bei Darlehens- und Kreditverträgen dem Rückzahlungsbetrag. Der Nennwert wird grundsätzlich auch für Forderungen denen kein Anschaffungsvorgang zu Grunde liegt, wie beispielsweise Schadensersatzforderungen oder Forderungen aus Gewinnansprüchen, herangezogen.²⁰¹

Die Anschaffungskosten von Forderungen sind am Abschlussstichtag mit dem beizulegenden Zeitwert zu vergleichen. Kann ein beizulegender Zeitwert nicht festgestellt werden, muss als Vergleichswert der beizulegende Wert herangezogen werden. Sind historische Anschaffungskosten höher als der am Bilanzstichtag beizulegende Zeitwert respektive beizulegende Wert, so sind Abschreibungen vorzunehmen. Ist der beizulegende Zeitwert höher als die Anschaffungskosten darf keine Aufwertung über die Anschaffungskosten erfolgen.²⁰²

Die Abschreibung auf den niedrigeren Vergleichswert ist zwingend vorzunehmen, unabhängig davon, ob die Wertminderung von Dauer ist. Hier gilt das strenge Niederstwertprinzip.²⁰³

²⁰⁰ Vgl. BERTL u.a. (2015), S. 350.

²⁰¹ S. EStR 2000, Rz 2334.

²⁰² Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 50 f.

²⁰³ Vgl. KONEZNY (2016d), Rz 5.

Fallen die Gründe einer außerplanmäßigen Abschreibung nach § 207 UGB in späteren Geschäftsjahren weg, muss eine Zuschreibung bis zur Höhe des Vergleichswertes oder maximal bis zu den Anschaffungskosten erfolgen.²⁰⁴

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über Zugangs- und Folgebewertung von Forderungen nach aktueller österreichischer Rechtslage.

Kriterien	Forderungen
Zugangsbewertung/ Wertobergrenze	Forderungen sind nach § 206 Abs 1 UGB mit den Anschaffungskosten anzusetzen, hierzu sind die Bestimmungen des § 203 Abs 2 UGB sinngemäß anzuwenden.
Folgebewertung	Nach § 207 UGB zwingende außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren am Abschlussstichtag beizulegenden Zeitwert nach § 189a Z 4 UGB. Ist dieser nicht festzustellen, muss auf den niedrigeren beizulegenden Wert nach § 189a Z 3 UGB abgeschrieben werden.
Wertaufholung	Wertaufholungspflicht nach bis maximal zu den historischen Anschaffungskosten nach § 208 Abs 1 UGB, wenn Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen.

Tabelle 11: Übersicht Wertmaßstäbe von Forderungen,
Quelle: eigene Darstellung.

Die unternehmensrechtliche Sichtweise sieht vier Möglichkeiten vor eine Forderung auf den niedrigeren Vergleichswert zu berichtigen. Dazu zählen eine Abschreibungsmethode und drei Arten der Wertberichtigung, wobei diese unterschiedliche steuerrechtliche Akzeptanzen haben.

- **Forderungsabschreibung:** Forderungen welche uneinbringlich sind werden abgeschrieben und die in den Forderungen enthaltene Umsatzsteuer muss, laut § 16 Abs 3 UStG, berichtigt werden. Nach herrschender Auffassung liegt Uneinbringlichkeit vor, wenn mit einer Begleichung aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht mehr zu rechnen ist.²⁰⁵ Ob und wann eine Forderung als uneinbringlich angesehen wird, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden.²⁰⁶
- **Einzelwertberichtigung:** Forderungen mit einem am Bilanzstichtag individualisierbaren und dem Schuldner konkret zuordenbaren Risiko müssen einzelwertberichtigt werden, wenn am Bilanzstichtag Umstände vorliegen, dass eine Forderung nicht mit dem vollen Nennbetrag eingehen wird. Eine Korrektur der Umsatzsteuer erfolgt noch nicht, die

²⁰⁴ Vgl. KONEZNY (2016e), Rz 3 ff.

²⁰⁵ Vgl. BERTEL u.a. (2015), S. 195.

²⁰⁶ S. UStR 2000, Rz 2388.

Wertberichtigung erfolgt auf den Nettowert der Forderung.²⁰⁷ Einzelwertberichtigungen sind unter den angeführten Punkten auch steuerlich anerkannt.²⁰⁸

- Pauschale Einzelwertberichtigung: Die pauschale Einzelwertberichtigung ist im Handelsrecht dem Grunde nach eine Einzelwertberichtigung. Der Begriff der Pauschalität bezieht sich nicht auf den Bildungsgrund, sondern auf die Berechnungsmethode. Die Sammelbewertung von Forderungen widerspricht zwar dem Grundsatz der Einzelbewertung, ist jedoch zulässig wenn eine Einzelbewertung nur mit unverhältnismäßig hohem organisatorischem oder technischem Aufwand durchgeführt werden könnte. Es ist im Einzelfall durchaus denkbar, dass eine reine Einzelwertberichtigung höher ausgefallen wäre, wenn die Umstände des einzelnen Schuldners untersucht worden wären.²⁰⁹ Steuerlich ist es ebenso zulässig, eine größere Anzahl von Forderungen, basierend auf gleichartiger und am Bilanzstichtag konkret zuordenbarer Umstände, gruppenweise zusammenzufassen und diese nach festgelegten Kriterien einheitlich zu bewerten.²¹⁰
- Pauschalwertberichtigung: Nach dem Unternehmensrecht können Forderungen auch zu Gruppen zusammengefasst werden, die aus gleichen speziell zurechenbaren Risiken bestehen.²¹¹ Aus steuerlicher Betrachtungsweise ist ein pauschaler Abschlag für Risiken wie: allgemeines Forderungsrisiko, allgemeines Ausfallsrisiko, allgemeines Branchenrisiko einer Forderungsgruppe auf Grund von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit nicht zulässig.²¹²

5.2.2 Kriterien zur Vergleichswertermittlung

Die Ermittlung des Vergleichswertes einer Forderung bestimmt sich durch den Betrag, der nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung wahrscheinlich eingehen wird. Hierfür müssen alle bis zum Abschlussstichtag entstandenen wertrelevanten Faktoren berücksichtigt werden.²¹³ Diese wertbeeinflussenden Faktoren sind Einbringlichkeit, Verzinsung und bei Fremdwährungsforderungen, der Wechselkurs am Abschlussstichtag.²¹⁴

Die **Einbringlichkeit** von Forderungen ist von Umständen wie, faktische und rechtliche Durchsetzbarkeit der Forderung, Bonität des Schuldners, Länderrisiko, Überfälligkeit der

²⁰⁷ Vgl. BERTL u.a. (2015), S. 456 ff.

²⁰⁸ S. EStR 2000, Rz 2374.

²⁰⁹ Vgl. BERTL/FRABERGER (1996), S. 368.

²¹⁰ S. EStR 2000, Rz 2373 i.V.m Rz 2376 f.

²¹¹ Vgl. URNIK/URTZ (2015a), S. 181.

²¹² S. EStR 2000, Rz 2372.

²¹³ Vgl. BERTL u.a. (2015), S. 375.

²¹⁴ Vgl. KONEZNY (2016d), S. 919.

Forderungen und den bestehenden Sicherheiten abhängig. Bei der Einbringlichkeit wird wiederum unterschieden zwischen uneinbringlichen oder zweifelhaften Forderungen. Uneinbringliche Forderungen sind solche, welche aus faktischen oder rechtlichen Gründen nicht durchsetzbar sind. Zweifelhaft sind Forderungen, wenn nicht mit Sicherheit von einem Forderungseingang ausgegangen werden kann. Die Beurteilung von einbringlichen oder uneinbringlichen Forderungen sowie der Vergleichswert müssen nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung bewertet werden.²¹⁵

- Faktische und rechtliche Durchsetzbarkeit: In den meisten Fällen, in denen eine Forderung aus faktischen oder rechtlichen Gründen nicht mehr durchsetzbar erscheint, liegt zugleich die Uneinbringlichkeit der Forderung vor. Die Uneinbringlichkeit im Sinne der Rechtsprechung bedeutet, dass der Ausfall der Forderung Realität, anstelle einer Vermutung ist.²¹⁶ Die häufigste wirtschaftliche Ursache eines Forderungsausfalls ist die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners, welche in weiterer Folge zu einer Eröffnung eines Insolvenzverfahrens (dient als Überbegriff für Konkurs- und Sanierungsverfahren) führt. Dem Grunde nach steht die Uneinbringlichkeit bereits zum Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit und nicht mit der Eröffnung des Verfahrens fest.²¹⁷ Gerichtliche Entscheidungen die zu Preisminderungen oder Aberkennungen von Forderungen führen sind ebenso wie der gerichtliche sowie außergerichtliche Vergleich oder ein Forderungsverzicht Gründe für die Uneinbringlichkeit einer Forderung.²¹⁸ All jene Gründe führen zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 Abs 1 UStG und lösen eine Vorsteuerkorrektur aus.²¹⁹
- Bonität des Schuldners: Die Bonität des Schuldners ist ein weiterer Indikator für die Werthaltigkeit einer Forderung. Zur Prüfung der Bonität des Schuldners kann beispielsweise auf Informationen von Kreditschutzverbänden, Rating-Agenturen, Wirtschaftsnachrichten, Auskunft von Banken sowie durch Bilanzanalyse der Kunden im Bereich „business to business“ zurückgegriffen werden.²²⁰
- Länderrisiko: Das Länderrisiko stellt eine zusätzliche und zugleich besondere Form des Ausfallrisikos dar. Bei ausländischen Schuldern können zusätzliche Risiken wie politische Risiken, Transferrisiken oder Währungsrisiken auftreten. Um bei Auslandsforderungen der vernünftigen unternehmerischen Beurteilung nachkommen zu können, sollte bei der Bewertung des Länderrisikos auf international verwendete Ratings

²¹⁵ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013b), Rz 62 ff.

²¹⁶ Vgl. BERTEL/FRABERGER (1996), S. 368.

²¹⁷ Vgl. BERTEL u.a. (2015), S. 195.

²¹⁸ Vgl. BERTEL u.a. (2015), S. 193.

²¹⁹ S. UStR 2000, Rz 2382.

²²⁰ Vgl. GRUENBERGER (2004), S. 632.

zurückgegriffen werden. Häufig tritt ein Länderrisiko in Kombination mit der Überfälligkeit oder einem Bonitätsrisiko des Schuldners auf. Zumeist werden Länderrisiko und Bonitätsrisiko parallel erfasst, jedoch kann die Wertberichtigung aus beiden Risiken die Höhe der Gesamtforderung nicht übersteigen.²²¹ Aus steuerlicher Sicht kann eine Einzelwertberichtigung bei Auslandsforderungen erfolgen, wenn auf Grund von Zahlungsmoral, Sicherheiten und Bonität tatsächliche Bedenken betreffend der Einbringlichkeit bestehen. Das alleinige Länderrating ohne weitere Prüfung der Werthaltigkeit einer Forderung ist kein Anlassfall einer Einzelwertberichtigung. Grundlegend jedoch bestehen im steuerlichen Recht keine Bedenken bei der Wertberichtigung für Auslandsforderungen, wenn die Gefährdung der Einbringlichkeit aller Forderungen gegenüber einem Land aus politischen oder wirtschaftlichen Gründen gleichartig sind.²²²

- **Überfälligkeit:** Eine Forderung ist als überfällig anzusehen, wenn das vereinbarte Zahlungsziel überschritten worden ist.²²³ Die Überfälligkeit der Forderungen kombiniert mit der Tatsache, dass der Schuldner bereits mehrmals erfolglos gemahnt wurde, ist ein relevantes Indiz zur fehlenden Werthaltigkeit von Forderungen.²²⁴
- **Bestehende Sicherheiten:** Wird die Realisierung einer Forderung durch Bankgarantien oder staatlichen Garantien gesichert, kann entweder die Forderung berichtigt und zugleich die Aktivierung eines Ersatzanspruches gegenüber der Kreditinstituten oder dem Bund erfolgen oder eine Wertberichtigung unterbleiben. Ist ein Forderungsverlust durch eine Regressforderung besichert, kann eine Wertberichtigung unterbleiben. Ist die Forderung abzuschreiben, ist im Gegenzug die Regressforderung zu aktivieren. Durch das Bestehen einer Besicherung entfällt das zu tragende Risiko des Unternehmens, dementsprechend darf die Wertberichtigung unterbleiben oder ein Aktivposten aktiviert werden.²²⁵

Der beizulegende Vergleichswert von **unverzinslichen bzw. unterverzinslichen Forderungen** ist der am Abschlussstichtag abgezinsten Barwert. Dementsprechend sind Forderungen abzuzinsen und ist eine Abschreibung auf den Barwert vorzunehmen. Mit dem näherkommenden Zahlungstermin steigt zugleich der Wert der Forderung.²²⁶

Nach unternehmensrechtlichen Gesichtspunkten wird die Abzinsung auf den Barwert zumeist erst bei einer Restlaufzeit von zwei bzw. drei Monaten als erforderlich angesehen. Aus

²²¹ Vgl. GRUENBERGER (2004), S. 636 ff.

²²² S. EStR 2000, Rz 2372.

²²³ Vgl. GRUENBERGER (2004), S. 635.

²²⁴ Vgl. BERTL u.a. (2015), S. 455.

²²⁵ Vgl. ROHATSCHKE (2011), S. 13.; S. EStR 2000, Rz 2351.

²²⁶ Vgl. BERTL u.a. (2015), S. 461.

Vereinfachungsgründen darf bei kürzerfristigen Forderungen die Abzinsung unterbleiben.²²⁷ Die ertragssteuerrechtliche Betrachtungsweise folgt der unternehmensrechtlich vorgenommenen Abzinsung. Nach den Einkommensteuerrichtlinien kann die Abzinsung von Forderungen aus Warenlieferungen ab einem Zahlungsziel von zwei oder mehr Monaten vorgenommen werden, bei einem Zahlungsziel von mehr als einem Jahr muss diese erfolgen.²²⁸ In der deutschen Literatur sind Zahlungsfristen von über einem Jahr möglich. Im Unternehmen sollte Mindestrestlaufzeit festgelegt werden, ab jenem Zeitpunkt Forderungen einheitlich abgezinst werden um dem Stetigkeitsprinzip gerecht zu werden. Für die Abzinsung ist ein für die Laufzeit entsprechender üblicher Marktzinssatz zu verwenden.²²⁹

Zur richtigen Erfassung der Abzinsung muss unterschieden werden, ob die Forderung erfolgswirksam oder erfolgsneutral eingebucht wurden.

- Erfolgswirksam eingebuchte Forderungen: Zu dieser Forderungskategorie zählen insbesondere Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Forderungen aus der Veräußerung von sonstigen Vermögensgegenständen oder Anlagen. Bei derartigen Forderungen wird davon ausgegangen, dass zwei Geschäfte vorliegen. Auf der einen Seite erfolgt der Veräußerungsvorgang auf der anderen eine Kreditgewährung, weil davon ausgegangen wird, dass die Stundung des Kaufpreises vom Verkäufer einkalkuliert wurde. Eine sofortige vollständige Aktivierung des Nennbetrages der Forderung würde die zukünftig realisierbaren Zinsen erfolgswirksam berücksichtigen und somit gegen das Realisationsprinzip verstoßen. Entsprechend ist der Barwert der Forderung in den Erlösen einzubuchen. Werden diese Überlegungen nicht bei der Forderungseinbuchung berücksichtigt, müssen die Erlöse bei der Jahresabschlusserstellung korrigiert werden. Die Zinsforderung entsteht erst mit dem Zeitablauf, durch Aufzinsung des Barwertes wird zeitanteilig der Zinsertrag ausgewiesen, unter Zinsen und ähnliche Erträge, realisiert.²³⁰
- Erfolgsneutral eingebuchte Forderungen: Unter diese Kategorie fallen Darlehensforderungen. Diese Forderungen werden bei der Einbuchung mit dem Auszahlungsbetrag, dem Nennwert, erfasst. Werden solche Forderungen zu niedrig oder nicht verzinst, erfolgte eine Abschreibung auf den Barwert welche, unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen ausgewiesen wird. Nur wenn dieser Betrag die im Unternehmen üblichen Abschreibungen überschreitet, erfolgt der Ausweis unter den Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens. Eine spätere Aufzinsung wird

²²⁷ Vgl. ROHATSCHEK (2016), S. 82.

²²⁸ S. EStR 2000, Rz 2362.

²²⁹ Vgl. ROHATSCHEK (2016), S. 82.

²³⁰ Vgl. BERTL u.a. (2015), S. 462.

unter Zinsen und ähnliche Erträge erfasst und ist als Wertaufholung im Sinne des § 208 Abs 1 UGB zu interpretieren.²³¹

Fremdwährungsforderungen, dies sind Forderungen in einer ausländischen Währung, sind zum Zeitpunkt der Anschaffung mit dem Kurswert der ausländischen Währung anzusetzen. Der Anschaffungszeitpunkt ist jener, wenn die Erbringung oder Annahme der Leistung erfüllt wurde.²³²

Bei Fremdwährungsforderungen ist die Werthaltigkeit neben der Einbringlichkeit und Verzinslichkeit auch hinsichtlich Kursverlusten zu prüfen. Der Devisenkurs zum Anschaffungszeitpunkt wird mit jenem zum Bilanzstichtag verglichen. Dem strengen Niederstwertprinzip folgend, ist ein sich ergebender niedriger Vergleichswert zum Bilanzstichtag zwingend anzusetzen. Später entstehende positive Kursschwankungen sind ebenfalls zwingend, bis zum historischen Anschaffungswert, aufzuwerten.²³³

Werden Forderungen durch ein Devisentermingeschäft kursgesichert und entfällt somit das Kursrisiko des Unternehmens, dann ist der Anschaffungsterminkurs beizubehalten.²³⁴

5.2.3 Forderungsbewertungstool

Der Vergleichswert von Forderungen wird wesentlich von den davor festgestellten Faktoren beeinflusst, diese wiederum beruhen im Wesentlichen auf subjektiven Einschätzungen.²³⁵ Zudem sind Höhe einer etwaigen Forderungswertberichtigung oder Forderungsabschreibung aufgrund von Erfahrungen der Vergangenheit und nach besten kaufmännischen Wissen zu beurteilen.²³⁶

Um die subjektive Einschätzung der Werthaltigkeit einer Forderung so einheitlich wie möglich innerhalb der Unternehmensgruppe zu gestalten, wurde ein Tool erstellt, welches die wertbeeinflussenden Faktoren beinhaltet. Die verbindliche Verwendung des Forderungstools schafft somit eine Bewertungskonsistenz sowie eine transparente und nachvollziehbare Dokumentation innerhalb der Unternehmensgruppe. Im Konzern werden alle Forderungen, auch Forderungen innerhalb der Unternehmensgruppe, auf potenziellen Wertberichtigungsbedarf überprüft.

²³¹ Vgl. ROHATSCHKE (2016), S. 83.

²³² S. EStR 2000, Rz 2379.

²³³ Vgl. BERTEL u.a. (2015), S. 460.

²³⁴ S. EStR 2000, Rz 2379.

²³⁵ Vgl. CHRISTIAN/HOHENSINNER (2013b), Rz 61 f.

²³⁶ Vgl. WALTER (2010), Rz 18.

5.2.3.1 Aufbau und Datenpflege

Das Forderungsbewertungstool besteht aus sieben Tabellenblättern die in nachfolgender Abbildung dargestellt werden:



Abbildung 7: Tabellenblätter des Forderungsbewertungstools,
Quelle: eigene Darstellung.

Die zwei hellblau markierten Tabellenblätter Startseite und Berechnungsblatt müssen zukünftig von den Mitarbeitern in den Tochtergesellschaften ausgefüllt werden. Die dunkelblauen Tabellenblätter Überfälligkeit, Bonitätsrating und Länderrating sind Stammdatenblätter welche von der Muttergesellschaft jährlich gepflegt werden. Die weißen Tabellenblätter Begründungstext und Dokumentationsblatt dienen der Dokumentation des Tools. Hier bedarf es keinem manuellen Zutun von Mitarbeitern des Kooperationspartners.

Das Tabellenblatt Startseite beinhaltet das Ziel und eine Kurzbeschreibung des Bewertungstools, als Erklärung und Anleitung für die Mitarbeiter in den Tochtergesellschaften. Mittels eines dropdown Feldes kann die Tochtergesellschaft, deren Forderungen es zu bewerten gilt, ausgewählt werden. Zudem gibt es von diesem Tabellenblatt aus, eine direkte Verbindung zu den Tabellenblätter Berechnung, Überfälligkeit, Stammdaten Bonitätsrating und Länderrating. In nachstehender Abbildung ist diese Navigation ersichtlich.

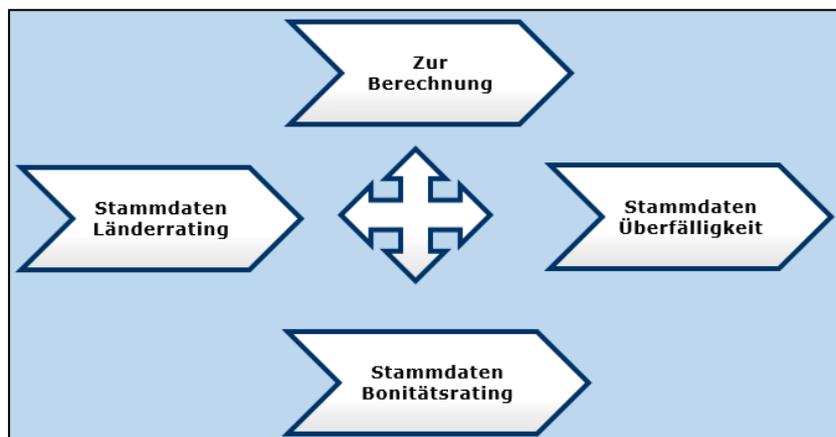


Abbildung 8: Navigation zu weiteren Tabellenblättern,
Quelle: eigene Darstellung.

Bevor die Verwendung des Tools möglich ist, muss die Rechnungswesen Abteilung der Sattler AG im jeweiligen Bilanzierungsjahr die Stammdaten pflegen. Hierfür gilt es die Tabellenblätter Überfälligkeit, Bonitätsrisiko und Länderrisiko zu befüllen, damit eine automatische Berechnung des Tools gewährleistet wird.

Im Tabellenblatt der Überfälligkeit muss der Bilanzstichtag des zu bilanzierenden Jahres und die Stammdaten der Überfälligkeit aktualisiert werden. Die Stammdaten Überfälligkeit geben die Zeiträume an, ab welchen Tagen der Überfälligkeit welcher Abwertungsprozentsatz in der Berechnung verwendet wird. In nachfolgender Tabelle ist ein Beispiel für festgelegte Prozentsätze in den jeweiligen Überfälligkeitszeiträumen ersichtlich.

Stammdaten Überfälligkeit	
Überfällige Tage	Abwertung in %
0-30	0,0%
31-60	10,0%
61-90	30,0%
91-120	50,0%
>120	70,0%

Tabelle 12: Unternehmensspezifische Abwertungsprozentsätze bei Überfälligkeit, Quelle: eigene Darstellung.

Im Tabellenblatt Bonitätsrating müssen zum einen die Stammdaten der Debitoren eingetragen bzw. importiert und zum anderen die Abwertungsprozentsätze dem jeweiligen Rating entsprechend festgelegt werden.

Um die Funktionalität der Berechnung des Tools zu gewährleisten, müssen der Firmenname, das Land und das individuelle Bonitätsrating der Debitoren hinterlegt werden. Der Detaillierungsgrad dieser Stammdaten kann bei Bedarf um beispielsweise Kundennummer oder dem Forderungskonto erweitert werden. Die zusätzliche Angabe dieser zwei Stammdaten erleichtert die Zuordnung der Forderung für interne Zwecke, sind aber nicht verpflichtend für die Berechnung anzuführen. Die Stammdaten der Debitoren können aus dem in der Unternehmensgruppe verwendeten SAP System gezogen und in das Tool eingepflegt werden.

Einzig die Klassifizierung des Bonitätsratings kommt nicht direkt aus dem SAP System. Diese Informationen werden im Unternehmen in Excel-Tabellenblättern gesammelt und können von dort in das Forderungsbewertungstool übernommen werden. In der Sattler Unternehmensgruppe wird die Bonität von Hauptschuldner seit Jahren in regelmäßigen Abständen bewertet. Die Bewertung erfolgt anhand von Bilanzanalysen, Informationen aus Wirtschaftsnachrichten sowie von Kreditschutzverbänden, wie beispielhaft dem Kreditschutzverband von 1870. Das Rating wird konzernweit für alle Debitoren in der Konzernmutter erstellt. Die Debitoren werden je nach Bonität in drei Ratingstufen A, B und C eingeteilt. Folgend eine kurze Erläuterung zu den einzelnen Ratingstufen, sowie dessen Auswirkung im Tool.

- Rating „A“: Prinzipiell gute Bonität des Schuldners, kein zusätzlicher Aufschlag für das Ausfallrisiko wird berücksichtigt.
- Rating „B“: Mittelmäßige Bonität des Schuldners, es erfolgt ein prozentmäßiger Aufschlag zusätzlich zur Überfälligkeit um das zusätzliche Bonitätsrisiko zu berücksichtigen.
- Rating „C“: Schlechte Bonität des Schuldners, es erfolgt ein erhöhter prozentmäßiger Aufschlag zusätzlich zur Überfälligkeit um das erhöhte Bonitätsrisiko zu berücksichtigen.

Der Aufschlag für die unterschiedlichen Ratings ist aufgrund der unternehmensspezifischen Erfahrungswerte aus der Vergangenheit auszuwählen und im System zu hinterlegen.

Faktoraufschlag bei Überfälligkeit durch Rating	
Rating	Aufschlag in %
A	0%
B	10%
C	20%

Tabelle 13: Unternehmensspezifischen Faktoraufschlag durch das Bonitätsrating,
Quelle: eigene Darstellung.

Neben der Überfälligkeit von Forderungen und dem Bonitätsrating des Schuldners ist das Länderrating eine weitere Komponente, die zur Berechnung des Vergleichswertes einer Forderung in der Sattler Unternehmensgruppe dient. Dementsprechend sind die Herkunftsländer der Debitoren im Tabellenblatt Länderrating zu bewerten. Beim Kooperationspartner wird bei der Bewertung auf international verwendete Ratings, veröffentlicht im Institutional Investor, zurückgegriffen. Die Klassifizierung erfolgt im Konzern in die Ratingklassen A, B und C, nachstehend eine kurze Erklärung und die Auswirkung im Tool.

- Rating „A“: Gutes Länderrating, kein zusätzlicher Aufschlag für das Ausfallrisiko wird berücksichtigt.
- Rating „B“: Mittelmäßiges Länderrating, es erfolgt eine prozentmäßige Abwertung um das erhöhte Länderrisiko des Kunden einzubeziehen. Dieser Abwertungsprozentsatz kann zusätzlich zur Überfälligkeit und zum Bonitätsrisiko auftreten.
- Rating „C“: Schlechtes Länderrating, es erfolgt eine erhöhte prozentmäßige Abwertung um das stark erhöhte Länderrisiko des Kunden einzubeziehen. Dieser Abwertungsprozentsatz kann zusätzlich zur Überfälligkeit und zum Bonitätsrisiko auftreten.

Für die einzelnen Ratingstufen muss ein Abwertungsprozentsatz im Tool festgelegt werden, nachfolgend ein Beispiel.

Abwertung durch Länderrating	
Rating	Abwertung in %
A	0%
B	5%
C	10%

Tabelle 14: Abwertungsprozentsätze nach Länderrating,
Quelle: eigene Darstellung.

Generell gilt alle Abwertungsprozentsätze sind von der Konzernmutter auf Basis von Erfahrungswerten festzulegen. Diese Maßnahme führt dazu, dass konzernweit auf eine gleiche und dokumentierbare Abwertungslogik zurückgegriffen wird. Es wurde explizit darauf geachtet, dass die Berechnungslogik der Excel-Toollösung auf bereits vorhandene oder für das Kooperationsunternehmen leicht generierbare Daten zurückgreift, um einen Mehraufwand zu vermeiden.

Nach erfolgter Stammdatenpflege durch die Muttergesellschaft kann das Forderungsbewertungstool an die Tochtergesellschaften versendet werden. Die zuständigen Mitarbeiter in den Tochtergesellschaften müssen in weiterer Folge nur die Tabellenblätter Startseite und Berechnungsblatt befüllen. Die übrigen Tabellenblätter dürfen von den Tochtergesellschaften nicht verändert werden. Bei Bedarf könnten diese vor dem versenden ausgeblendet oder gesperrt werden.

5.2.3.2 Fragenkatalog und Berechnungslogik

Das Kernstück des Tools ist das Berechnungsblatt, hier werden die Mitarbeiter der Tochtergesellschaft mit einem spezifischen Fragenkatalog konfrontiert. Je nach Beantwortung der Fragen wird automatisch ein potenzieller Wertberichtigungsbetrag berechnet. Der Fragebogen wurde basierend auf den spezifischen Anforderungen des Unternehmens entwickelt. Zur Integrierung dieser Anforderungen wurden Informationen von verantwortlichen Personen im Unternehmen bereitgestellt.

Der Mitarbeiter muss am Anfang des Fragebogens die forderungsspezifischen Daten eintragen, hierzu zählt die Angabe des Debitoren gegenüber dem eine Forderung besteht. Der Nennwert der Forderung ist sowie die Währung manuell einzutragen. Bei Fremdwährungsforderungen gilt es den Anschaffungs- sowie den Stichtagskurs der Währung zu ergänzen. Der Forderungsbetrag in Euro wird automatisch ermittelt. Zudem muss das Fälligkeitsdatum der Forderung vom Mitarbeiter eingetragen werden.

Fragenkatalog Forderungsbewertung		
Forderungen gegenüber:	A GmbH	
Nennwert der Forderung (in USD):	15.000,00	
Fremdwährung Anschaffungs-/ Stichtagskurs:	1,2	1,1
Nennwert der Forderung (in EUR):	12.500,00	
Fälligkeitsdatum der Forderung:	24.10.2016	

Tabelle 15: Eingabe von forderungsspezifischen Daten,
Quelle: eigene Darstellung.

Der Fragenkatalog selbst besteht aus fünf Hauptfragen welche zu beantworten sind. Je nach Beantwortung der Hauptfrage werden bis zu zwei Zusatzfragen gestellt. Am Anfang wird nur Frage A angezeigt, welche Zusatzfragen oder Hauptfragen in weiterer Folge gestellt werden ist abhängig von der Beantwortung der vorhergehenden Frage. Zur Erleichterung und Effizienzsteigerung wurde im Tool eine Fragenlogik mit Hilfe von Excel-Makros hinterlegt. Der Mitarbeiter muss nur für die entsprechende Forderung relevante Fragen und nicht zwangsläufig den gesamten Fragebogen beantworten. Zum besseren Verständnis werden die einzelnen Hauptfragen inklusive der Zusatzfragen nachfolgend erläutert. Ebenso wird die hinterlegte Berechnungslogik im Tool beschrieben, welche durch die individuelle Fragenbeantwortung ausgelöst wird.

- Frage A: Liegen zum Bilanzstichtag konkrete Beschwerden von Kunden vor und ist die Ausstellung einer betragsmäßig relevanten Gutschrift wahrscheinlich?
- Zusatzfrage wenn Frage A mit „Ja“ beantwortet wurde: Wie hoch ist der prozentuelle Schätzwert der Gutschrift?

Diese Frage dient dazu um eine Wertberichtigung einer faktisch nicht mehr durchsetzbaren Forderung zu ermitteln. Bei groben Produktionsfehlern und daraus resultierender Beschwerden ist die Begleichung der Forderung des Kunden zum Nominalwert unrealistisch. Das Kooperationsunternehmen agiert bei begründeten Beschwerden großzügig um die Geschäftsbeziehung nicht zu gefährden. Sind am Abschlussstichtag Beschwerden bekannt die wahrscheinlich zur Ausstellung einer Gutschrift an den Kunden führen, muss der Mitarbeiter den Prozentsatz nach besten Wissen und Gewissen schätzen.

Die Wertberichtigung errechnet sich in weiterer Folge anhand des eingegebenen Prozentsatzes. Um den Geschäftsfall dokumentieren zu können, muss der Mitarbeiter zusätzlich das Kommentarfeld füllen und seine Anhaltspunkte zur Ausstellung der Gutschrift sowie zur Schätzhöhe begründen.

- Frage B: Sind zum Bilanzstichtag Forderungen überfällig und Mahnungen verliefen erfolglos?
- Zusatzfrage wenn Frage B mit „Ja“ beantwortet wurde: Wird der Kunde weiterhin von unserem Unternehmen auf Ziel beliefert und diese Lieferungen hängen nicht konkret mit der Bestellung der zu bewertenden Forderung zusammen?

Mit einer positiven Beantwortung der Frage B werden die Kriterien Überfälligkeit, Bonitätsrisiko und Länderrisiko geprüft. Wird die Zusatzfrage zudem mit „Nein“ beantwortet, kalkuliert das Tool die Wertberichtigung mithilfe der folgenden Kriterien.

In einem ersten Schritt werden die überfälligen Tage der Forderung durch einen Vergleich von Zahlungsziel und Bilanzstichtag ermittelt. Mithilfe der Excel-Funktion „Sverweis“ wird der zu verwendende Abwertungsprozentsatz aus der Tabelle Stammdaten Überfälligkeit gesucht. Dieser Prozentsatz bildet die Basis für die Abwertung.

Der Basisabwertungsprozentsatz kann in einem zweiten Schritt durch die individuelle Bonität des Kunden erhöht werden. Das Bonitätsrating des spezifischen Kunden wird aus den eingepflegten Stammdaten gezogen. Mit neuerlicher Hilfe der Funktion „Sverweis“ wird ein individueller Faktoraufschlag aus dem Bonitätsrating des Kunden, in den Stammdaten, gesucht. In der Berechnungslogik muss eine Überfälligkeit gegeben sein, damit das Bonitätsrisiko schlagend wird. Im Unternehmen werden Forderungen erst ab 30 Tagen Überfälligkeit prozentmäßig abgewertet, erst danach wird ein etwaiger Faktoraufschlag einer schlechten Bonität herangezogen. Die schlechte Bonität des Kunden allein, ohne die Überfälligkeit, stellt aus der Erfahrung des Unternehmens keinen Wertberichtigungsbedarf da.

In einem dritten Schritt wird das Länderrating des Kunden berücksichtigt. Das Länderrating unterscheidet sich vom Bonitätsrating insofern, dass dieses Kriterium auch ohne die Überfälligkeit schlagend wird. Diese Vorgehensweise wird dadurch begründet, dass bei Auslandsforderungen neben dem Ausfallrisikos zusätzliche Umstände die Werthaltigkeit beeinflussen. Die erschwerte rechtliche oder tatsächliche Durchsetzung, bei der Forderungseintreibung oder zusätzliche Kosten für die Rückgängigmachung einer Lieferung beispielsweise, müssen bei der Werthaltigkeit der Forderung berücksichtigt werden.²³⁷

Wird die Zusatzfrage jedoch mit „Ja“ beantwortet, wird der Kunde vom Unternehmen weiterhin beliefert, wobei diese Lieferungen nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit jener Bestellung, deren Forderung es möglicherweise wertüberichtigen gilt, zusammenhängt. Dann wird beim Kooperationsunternehmen auch keine Wertberichtigung durchgeführt, weil durch das weiterführen der Geschäftsbeziehung davon ausgegangen wird, dass der Kunde zahlungsfähig

²³⁷ Vgl. WISCHMANN (2004), S. 5.

ist. Somit wird im Forderungsbewertungstool aus Frage B kein wertüberichtender Betrag errechnet und der Mitarbeiter wird im Fragebogen mit der Frage C konfrontiert.

- Frage C: Liegen zum Bilanzstichtag Anhaltspunkte für die Eröffnung eines Konkurs-/ Sanierungsverfahren des Schuldners vor?
- Zusatzfrage 1 wenn Frage C mit „Ja“ beantwortet wurde: Wie hoch ist der prozentuelle Schätzwert der Ausfallquote?
- Zusatzfrage 2 wenn Frage C mit „Ja“ beantwortet wurde: Ist es wahrscheinlich, dass ein Konkurs-/ Sanierungsverfahren innerhalb von 30 Tagen eröffnet wird?

Die Frage C im Fragenkatalog steht im Zusammenhang mit der rechtlichen Durchsetzbarkeit einer Forderung. Zur Eröffnung eines Insolvenzverfahrens führen die Tatbestände Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung. Zum Bilanzstichtag muss von den Mitarbeitern geprüft werden, ob Anhaltspunkte einer Konkurs- oder Sanierungsverfahrenseröffnung vorliegen. Wenn Anhaltspunkte gegeben sind, muss in weiterer Folge die Ausfallquote bestmöglich geschätzt werden. Zur Gewährleistung der Transparenz ist der gewählte Prozentsatz im Kommentarfeld zu begründen.

Um festlegen zu können ob die betroffene Forderung wertberichtigt oder abgeschrieben werden muss, dient die zweite Zusatzfrage. Nachdem nach herrschender Meinung eine Forderung mit der Zahlungsunfähigkeit uneinbringlich geworden ist, müssen Überlegungen gemacht werden ob der Kunde bereits zum Zeitpunkt des Bilanzstichtages zahlungsunfähig war.²³⁸ Ein Unternehmer hat ab dem Eintreten der Zahlungsunfähigkeit laut Insolvenzordnung 60 Tage Zeit einen Insolvenzantrag zu stellen. Das Unternehmen geht davon aus, wenn nach durchschnittlich 30 Tagen ein Insolvenzantrag gestellt wird, lag zum Bilanzstichtag bereits Zahlungsunfähigkeit vor. Dementsprechend muss bei positiver Beantwortung der Zusatzfrage zwei zu C die Forderung abgeschrieben werden und eine Korrektur der Umsatzsteuer erfolgen. Wird diese Zusatzfrage negativ beantwortet ist eine Wertberichtigung durchzuführen.

- Frage D: Ist die Forderung (besonders) besichert?
- Zusatzfrage wenn Frage D mit „Ja“ beantwortet wurde: Wie hoch ist der außerordentliche Abwertungsbedarf unter der Berücksichtigung von besonderen Besicherungen?

Der Mitarbeiter wird in der Frage D mit der Besicherung von Forderungen konfrontiert. Wird eine Forderung besichert, entfällt das Ausfallrisiko auf denjenigen der die Besicherung ausgestellt hat und nicht auf das Unternehmen. Dies kann zur Folge haben, dass Forderungen die besichert wurden trotz Wertberichtigungsbedarf, im Unternehmen nicht berichtigt werden müssen.

²³⁸ Vgl. BERTL u.a. (2015), S. 195.

Lediglich jener Teil der Forderung der nicht besichert wurde und somit ein Restrisiko im Unternehmen besteht muss berücksichtigt werden. Deshalb ist vom Mitarbeiter bei der Zusatzfrage jener Prozentsatz einzugeben, welcher den prozentmäßigen Berichtigungsbedarf des Unternehmens unter Berücksichtigung der Besicherung widerspiegelt. Dies entspricht jenem Betrag den das Unternehmen bei einem Untergang der Forderung zu tragen hätte.

Ein Anwendungsfall für diese Frage wäre der Abschluss einer Ausfallversicherung einer Forderung.

In der Berechnungslogik wird der eingegebene Prozentsatz zur Berechnung herangezogen. Ein etwaiger Abwertungsprozentsatz aus den davorstehenden Fragen, wird durch den eingegebenen Prozentsatz ersetzt. Zusätzlich muss das Kommentarfeld vom Mitarbeiter ausgefüllt werden und jene Unterlagen die zur Besicherung führen, wie beispielsweise eine Versicherungspolizze, sind beizulegen.

- Frage E: Liegen besondere Gründe für einen anderen Abwertungsbedarf vor?
- Zusatzfrage wenn Frage E mit „Ja“ beantwortet wurde: Wie hoch ist der außerordentliche Abwertungsbedarf unter der Berücksichtigung von besonderen Gründen?

Die Frage E dient als Abschlussfrage für besondere Fälle, die nicht mit den vorhergehenden Fragen beantwortet werden konnten und einen möglichen Abwertungsprozentsatz entscheidend beeinflussen. Hier muss ein manueller Abwertungsprozentsatz nach besten kaufmännischen Wissen geschätzt werden. Der Mitarbeiter ist bei einer positiven Beantwortung der Frage E dazu verpflichtet das Kommentarfeld auszufüllen und die besonderen Gründe anzuführen.

Ein beispielhafter Anwendungsfall für die Residualfrage wäre die Kompensation. Eine Wertberichtigung trotz Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners ist unzulässig, wenn im Unternehmen Verbindlichkeiten gegenüber demselben Schuldner bestehen.²³⁹

Die Frage ob besondere Gründe vorliegen wird im Fragebogen immer gestellt. In der Berechnungslogik wird primär der eingegebene manuelle Prozentsatz, welcher sich aus den besonderen Umständen ergibt, für die Abwertung herangezogen. Nur wenn keine besonderen Gründe vorliegen und dementsprechend kein außerplanmäßiger Prozentsatz verwendet wurde, gelten die errechneten Abwertungsprozentsätze der anderen Fragen.

Nachdem der Fragenkatalog vom Mitarbeiter ausgefüllt wurde, wird der Abwertungsprozentsatz im Feld Berechnung ermittelt. Zusätzlich wird ein Begründungstext automatisch generiert. Je nach Beantwortung des Fragebogens wird ein spezifischer Begründungstext eingeblendet. Die verschiedenen Texte wurden vom Verfasser dieser Arbeit im Tabellenblatt Begründungstext

²³⁹ S. EStR 2000, Rz 2350.

hinterlegt. Der Text enthält Informationen für Mitarbeiter oder Wirtschaftsprüfer, aus welchem Grund eine Forderung wertberichtigt oder abgeschrieben werden musste.

Nachstehend ein Beispiel um die Verbindung zwischen Fragenbeantwortung, Berechnung und Begründungstextes zu demonstrieren.

Angabe: Der Kunde A GmbH hat zum Bilanzstichtag seine Rechnung in Höhe von 12.500 Euro nicht beglichen. Die Begründung des Kunden lautet, dass die gelieferten Waren Mängel aufweisen und dieser deshalb die Rechnung nicht in angeführter Höhe begleichen wird.

Lösung: Die Beschwerde ist begründet, das Unternehmen wird wahrscheinlich eine Gutschrift im nächsten Wirtschaftsjahr ausstellen. Dementsprechend muss der Mitarbeiter im Tool die Frage A mit „Ja“ beantworten. Er geht davon aus, dass eine Ausstellung einer Gutschrift in der Höhe von 15% wahrscheinlich ist. Dieser Prozentsatz muss eingetragen und kommentiert werden.

Tatbestand	ja	nein
A) Liegen zum Bilanzstichtag konkreten Beschwerden von Kunden vor und ist die Ausstellung einer betragsmäßig relevanten Gutschrift wahrscheinlich?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Zusatzfrage zu Frage A: Wie hoch ist der prozentuelle Schätzwert der Gutschrift?		in % <input type="text" value="15,0%"/>

Abbildung 9: Wertberichtigung aufgrund der wahrscheinlichen Ausstellung einer Gutschrift, Quelle: eigene Darstellung.

Berechnung und Begründung: Es lagen zusätzlich keine besonderen Gründe vor, die einen anderen Abwertungsprozentsatz vermuten lassen. Dementsprechend zieht das Bewertungstool den Prozentsatz aus der Frage A zur Berechnung heran und begründet dies folgendermaßen.

Berechnung	
Forderungsbetrag	12.500,00
Wertberichtigungsprozentsatz	15%
Wertberichtigung	1.875,00
Begründung	
<p>Zum Bilanzstichtag liegen Kundenbeschwerden vor, mit der Ausstellung einer betragsmäßig relevanten Gutschrift ist zu rechnen! Die Forderung muss wertberichtigt werden. Der zu wertberichtigende Betrag ist im Feld "Berechnung" ersichtlich.</p>	

Abbildung 10: Berechnung und Begründung, Quelle: eigene Darstellung.

Nachdem alle forderungsspezifischen Daten sowie der Fragebogen vollständig ausgefüllt und kontrolliert wurden und sich darauf basierend der Abwertungsprozentsatz errechnet und der Begründungstext eingeblendet haben, kann der Dokumentationsbutton ausgelöst werden. Der Dokumentationsbutton hat zwei Funktionen im Tool.

- Funktion 1: Mit Hilfe von Excel-Makros wird der gesamte Fragebogen inklusive aller Antworten und spezifischen Daten in einem eigenen Tabellenblatt mit dem Tabellenblattnamen des Kundennamen und dem Zahlungsziel Datum gespeichert. Somit wird eine eindeutige Zurechenbarkeit gewährleistet. Jede bewertete Forderung wird direkt im Tool archiviert. Diese können in weiterer Folge ausgedruckt und in den Abschlussunterlagen gesammelt werden. Bei Bedarf kann das Kooperationsunternehmen dem Wirtschaftsprüfer jede Wertberichtigung oder Forderungsabschreibung inklusive deren Begründung in einem formatierten und gleichbleibenden Design vorgelegen. Bei etwaigen Rückfragen zu einzelnen Forderung kann der Sachbearbeiter direkt kontaktiert werden, da jeder Fragenkatalog Angaben zum Bearbeiter enthält.
- Funktion 2: Hier kann die Übertragung aller ausgefüllten Daten in das Tabellenblatt Dokumentationsblatt angeführt werden. Die Daten jeder bewerteten Forderung werden in einem einzigen Tabellenblatt chronologisch gespeichert. Dieses Dokumentationsblatt dient dem schnellen Überblick über alle erfassten Wertberichtigungen im jeweiligen Tochterunternehmen. Das Dokument hat den Zweck des Dokumentationsnachweises gegenüber dem Wirtschaftsprüfer. Während der Wirtschaftsprüfung kann das gesamte Dokumentationsblatt vom Unternehmen ausgedruckt, unterzeichnet und dem Wirtschaftsprüfer ausgehändigt werden.

6. Bilanzierung, Bewertung und Wertermittlung von sonstigen Rückstellungen

Dieses Kapitel beschäftigt sich mit dem bilanziellen Umgang von sonstigen Rückstellungen. Anfangs wird die Zugangs- und Folgebewertung von Rückstellungen aufgezeigt. Weiters werden die, per Gesetz neu normierten, Begriffe Erfüllungsbetrag und marktüblicher Zinssatz erläutert. Zudem wird der Umgang mit dem Passivierungswahlrecht von Aufwandsrückstellungen in der Unternehmensgruppe vereinheitlicht. Zur Gewährleistung einer adäquaten Dokumentation wurde ein Excel-basierendes Dokumentationsblatt erstellt. Besonderheiten bei der Bewertung von Personalrückstellungen oder Steuerrückstellungen werden nicht behandelt.

6.1 Ansatz- und Bewertungsmaßstäbe

Rückstellungen sind Kapitalbereitstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten oder drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, die am Bilanzstichtag zumindest wahrscheinlich und ihrer Höhe nach unbestimmt sind. Rückstellungen dürfen ebenso für nachzuholende Aufwendungen, die ihre Ursache in Ereignissen vor dem Bilanzstichtag haben, gebildet werden. Somit unterscheidet das UGB zwischen passivierungspflichtigen und passivierungsfähigen Rückstellungen. Besteht eine rechtliche Verpflichtung gegenüber einem Dritten mit wesentlichem Charakter, handelt es sich um passivierungspflichtige Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten oder für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 198 Abs 8 Z 1 UGB. Bei passivierungsfähigen Rückstellungen besteht eine reine Innenverpflichtung. Hierzu zählen Aufwandsrückstellungen, die für periodisch wiederkehrende Aufwendungen des Unternehmens gebildet werden können. Derartige Rückstellungen müssen passiviert werden, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Ein Ansatzverbot besteht für alle, nicht im Unternehmensrecht definierten, Rückstellungen.²⁴⁰

Die Bildung von Rückstellungen kann aus folgenden betriebswirtschaftlichen Grundsätzen abgeleitet werden:²⁴¹

- Richtige Darstellung bestehender Verpflichtungen: Eine Verpflichtung besteht nicht erst mit dem Rechtsanspruch eines Gläubigers, sondern bereits mit der wirtschaftlichen Begründung.

²⁴⁰ Vgl. DENK u.a. (2016), S. 317 f.

²⁴¹ Vgl. EGGGER u.a. (2015), S. 361.

- Imparitätsprinzip: Dieser Grundsatz verlangt den bilanzmäßigen Ausweis aller noch nicht realisierten Risiken und Verluste, um die sich das Ergebnis der Folgeperiode voraussichtlich verschlechtert, die jedoch in vergangener Periode verursacht wurden.
- Grundsatz der Periodenreinheit: Aufwendungen und Erträge sind jener Periode zuzurechnen, in der sie verursacht wurden.

Die Wertansätze für Verbindlichkeiten, Rentenverpflichtungen und Rückstellungen, werden im § 211 UGB geregelt. Gemäß der Neufassung des § 211 Abs 1 UGB sind Rückstellungen, nicht mehr mit dem Rückzahlungsbetrag, der nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung, sondern mit dem Erfüllungsbetrag der bestmöglich zu schätzen ist, anzusetzen. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz, nach § 211 Abs 2 UGB, abzuzinsen.

Die nachfolgende Tabelle zeigt zusammengefasst die Bewertungsvorschriften zu den Rückstellungen.

Kriterien	Rückstellungen
Zugangsbewertung	Rückstellungen sind nach § 211 Abs 1 UGB mit dem Erfüllungsbetrag der bestmöglich zu schätzen ist, anzusetzen. Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz, gemäß § 211 Abs 2 UGB, abzuzinsen.
Folgebewertung	Der Erfüllungsbetrag ist zu jedem Bilanzstichtag neu und unabhängig zum Vorjahr neu zu bestimmen. Der Rückstellungsansatz der Zugangsbewertung kann in Folgejahren unterschritten werden. Bei Rückstellungen gilt nicht das Anschaffungskostenprinzip. Dementsprechend bildet der Zugangswert nicht die Wertuntergrenze. ²⁴²

Tabelle 16: Übersicht Ansatz und Bewertung von Rückstellungen,
Quelle: eigene Darstellung.

Detailfragen zur Ermittlung des Erfüllungsbetrages und dem marktüblichen Zinssatz werden in den nachstehenden Unterkapiteln erläutert.

6.1.1 Erfüllungsbetrag

Rückstellungen sind nach aktueller Rechtslage mit dem Erfüllungsbetrag der bestmöglich zu schätzen ist, anzusetzen. Nach herrschender Meinung entspricht der Erfüllungsbetrag jenem

²⁴² Vgl. TITZ (2015), S. 191.

Betrag, den der Schuldner im Erfüllungszeitpunkt der Verpflichtung voraussichtlich aufwenden muss.²⁴³

Der Erfüllungsbetrag soll im Gegensatz zum Rückzahlungsbetrag nach der alten Rechtslage klarstellen, dass nicht nur Geldleistungsverpflichtungen, sondern auch Sachleistungs- oder Sachwertverpflichtungen umfasst sind. Für ungewisse Sachleistungs- oder Sachwertverpflichtungen, wobei es sich um Verpflichtungen handelt, die durch Leistung von Sachwerten oder Dienstleistungen zu erfüllen sind, stellt sich die Frage, ob diese zu Voll- oder Teilkosten anzusetzen sind. Dies wird in der Literatur kontrovers gesehen. Überwiegend wird davon ausgegangen, dass fixe Kosten verpflichtend bei der Bewertung einzubeziehen sind, wenn die Ausführung des Geschäfts der Annahme weiterer Aufträge entgegensteht.²⁴⁴

Mit dem Begriff des Erfüllungsbetrages, soll nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zudem sichergestellt werden, dass künftige Preis- und Kostensteigerungen einbezogen werden.²⁴⁵ Für die Berücksichtigung von Preis- und Kostensteigerungen müssen in Anlehnung an das dHGB, ausreichend objektive Hinweise auf dessen Eintritt schließen lassen. Die ausreichende Objektivierung wird jedenfalls erfüllt sein, wenn Preis- und Kostensteigerungen bereits feststehen oder sich abzeichnen und somit absehbar sind.²⁴⁶ Bloße Schätzungen von künftigen Steigerungen sind jedoch nicht ausreichend.²⁴⁷

Der Gesetzgeber beschreibt nicht explizit wie die Bestimmung von Preis- und Kostensteigerungen zu erfolgen hat. Nachfolgend werden Möglichkeiten aufgezeigt²⁴⁸:

- Erfahrungswerte: Primär sind unternehmens- und branchenspezifische Daten für die Ermittlung der Steigerungen zu verwenden. Um einer objektivierten Bewertung zu entsprechen, können betriebsinterne Daten, branchenspezifische Informationen oder Trendfortschreibungen in Form von statistisch erfassten Preissteigerungsraten verwendet werden.
- Inflationserwartungen: Sind keine unternehmens- oder branchenspezifischen Daten vorhanden, bzw. können diese nicht mit vertretbarem Aufwand beschafft werden, darf das Inflationsziel der Europäischen Zentralbank als Schätzung der Preisentwicklung herangezogen werden.
- Eintrittswahrscheinlichkeiten: Sind mehrere Kostensteigerungen denkbar, sind diese auf jene zu beschränken, die nach den Gegebenheiten am Bilanzstichtag auf begründeten

²⁴³ Vgl. SCHUBERT (2016), Rz 51.; VELTE (2015), S. 266.

²⁴⁴ Vgl. KONEZNY (2016f), Rz 13.

²⁴⁵ Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 55 f.

²⁴⁶ Vgl. TITZ (2015), S. 190.

²⁴⁷ Vgl. MAYR (2014), S. 156.

²⁴⁸ Vgl. SCHUBERT (2016), Rz 158.

Erwartungen und objektiven Hinweisen beruhen. Ist eine Bandbreite an möglichen Erwartungen ermittelbar, ist jene mit der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit zu wählen.

Da der Erfüllungsbetrag in der Zukunft liegt, sind die künftigen Preis- und Kostensteigerungen folgendermaßen zu berücksichtigen. Jener Wert, der am Abschlussstichtag der anzusetzende Betrag wäre, wird mit der für die jeweilige Rückstellung festgelegten Kostensteigerung, auf die voraussichtliche Restlaufzeit aufgezinnt. Dies wird dadurch begründet, dass die Erfüllung zum tatsächlichen Erfüllungsbetrag erfolgt und nicht zu einem im späteren Zeitpunkt historischen Erfüllungsbetrag. In weiterer Folge dient der ermittelte künftige Erfüllungsbetrag, als Basis der Abzinsung.²⁴⁹

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass bei der Wertermittlung des Erfüllungsbetrages die Parameter auf Schätzungen beruhen. Diese Schätzungen haben jedoch willkürfrei zu erfolgen. Die Bewertungsbasis und die -methode müssen anhand einer konkreten Dokumentation nachvollziehbar sein. Der Ermessensspielraum wird durch die Beurteilung eines ordentlichen Unternehmers, der alle ihm zur Verfügung stehenden Informationen bis zur Bilanzerstellung über die tatsächlichen Verhältnisse zum Bilanzstichtag bei seiner Schätzung berücksichtigt, begrenzt.²⁵⁰ Ebenso sollten statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus ähnlichen oder gleich gelagerten Sachverhalten in der Schätzung ihre Berücksichtigung finden und adäquate Dokumentationsunterlagen aufbereitet werden.²⁵¹

6.1.2 Restlaufzeit langfristiger Rückstellungen

Gemäß § 211 Abs 2 UGB müssen Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit einem marktüblichen Zinssatz abgezinst werden. Aus den gesetzlichen Bestimmungen ersichtlich, gibt der Gesetzgeber als Rückstellungsbewertungsmethode die Barwertmethode vor. Unter der Barwertmethode wird im Allgemeinen, die Bestimmung des Barwertes zukünftiger Zahlungen mittels der Verwendung eines Abzinsungsfaktors verstanden.²⁵²

Die Bewertung von Rückstellungen nach aktueller Rechtslage, wird von zwei Faktoren beeinflusst, woraus sich zwei Überlegungen für die Praxis ableiten lassen. Zum einen muss die Restlaufzeit einer Rückstellung ermittelt werden und zum anderen gilt es einen Zinssatz mit einem marktüblichen Charakter festzulegen.

Dadurch, dass bei Rückstellungen häufig kein Fälligkeitszeitpunkt feststeht, ergibt sich die Restlaufzeit aus der Differenz zwischen Abschlussstichtag und dem Zeitpunkt der

²⁴⁹ Vgl. MAYR (2014), S. 156.

²⁵⁰ Vgl. LEITNER u.a. (2011), Rz 20.

²⁵¹ Vgl. MOSER (2015), S. 540.

²⁵² Vgl. MAYR (2015), S. 191.

voraussichtlichen Inanspruchnahme einer Verpflichtung. Vor allem bei sehr langfristigen Rückstellungen beruht die Restlaufzeit auf Schätzungen des Bilanzierenden. Die Annahmen müssen auf Basis objektiver Hinweise bzw. hinreichend sicheren Erwartungen erfolgen.²⁵³ Die Restlaufzeit kann sich in Folgeperioden verändern, was darauf zurückzuführen ist, dass Rückstellungen jedes Jahr neu und unabhängig vom Erstanatz zu bewerten und deren Restlaufzeit neu zu bestimmen sind.²⁵⁴

Die ermittelte Restlaufzeit einer Rückstellung hat direkten Einfluss auf folgende Maßstäbe²⁵⁵:

- Preis- und Kostensteigerung: Die Restlaufzeit bestimmt den Zeitraum, über den der heutige Erfüllungsbetrag mit der festgelegten Kostensteigerung aufgezinnt werden muss, um den zukünftigen Erfüllungsbetrag zu ermitteln.
- Höhe des Abzinsungssatzes: Rückstellungen sind sachgerecht auf die Laufzeit aufzuteilen und ein laufzeitkonformer Abzinsungssatz soll gewählt werden. Dementsprechend beeinflusst die Restlaufzeit den zu wählenden Zinssatz der Rückstellungen. Dies trifft nicht zu, wenn der starre Zinssatz von 3,5% nach § 9 Abs 5 EStG als Zinssatz gewählt wird.²⁵⁶
- Barwert: Dieser wird beeinflusst, da die Restlaufzeit zur Abzinsung des zukünftigen Erfüllungsbetrages mit dem marktüblichen Zinssatz verwendet wird.

6.1.3 Marktüblicher Zinssatz

Per Gesetz muss ein marktüblicher Zinssatz zur Abzinsung von langfristigen Rückstellungen verwendet werden. Der gewählte Begriff des marktüblichen Zinssatzes bietet Interpretationsspielraum, da das UGB zu dieser Thematik keine explizite Definition vorgibt. Deshalb dient dieses Unterkapitel den Überlegungen zur Wahl der Methode des marktüblichen Zinssatzes.

In den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum RÄG 2014 werden zwei Möglichkeiten zur Wahl des marktüblichen Zinssatzes definiert. Demzufolge kann entweder der Durchschnittzinssatz von 3,5% nach § 9 Abs 5 EStG oder ein Durchschnittzinssatz analog zur deutschen Kundmachung der Rechtsverordnungen nach § 253 Abs 2 dHGB herangezogen werden.²⁵⁷ In der Literatur wird unter bestimmten Umständen auch die Wahl eines Stichtagszinssatzes als zulässig erachtet.²⁵⁸ Jedenfalls muss die gewählte Methode stetig

²⁵³ Vgl. SCHUBERT (2016), Rz 180.

²⁵⁴ Vgl. MAYR (2014), S. 156.

²⁵⁵ Vgl. TITZ (2015), S. 186 ff.

²⁵⁶ Vgl. MOSER (2015), S. 542.

²⁵⁷ Vgl. Erläuternde Bemerkungen zur RV RÄG 2014 (2014), S. 8.

²⁵⁸ Vgl. HANUSCH/HASLINGER (2015), S. 331.; MARTINS (2017), S. 68.

angewandt werden. Die Besonderheiten der einzelnen Methoden werden nachfolgend erläutert²⁵⁹:

- Durchschnittszinssatz nach dHGB: Diese Methode entspricht konzeptionell der nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz festgelegten Regelung, wonach der restlaufzeitkongruente durchschnittliche Marktzinssatz von Anleihen bester Bonität, der letzten sieben Jahre herangezogen wird.²⁶⁰ Von der Deutschen Bundesbank werden monatlich die Abzinsungssätze für Restlaufzeiten von 1 bis 50 Jahre ermittelt und online²⁶¹ zur Verfügung gestellt. Kritik an der Wahl dieses Zinssatzes kann insofern geübt werden, als dass dieser dem deutschen und nicht dem österreichischen marktüblichen Zinssatz entspricht.
- Stichtagszinssatz: Die Verwendung eines Durchschnittszinssatzes ergibt sich lediglich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage. Wenn man den gesetzlich verwendeten Begriff des marktüblichen Zinssatzes direkt interpretiert, ist auch ein laufzeitäquivalent abgeleiteter Zinssatz am Abschlussstichtag, als marktüblich zu werten. Laut DOKALIK/HIRSCHLER²⁶² wird unter einem Marktzinssatz ein Zinssatz verstanden, der für Anleihen von Unternehmen mit hochklassiger Bonitätseinstufung ausgegeben wird. Nebenbedingungen hierfür sind, die Übereinstimmung von Restlaufzeit und Währung zwischen Rückstellung und der verwendeten Anleihe. Die hochklassige Bonitätseinstufung ist nicht genauer definiert, da nach überwiegender Ansicht erfüllen nur AA- und AAA-Rating einer anerkannten Ratingagentur das Kriterium der Hochklassigkeit.²⁶³ Dadurch, dass der Durchschnittszinssatz der Deutschen Bundesbank einen Risikoaufschlag auf hochklassige Unternehmensanleihen enthält, kann man analog dazu schlussfolgern, dass ein Risikoaufschlag auch bei der Verwendung des Stichtagszinssatzes denkbar ist. Unter Bezugnahme des Vorsichtsprinzips kann jedoch ein Risikoaufschlag gegebenenfalls entfallen.
- Zinssatz nach § 9 Abs 5 EStG: Der steuerliche Zinssatz zur Abzinsung von langfristigen Rückstellungen ist konstant mit 3,5% festgelegt. Obwohl in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage dessen Verwendung vorgeschlagen wurde, ist zu hinterfragen, ob dieser laufzeitunabhängige Zinssatz als marktüblich im Sinne des UGB angesehen werden kann. Bei der Verwendung dieses Zinssatzes wird die Marktüblichkeit zu jedem Stichtag zu überprüfen sein. Das Heranziehen des steuerlichen Zinssatzes führt zu einer

²⁵⁹ Vgl. MARTINS (2017), S. 68 ff.

²⁶⁰ Vgl. HANUSCH/HASLINGER (2015), S. 333.

²⁶¹ Vgl. DEUTSCHE BUNDESBANK (2017), S. 1 ff.

²⁶² Vgl. DOKALIK/HIRSCHLER (2016), S. 57.

²⁶³ Vgl. HANUSCH/HASLINGER (2015), S. 331.; MARTINS (2017), S. 69.

Annäherung zwischen UGB-Bilanz und Steuerbilanz und dem Wegfall einer Mehr-Weniger-Rechnung.²⁶⁴

Dadurch, dass die angeführten Methoden lediglich Zinssätze für ganzjährige Restlaufzeiten zur Verfügung stellen, stellt sich die Frage wie mit einer unterjährigen Restlaufzeit umzugehen ist. Für unterjährige Restlaufzeiten können unterschiedliche Vorgehensweisen bei der Ermittlung des anzuwendenden Diskontierungssatzes verwendet werden. Eine lineare Interpolation, ausgehend von den Zinssätzen für nächstkürzere oder –längere Restlaufzeiten, stellt eine Möglichkeit zur Ermittlung des zu verwendenden Zinssatzes dar. Ebenso denkbar ist die Verwendung des Zinssatzes für die ganzjährige Restlaufzeit, die am nächsten zum Erfüllungszeitpunkt liegt. Bei einer normalen Zinsstruktur ist auch die Verwendung des für die nächstkürzere, ganzjährige Restlaufzeit bekanntgegebenen Zinssatzes vorstellbar.²⁶⁵

Das Kooperationsunternehmen verzichtet auf die Berechnung eines Stichtagszinssatzes aufgrund der Komplexität, obwohl dieser Zinssatz den wahrscheinlich marktüblichsten Zinssatz darstellen würde. Somit verbleiben die Wahl zwischen dem Zinssatz nach EStG und dem Durchschnittzinssatz nach dHGB. Um eine Entscheidung hinsichtlich der Wahl des Zinssatzes treffen zu können, wurden in nachfolgender Tabelle die Zinssätze per Dezember 2016 für Restlaufzeiten von 1 bis 20 Jahren gemäß § 253 Abs 2 dHGB dargestellt:

Abzinsungszinssätze gemäß § 253 Abs 2 dHGB/ 7-Jahresdurchschnitt											
Restlaufzeit in Jahre	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Zinssatz % p.a.	1,59	1,67	1,81	1,97	2,14	2,30	2,46	2,60	2,73	2,84	
Restlaufzeit in Jahre	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	
Zinssatz % p.a.	2,95	3,04	3,12	3,18	3,24	3,27	3,29	3,32	3,34	3,36	

Tabelle 17: Zinssätze per Dezember 2016 für Restlaufzeiten von 1 bis 20 Jahren gemäß § 253 Abs 2 dHGB, Quelle: DEUTSCHE BUNDESBANK (2017), S. 1 f (leicht modifiziert).

Die Aufstellung zeigt, dass der errechnete durchschnittliche Marktzinssatz der Deutschen Bundesbank, über eine Restlaufzeit von 1 bis 20 Jahren, nie den steuerrechtlichen Zinssatz von 3,5% erreicht. Im Kooperationsunternehmen zweifelt man stark daran, ob somit der steuerrechtliche Zinssatz im UGB vertretbar ist. Aus diesen Gründen ist in der Sattler-Unternehmensgruppe die Anwendung des Durchschnittzinssatzes nach dHGB für Rückstellungen verpflichtend zu verwenden. Dieser Zinssatz bietet zudem den Vorteil, dass die Zinssätze veröffentlicht werden und somit der Zugriff für alle Mitarbeiter auf die Abzinsungstabelle gewährleistet ist. Bei unterjährigen Restlaufzeiten ist jener Zinssatz für ganzjährige

²⁶⁴ Vgl. MOSER (2015), S. 540 ff.

²⁶⁵ Vgl. SCHUBERT (2016), Rz 180.

Restlaufzeiten, der am nächsten zum Erfüllungszeitpunkt liegt, einheitlich in der Unternehmensgruppe zu verwenden.

6.2 Passivierungswahlrecht von Aufwandsrückstellungen

Zusätzlich zum Passivierungsgebot für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, normiert § 198 Abs 8 Z 2 UGB ein Wahlrecht zur Bildung von Aufwandsrückstellungen. Derartige Rückstellungen sind verpflichtend zu bilden, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Der Ansatz von Aufwandsrückstellungen ist an folgende Voraussetzungen geknüpft²⁶⁶:

- Nur für ihre Eigenart genau umschriebene Aufwendungen sind Aufwandsrückstellungen erlaubt. Ein konkreter Sachverhalt muss zugrunde liegen, außerdem müssen Zweck und Art der Rückstellung bestimmt werden. Zudem müssen sich spätere Ausgaben erkennbar abgrenzen und zuordnen lassen. Als Beispiel kann die Bildung einer Reparaturrückstellung genannt werden. Diese muss auf einen spezifischen Vermögensgegenstand Bezug nehmen und auf die Notwendigkeit einer zukünftigen Reparatur über Reparaturpläne oder Serviceanweisungen des Herstellers nachgewiesen werden. Es ist besonders darauf zu achten, dass zukünftige Ausgaben zu keiner Erweiterung führen und dementsprechend ein aktivierungspflichtiger Vermögensgegenstand entsteht.
- Weiters sind nur dem Geschäftsjahr oder früheren Geschäftsjahren zurechenbare Aufwendungen rückstellbar.
- Ebenfalls muss der Anfall von Aufwendungen am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, jedoch hinsichtlich Höhe oder Eintrittszeitpunkt unbestimmt sein.

Die Bildung einer Aufwandsrückstellung hat zur Folge, dass eine sachliche Abgrenzung der laufenden Aufwendungen vorgenommen und eine Ergebnisglättung erreicht wird. In Abgrenzung zu Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, fehlt bei Aufwandsrückstellungen die Verpflichtung gegenüber Dritten.²⁶⁷

Als typische Beispiele für Aufwandsrückstellungen können unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen, Wartungen oder Inspektionen genannt werden. Weitere Beispiele

²⁶⁶ Vgl. BERTL u.a. (2015), S. 504.; DENK u.a. (2016), S. 327 f.

²⁶⁷ Vgl. DENK u.a. (2016), S. 328.

sind Abbruch-, Entsorgungs- und Rekultivierungskosten. Zudem stellen in größeren Zeitabständen Großreparaturen oder Renovierungen Aufwandsrückstellungen dar.²⁶⁸

Im Kooperationsunternehmen wird vom Wahlrecht Gebrauch gemacht. Aufwandsrückstellungen sind den gesetzlichen Vorschriften entsprechend zu passivieren. Dies wird im Unternehmen dadurch begründet, dass ein möglichst periodisierter Erfolg im Unternehmen abgebildet werden soll. Es ist jedoch darauf zu achten, dass nicht fälschlicherweise allgemeine Risiken, Maßnahmen für zukünftige Geschäftsjahre oder Aufwendungen deren Eintritt unwahrscheinlich ist, angesetzt werden.²⁶⁹ Zudem fällt die Bildung von Aufwandsrückstellungen unter das Stetigkeitsgebot des § 201 Abs 2 Z 1 UGB.

Aufwandsrückstellungen sind im taxativen Rückstellungskatalog des § 9 Abs 1 EStG nicht genannt, dementsprechend sind diese steuerlich nicht anerkannt. Die Vorgehensweise im Kooperationsunternehmen führt somit unweigerlich zu einer Mehr-Weniger-Rechnung.

6.3 Dokumentationsblatt für sonstige Rückstellungen

Um gebildete Rückstellungen im Jahresabschluss plausibilisieren und belegen zu können, ist die Dokumentation und Aufbewahrung von Unterlagen und Berechnungen von besonderer Bedeutung. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Bildung von Rückstellungen auf einer Reihe von Schätzungen und Annahmen passieren. Damit in der Unternehmensgruppe die Dokumentation von Rückstellungen einheitlich erfolgt, wurde ein Excel basierendes Dokumentationsblatt konzipiert. Die Bestandteile des Dokumentationsblattes und die Vorgehensweise im Unternehmen hinsichtlich der Rückstellungsbildung werden nachstehend ausführlich erläutert. Das gesamte Dokumentationsblatt befindet sich im Anhang.²⁷⁰

Beim Kooperationspartner erfolgen die Festlegung der Rückstellungart, Restlaufzeit sowie die Berechnung des Erfüllungsbetrages in Kooperation zwischen den Bilanzsachbearbeitern und den operativ tätigen Mitarbeitern aus den Fachabteilungen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Mitarbeiter in den Fachabteilungen die Gründe der Rückstellungsbildung, die Wahrscheinlichkeit des Eintretens und die Höhe der Rückstellung, durch detaillierte Informationen, innehaben und somit eine bessere Schätzung treffen können. Vom Bilanzsachbearbeiter erfolgt die Plausibilisierung, Verbuchung und Archivierung der Rückstellung.

Das Dokumentationsblatt unterteilt sich in drei Bereiche: einen über Stammdaten, einen, indem die Mitarbeiter Angaben zur Rückstellungsart und der Eintrittswahrscheinlichkeit angeben

²⁶⁸ Vgl. ALTENBURGER (2014), S. 210.; BERTL u.a. (2015), S. 504.

²⁶⁹ Vgl. BERTL u.a. (2015), S. 504.

²⁷⁰ S. Anhang G Dokumentationsblatt Rückstellungen, S. 114 f.

müssen sowie in einen, indem die Restlaufzeit und der anzusetzende Rückstellungsbetrag ermittelt wird. Im Bereich der Stammdaten sind Tochtergesellschaft sowie der zuständige Bilanzsachbearbeiter und Mitarbeiter der Fachabteilung anzuführen.

Im Bereich zur Angabe der Rückstellungsart und Eintrittswahrscheinlichkeit muss in einem ersten Schritt die Art der Rückstellung ausgewählt werden. Primär ist zu unterscheiden, ob es sich um eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder Aufwandsrückstellungen handelt. Zu jeder Rückstellungsart wurden im Dokument häufig in der Unternehmensgruppe verwendete Beispiele angeführt. Der Mitarbeiter muss jene Rückstellung ankreuzen, um die es sich im konkreten Fall handelt. Alternativ besteht die Möglichkeit, dass unter dem Feld „Sonstige“ die spezifische Rückstellung benannt und beschrieben werden kann. Die Angabe der prozentmäßigen Eintrittswahrscheinlichkeit komplettiert diesen Bereich. Die nachstehende Abbildung zeigt den beschriebenen Ausschnitt aus dem Dokumentationsblatt.

Rückstellungsart und Eintrittswahrscheinlichkeit					
1	Angabe der Rückstellungsart und Eintrittswahrscheinlichkeit				
1.1	Handelt es sich um eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten? Wenn "Ja", kreuzen Sie eine der nachstehenden Rückstellungen an.				
1.1.1	Prozess-, Rechtskostenrückstellung	<input type="checkbox"/>	1.1.4	Jahresabschlusskostenrückstellung	<input type="checkbox"/>
1.1.2	Garantie-, Gewährleistungsrückstellung	<input type="checkbox"/>	1.1.5	Beratungskostenrückstellung	<input type="checkbox"/>
1.1.3	Provisionsrückstellung	<input type="checkbox"/>	1.1.6	Sonstige:	<input type="checkbox"/>
1.2	Handelt es sich um eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften? Wenn "Ja", kreuzen Sie eine der nachstehenden Rückstellungen an.				
1.2.1	Drohverlustrückstellung für schwebende Beschaffungsgeschäfte	<input type="checkbox"/>	1.2.3	Sonstige:	<input type="checkbox"/>
1.2.2	Drohverlustrückstellung für schwebende Absatzgeschäfte	<input type="checkbox"/>			
1.3	Handelt es sich um eine Rückstellung ohne Verpflichtung gegenüber Dritte? (Aufwandsrückstellung im Sinne des § 198 Abs 8 Z 2 UGB) Wenn "Ja", kreuzen Sie eine der nachstehenden Rückstellungen an.				
1.3.1	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, Wartung oder Inspektion	<input type="checkbox"/>	1.3.3	Kulanzrückstellungen	<input type="checkbox"/>
1.3.2	Rückstellungen für Großreparaturen	<input type="checkbox"/>	1.3.4	Sonstige:	<input type="checkbox"/>
1.4	Geben Sie die Eintrittswahrscheinlichkeit der Rückstellung in Prozent an:				%

Abbildung 11: Ausschnitt Dokumentationsblatt Rückstellungen, Rückstellungsart und Eintrittswahrscheinlichkeit, Quelle: eigene Darstellung.

Der dritte Bereich des Dokumentationsblattes beschäftigt sich mit der Restlaufzeit und der darauf basierenden Ermittlung des abgezinsten Erfüllungsbetrages, welcher den Wert der Rückstellung am Bilanzstichtag darstellt. Die voraussichtliche Restlaufzeit ist anzugeben und zu dokumentieren.

Danach erfolgt die Berechnung des zukünftigen Erfüllungsbetrages. Hierfür muss zuerst jener Betrag angegeben werden, welcher sich am Bilanzstichtag für eine kurzfristige Rückstellung ergeben würde. Dieser Betrag wird mit der zukünftigen Preis- und Kostensteigerung auf die Restlaufzeit der Rückstellung automatisch aufgezinst. Zur Aufzinsung kann entweder ein verlässlich geschätzter Prozentsatz, basierend auf der Berechnung von unternehmens- und branchenspezifischen Daten oder alternativ die Inflationsannahme der Europäischen Zentralbank, verwendet werden.

Der aufgezinsten Erfüllungsbetrag dient in weiterer Folge als Basis für die Abzinsung. Der laufzeitäquivalente Durchschnittszinssatz nach § 253 Abs 2 dHGB ist für die Abzinsung über die Restlaufzeit verpflichtend anzuwenden. Damit Fehler bei den Berechnungen vermieden werden, wurde im Dokumentationsblatt eine Formel zur Berechnung des Barwertes hinterlegt.

Nachstehende Abbildung zeigt die Berechnung des am Bilanzstichtag anzusetzenden Rückstellungswertes unter der Annahme einer 2%igen Preis- und Kostensteigerung für eine Rückstellung mit der Restlaufzeit von 15 Jahren.

3 Berechnung des zukünftigen Erfüllungsbetrages		
Nr.	Frage	Betrag oder Prozentsatz
3.1	Geben Sie den Erfüllungsbetrag zum Bilanzstichtag an:	50.000
3.2	Zukünftige Preis- und Kostensteigerungen müssen beim Ansatz der Rückstellungen berücksichtigt werden. Kann ein verlässlicher Prozentsatz für die Rückstellung aufgrund von unternehmens- oder branchenspezifischen Daten errechnet werden? Geben Sie den Prozentsatz an und legen Sie die Berechnung bei.	0,00%
3.3	Können zukünftige Preis- und Kostensteigerungen nicht aufgrund von unternehmens- oder branchenspezifischen Daten errechnet werden, wird konzernweit die Annahme der Inflation laut der Europäischen Zentralbank in % p.a. für die Kalkulation verwendet. Dieser Prozentsatz wird konzernweit vor Bilanzstichtag als Standardprozentsatz festgelegt.	2,00%
3.4	Berechnung des zukünftigen Erfüllungsbetrages:	67.293
4 Abzinsung des zukünftigen Erfüllungsbetrages		
Nr.	Frage	Betrag oder Prozentsatz
4.1	Der in 3.4 berechnete zukünftige Erfüllungsbetrag, muss mit einem marktüblichen Zinssatz nach § 211 Abs 2 UGB abgezinst werden. Verwenden Sie den laufzeitäquivalenten Durchschnittszinssatz gemäß § 253 Abs 2 dHGB.	3,24%
4.2	Barwertberechnung des zukünftigen Erfüllungsbetrages = Wert der Rückstellung in der Bilanz zum Abschlussstichtag:	41.711

Abbildung 12: Ausschnitt Dokumentationsblatt Rückstellungen, zukünftiger Erfüllungsbetrag,
Quelle: eigene Darstellung.

In der Sattler Unternehmensgruppe wird durch das Dokumentationsblatt, aus dem die Rückstellungsart, Eintrittswahrscheinlichkeit, Restlaufzeit und schlussendlich der abgezinsten Erfüllungsbetrag hervorgeht, eine adäquate Rückstellungsdokumentation gewährleistet. Zusätzlich zur ausgefüllten Dokumentationsunterlage, sind weitere Unterlagen wie Verträge, Berechnungen und Detailinformationen von der jeweiligen Fachabteilung beizulegen. Die

Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben im Dokumentationsblatt, muss durch Unterschriften von Bilanzsachbearbeiter und Mitarbeiter der Fachabteilung bestätigt werden.

7. Resümee und kritische Reflexion

Seit Umstrukturierungsmaßnahmen innerhalb der Sattler-Unternehmensgruppe, bei denen Teilbereiche des Unternehmens in eigenständige 100%ige Tochtergesellschaften abgespalten wurden, wird das Rechnungswesen dezentral in den einzelnen Gesellschaften geführt. Dies hatte zur Folge, dass sich Probleme bei der Erstellung des vergangenen Abschlusses ergaben und sich die Wirtschaftsprüfung verzögerte. Die dadurch entstandenen Schwierigkeiten bei der Abschlusserstellung waren auf fehlende interne Vorgaben zur Behandlung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten sowie der fehlenden Festlegung einer einheitlichen Vorgehensweise bei der Wertermittlung zurückzuführen.

Zur Gewährleistung einer Bilanzierungs- und Bewertungskonsistenz innerhalb der Unternehmensgruppe, wurde das Ziel verfolgt, allen am Abschluss mitwirkenden Personen einheitliche Vorschriften und Dokumentationsunterlagen zu ausgewählten Bilanzierungs-, Bewertungs- und Wertermittlungsfragen, nach österreichischer Rechtslage, zur Verfügung zu stellen.

Zur Feststellung, der im Verlauf der Arbeit geklärten Themen, wurden Änderungen durch das RÄG 2014 im Bereich der Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften aufgezeigt. Als Ergebnis dieser Ausarbeitung kann die Identifikation noch bestehender Wahlrechte nach dem RÄG 2014, wie zum Beispiel das Passivierungswahlrecht von Aufwandsrückstellungen oder Aktivierungswahlrecht von Fremdkapitalzinsen, genannt werden. Nach aktueller Rechtslage weiterhin bestehende Wahlrechte wurden in einem weiteren Schritt auf ihre Relevanz im Unternehmen überprüft. Hierfür wurde auf die Methode eines Workshops zurückgegriffen.

Mit Führungskräften und Mitarbeitern der Fachabteilung Rechnungswesen wurden jene Wahlrechte selektiert, die unternehmensweit einer Einheitlichkeit bedürfen. Wahlrechte, die in der gesamten Unternehmensgruppe keine Gesellschaft oder lediglich die Muttergesellschaft betreffen, wurden nicht weiter betrachtet. Dies wurde dadurch begründet, dass nur jene Wahlrechte zu vereinheitlichen sind, die in mehreren Tochtergesellschaften Anwendung finden, da ansonsten eine Einheitlichkeit von Grund auf gegeben ist. Im Workshop wurden zudem Problemfelder identifiziert, zu denen vor allem fehlende Bewertungsmethoden zur einheitlichen Wertermittlung oder fehlende Dokumentationsunterlagen zu ausgewählten Themen zählen, die keine Wahlrechte darstellen. Diese wurden ebenso in diese Arbeit aufgenommen. Weiters wurden für die Themenanalyse Anmerkungen des Wirtschaftsprüfers eingeholt sowie der Prüfbericht des vergangenen Jahres analysiert.

Im Wesentlichen konnten die gewonnen Erkenntnisse auf vier Themengebiete zusammengefasst werden. Diese gliedern sich in Bilanzierungs-, Bewertungs- und Wertermittlungsfragen von Sachanlagevermögen, unfertigen und fertigen Erzeugnissen, Forderungen und sonstigen Rückstellungen ebenso mussten hierzu Dokumentationsunterlagen geschaffen werden. Diese vier Themengebiete bildeten die Hauptkapitel der Arbeit.

Für das Sachanlagevermögen wurden Unterlagen zur Gewährleistung eines einheitlichen Abschreibungsplans, bestehend aus Abschreibungsbasis, -methode und voraussichtliche Nutzungsdauer, erstellt. Zur Ermittlung der Anschaffungskosten, welche die Abschreibungsbasis bilden, wurde eine Checkliste konzipiert. Diese Checkliste unterteilt sich in Fragen zu Anschaffungspreis, -preisminderungen, -nebenkosten sowie nachträglichen Anschaffungskosten. Damit die voraussichtliche Nutzungsdauer von Standardanlagen einheitlich festgelegt werden konnte, wurden historische Anlagenverzeichnisse analysiert und darauf basierend die Nutzungsdauer einzelner Vermögensgegenstände errechnet. Die Ergebnisse dieser Berechnung wurden in einer Abschreibungstabelle für Standardanlagen subsumiert. Die im Unternehmensgesetz möglichen Abschreibungsmethoden wurden erläutert und die lineare Methode als die zu verwendende vorgeschrieben.

Für Spezialanlagen gelten diese Unterlagen nicht, weshalb für diese weiterhin der Abschreibungsplan nach den spezifischen Gegebenheiten des Einzelfalls erstellt werden muss. Zur Gewährleistung einer einheitlichen Dokumentation von Spezialanlagen wurde ein Dokumentationsblatt verfasst. Ebenso wurden Gründe für außerplanmäßige Abschreibungen untersucht und ein Dokumentationsblatt angefertigt. In der Unternehmensgruppe wird vom Wahlrecht zur sofortigen Abschreibung von geringwertigen Vermögensgegenständen, bis zu einem Wert von 400 Euro, Gebrauch gemacht.

Im weiteren Verlauf der Arbeit galt es die Bilanzierung, Bewertung und Wertermittlung von fertigen und unfertigen Erzeugnisse sowie Forderungen im Bereich des Umlaufvermögens zu vereinheitlichen.

Im Zuge des RÄG 2014 ergaben sich wesentliche Neuerungen bei den Herstellungskosten, die als Zugangsbewertungsmaßstab von fertigen und unfertigen Erzeugnissen herangezogen werden. Um einen Einklang zum Steuerrecht herzustellen, wurde das bis dato bestehende Aktivierungswahlrecht für Material- und Fertigungsgemeinkosten, in eine Aktivierungspflicht gewandelt. Diese Aktivierungspflicht ist jedoch auf den Zeitraum der Herstellung beschränkt. Der Beginn des Zeitraumes der Herstellung wird in der Fachliteratur kontrovers gesehen. In dieser Arbeit wurde der Beginn dieses Zeitraums thematisiert und für einen spezifischen Anwendungsfall im Unternehmen festgelegt. Ebenso wurden die nach § 203 Abs 3 und 4 UGB weiterhin bestehenden Wahlrechte, bei der Herstellungskostenermittlung vereinheitlicht. Anteilige

Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigung werden in der Unternehmensgruppe aktiviert. Auf das Aktivierungswahlrecht von Fremdkapitalzinsen, wird aufgrund der konservativen Bilanzierung im Unternehmen sowie der komplexen Berechnung verzichtet.

Wie vom Wirtschaftsprüfer gefordert, wurden die einzelnen Bestandteile der Herstellung beschrieben sowie spezifische Beispiele angeführt. Die Ermittlung der unternehmensrechtlichen Herstellungskosten, ist auf eine betriebswirtschaftlich einwandfreie Kostenrechnung angewiesen. In der Unternehmensgruppe ist hierfür zwingend die Zuschlagskalkulation zu verwenden.

Neben der Zugangsbewertung beschäftigt sich diese Arbeit des Weiteren mit der Folgebewertung von unfertigen und fertigen Erzeugnissen. Überbestände an unfertigen und fertigen Erzeugnisse haben die Besonderheit, dass diese Gegenstände des Vorratsvermögens sowohl als absatz- als auch beschaffungsseitig, doppelte Maßgeblichkeit, bestimmt sein können. Demnach ergibt sich hier ein dreifaches Niederstwertprinzip. Die Bewertung hat zum niedrigsten Wert aus Herstellungskosten, Verkaufserlös abzüglich der noch anfallenden Kosten und dem Wiederbeschaffungs- bzw. Reproduktionswert zu erfolgen.

Ein weiteres unternehmensspezifisches Problem stellte die Wertermittlung von Forderungen dar. Die Ermittlung des Vergleichswertes einer Forderung wird durch den Betrag bestimmt, der nach vernünftiger, unternehmerischer Beurteilung wahrscheinlich eingehen wird. Dabei wird die Werthaltigkeit von Faktoren wie Einbringlichkeit, Verzinsung und dem Wechselkurs am Abschlussstichtag bei Fremdwährungsforderungen, beeinflusst. Vor allem der Faktor der Einbringlichkeit beruht im Wesentlichen auf subjektiven Einschätzungen.

Um diese subjektive Einschätzung der Werthaltigkeit einer Forderung so einheitlich wie möglich innerhalb der Unternehmensgruppe zu gestalten, wurde ein Excel-basierendes Tool erstellt. Die Herausforderung lag darin, ein Tool zu entwickeln, das die Umstände des Einzelfalls berücksichtigt, aber dennoch eine automatisierte und einheitliche Bewertung der Forderungen in allen Tochtergesellschaften ermöglicht. Um dies zu gewährleisten werden die Mitarbeiter zukünftig mit einem Fragenkatalog konfrontiert sein. Je nach Beantwortung der Fragen wird automatisch ein potenzieller Wertberichtigungsbetrag berechnet. Nachdem die Muttergesellschaft Abwertungsprozente für Überfälligkeit, Bonitäts- und Länderrating vorweg definiert, werden gleichartige Fälle, in der Unternehmensgruppe gleichartig bewertet. Jedoch besteht von Seiten der Mitarbeiter weiterhin die Möglichkeit, durch Angabe einer spezifischen Begründung, einen abweichenden Prozentsatz zu wählen. Eine Abweichung von den vordefinierten Abwertungsprozentsätzen ist im Tool möglich, muss jedoch adäquat kommentiert werden. Die Ergebnisse der Bewertung werden automatisch in ein eigenes Dokumentationsblatt

übertragen, dieses dient dem Kooperationspartner als Dokumentationsunterlage für die Wirtschaftsprüfung.

Im letzten Abschnitt dieser Arbeit werden Ansatz und Bewertung von sonstigen Rückstellungen erläutert. Durch das RÄG 2014 ergeben sich wesentliche Änderungen in der unternehmensrechtlichen Bewertung von sonstigen Rückstellungen. Diese sind nach aktueller Rechtslage mit dem Erfüllungsbetrag, der bestmöglich zu schätzen ist, anzusetzen. Demzufolge müssen zukünftige Preis- und Kostensteigerungen berücksichtigt werden. Der Gesetzgeber gibt jedoch keine expliziten Regelungen, wie diese Steigerungen zu bestimmen sind, vor. Primär sollten hierfür unternehmens- oder branchenspezifische Daten verwendet werden. Sind diese nicht feststellbar, ist alternativ auf die Inflationsannahme der Europäischen Zentralbank zurückzugreifen.

Die bedeutendste gesetzliche Änderung ergibt sich bei Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als zwölf Monaten, die mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen sind. Im Unternehmensrecht kann als marktüblicher Zinssatz entweder ein Stichtagszinssatz von Anleihen höchster Bonität, der Durchschnittszinssatz im Sinne des § 253 Abs 2 dHGB oder der laufzeitunabhängige steuerliche Zinssatz gemäß § 9 Abs 5 EStG verwendet werden. Für die Sattler-Unternehmensgruppe hat sich der Durchschnittszinssatz der deutschen Rechtslegung, als am sinnvollsten erwiesen.

Nachdem Rückstellungen auf einigen Schätzungen beruhen, ist es von besonderer Bedeutung auf eine adäquate Dokumentation zu achten. Hierfür wurde ein Excel-basierendes Dokumentationsblatt konzipiert, in dem Angaben zu Rückstellungsart, Eintrittswahrscheinlichkeit und voraussichtlichen Restlaufzeit gemacht werden müssen. Um Fehler bei der Berechnung zu vermeiden, erfolgt sowohl die Ermittlung des zukünftigen Erfüllungsbetrages als auch dessen Abzinsung, automatisch.

Mit der vorliegenden Masterarbeit wurden ein Nachschlagewerk sowie spezifische Praxisunterlagen konzipiert, um eine einheitliche Vorgehensweise von aktuell bestehenden Bilanzierungs-, Bewertungs- und Wertermittlungsfragen in der Sattler Unternehmensgruppe zu gewährleisten. Die Arbeit weist jene Themenblöcke auf, die bei der durchgeführten Erhebung als kritisch im Unternehmen angesehen wurden. Weitere bilanztechnische Fragestellungen wurden nicht betrachtet. Aufgrund zukünftiger organisatorischer Veränderungen in der Unternehmensgruppe könnten weitere, bis dato nicht bearbeitete Themenbereiche an Relevanz gewinnen.

Das Ziel der Arbeit bestand darin, Unterlagen für die Sattler Unternehmensgruppe zu konzipieren, wobei die Implementierung in das Unternehmen dem Kooperationspartner selbst obliegt. Dieser ist für die Verbreitung der Unterlagen über das interne Management-Informationssystem

zuständig. Des Weiteren ist darauf zu achten, dass die in dieser Arbeit erstellten Unterlagen und Vorgaben von den Mitarbeitern entsprechend verstanden und umgesetzt werden. Hierbei bestünde die Möglichkeit bei Informationsveranstaltungen oder internen Besprechungen auf die notwendige Anwendung hinzuweisen. Eventuell ist es notwendig, die Umsetzung innerhalb des Unternehmens zu kontrollieren, damit die neuen Unterlagen tatsächlich verwendet werden, was auch die Frage aufwirft, wem diese Kontrolle obliegt.

Die Arbeit wurde auf Basis der aktuell gültigen Rechtslage erstellt und hat dementsprechend nach dieser ihre Gültigkeit. Bei zukünftigen Gesetzesänderungen ist eine Überprüfung der Arbeit auf bestehende Rechtsgültigkeit, vom Kooperationspartner, vorzunehmen. Gegebenenfalls bedarf es Adaptierungen der konzipierten Praxisunterlagen an eine zukünftig geltende Rechtslage.

Abschließend kann festgehalten werden, dass durch die zukünftige Implementierung der erstellten Unterlagen, eine einheitliche Bilanzierung, Bewertung und Wertermittlung für die Sattler Unternehmensgruppe gewährleistet wird.

Literaturverzeichnis

- AFRAC [2015]: AFRAC-Stellungnahme 6: Zuschüsse im öffentlichen Sektor (UGB), Wien: Austrian Financial Reporting and Auditing Committee - AFRAC, 2015.
- ALTENBURGER, O. [2014]: Aufwandsrückstellungen – wofür und warum?, in: Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2014, hrsg. von SEICHT, G./JANSCHKEK, O., Wien: LexisNexis Verlag, 2014, S. 205-215.
- BALLWIESER, W. [2013]: § 255 Bewertungsmaßstäbe, in: Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch: Band 4 Drittes Buch Handelsbücher §§ 238-342e HGB, hrsg. von SCHMIDT, K./EBKE, W., 3., Aufl., München: Verlag C. H. Beck, 2013, S. 199-220.
- BERTL, R. [2015]: UGB zwischen IFRS und Bilanzrichtlinie, in: Reform der Rechnungslegung in Österreich: Wiener Bilanzrechtstage 2015, hrsg. von BERTL, R./EBERHARTINGER, E./EGGER, A./KALSS, S./LANG, M./NOWOTNY, C./RIEGLER, C./SCHUCH, J./STARINGER, C., Wien: Linde Verlag, 2015, S. 13-26.
- BERTL, R./DEUTSCH-GOLDONI, E./HIRSCHLER, K. [2015]: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch, 9., akt. und erw. Aufl., Wien: LexisNexis Verlag, 2015.
- BERTL, R./FRABERGER, F. [1996]: Einzelwertberichtigung – Pauschale Einzelwertberichtigung - Pauschalwertberichtigung, in: RWZ 368 (1996), 12, S. 368.
- BERTL, R./HIRSCHLER, K. [2002]: (Nicht-)Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten, in: RWZ 37 (2002), 5, S. 130.
- BÖCKING, H./GROS, M. [2014]: § 255 Bewertungsmaßstäbe, in: Handelsgesetzbuch: Band 1 § 1-342e Kommentar, hrsg. von EBENROTH, C./BOUJONG, K./JOOST, D./STROHN, L., 3., Aufl., München: Verlag C. H. Beck, 2014, S. 2333-2348.
- CHRISTIAN, D./HOHENSINNER, M. [2013a]: § 204 Abschreibungen im Anlagevermögen, in: UGB: Unternehmensgesetzbuch Großkommentar, hrsg. von ZIB, C./DELLINGER, M., Wien: LexisNexis Verlag, 2013, S. 336-371.
- CHRISTIAN, D./HOHENSINNER, M. [2013b]: § 207 Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens, in: UGB: Unternehmensgesetzbuch Großkommentar, hrsg. von ZIB, C./DELLINGER, M., Wien: LexisNexis Verlag, 2013, S. 393-415.
- COENENBERG, A./FISCHER, A./GÜNTHER, T. [2016]: Kostenrechnung und Kostenanalyse, 9., überarb. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2016.

- DENK, C./FRITZ-SCHMIED, G./MITTER, C./WOHLSCHLAGER, T./WOLFSGRUBER, H. [2016]: Externe Unternehmensrechnung: Handbuch für Studium und Bilanzierungspraxis, 5., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016.
- DEUTSCHE BUNDESBANK [2017]: Abzinsungszinssätze gemäß § 253 Abs. 2 dHGB / 7-Jahresdurchschnitt, 15.04.2017, abrufbar unter: http://www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Downloads/Statistiken/Geld_Und_Kapitalmaerkte/Zinssaetze_Renditen/abzinsungszinssaetze.pdf?__blob=publicationFile, [15.04.2017].
- DOKALIK, D. [2015]: RÄG 2014 Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, Wien: Manz Verlag, 2015.
- DOKALIK, D./HIRSCHLER, K. [2016]: SWK-Spezial RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts, 2., überarb. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016.
- DOKALIK, D./KERSCHBAUM, H./BUCHBERGER, F. [2015]: Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2015, hrsg. von Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, Wien: Linde Verlag, 2015, S. 245-266.
- DRÜEN, K. [2014]: § 255 Anschaffungs- und Herstellungskosten, in: Handelsgesetzbuch: Großkommentar, hrsg. von STAUB, H., 5., neu bearb. Aufl., Berlin: De Gruyter Verlag, 2014, S. 426-455.
- EGGER, A. [2005]: Abschreibungsmethoden, in: Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz, hrsg. BERTL, R./EBERHARTINGER, E./EGGER, A./KALSS, S./LANG, M./NOWOTNY, C./RIEGLER, C./SCHUCH, R./STARING, C., Wien: Linde Verlag, 2005, S. 105-140.
- EGGER, A./SAMER, H./BERTL, R. [2015]: Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch: Der Einzelabschluss Erstellung, Prüfung, Veröffentlichung, 15., überarb. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2015.
- Erläuternde Bemerkungen zu RV RÄG 2014 [2014]: 367 der Beilagen XXV.GP: Regierungsvorlage-Erläuterungen, 15.04.2017, abrufbar unter: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/II/I_00367/fname_373548.pdf, [15.04.2017].
- ESTR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000, Richtlinie des BMF vom 25.08.2015, BMF-010203/0233-VI/6/2015 i.d.F. 25.08.2015.

- FATTINGER, S. [2005]: § 203 Wertansätze für Gegenstände des Anlagevermögens; Anschaffungs- und Herstellungskosten, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz: Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, B.II./3.2.a, Loseblattsammlung, hrsg. von BERTL, R./MANDL, D., Lfg. 11., Wien: LexisNexis Verlag, 2005, S. 1-55.
- FELLINGER, M./URNIK, S./URTZ, C. [2011]: § 207 Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/Rechnungslegung, Loseblattsammlung, hrsg. von STRAUBE, M., Lfg. 16., Wien: Manz Verlag, 2011, S. 11-19.
- GRUENBERGER, H. [2004]: Wertberichtigung von Auslandsforderungen: Wie man mit publizierten Länderratings umgeht, in: SWK 19 (2004), 19, S. 632-637.
- HANUSCH, N./HASLINGER, M. [2015]: Anwendungsfragen der neuen AFRAC-Stellungnahme zur Bilanzierung langfristiger Personalverpflichtungen nach UGB: Teil 1, in: RWZ 77 (2015), 10, S. 330-336.
- HIRSCHLER, K. [2005]: Außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen: Ermittlung, Abgrenzung, Ausweis, in: Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz, hrsg. BERTL, R./EBERHARTINGER, E./EGGER, A./KALSS, S./LANG, M./NOWOTNY, C./RIEGLER, C./SCHUCH, R./STARING, C., Wien: Linde Verlag, 2005, S. 141-162.
- HIRSCHLER, K./KRAINZ, W./DIZDAREVIC, D./HOETSCHL, E. [2016]: Rechnungslegungsänderungsgesetz (RÄG) 2014: Neue Bilanzierungsgrundsätze bzw. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2016, hrsg. von Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, Wien: Linde Verlag, 2016, S. 229-254.
- JANSCHKEK, O./JUNG, M. [2010a]: § 203 Wertansätze für Gegenstände des Anlagevermögens; Anschaffungs- und Herstellungskosten, in: Bilanzrecht: Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von HIRSCHLER, K., Wien: Linde Verlag, 2010, S. 366-417.
- JANSCHKEK, O./JUNG, M. [2010b]: § 204 Abschreibungen im Anlagevermögen, in: Bilanzrecht: Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von HIRSCHLER, K., Wien: Linde Verlag, 2010, S. 418-445.
- KAHLE, H./HAAS, M./SCHULZ, S. [2016]: § 255 Bewertungsmaßstäbe, in: Bilanzrecht Kommentar: Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB, Loseblattsammlung, hrsg. von BAETGE, J./KIRSCH, H./THIELE, S., Lfg. 66., Bonn: Stollfuß Verlag, 2016, S. 1-142.
- KONEZNY, G. [2016a]: § 203 Wertansätze für Gegenstände des Anlagevermögens; Anschaffungs- und Herstellungskosten, in: UGB Kommentar, hrsg. von TORGGLER, U., 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 879-897.

- KONEZNY, G. [2016b]: § 204 Abschreibungen im Anlagevermögen, in: UGB Kommentar, hrsg. von TORGGLER, U., 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 898-907.
- KONEZNY, G. [2016c]: § 206 Wertansätze für Gegenstände des Umlaufvermögens, in: UGB Kommentar, hrsg. von TORGGLER, U., 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 908-914.
- KONEZNY, G. [2016d]: § 207 Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens, in: UGB Kommentar, hrsg. von TORGGLER, U., 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 915-919.
- KONEZNY, G. [2016e]: § 208 Wertaufholung, in: UGB Kommentar, hrsg. von TORGGLER, U., 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 920-923.
- KONEZNY, G. [2016f]: § 211 Wertansätze von Passivposten, in: UGB Kommentar, hrsg. von TORGGLER, U., 2., akt. Aufl., Wien: Linde Verlag, 2016, S. 928-938.
- LANG, S. [2013]: § 203 Wertansätze für Gegenstände des Anlagevermögens; Anschaffungs- und Herstellungskosten, in: UGB: Unternehmensgesetzbuch Großkommentar, hrsg. von ZIB, C./DELLINGER, M., Wien: LexisNexis Verlag, 2013, S. 291-335.
- LEITNER, T./URNIK, S./URTZ, C. [2011]: § 211 Wertansätze von Passivposten, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/Rechnungslegung, Loseblattsammlung, hrsg. von STRAUBE, M., Lfg. 16., Wien: Manz Verlag, 2011, S. 49-73.
- LEZIUS, U. [2015]: § 255 Bewertungsmaßstäbe, in: Gemeinschaftskommentar zum Handelsgesetzbuch mit UN-Kaufrecht, hrsg. von ENSTHALER, J., 8., vollst. akt. Aufl., Köln: Luchterhand Verlag, 2015, S. 868-876.
- MARTINS, J. [2017]: Rückstellungen, in: Praxisleitfaden zum UGB nach dem RÄG 2014, hrsg. von GEDLICKA, W./KERSCHBAUMER, H./LEHNER, G., Wien: Linde Verlag, 2017, S. 66-73.
- MAYR, G. [2014]: Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten, in RdW (2014), 3, S. 152-157.
- MAYR, G. [2015]: Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach dem RÄG 2014, in: RdW (2015), 3, S. 189-193.
- MILLA, A./MUELLER, G./LINDAUER, L. [2016]: Zur Bewertung marktferner Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens nach den Bestimmungen des UGB, in: RWZ 74 (2016), 10, S. 319-324.

- MOSER, G. [2015]: Zur neuen Rückstellungsbewertung von Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen nach § 9 Abs 5 EStG und § 211 UGB (RÄG 2014), in: ÖStZ (2015), 18, S. 539-544.
- MUMM, M. [2014]: Kosten- und Leistungsrechnung: Internes Rechnungswesen für Industrie- und Handelsbetriebe, 2., akt. Aufl., Berlin: Springer Verlag, 2014.
- NEBL, T./PRÜß, H. [2006]: Anlagenwirtschaft, München: Oldenbourg Wissenschaftsverlag, 2006.
- PAPST, S./URNIK, S./URTZ, C. [2016]: § 204 Abschreibungen im Anlagevermögen, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/Rechnungslegung, Loseblattsammlung, hrsg. von STRAUBE, M./RATKA, T./RAUTER, A., Lfg. 43., Wien: Manz Verlag, 2016, S. 70-85.
- RICHTLINIE 2013/34/EU, des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23.06.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, in: Amtsblatt der Europäischen Union, ABl. Nr. L 182, vom 26.06.2013, [15.04.2016].
- ROHATSCHEK, R. [2011]: § 207 Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens, in: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz: Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, B.II./3.3.b, Loseblattsammlung, hrsg. von BERTL, R./MANDL, D., Lfg. 16., Wien: LexisNexis Verlag, 2011, S. 1-24.
- ROHATSCHEK, R. [2016]: Sonderfragen der Bilanzierung, 5., akt. Auflage, Wien: Linde Verlag, 2016.
- SCHUBERT, W. [2016]: § 253 Zugangs- und Folgebewertung, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerbilanz §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, hrsg. von GROTTTEL, B./SCHMIDT, S./SCHUBERT, W./WINKELJOHANN, N., 10., Neubearb. Aufl., Frankfurt: Verlag C.H. Beck, 2016, S. 438-567.
- SCHUBERT, W./ PASTOR, C. [2016]: § 255 Bewertungsmaßstäbe, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerbilanz §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, hrsg. von GROTTTEL, B./SCHMIDT, S./SCHUBERT, W./WINKELJOHANN, N., 10., Neubearb. Aufl., Frankfurt: Verlag C.H. Beck, 2016, S. 591-701.
- SICHERER, K. [2011]: Bilanzierung im Handels- und Steuerrecht: Unter Berücksichtigung des BilMoG, Wiesbaden: Gabler Verlag, 2011.

- TITZ, E. [2015]: Steuerlich relevante Neuerungen auf der Passivseite, in: Reform der Rechnungslegung in Österreich: Wiener Bilanzrechtstage 2015, hrsg. von BERTEL, R./EBERHARTINGER, E./EGGER, A./KALSS, S./LANG, M./NOWOTNY, C./RIEGLER, C./SCHUCH, J./STARINGER, C., Wien: Linde Verlag, 2015, S. 185-205.
- URNIK, S./URTZ, C. [2015a]: Steuerlich relevante Neuerungen auf der Aktivseite der Bilanz, in: Reform der Rechnungslegung in Österreich: Wiener Bilanzrechtstage 2015, hrsg. von BERTEL, R./EBERHARTINGER, E./EGGER, A./KALSS, S./LANG, M./NOWOTNY, C./RIEGLER, C./SCHUCH, J./STARINGER, C., Wien: Linde Verlag, 2015, S. 169-184.
- URNIK, S./URTZ, C. [2015b]: Übersicht über die Neuerungen des Rechnungslegungs-Änderungsgesetzes 2014: Teil 1: Definitionen, Ansatz- und Bewertungsvorschriften, in: ÖStZ 209 (2015), 6, S. 153-160.
- URNIK, S./URTZ, C. [2016]: § 203 Wertansätze für Gegenstände des Anlagevermögens; Anschaffungs- und Herstellungskosten, in: Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II/Rechnungslegung, Loseblattsammlung, hrsg. von STRAUBE, M./RATKA, T./RAUTER, A., Lfg. 43., Wien: Manz Verlag, 2016, S. 3-70.
- UStR 2000, Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Richtlinie des BMF vom 14.12.2016, BMF-010219/0440-VI/4/2016 i.d.F. 14.12.2016.
- VELTE, P. [2015]: Bewertung von sonstigen langfristigen Rückstellungen nach dem RÄG 2014 und AbgÄG 2014: Zur Zweckadäquanz des Markt- und Festzinsmodells im Rahmen der Abzinsung im österreichischen Bilanz- und Steuerrecht, in: RWZ 63 (2015), 7 und 8, S. 263-270.
- WALTER, T. [2010]: § 207 Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens, in: Bilanzrecht: Kommentar Einzelabschluss, hrsg. von HIRSCHLER, K., Wien: Linde Verlag, 2010, S. 470-482.
- WISCHMANN, R. [2004]: Wertberichtigungen von Forderungen bei Teilerfüllung, in: EStB – Der Ertrags-Steuer-Berater 1 (2004), S. 5-6.
- WOLF, E. [2015]: Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014: Die wichtigsten Änderungen im Überblick und ihre praktischen Auswirkungen, in: RdW (2015), 1, S. 50-53.
- ZIMMEL, C./RIEDL, B. [2016]: Die Aktivierungspflicht angemessener Gemeinkosten bei den Herstellungskosten, in: RÄG 2014 und APRÄG 2016: Der neue UGB-Abschluss, hrsg. von TÖGLHOFER, J./WINKLER-JANOVSKY, A., Wien: Manz Verlag, 2016, S. 66-77.

Anhang A: Ergebnisse des Workshops

WORKSHOP

Bilanzierungs-/ Bewertungs- und Wertermittlungsfragen im Unternehmen



Zusammengefasste Ergebnisse des Workshops	
Allgemeine Informationen	
Ort:	Firmensitz Sattler AG
Datum:	02.12.2016
Workshopleiter:	Rene Zettl
Teilnehmer:	Bereichsleiter Finanzen Muttergesellschaft (Herr N.); Rechnungswesen Leiterin Muttergesellschaft (Frau V.); zwei Personen aus der Fachabteilung Rechnungswesen (Frau H. und Herr H.)

Fragenkatalog-Wahlrechte				
Nr.	Frage	relevant	nicht relevant	Begründung
1	Bestehende Wahlrechte nach dem RÄG 2014			
1.1	Passivierungswahlrecht Aufwandsrückstellungen (§ 198 Abs 8 Z 2 UGB).	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Relevant, es bedarf einer Vereinheitlichung im Unternehmen.
1.2	Aktivierungswahlrecht aktiver latenter Steuern für künftige steuerliche Ansprüche aus steuerlichen Verlustvorträgen, wenn ausreichend passive latente Steuern vorhanden sind oder bereits überzeugende substantielle Hinweise vorliegen, dass in Zukunft ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird (§ 198 Abs 9 UGB).	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Nicht relevant, die Besteuerung wird auf Ebene der Muttergesellschaft festgelegt.
1.3	Aktivierungswahlrecht von Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, freiwillige Sozialleistungen, betriebliche Altersvorsorge und Abfertigungen (§ 203 Abs 3 UGB).	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Relevant, es bedarf einer Vereinheitlichung im Unternehmen.
1.4	Aktivierungswahlrecht Fremdkapitalzinsen (§ 203 Abs 4 UGB).	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Relevant, es bedarf einer Vereinheitlichung im Unternehmen.
1.5	Planmäßige Abschreibung des Firmenwertes, Nutzungsdauer bei verlässlicher Schätzung frei wählbar, ansonsten Abschreibung auf 10 Jahre (§ 203 Abs 5 UGB).	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Nicht relevant, Akquisitionen werden nur von der Muttergesellschaft getätigt. Tochtergesellschaften haben keinen Firmenwert in der Bilanz, dementsprechend kein Bedarf einer Vereinheitlichung.
1.6	Wahlrecht der zu verwendende Abschreibungsmethode (§ 204 Abs 1 UGB).	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Relevant, es bedarf einer Vereinheitlichung im Unternehmen.
1.7	Abschreibungswahlrecht für geringwertige Vermögensgegenstände im Jahr der Anschaffung/Herstellung (§ 204 Abs 1a UGB).	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Relevant, es bedarf einer Vereinheitlichung im Unternehmen.
1.8	Aktivierungswahlrecht für Verwaltungs- und Vertriebskosten bei langfristigen Fertigungsaufträgen (§ 206 Abs 3 UGB).	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Nicht relevant, derzeit erfolgt keine langfristige Fertigung in der Unternehmensgruppe.
1.9	Wahlrecht zur Verwendung des Bewertungsvereinfachungsverfahrens (§ 209 Abs 1 UGB).	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Nicht relevant, kein Problemfeld in der Unternehmensgruppe.
1.10	Passivierung der Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsrückstellungen mit einem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag oder Verwendung eines durchschnittlichen Marktzinssatzes für die Abzinsung (§ 211 Abs 1 und 2 UGB).	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	Nicht relevant, Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsrückstellungen werden in der Personalabteilung der Muttergesellschaft berechnet und auch dort geprüft. Keine Einsicht von Seiten der Fachabteilung Rechnungswesen.

Weiterer Erkenntnisgewinn aus dem Workshop	
2	Zusammenfassung weiterer Themen
2.1	Nichtberücksichtigung der Bestandteile der Anschaffungskosten bei der Aktivierung von Gegenständen des Sachanlagevermögens.
2.2	Unterschiedliche Annahme der Nutzungsdauer für gleichartige Anlagen im Unternehmen. Unklarheit über die zu verwendende Abschreibungsart (monatlich, Halbjahres-Jahres-Regel).
2.3	Durchführung außerplanmäßiger Abschreibungen, ohne adäquate Dokumentation für die Wirtschaftsprüfung.
2.4	Abgrenzungsschwierigkeiten hinsichtlich des Beginns der Herstellung bei unfertigen und fertigen Erzeugnissen. Dementsprechend unterschiedlicher Ansatz von Gemeinkosten bei den Herstellungskosten im Unternehmen.
2.5	Willkürliche Vergleichswertermittlung bei Forderungen. Unterschiedliche Annahmen bei der Abwertung. Fehlende Informationsweitergabe an die Muttergesellschaft sowie Dokumentationsunterlagen für die Wirtschaftsprüfung.
2.6	Verwendung unterschiedlicher Abzinsungssätze bei der Barwertermittlung sonstiger Rückstellungen. Dokumentationsunterlagen werden nicht, oder unzureichend aufbereitet.

Anhang B: Vorlage Handbuch

<h2 style="margin: 0;">HANDBUCH</h2> <p>Dokumentennummer:</p>		 KH-xxx-yy
Geltungsbereich: Sattler Gruppe – Alle Standorte		Version 00
Prozessbezug: Prozessnummer und Prozessbezeichnung		Seite 1 / 1

Bilanzposition	(Angabe der Bilanzposition)	
Zuordnung	(Zuordnung der Bilanzposition nach § 224 UGB)	(Gesetzeshinweis)
Verantwortlicher	(Verantwortliche Person im Unternehmen)	(Kürzel des Verantwortlichen)
Mitwirkende Abteilungen	(Mitwirkende Abteilungen im Prozess)	

SAP-Konten	(Ergänzung für zukünftige Erweiterungen)	
SAP-SEM Positionen	(Ergänzung für zukünftige Erweiterungen)	
SAP-Auswertung	(Ergänzung für zukünftige Erweiterungen)	

Inhalte	(Beschreibung der Bilanzposition)	
----------------	-----------------------------------	--

Bilanzierung, Bewertung und Wertermittlung <i>(Änderungen durch RAG 2014)</i>	(Bilanzierung, Bewertung und Wertermittlung der Bilanzposition)	
Bilanzierungs-, Bewertungs- und Wertermittlungs-Richtlinien	(Verweis zu rechtlichen Grundlagen der Bilanzierung und Bewertung)	
Zu verwendende Unterlagen	(Verweis auf zu verwendende Checklisten/Dokumentationsblätter/Excel-Lösungen)	

Erstellt von: Rene Zettl	Geprüft von: Name	Freigegeben von: Name
Datum:	Datum:	Datum:

Anhang C: Checkliste Anschaffungskosten

Anmerkung: Im Prinzip haben alle Checklisten und Dokumentationsblätter die Maße einer A4-Seite, aus Gründen der Lesbarkeit erfolgt im Anhang teilweise eine Aufteilung auf mehrere Seiten.

CHECKLISTE

Anschaffungskosten

Geltungsbereich: Sattler Gruppe - Alle Standorte



Version 00

Ermittlung der Anschaffungskosten	
Stammdaten	
Tochtergesellschaft:	<input type="text"/>
Sachbearbeiter:	<input type="text"/>
Anlagenklasse:	<input type="text"/>
Anlagen-/Maschinenbezeichnung:	<input type="text"/>
Inventarnummer:	<input type="text"/>

Fragenkatalog						
Nr.	Frage	Ja	Nein	+/-	Betrag	Kommentar
1 Fragen zum Anschaffungspreis						
1.1	Wurde der in Rechnung gestellte Nettobetrag berücksichtigt? Wenn "Ja", wie hoch ist der Nettobetrag in Euro?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
1.2	Ist der Erwerb in fremder Währung getätigt worden? Wenn "Ja", ist der Anschaffungspreis mit dem Briefkurs der Irlands-Währung zum Anschaffungszeitpunkt umzurechnen. Geben Sie den verwendeten Briefkurs an.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
1.3	Wird der Kaufpreis langfristig gestundet bzw. wurden Ratenzahlungen vereinbart, ohne offene Verrechnung von Zinsen? Wenn "Ja", muss die Zinskomponente vom Kaufpreis abgezogen werden. Geben Sie den verwendeten Zinssatz an.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
1.4	Wurde als Gegenleistung für den erworbenen Gegenstand Sachwerte anstelle von Geldwerten geleistet? (Tausch) Wenn "Ja", muss der absatzmarktorientierte Zeitwert des hingegebenen Gegenstandes angesetzt werden. (Variante der Gewinnrealisierung)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
1.5	Gibt es besondere Gründe, die den Anschaffungspreis beeinflussen? Wenn "Ja", begründen Sie diese ausführlich.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
2 Fragen zu Anschaffungspreisminderungen						
2.1	Wurde ein gewährter Skonto in Anspruch genommen? Wenn "Ja", in welcher Höhe verringert dieser die Anschaffungskosten.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
2.2	Sind Rabatte oder sonstige Preisnachlässe von Lieferanten oder Dritten gewährt worden? Wenn "Ja", in welcher Höhe verringern diese die Anschaffungskosten.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
2.3	Wurden nicht rückzahlbare und dem spezifischen Anlagevermögen direkt zurechenbare Subventionen von öffentlicher oder privater Hand gewährt? Wenn "Ja", geben Sie den Betrag an und legen den Subventionsvertrag bei. (Bruttomethode, geben Sie einen Lösungsvorschlag an)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
2.4	Gibt es besondere Gründe, die zu Anschaffungspreisminderungen führen? Wenn "Ja", begründen Sie diese ausführlich.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			

3 Fragen zu Anschaffungsnebenkosten					
3.1	Gibt es Nebenkosten die unmittelbar, sachlich und zeitlich mit dem Erwerb des Vermögensgegenstandes zusammenhängen? (z.B. Notariatskosten, Speditionskosten, Transportversicherungen, Portokosten, Steuern, Zölle etc.) Wenn "Ja", geben Sie die Nebenkosten des Erwerbs einzeln inklusive Begründung an.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		
3.2	Gibt es Nebenkosten die geleistet werden müssen um den Vermögensgegenstand betrieblich nutzbar zu machen? (z.B. Kosten für behördliche Genehmigungen, Kosten für Probeläufe, unternehmensextern durchgeführte Nutzbarmachung von defekt bezogenen Gegenständen etc.) Wenn "Ja", geben Sie die Nebenkosten der betrieblichen Nutzbarmachung inklusive Begründung einzeln an.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		
Summe Anschaffungskosten/ Abschreibungsbemessungsgrundlage: (ohne Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten)					
Datum:			Unterschrift:		
4 Frage zu nachträglichen Anschaffungskosten					
4.1	Gibt es Aufwendungen die den Erwerb oder die Herstellung der Betriebsbereitschaft unterstützten, jedoch bei der Kaufpreisbemessung nicht berücksichtigt wurden und zeitlich erst nach der Erlangung der Verfügungsmacht eintraten? (z.B. nachträgliche Kaufpreiserhöhung durch gerichtliche Entscheidung etc.) Wenn "Ja", geben Sie die nachträglichen Anschaffungskosten inklusive Begründung an.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		
Summe Anschaffungskosten/ Abschreibungsbemessungsgrundlage: (mit Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten)					
Datum Korrektur:			Unterschrift Korrektur:		

Anhang D: Abschreibungstabelle

FORMBLATT

Abschreibungstabelle

Geltungsbereich: Sattler Gruppe - Alle Standorte



Version 00

Gegenstände des Anlagevermögens	Nutzungsdauer in Jahren
Sachanlagevermögen	
Technische Anlagen & Maschinen	5 bis 15
Anlagen und Maschinen der Produktverarbeitung	5 bis 15
Kälteanlagen	10
Kaulenwagen	8
Lackieranlagen	8
Lackierwerke	8
Nähführungen	5
Nähmaschinen	8
Nähstraße	10
Ösenpressen	5
Planenschaumaschinen	10
Rührwerke	8
Schweissfön	10
Schweissmaschinen	15
Webmaschinen	15
Webschäfte	5
Wickelwalzen	8
Zuschnittanlagen	8
Prüfmaschinen und Prüfeinrichtungen	5 bis 10
Messgeräte, Kontrollgeräte	5
Messsensoren	5
Mikroskope	8
Prüfanlagen	10
Prüfstände	5
Testspeicher	10
Transportanlagen	8 bis 15
Kranbahnen, -anlagen	15
Laborwaagen	8
Stapler, Hubwagen	12
Transport-Lagerwaagen	10
Werkstattwagen	10
Sonstige technische Anlagen und Maschinen	5 bis 10
Abluftanlagen	10
Liftanlagen	15
Silos, Tanks	10
Werkzeuge (zB Bohrmaschinen, Akkuschauber)	5

Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	3 bis 10
Fahrzeuge	8 bis 10
Anhänger	10
LKW	10
PKW, Kombi	8
Sattelschlepper	10
Betriebs- und Geschäftsausstattung	3 bis 10
Aktenschränke	10
Beamer	4
Bildschirm	3
Büroschränke	10
Bürostühle	5
Bürotische	10
Clienthardware	4
Druckerhardware	3
Fußmatten, Teppiche	5
Gaderoben	10
Insektenschutz	5
Laboreinrichtung	10
Lagereinrichtung	10
Laptop, Docking station	3
Palettenregale	10
Serverhardware	4
Spinde	10
Telefonanlage	4
Vorhänge	5
Sonstige Anlagen	5 bis 10
Getränkeautomaten	10
Hochdruckreiniger	5
Kaffeemaschinen	5
Kühlschränke	10
Staubsauger	5
Geringwertige Vermögensgegenstände (bis 400 Euro)	Sofortige Abschreibung nach § 204 Abs. 1a UGB

Anhang E: Dokumentationsblatt Spezial-Anlagevermögen

Dokumentationsblatt
Spezial-Anlagevermögen
 Geltungsbereich: Sattler Gruppe - Alle Standorte

SATTLER 
 Version 00

Abschreibungsplan für Spezialanlagen						
Stammdaten						
Tochtergesellschaft:	<input style="width: 100%;" type="text"/>					
Sachbearbeiter:	<input style="width: 100%;" type="text"/>					
Anlagenklasse:	<input style="width: 100%;" type="text"/>					
Anlagen-/Maschinenbezeichnung:	<input style="width: 100%;" type="text"/>					
Inventarnummer:	<input style="width: 100%;" type="text"/>					

Dokumentations-/ Kontrollfragen						
Nr.	Frage	Ja	Nein	+/-	Betrag	Kommentar
1 Ermittlung Abschreibungsbasis						
1.1	Die Basis für die Abschreibung bilden die Anschaffungskosten, wurde die "Checkliste Anschaffungskosten" ausgefüllt. Wenn "Ja", tragen Sie den ermittelten Betrag ein und legen Sie diese Checkliste bei.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
1.2	Kann ein Veräußerungserlös bzw. Schrottwert verlässlich geschätzt werden? Wenn "Ja", tragen Sie diesen Betrag ein und begründen Sie die Annahme.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
Summe	Abschreibungsbasis (Ergibt sich aus den Anschaffungskosten (Punkt 1.1) abzgl. Schrottwert (Punkt 1.2))					
2 Voraussichtliche Nutzungsdauer						
Nr.	Frage	Ja	Nein	Nutzungsdauer	Kommentar	
2.1	Kann die Nutzungsdauer unter Berücksichtigung sämtlicher rechtlicher, wirtschaftlicher und technischer Faktoren verlässlich geschätzt werden? Wenn "Ja", geben Sie die Nutzungsdauer an und begründen Sie diese.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>			
3 Verwendete Abschreibungsmethode						
3.1	Kreuzen Sie jene Abschreibungsmethode an, die den Nutzungsverlauf der Spezialanlage widerspiegelt.					
Leistungsabhängige Abschreibungsmethoden				Zeitabschreibungsmethoden		
3.1.1	Mengenproportionale Abschreibung	<input type="checkbox"/>		3.1.3	Lineare Abschreibung	<input type="checkbox"/>
3.1.2	Leistungsproportionale Abschreibung	<input type="checkbox"/>		3.1.4	Degressive Abschreibung	<input type="checkbox"/>
				3.1.5	Progressive Abschreibung	<input type="checkbox"/>
3.2	Kreuzen Sie jene Abschreibungsvariante an, die für die Spezialanlage geeignet ist.					
3.2.1	Monatliche Abschreibung	<input type="checkbox"/>		3.2.2	Ganz-/Halbjahres Abschreibung, wie Steuerrecht	<input type="checkbox"/>
3.3	Kommentieren Sie die gewählte Abschreibungsmethode/-variante und legen Sie ein Abschreibungsberechnungsblatt bei.					
Datum:				Unterschrift:		

Anhang E: Dokumentationsblatt außerplanmäßige Abschreibung

Dokumentationsblatt
Außerplanmäßige Abschreibung
 Geltungsbereich: Sattler Gruppe - Alle Standorte



Version 00

Außerplanmäßige Abschreibung				
Stammdaten				
Tochtergesellschaft:	<input type="text"/>			
Sachbearbeiter:	<input type="text"/>			
Anlagenklasse:	<input type="text"/>			
Anlagen-/Maschinenbezeichnung:	<input type="text"/>			
Inventarnummer:	<input type="text"/>			
Dokumentations-/ Kontrollfragen				
1 Gründe für einen negativen Einfluss auf den Vergleichswert				
Nr.	Frage	Ja	Nein	Kommentar
1.1	Wird der Vergleichswert, der angeführten Anlage/Maschine, von nachstehenden Faktoren negativ beeinflusst? Wenn "Ja", beschreiben Sie den negativen Einfluss im Kommentarfeld.			
1.1.1	Außergewöhnliche technische Abnutzung Diese ist gegeben, wenn die Anlage durch Brand, Explosion, andere Katastrophen oder unsachgemäße Bedienung beschädigt wurde, eine Reparatur nicht geplant ist.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
1.1.2	Wirtschaftliche Fehlinvestition Dies tritt ein, wenn die Anlage aufgrund von Änderungen am Absatzmarkt nicht mehr vollständig im Unternehmen eingesetzt werden kann. (Durch Produktionsprogrammänderungen oder Preisverfall von, auf der Anlage produzierten, Fertigprodukte)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
1.1.3	Technischer Fortschritt Dieser führt zu verbesserten Fertigungsanlagen, dadurch verlieren bestehende Anlagen, aufgrund der geringeren Einsatzmöglichkeit, an Wert.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
1.1.4	Sonstige Gründe	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2 Dauerhaftigkeit der Wertminderung				
2.1	Ist die Wertbeeinflussung (bei positiver Beantwortung einer der Punkte (1.1.1 bis 1.1.4)) voraussichtlich von Dauer?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3 Höhe der voraussichtlichen Wertminderung				
Nr.	Frage	Betrag		
3.1	Ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer, geben Sie die voraussichtliche Wertminderung betragsmäßig an. Begründen Sie ausführlich alle getroffenen Annahmen.			
Datum:		Unterschrift:		

Anhang F: Forderungsbewertungstool

Anmerkung: Nachfolgend werden Tabellenblätter des Tools gezeigt. Das Dokumentationsblatt und die hinterlegte Programmierung des Tools werden nicht angeführt.

Tabellenblatt: Startseite



Tabellenblatt: Berechnungsblatt

Fragenkatalog Forderungsbewertung		
Forderungen gegenüber:	Markisen GmbH	
Nennwert der Forderung (in USD):	10.000,00	
Fremdwährung Anschaffungs-/ Stichtagskurs:	1	1
Nennwert der Forderung (in EUR):	10.000,00	
Fälligkeitsdatum der Forderung:	30.10.2016	
Tatbestand	ja	nein
A) Liegen zum Bilanzstichtag konkreten Beschwerden von Kunden vor und ist die Ausstellung einer betragsmäßig relevanten Gutschrift wahrscheinlich?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Zusatzfrage zu Frage A: Wie hoch ist der prozentuelle Schätzwert der Gutschrift?		in % <input style="width: 50px;" type="text"/>
B) Sind zum Bilanzstichtag Forderungen überfällig und Mahnungen verliefen erfolglos?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Zusatzfrage zu Frage B: Wird der Kunde weiterhin von unserem Unternehmen auf Ziel beliefert und diese Lieferungen hängen nicht konkret mit der Bestellung der zu bewertenden Forderung zusammen?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
C) Liegen zum Bilanzstichtag Anhaltspunkte für die Eröffnung eines Konkurs-/ Sanierungsverfahrens des Schuldners vor?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Zusatzfrage 1 zu C: Wie hoch ist der prozentuelle Schätzwert der Ausfallquote?		in % <input style="width: 50px;" type="text"/>
Zusatzfrage 2 zu C: Ist es wahrscheinlich, dass ein Konkurs-/ Sanierungsverfahren innerhalb von 30 Tagen eröffnet wird?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
D) Ist die Forderung (besonders) besichert?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
E) Liegen besondere Gründe für einen anderen Abwertungsbedarf vor?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Zusatzfrage zu Frage D und E: Wie hoch ist der außerordentliche Abwertungsbedarf unter der Berücksichtigung von besonderen Gründen?		in % <input style="width: 50px;" type="text"/>

Kommentar:

Berechnung

Forderungsbetrag	10.000,00
Wertberichtigungsprozentsatz	0%
Wertberichtigung	0,00

Begründung

Tochtergesellschaft

Sattler SUN-TEX

Bearbeiter



Tabellenblatt: Überfälligkeit

Bevor die Verwendung des Tools möglich ist, muss die Rechnungswesen Abteilung der Sattler AG im jeweiligen Bilanzierungsjahr die Stammdaten pflegen. Hierfür gilt es die Tabellenblätter Überfälligkeit, Bonitätsrisiko und Länderrisiko zu befüllen, damit eine automatische Berechnung des Tools gewährleistet wird.

Stammdaten Überfälligkeit	
Überfällige Tage	Abwertung in %
0-30	0,0%
31-60	10,0%
61-90	30,0%
91-120	50,0%
>120	70,0%

Berechnung Überfälligkeit	
30.10.2016	30,0%
31.12.2016	
62	

Tabellenblatt: Bonitätsrating

Anmerkung: Die Implementierung erfolgt von der Sattler AG. Die angeführten Kunden sind fiktiv.

Stammdaten Bonitätsrating				
Kundennummer	Name Kunde	Forderungskonto Fibu	Land	Bonitätsrating
258967	A GmbH	207863	Österreich	A
258968	B GmbH	207864	Österreich	A
258969	C GmbH	207865	Österreich	A
258970	D GmbH	207866	Österreich	A
258971	E GmbH	207867	Österreich	A
258972	F GmbH	207868	Österreich	A
258973	G GmbH	207869	Österreich	A
258974	H GmbH	207870	Österreich	A
258975	I GmbH	207871	Österreich	A
258976	J GmbH	207872	Österreich	A
258977	K GmbH	207873	Österreich	A
258978	L GmbH	207874	Österreich	A
258979	M GmbH	207875	Österreich	A
258980	N GmbH	207876	Österreich	A
258981	O GmbH	207877	Österreich	A
258982	P GmbH	207878	Österreich	A
258983	Q GmbH	207879	Österreich	A
258984	R GmbH	207880	Österreich	A

Definition Rating	
Rating	Definition
A	Gute Bonität, kein zusätzliches Ausfallrisiko
B	Mittelmäßige Bonität, Faktoraufschlag zur Überfälligkeit
C	Schlechte Bonität, Faktoraufschlag zur Überfälligkeit

Faktoraufschlag bei Überfälligkeit durch Rating	
Rating	Aufschlag in %
A	0%
B	10%
C	20%

Faktoraufschlag bei Überfälligkeit durch Rating des Kunden	
Kunde	Abwertungsfaktor
A	0%

Tabellenblatt: Länderrating

Stammdaten Länderrating	
Land	Rating
Belgien	A
Dänemark	A
Deutschland	A
Finnland	A
Italien	A
Kanada	A
Norwegen	A
Österreich	A
Schweden	A
Schweiz	A
Spanien	A
Tschechien	A
USA	A

Definition Rating	
Rating	Definition
A	Gute Bonität, kein zusätzliches Ausfallrisiko
B	Mittelmäßige Bonität, Faktoraufschlag zur Überfälligkeit
C	Schlechte Bonität, Faktoraufschlag zur Überfälligkeit

Abwertung durch Länderrating	
Rating	Abwertung in %
A	0%
B	5%
C	10%

Berechnung relevante Abwertung	
Land Kunde	Abwertungsfaktor
A	0%

Tabellenblatt: Begründungstext

Begründung 1

Zum Bilanzstichtag liegen Kundenbeschwerden vor, mit der Ausstellung einer betragsmäßig relevanten Gutschrift ist zu rechnen! Die Forderung muss wertberichtigt werden. Der zu wertberichtigende Betrag ist im Feld "Berechnung" ersichtlich.

Begründung 2

Zum Bilanzstichtag sind Forderungen gegenüber dem Kunden überfällig und Mahnungen verliefen erfolglos! Der Kunde wird von Sattler aktuell nicht mehr beliefert. Der Unternehmensgruppe vorgegebenen Kalkulation von überfälligen Forderungen folgend, unter Berücksichtigung von Bonitäts- und Länderrating des Kunden, muss die Forderung wertberichtigt werden. Der zu wertberichtigende Betrag, ist im Feld "Berechnung" ersichtlich.

Begründung 3

Zum Bilanzstichtag ist ein Konkurs-/Sanierungsverfahren des Kunden wahrscheinlich. Voraussichtlich wird das Konkurs-/ Sanierungsverfahren nicht innerhalb der nächsten 30 Tage eröffnet. Die Forderung muss wertberichtigt werden. Der zu wertberichtigende Betrag ist im Feld "Berechnung" ersichtlich.

Begründung 4

Innerhalb von 30 Tagen, nach dem Bilanzstichtag wurde das Konkurs-/ Sanierungsverfahren eröffnet. Die Zahlungsunfähigkeit lag bereits zum Bilanzstichtag vor. Die Forderung muss abgeschrieben werden und eine Umsatzsteuerkorrektur muss erfolgen. Der abzuschreibende Betrag ist im Feld "Berechnung" ersichtlich.

Begründung 5

Die Forderungen sind (besonders) besichert, es ist somit ein anderer Abwertungsprozentsatz zu wählen. Der zu wertberichtigende Betrag ist im Feld "Berechnung" ersichtlich.

Begründung 6

Es sprechen besondere Gründe für einen anderen Abwertungsprozentsatz, die Gründe sind im Feld "Kommentar" ersichtlich. Der zu wertberichtigende Betrag ist im Feld "Berechnung" ersichtlich.

Begründung 7

Zum Bilanzstichtag liegt kein Tatbestand einer Einzelwertberichtigung oder Forderungsabschreibung vor. Es erfolgt somit keine Wertberichtigung respektive Abschreibung der Forderung.

Anhang G: Dokumentationsblatt Rückstellungen

Dokumentationsblatt

Rückstellungen

Geltungsbereich: Sattler Gruppe - Alle Standorte



Version 00

Rückstellungen	
Stammdaten	
Tochtergesellschaft:	<input type="text"/>
Bilanzsachbearbeiter:	<input type="text"/>
Mitarbeiter Fachabteilung:	<input type="text"/>

Rückstellungsart und Eintrittswahrscheinlichkeit				
1	Angabe der Rückstellungsart und Eintrittswahrscheinlichkeit			
1.1	Handelt es sich um eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten? Wenn "Ja", kreuzen Sie eine der nachstehenden Rückstellungen an.			
1.1.1	Prozess-, Rechtskostenrückstellung	<input type="checkbox"/>	1.1.4	Jahresabschlusskostenrückstellung <input type="checkbox"/>
1.1.2	Garantie-, Gewährleistungsrückstellung	<input type="checkbox"/>	1.1.5	Beratungskostenrückstellung <input type="checkbox"/>
1.1.3	Provisionsrückstellung	<input type="checkbox"/>	1.1.6	Sonstige: <input type="text"/> <input type="checkbox"/>
1.2	Handelt es sich um eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften? Wenn "Ja", kreuzen Sie eine der nachstehenden Rückstellungen an.			
1.2.1	Drohverlustrückstellung für schwebende Beschaffungsgeschäfte	<input type="checkbox"/>	1.2.3	Sonstige: <input type="text"/> <input type="checkbox"/>
1.2.2	Drohverlustrückstellung für schwebende Absatzgeschäfte	<input type="checkbox"/>		
1.3	Handelt es sich um eine Rückstellung ohne Verpflichtung gegenüber Dritte? (Aufwandsrückstellung im Sinne des § 198 Abs 8 Z 2 UGB) Wenn "Ja", kreuzen Sie eine der nachstehenden Rückstellungen an.			
1.3.1	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, Wartung oder Inspektion	<input type="checkbox"/>	1.3.3	Kulanzrückstellungen <input type="checkbox"/>
1.3.2	Rückstellungen für Großreparaturen	<input type="checkbox"/>	1.3.4	Sonstige: <input type="text"/> <input type="checkbox"/>
1.4	Geben Sie die Eintrittswahrscheinlichkeit der Rückstellung in Prozent an:			%

Restlaufzeit und Rückstellungsbetrag					
2 Ermittlung der Restlaufzeit					
Nr.	Frage	Ja	Nein	Restlaufzeit der Rückstellung in Jahren	Kommentar
2.1	Beträgt die Restlaufzeit der Rückstellung am Abschlussstichtag mehr als ein Jahr? Wenn "Ja", geben Sie die Restlaufzeit der Rückstellung an und begründen Sie diese.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	15	
3 Berechnung des zukünftigen Erfüllungsbetrages					
Nr.	Frage	Betrag oder Prozentsatz			
3.1	Geben Sie den Erfüllungsbetrag zum Bilanzstichtag an:	50.000			
3.2	Zukünftige Preis- und Kostensteigerungen müssen beim Ansatz der Rückstellungen berücksichtigt werden. Kann ein verlässlicher Prozentsatz für die Rückstellung aufgrund von unternehmens- oder branchenspezifischen Daten errechnet werden? Geben Sie den Prozentsatz an und legen Sie die Berechnung bei.	0,00%			
3.3	Können zukünftige Preis- und Kostensteigerungen nicht aufgrund von unternehmens- oder branchenspezifischen Daten errechnet werden, wird konzernweit die Annahme der Inflation laut der Europäischen Zentralbank in % p.a. für die Kalkulation verwendet. Dieser Prozentsatz wird konzernweit vor Bilanzstichtag als Standardprozentsatz festgelegt.	2,00%			
3.4	Berechnung des zukünftigen Erfüllungsbetrages:	67.293			
4 Abzinsung des zukünftigen Erfüllungsbetrages					
Nr.	Frage	Betrag oder Prozentsatz			
4.1	Der in 3.4 berechnete zukünftige Erfüllungsbetrag muss mit einem marktüblichen Zinssatz nach § 211 Abs 2 UGB abgezinst werden. Verwenden Sie den laufzeitäquivalenten Durchschnittszinssatz gemäß § 253 Abs 2 dHGB.	3,24%			
4.2	Barwertberechnung des zukünftigen Erfüllungsbetrages = Wert der Rückstellung in der Bilanz zum Abschlussstichtag:	41.711			
5 Kommentieren Sie ausführlich die Rückstellung					
Datum:		Unterschrift Bilanzsachbearbeiter:			
Datum:		Unterschrift Mitarbeiter Fachabteilung:			