

UGB zwischen IFRS und Bilanzrichtlinie

*Romuald Bertl*¹

- I. Vorbemerkungen
- II. IFRS-Framework, Bilanzrichtlinie und UGB
- III. Gegenüberstellung der Bilanzierungsvorschriften
- IV. Gegenüberstellung der Bewertungsvorschriften
- V. Ermessensspielräume
- VI. Zusammenfassung

¹ Der Autor bedankt sich bei Markus Kofler, MSC (WU) für die Unterstützung bei der Erstellung und Korrektur des Manuskriptes.

I. Vorbemerkungen

Der Jahresabschluss als jährliche finale Dokumentation der Rechnungslegung ist ein Informationsinstrument mit unterschiedlichen Zielen. Zwei Hauptziele der Rechnungslegung kann man allerdings eindeutig feststellen.² Zum einen hat sie Informationsfunktion für die Kapitalgeber, wobei die periodengerechte Erfolgsermittlung vorrangig vor dem Vorsichtsprinzip ausgestaltet ist. Zum anderen ist ein Hauptziel der Rechnungslegung die Gewinnermittlung unter Gläubigerschutzgedanken, bei dem das Vorsichtsprinzip vorrangig vor der periodengerechten Gewinnermittlung ausgestaltet ist. Ersteres steht insbesondere bei IFRS-Jahresabschlüssen im Vordergrund, während das zweite Ziel stärker bei Jahresabschlüssen nach UGB verfolgt wird.

Die Europäische Union und der Rat haben am 26. Juni 2013 die Richtlinie 2013/34/EU beschlossen, welche auch als „Bilanzrichtlinie“ bezeichnet wird. Es handelt sich dabei um die vollständige Neufassung und Zusammenführung der bisherigen 4. Richtlinie (Rechnungslegung des Jahresabschlusses) und der 7. Richtlinie (Konzernabschluss). Wesentlichste Beweggründe für die Neufassung der Bilanzrichtlinie waren einerseits die Erleichterung und Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften für kleinere und mittlere Unternehmen, andererseits enthält die EU-Richtlinie aber auch eine Fülle von Regelungen, die eine Harmonisierung der nationalen Vorschriften mit IFRS-Vorschriften vorsehen. Die Umsetzung der Bilanzrichtlinie erfolgte in Österreich im Rahmen des Rechnungslegungsänderungsgesetzes 2014 (RÄG 2014).

Vor diesem Hintergrund wird im nachfolgenden Beitrag die Annäherung der Bilanzrichtlinie an die International Financial Reporting Standards (IFRS) untersucht und insbesondere, inwieweit dies durch das RÄG 2014 für das UGB erfolgte.

II. IFRS-Framework, Bilanzrichtlinie und UGB

Die Zielsetzung der Rechnungslegung nach IFRS besteht darin, Finanzinformationen über das berichtende Unternehmen zur Verfügung zu stellen, die für bestehende und potentielle Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger nützlich sind, um Entscheidungen für die Bereitstellungen von Ressourcen an das Unternehmen zu treffen. Finanzberichte sollen daher Informationen liefern, die den Bilanzadressaten erlauben, den Wert des berichtenden Unternehmens einschätzen zu können.

Die Erwägungsgründe der Bilanzrichtlinie hingegen geben nur in allgemeiner Form das Ziel vor, eine unionsweite Vergleichbarkeit der Finanzinformationen zu ermöglichen. Im Besonderen ist das Ziel der Bilanzrichtlinie die Verbesserung des Regelrahmens für KMU (aufgrund einer EU-Initiative zum Abbau übertrie-

² Vgl. Bertl, Bilanzpolitische Spielräume im IFRS, UGB und in der Steuerbilanz, in Bertl ua (Hrsg), Bilanzpolitik (2013) S 11.

bener Bürokratie) und ein angemessenes Gleichgewicht zwischen den Interessen der Abschlussadressaten und dem Unternehmensinteresse, um nicht über Gebühr mit Berichtspflichten belastet zu werden.³

Die Zielsetzung des RÄG 2014⁴ sieht – ebenso wie die Bilanzrichtlinie – sowohl eine Förderung des europaweiten Vergleichs von Jahres- und Konzernabschlüssen als auch die Verbesserung der Aussagekraft der Abschlüsse vor. Gleichzeitig wird aber über die Annäherung der unternehmensrechtlichen Bilanz an die Steuerbilanz auch das Ziel einer Einheitsbilanz zwischen UGB und EStG verfolgt.

Auf den ersten Blick erscheinen die Konzepte der Bilanzrichtlinie, des UGB und der IFRS nicht deckungsgleich zu sein und es stellt sich die Frage, ob die einzelnen Vorschriften, insbesondere die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften, trotz ihrer unterschiedlicher Zielsetzungen, grundsätzlich aneinander angenähert werden können und wie dies insbesondere in der Praxis erfolgte. Die tatsächliche Annäherung der steuerrechtlichen und unternehmensrechtlichen Vorschriften aneinander wird insbesondere im Beitrag von *Starlinger* untersucht.⁵

III. Gegenüberstellung der Bilanzierungsvorschriften

Nachfolgend werden die durch das RÄG 2014 angepassten Bilanzierungs- und Ansatzregelungen des UGBs daraufhin untersucht, ob sie der Bilanzrichtlinie entsprechen bzw an die IFRS angenähert wurden. Die wesentlichste Änderung erfuhr das österreichische UGB im Rahmen des RÄG 2014 durch die Neuregelungen des § 198 UGB, welcher den Inhalt der Bilanz regelt. Die nachfolgende Aufstellung zeigt die Veränderungen bzw die korrespondierenden Regelungen im IFRS und in der Bilanzrichtlinie.

Gesetzesstelle	UGB Alt	UGB Neu	IFRS	Bilanzrichtlinie
§ 198 Abs 1 UGB	Ansatzpflicht unversteuerter Rücklagen	–	–	–
§ 198 Abs 7 UGB	Aktivierungswahlrecht für einen Unterschiedsbetrag zwischen Ausgabe- und Rückzahlungsbetrag von Verbindlichkeiten (Disagio)	Aktivierungspflicht	Effektivzinsmethode	Aktivierungswahlrecht
§ 198 Abs 8 Z 2 UGB	Passivierungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen	Passivierungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen	Passivierungsverbot, aber Aufwandsrückstellung für Restrukturierungskosten	Passivierungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen

3 Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013, Abs 1.

4 Siehe ErläutRV 367 BlgNR 25. GP 1.

5 Vgl dazu auch *Lindbauer*, Die Einheitsbilanz aus unternehmensrechtlicher Sicht, in: RWZ 7/8 2015, S 215 ff.

Gesetzesstelle	UGB Alt	UGB Neu	IFRS	Bilanzrichtlinie
§ 198 Abs 8 Z 3 UGB	Passivierungswahlrecht für Rückstellungen von untergeordneter Bedeutung	Passivierungswahlrecht, wenn unwesentlich	Passivierungswahlrecht, wenn unwesentlich	Passivierungswahlrecht, wenn unwesentlich
§ 198 Abs 9 und 10 UGB	Wahlrecht für die Aktivierung latenter Steuern; Pflicht zur Passivierung latenter Steuern	Wahlrecht nur mehr für kleine Kapitalgesellschaften; Saldierung	Aktivierungspflicht für passive latente Steuern; Saldierung	Wahlrecht
	-	-	Aktivierungspflicht von Entwicklungskosten (wenn Bedingungen erfüllt sind)	Aktivierungswahlrecht von Entwicklungskosten
	-	-	-	Aktivierungswahlrecht der Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung eines Unternehmens

- Der Gesetzgeber ist dem Vorschlag des AFRAC aus dem Jahr 2008⁶ gefolgt und hat die Ausweismöglichkeit von un versteuerten Rücklagen eliminiert. Soweit in un versteuerten Gewinnanteilen passive latente Steuern enthalten sind, sind diese in einer entsprechenden Rückstellung auszuweisen.⁷
- Durch die verpflichtende Aktivierung des Disagios ist es nicht nur zu einer Gleichstellung mit dem Steuerrecht gekommen sondern auch zu einer materiellen Annäherung an die IFRS-Vorschriften. Nach IFRS ist eine Disagio-Aktivierung nämlich nicht möglich, da ein zugrundeliegendes Darlehen nach der Effektivzinsmethode zu bewerten ist. Dh die Wertänderung wird durch eine entsprechende Ab- bzw Aufzinsung der Verbindlichkeit berücksichtigt. Dabei ist der effektive Zinssatz jener Zinssatz, welcher unter Einbeziehung der Anfangsauszahlung sowie der erwarteten zukünftigen Zahlungsmittelflüsse zu einem Kapitalwert von EUR 0 führt (IFRS 39.9).⁸ Diese Methode führt dazu, dass zunächst ein niedrigerer Auszahlungsbetrag zu passivieren ist. Anschließend wird die Differenz zwischen dem Auszahlungs- und Rückzahlungsbetrag über die Laufzeit verteilt berücksichtigt. Konkret wird daher zu Beginn der Verbindlichkeit nur die Einzahlung passiviert und danach jährlich der fiktive Zinsaufwand ermittelt, welcher die Ver-

6 AFRAC (2008), Endbericht „Modernisierung und Vereinheitlichung der Rechnungslegung“.

7 Vgl in diesem Buch dazu im Einzelnen *Eberhartinger/Petutschnig*, Neues von den Latenten Steuern.

8 Vgl *Ruhnke*, Rechnungslegung nach IFRS und HGB² (2008) S 409.

bindlichkeit entsprechend erhöht. Die Ergebniswirkung entspricht annähernd dem Ergebnis nach EStG und UGB (nach Einführung des RÄG 2014), wo durch Aktivierung des Disagios und anschließender Abschreibung derselbe Effekt erzielt wird.

- Das Passivierungswahlrecht für unwesentliche Rückstellungen ist nun auch terminologisch ident mit den IFRS-Regelungen.
- Für Aufwandsrückstellungen besteht weiterhin ein Passivierungswahlrecht im UGB, das nach IFRS unzulässig ist (IFRS 37).⁹ Durch Nichtausübung des Wahlrechtes kann jedoch Identität mit dem IFRS hergestellt werden.
- Die wesentliche Veränderung bei der Bilanzierung der latenten Steuern besteht nicht nur in der nunmehrigen Aktivierungspflicht für aktive latente Steuern (außer für kleine GmbHs), sondern auch in der Anwendung des sogenannten „Temporary Concept“. Dieses ist bilanzorientiert (und nicht wie bisher GuV-orientiert), dh grundsätzlich geht jede Bilanzierungs- und Bewertungsdifferenz zwischen unternehmens- und steuerrechtlichen Wertansätzen in die Ermittlung latenter Steuern ein. Somit werden auch erfolgsneutral entstandene Differenzen sowie quasi permanente Differenzen berücksichtigt.¹⁰ Dieser Bewertungsansatz entspricht sowohl IFRS 12.15 als auch der deutschen Regelung (§ 274 dHGB).¹¹
- Nicht verändert wurde § 197 Abs 2 UGB. Demnach dürfen immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, weiterhin nicht als Aktivposten angesetzt werden. Vom diesbezüglichen Mitgliedstaatenwahlrecht der Bilanzrichtlinie¹² wurde in Österreich, im Gegensatz zum deutschen Gesetzgeber, nicht Gebrauch gemacht. Die deutsche Rechtslage entspricht hier weitestgehend den IFRS. Gem IAS 38 sind Entwicklungskosten unter bestimmten Voraussetzungen aktivierungspflichtig. Forschungskosten unterliegen einem Aktivierungsverbot ebenso wie Marken, Drucktitel, Verlagsrechte und Kundenlisten.¹³

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass Passivierungswahlrechte der Bilanzrichtlinie hinsichtlich der Rückstellungen beibehalten und vormalig bestehende Wahlrechte (Disagios und latente Steuern) in Aktivierungspflichten umgewandelt wurden (nicht übernommen wurde das Aktivierungswahlrecht von Entwicklungskosten sowie das nach wie vor bestehende Aktivierungswahlrecht der Aufwendungen für die Errichtung und Erweiterung eines Unternehmens).

9 Vgl *Ruhnke*, Rechnungslegung nach IFRS und HGB² (2008), S 594.

10 Vgl zB *Kozikowski/Fischer*, Beck'scher Bilanzkommentar⁷ (2010) § 274, Rn 101.

11 Vgl in diesem Buch dazu *Eberhartinger/Petutschnigg*.

12 Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013, Art 12 Abs 11.

13 Vgl *Steiner/Jankovic*, UGB vs IFRS: Der Jahresabschluss im Vergleich (2015) S 93 bzw S 101.

IV. Gegenüberstellung der Bewertungsvorschriften

Nachfolgend werden die geänderten Bewertungsvorschriften des UGBs daraufhin untersucht, ob sie der Bilanzrichtlinie entsprechen bzw an die IFRS angenähert wurden.

Gesetzesstelle	UGB Alt	UGB Neu	IFRS	Bilanzrichtlinie
Anschaffungskosten				
§ 209 Abs 1 UGB	Wahlrecht der Anwendung des Festwertverfahrens bei Gegenständen des Sachanlagevermögens und den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen	unverändert	nicht vorgesehen, aber möglich (Wahlrecht wesentlich)	Wahlrecht
§ 209 Abs 2 UGB	Wahlrecht für das gewogene Durchschnittspreisverfahren für Finanzanlagen, Vorräte und Wertanpassungen sowie das FIFO-, HIFO-, LIFO-Verfahren für Vorräte	unverändert	FIFO- oder Durchschnittspreisverfahren	FIFO-, LIFO- oder Durchschnittspreisverfahren
Herstellungskosten				
§ 203 Abs 3 UGB	Aktivierungswahlrecht der angemessenen Gemeinkosten	Aktivierungspflicht der angemessenen Gemeinkosten	Aktivierungspflicht der angemessenen Gemeinkosten	Aktivierungswahlrecht der angemessenen Gemeinkosten
§ 203 Abs 4 UGB	Aktivierungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen	Aktivierungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen	Aktivierungspflicht für herstellungsbezogene Fremdkapitalzinsen	Aktivierungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen
§ 206 Abs 3 UGB	Wahlrecht der Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebskosten bei langfristigen Fertigungsaufträgen	weiterhin Wahlrecht mit Einschränkungen	POC-Methode	–

- Die bestehenden Bewertungswahlrechte bei den Anschaffungskosten wurden beibehalten. Sie entsprechen weitestgehend der Bilanzrichtlinie und sowie den IFRS.
- Bei den Herstellungskosten wurde jedoch das bisherige Wahlrecht hinsichtlich der Aktivierung der angemessenen Material- und Fertigungsgemeinkosten durch eine Aktivierungspflicht ersetzt. Das in der Bilanzrichtlinie vor-

gesehene Wahlrecht wurde daher nicht mehr ausgeübt. In Folge dieser Neuregelung entspricht der unternehmensrechtliche Ansatz nun sowohl den IFRS- als auch den EStG-Vorschriften. Dieses Ergebnis konnte jedoch auf Unternehmensebene bereits zuvor bei entsprechender Ausübung des Wahlrechtes erreicht werden.¹⁴

- Wird das Aktivierungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen in Anspruch genommen (und damit wieder ein Gleichklang zu dem IFRS hergestellt), hat eine entsprechende Angabe im Anhang von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften zu erfolgen.¹⁵
- Bei langfristigen Fertigungsaufträgen, für die es in der Bilanzrichtlinie keine Regelung gibt, besteht weiterhin ein erheblicher und auch nicht durch Bilanzierungsgestaltung vermeidbarer Unterschied zwischen IFRS und UGB. Im Regelwerk der IFRS (IAS 11) ist die grundsätzliche Methode bei der Bilanzierung von Fertigungsaufträgen die Gewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad (Percentage of Completion Method). Sie führt damit zu einer anteiligen Gewinnrealisierung innerhalb des Herstellungszeitraumes.¹⁶ Nach UGB ist weiterhin keine Gewinnrealisierung möglich, jedoch besteht ein Wahlrecht zur Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten. Dieses Wahlrecht wurde allerdings auf jene „Ausnahmefälle“ beschränkt, bei denen das Verbot der Einbeziehung von Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes dazu führt, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auch mit zusätzlichen Anhangangaben nicht vermittelt werden kann (§ 206 Abs 3 UGB). Die Ausnahme wurde als „True-and-fair-view-override“ nach Artikel 4 Abs 4 der Bilanzrichtlinie ausgestaltet.¹⁷ Diese Regelung scheint allerdings ins Leere zu gehen, da es wohl schwer denkmöglich ist, dass ein Sachverhalt, der im Anhang nicht erklärt werden kann, durch die Aktivierung eines (komprimierten) Betrages ersetzt werden könnte. Außerdem ist die Anwendung dieser Bestimmung auch dann im Anhang anzugeben und zu begründen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzulegen. Theoretisch könnte diese Regelung Bedeutung für Kleinst-GmbHs haben, deren Pflicht zur Anhangerstellung entfällt.¹⁸

In der nachfolgenden Aufstellung werden die Unterschiede der unterschiedlichen Regelwerke im Bezug auf Folgebewertungen angeführt und beschrieben.

14 Vgl dazu auch *Lindbauer*, Die Einheitsbilanz aus unternehmensrechtlicher Sicht, in: RWZ 7/8 2015, S 217.

15 Vgl *Dokalik/Hirschler*, SWK-Spezial RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts (2015), S 39.

16 Vgl *Wagenhofer*, Internationale Rechnungslegungsstandard – IAS/IFRS⁴ (2003), S 273 ff.

17 Vgl *Petutschnig/Schallmeiner*, Begutachtungsentwurf des RÄG 2014, in: RWZ 11 2014, S 335 f.

18 Zu den Offenlegungserleichterungen für Kleinst-GmbHs siehe bspw *Köll/Szaurer*, Neuerungen im Bereich der Offenlegung und Zwangsstrafen aufgrund des RÄG 2014, in: RWZ 7-8 2015, S 246.

Gesetzesstelle	UGB Alt	UGB Neu	IFRS	Bilanzrichtlinie
§ 204 Abs 1 UGB	Wahlrecht der Methode für die planmäßige Abschreibung	Wahlrecht der Methode für die planmäßige Abschreibung	Wahlrecht der Methode für die planmäßige Abschreibung	Wahlrecht der Methode für die planmäßige Abschreibung
§ 203 Abs 5 UGB	Planmäßige Abschreibung des Firmenwerts	Planmäßige Abschreibung des Firmenwerts, Verteilung auf 10 Jahre, wenn Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann	Impairment	Planmäßige Abschreibung des Firmenwerts; Verteilung auf 5 bis 10 Jahre, wenn Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann
§ 204 Abs 1a UGB	Abschreibungswahlrecht geringwertiger Vermögensgegenstände im Jahr der Anschaffung lt GoB	Abschreibungswahlrecht lt Gesetz	Wesentlichkeit	Wesentlichkeit
§ 204 Abs 2 UGB	Wahlrecht bei Finanzanlagen, eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, wenn die Wertminderung nicht von Dauer ist	Wahlrecht bei Finanzanlagen, eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, wenn die Wertminderung nicht von Dauer ist	Wesentlichkeit ist für Abwertungszwang von Relevanz	Wahlrecht bei Finanzanlagen, eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, wenn die Wertminderung nicht von Dauer ist
§ 208 Abs 2 UGB	Wahlrecht, trotz Zuschreibungsgebots (§ 208 Abs 1 UGB) auf die Zuschreibung einer früheren außerplanmäßigen Abschreibung zu verzichten, wenn niedrigerer steuerlicher Wertansatz beibehalten werden kann; Ausnahme: Zuschreibungspflicht für Beteiligung iSd § 228 UGB	Zwingende Wertaufholung (ausgenommen Firmenwert)	Zwingende Wertaufholung (ausgenommen Firmenwert)	Zwingende Wertaufholung (ausgenommen Firmenwert)

Gesetzesstelle	UGB Alt	UGB Neu	IFRS	Bilanzrichtlinie
§ 211 Abs 2 UGB	Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen sowie ähnliche Verpflichtungen sind mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen. Anwartschaften auf Abfertigungen sind entsprechend zu bewerten, wobei jedoch vereinfachend auch ein bestimmter Prozentsatz der fiktiven Ansprüche zum jeweiligen Bilanzstichtag angesetzt werden darf, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen. IAS 19 kann angewendet werden.	Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem marktüblichen Zinssatz abzuzinsen. Bei Rückstellungen für Abfertigungspflichten, Pensionen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen kann ein durchschnittlicher Marktzinssatz angewendet werden, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen. IAS 19 kann angewendet werden.	IAS 19	–

- Bei den Abschreibungsverfahren bleibt das bisher schon bestehende Wahlrecht der Methode für die planmäßige Abschreibung unverändert und entspricht sowohl der Bilanzrichtlinie als auch den IFRS.
- Das Abschreibungswahlrecht geringwertiger Vermögensgegenstände wurde nun ausdrücklich in das Gesetz aufgenommen.¹⁹ Diese Sofortabschreibung von geringwertigen Vermögensgegenständen hat in den IFRS keine Parallele.²⁰ Die Sofortabschreibung kann allerdings unter Beachtung von Wesentlichkeitsgesichtspunkten auch in IFRS-Abschlüssen angewandt werden.
- Im Gegensatz zu IFRS und Bilanzrichtlinie sind nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage geringwertige Vermögensgegenstände auch dann sofort abschreibbar, wenn die Wesentlichkeitsgrenze überschritten wird.
- Hinsichtlich der planmäßigen Abschreibung des Firmenwertes erfolgt eine Anpassung an die Bilanzrichtlinie. Diese verlangt, dass der Firmenwert auf

19 Vgl. *Dokalik/Hirschler*, SWK-Spezial RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts (2015), S 41.

20 Vgl. *Ruprecht in Hirschler* (Hrsg), Bilanzrecht – Einzelabschluss, § 226 Abs 3, Rz 46 ff.

zehn Jahre verteilt wird, wenn die Nutzungsdauer nicht verlässlich geschätzt werden kann. Hier zeigt sich einer der wesentlichsten noch bestehenden Unterschiede zwischen Bilanzrichtlinie und IFRS; gem IAS 36 unterliegt der Firmenwert nämlich keiner planmäßigen Abschreibung, da der Firmenwert als Vermögenswert mit unbestimmter Nutzungsdauer definiert wird. Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer sind – da keine planmäßige Abschreibung vorgenommen wird – jährlich einem Werthaltigkeitstest (Impairment) zu unterziehen und gegebenenfalls im Rahmen einer Wertminderung abzuschreiben.²¹

- Die Möglichkeit bei Finanzanlagen, eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen, wenn die Wertminderung nicht von Dauer ist, besteht weiterhin und entspricht der Bilanzrichtlinie. Die IFRS-Vorschriften für die Bewertung von Finanzinstrumenten finden sich in mehreren Standards (IAS 32, IAS 39 bzw IFRS 7, IFRS 9²²). Insbesondere gilt für aktive Finanzinstrumente (zB Finanzanlagevermögen) das strenge Niederstwertprinzip, sofern ein signifikanter Indikator für eine Wertminderung vorliegt (Wesentlichkeit²³).²⁴
- Das bisher im UGB verankerte Zuschreibungswahlrecht wurde aufgehoben. Es besteht nun – außer für Firmenwerte – eine uneingeschränkte Zuschreibungspflicht, die der Regelung nach IFRS entspricht (IAS 36.99).
- Im Gegensatz zum grundsätzlichen Wertzuschreibungsgebot bei Wegfall des Grundes einer außerplanmäßigen Abschreibung darf eine Zuschreibung beim Firmenwert weder nach UGB noch nach IFRS erfolgen.
- Hinsichtlich der Zuschreibung kann unter Beachtung der maßgeblichen Literatur die Meinung vertreten werden, dass diese unabhängig vom Grund sein muss, der zu einer außerplanmäßigen Abschreibung geführt hat.²⁵ Die Zuschreibung hat jedenfalls bis zur Höhe des, aus welchen Gründen auch immer, gestiegenen Wertes des Vermögensgegenstandes zu erfolgen. Höchstgrenze sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der bisherigen (fiktiven) planmäßigen Abschreibungen. Dies gilt auch für die IFRS.
- Eine weitere wesentliche Veränderung betrifft die Bewertung von Rückstellungen. Gem § 211 Abs 1 UGB sind die Rückstellungen mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der bestmöglich zu schätzen ist. Dies entspricht auch der Regelung nach IFRS (IAS 37.36). Damit sind auch künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen.²⁶ Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind abzuzinsen. Nach den erläuternden Bemerkungen

21 Vgl *Bertl*, Bilanzpolitische Spielräume im IFRS, UGB und in der Steuerbilanz, in: *Bertl ua* (Hrsg), Bilanzpolitik (2013) S 21.

22 Vgl *Steiner/Jankovic*, UGB vs IFRS: Der Jahresabschluss im Vergleich (2015) S 93 bzw S 160.

23 Zum Thema Wesentlichkeit siehe auch *Hirschler* in diesem Buch.

24 Vgl *Wagenhofer*, Internationale Rechnungslegungsstandard – IAS/IFRS⁴ (2003) S 248.

25 Vgl *ua Egger/Samer/Bertl*, Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band I¹⁴ (2014) S 139.

26 Vgl *Petutschnig/Schallmeiner*, Begutachtungsentwurf des RÄG 2014, in: RWZ 11 2014, S 333 f.